



**RG
SN**

REVISTA DE GESTÃO, SUSTENTABILIDADE E NEGÓCIOS
REVISTA ACADÊMICA DA FACULDADE SÃO FRANCISCO DE ASSIS - UNIFIN
WWW.SAOFRANCISCODEASSIS.EDU.BR - REVISTA@SAOFRANCISCODEASSIS.EDU.BR

EDIÇÃO V. 2, N. 1 - JUNHO DE 2014
ISSN 2318-4981



Faculdade
São Francisco
de Assis

O ENSINO DE CONTABILIDADE FRENTE À CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA AO PADRÃO INTERNACIONAL

GOULARTE, Jeferson Luís Lopes¹

RESUMO

Esta pesquisa tem como objetivo analisar o ensino de contabilidade frente à convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. Justifica-se, pois, o Brasil está em um processo de convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, um processo que começa, inicialmente, com a alteração na legislação societária, que percorre tanto o setor privado quanto o setor público, provocando alterações significativas nas normas contábeis. Dessa forma, o processo de ensino de contabilidade também deve apresentar alterações substanciais, uma vez que alterações conceituais foram introduzidas, indo além de questões de natureza eminentemente técnicas. A pesquisa caracteriza-se por uma pesquisa descritiva e qualitativa, com a coleta de dados por meio de entrevista semiestruturada com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das IFES localizadas no Rio Grande do Sul, Brasil, sobre o ensino de contabilidade e a convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. As principais análises verificadas nesta investigação foram: a preocupação dos coordenadores de cursos com as revisões dos projetos pedagógicos, a necessidade de formação continuada dos professores para enfrentarem as mudanças trazidas pelo processo de convergência, a formação do futuro profissional da contabilidade para o mundo

¹ Doutorando em Ciências de la Educación pela Universidad Nacional de Rosario, Argentina. Mestrado em Integración y Cooperación Internacional pela Universidad Nacional de Rosario, Argentina. Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade da Região da Campanha, Brasil. Professor Assistente na Universidade Federal do Pampa. E-mail: jefersongoularte@unipampa.edu.br

do trabalho, além da necessidade de aproximação das relações dos empresários aos profissionais da contabilidade.

Palavras-chave: Ensino. Professor. Convergência da Contabilidade.

ABSTRACT

The purpose of this research is to analyze the teaching of accountancy regarding the convergence of Brazilian Accounting towards the international standards. This research is justified since Brazil is in a process of convergence of Brazilian Accounting towards the international standards, a process which begins, firstly, with the alteration of corporate law, that comprehends as much the private as the public sector, causing significant alterations to the accounting standards. Thus the process of the teaching of accountancy should also present substantial alterations, once conceptual alterations have been introduced, going beyond eminently technical issues. This research has qualitative and quantitative traits, and semi structured interviews were used to collect data with the coordinators of Accounting Sciences courses in IFES located in the State of Rio Grande do Sul, Brazil, concerning the teaching of accountancy and the convergence of Brazilian Accounting towards the international standards. The main analyses which were verified in this study were: the concern of the course coordinators with the revision of the pedagogical projects, the need of continual education for professors to face the changes brought by the process of convergence, the organization of the professional future of accounting for the market place, besides the need for closer relations between entrepreneurs and accounting professionals.

Keywords: Teaching. Professor. Convergence of Accounting.

1 INTRODUÇÃO

O Brasil iniciou em 1990 o processo de convergência da Contabilidade brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade, um processo que começou inicialmente com a alteração na legislação societária, que percorre tanto o setor privado quanto o setor público, provocando alterações significativas nas normas contábeis. O processo de ensino de contabilidade, dessa forma, também deve apresentar alterações substanciais, uma vez que alterações conceituais foram introduzidas, indo além de questões de natureza eminentemente técnicas. Embora estejam sujeitas a alterações, as normas contábeis são normalmente fenômenos estáveis. Uma suposição implícita das normas contábeis é que elas fornecem uma estrutura para apurar os resultados, resultante dos processos gerenciais. A institucionalização das novas normas contábeis, neste sentido, sugere um nivelamento das ações dos indivíduos, fornecendo uma base conceitual comum para

todos os envolvidos no processo contábil, possibilitando a previsão das consequências do processo de tomada de decisão por qualquer usuário desta informação.

Considera-se que a existência de estabilidade é uma premissa necessária, quando se possui um processo de tomada de decisão baseada em regras formais, como a contabilidade, seja ela a Contabilidade Societária, destinada a usuários externos, ou a Contabilidade Gerencial, destinada a usuários internos. Torna-se necessário que todos os indivíduos compartilhem dos mesmos conceitos e dos mesmos objetivos, para que haja um entendimento a respeito da forma pela qual as decisões devem ser tomadas. A alteração em contabilidade, dessa forma, pode ser considerada um fato atípico, provocado pelo ambiente no qual a organização está inserida, que fornece fatores que indicam a necessidade de alteração. Diante da convergência da Contabilidade brasileira aos padrões internacionais, os professores de contabilidade dos cursos de Ciências Contábeis, por questões profissionais e éticas, devem promover alterações em virtude das exigências legais e de exercício profissional, pois um dos principais objetivos é a formação de um profissional apto a exercer as atividades em organizações que estão seguindo uma nova legislação. Neste processo de alteração conceitual a resistência e o conflito estão presentes, tendo em vista os aspectos políticos e de poder envolvidos no processo.

Assim, questiona-se como está o ensino de contabilidade frente à convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. Para responder este questionamento, a pesquisa tem como objetivo analisar o ensino de contabilidade frente à convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. No aporte teórico desta pesquisa são desenvolvidos os temas: Convergência da Contabilidade Brasileira ao Padrão Internacional, e Ensino de Contabilidade.

A convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional tem sustentação na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC nº 1.055/2005, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CPC tem como objetivo estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos baseados em procedimentos de contabilidade internacional para a emissão de normas, visando à uniformização do processo, sempre considerando a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional. Com a criação do CPC visou-se também a confirmação da necessidade da padronização normativa no Brasil.

Nesta linha de pensamento vários órgãos reguladores passaram a exigir a preparação e publicação de Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com *International Financial Reporting Standards* (IFRS), (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros), a partir de 31 de dezembro de 2010, no Setor Privado. Esta exigência está amparada com a aprovação da Lei nº 11.638/2007 e da Lei nº 11.941/2009, que alteraram a Lei nº 6.404/1976. No Setor Público, por ser mais complexo, existe um cronograma de implementação, de 2011 a 2014, essa exigência está amparada com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e a alteração dos anexos da Lei nº 4.320/1964, por meio da aprovação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

A pesquisa caracteriza-se por uma pesquisa descritiva e qualitativa, com a coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturada com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) localizadas no Rio Grande do Sul, Brasil, sobre o ensino de contabilidade e a convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. A análise de conteúdo foi utilizada na análise das respostas das entrevistas.

O artigo encontra-se estruturado, inicialmente, com a introdução, a seguir trata-se do aporte teórico, no tópico seguinte apresenta-se como a pesquisa foi realizada. E por último, apresentam-se os resultados e as considerações finais.

2 CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA AO PADRÃO INTERNACIONAL

O processo de convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional iniciou-se em 1990, quando a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criou três comissões para revisar e propor alterações nas Leis nº 6.404/1976 e nº 6.385/1976. Os trabalhos foram concluídos em 1991, propondo as alterações que julgaram necessárias. Na parte contábil, foram propostos conceitos utilizados em mercados internacionais de países desenvolvidos.

As propostas foram encaminhadas ao Poder Executivo, mas após a realização de diversas audiências públicas e manifestações de diversas comissões no Congresso Nacional, foi aprovada a parte que tratava das relações societárias

entre acionistas, deixando-se a parte relativa aos aspectos contábeis para tratamento posterior.

No dia 05 de julho de 1999 foi entregue ao Ministro da Fazenda o Anteprojeto de Reformulação da Lei das Sociedades por Ações, que continha alterações substanciais relativas aos aspectos contábeis. O referido anteprojeto transformou-se no Projeto de Lei nº 3.741/2000. Após discussões com os demais envolvidos na regulação contábil brasileira, o projeto de lei foi encaminhado ao Congresso Nacional, para apreciação. O Projeto de Lei ficou em discussão no Congresso Nacional por vários anos, não sendo apresentadas conclusões a respeito da reformulação da legislação societária. Dessa forma, os órgãos reguladores iniciaram o processo de convergência com as ferramentas que possuíam, por meio da regulação profissional e regulação das sociedades anônimas de capital aberto.

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

Esse órgão colegiado chamado CPC foi constituído mediante a associação de seis instituições: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Além desses membros, participam como convidados, o Banco Central do Brasil (BACEN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Superintendência dos Seguros Privados (SUSEP), e outras entidades e especialistas convidados.

Com a criação do CPC, por meio dos membros, visou-se também a confirmação da necessidade da padronização normativa no Brasil. Nesta linha de pensamento vários reguladores passaram a exigir a preparação e publicação de Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com *International Financial*

Reporting Standards (IFRS), Normas Internacionais de Relatórios Financeiros, a partir de 31 de dezembro de 2010.

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

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

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

Mesmo assim:

É importante ressaltar que a Lei nº 11.638 introduz importantes modificações nas regras contábeis brasileiras, sendo o seu principal objetivo a convergência aos pronunciamentos internacionais de contabilidade, em especial os emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), através dos IFRS (*International Financial Reporting Standards*) e dos IAS (*International Accounting Standards*). (ALMEIDA; BRAGA, 2008, p. 6).

Verifica-se, pelo exposto, que, apesar de incompleta, a Lei nº 11.638/2007, trouxe avanços significativos para a regulação contábil. Para corrigir as alterações de conceitos foi incluído um capítulo específico posteriormente, na Medida Provisória (MP) nº 449/2008, propondo os ajustes necessários. A referida MP foi convertida na Lei nº 11.941/2009. Dessa forma a legislação brasileira que rege as Sociedades Anônimas encontra-se preparada para a convergência aos padrões internacionais.

Diante dessa necessidade legal, o CPC, juntamente com os membros, já havia editado, até a data desta pesquisa (dezembro de 2012), 46 pronunciamentos técnicos, 17 interpretações e 05 orientações, o que demonstra a velocidade pela qual as alterações estão sendo implementadas. Os pronunciamentos técnicos

estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados. Já as interpretações são emitidas para esclarecer, de forma mais ampla, os pronunciamentos técnicos. E as orientações possuem caráter transitório e informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos pronunciamentos técnicos e/ou interpretações técnicas, conforme arts. 14, 15 e 16 do Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2013).

A convergência para as normais internacionais não está ocorrendo apenas no Brasil. Nos países da Comunidade Europeia, as normas IAS e IFRS já são adotadas desde 2005 para demonstrações consolidadas. Os Estados Unidos da América estarão também adotando a partir de 2010, e atualmente diversos países como China, México, Canadá e Japão estão fazendo o mesmo caminho, conforme Almeida e Braga (2008).

No “Comunicado ao Mercado”, de 14 de Janeiro de 2008, a CVM considera, com a aprovação do Projeto de Lei nº 3.741/2000, que está sendo concluído um ciclo, longo, difícil e muito debatido, mas, evidentemente, não o processo como um todo, ainda de acordo com Almeida e Braga (2008). A Autarquia entendeu que um novo ciclo se inicia agora e que demandará grandes esforços das companhias, dos auditores, dos diversos organismos profissionais de contabilidade e finanças e, certamente, da própria CVM no processo de regulação, disseminação, orientação e aprendizados das modificações produzidas pela nova lei e das matérias dela decorrentes, que necessitarão ser normatizadas.

No Setor Público, por ser mais complexo, existe um cronograma de implementação, de 2011 a 2014, essa exigência está amparada com a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e a alteração dos anexos da Lei nº 4.320/1964, por meio da aprovação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). A Lei nº 4.320/1964 é a norma em vigor de maior importância no que diz respeito à definição de procedimentos específicos para a contabilidade das entidades do setor público. A mesma dispõe sobre normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Outra referência importante é a Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que traz normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal.

Essa convergência parte do contexto internacional em que o Brasil está inserido, o que levou a elaboração das NBCASP no padrão das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), que são as normas de contabilidade aplicada ao Setor Público no âmbito internacional. Essas normas internacionais possuem objetivos que vem ao encontro de melhorar a qualidade dos relatórios financeiros do Setor Público, levando em consideração essa situação para uma avaliação de decisões de alocação de recursos realizados pelos gestores públicos, aumentando assim a transparência e a responsabilização.

Com esse processo de transição acontecendo foi necessário que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que é o órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e a partir das normas contábeis do IFAC (*International Federation of Accountants*) na qual o Brasil é membro, reunisse um grupo de profissionais para a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada no Setor Público (NBCASP), e que as mesmas estivessem em consonância nos fundamentos da IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). As normas contábeis passaram, ainda, por audiências públicas para aprovação, logo após essa tramitação no ano de 2008 surge então às primeiras dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Segundo NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira, conforme Lima, Santana e Guedes (2009).

3 ENSINO DE CONTABILIDADE

O desafio de todo o educador é transformar seus alunos em agentes interativos no processo de ensino e aprendizagem, para isso é preciso instigá-los a buscar, muitas vezes de forma autodidata, novas referências e exemplos que qualificam as aulas, na contabilidade esta concepção não é diferente. Existem professores que, por questões de preferência referenciam alguns autores e suas opiniões, mas durante o ensino de contabilidade, os alunos devem buscar junto ao professor, em cada componente curricular, a indicação de literatura alternativa e complementar aos textos de aula e aos materiais disponibilizados, de forma a oportunizar uma análise crítica desses conteúdos, fato este, que possibilita a

intervenção mais qualificada dos alunos nas aulas, passando de meros observadores a sujeitos ativos do processo de construção do conhecimento.

O conhecimento deve acompanhar a realidade que é dinâmica, neste sentido o ensino da contabilidade deve ser também estimular o aluno a utilizar métodos de reflexão permanente. O ensino precisa ser visto como convite à exploração e à descoberta e não apenas transmissão de informações e de técnicas, de acordo com Silva (2001).

A aprendizagem como processo cognitivo por meio do qual a pessoa adquire conhecimentos e se torna capaz de interagir com o mundo. Já o ensino é entendido como uma atividade educacional mais específica, voltada para apropriação de conhecimentos e saberes vinculados a uma instituição de ensino, conforme Silva e Oliveira Neto (2010).

No desenvolvimento do processo de ensino e aprendizagem, é relevante destacar a ação de três elementos principais: o professor, o aluno e a instituição de ensino. O trabalho do professor de contabilidade deve revestir-se da apropriação de conhecimentos que promovam diferentes aprendizagens e o desenvolvimento dos alunos, pois seu trabalho é marcado por possibilidades e dilemas, o que exige um constante processo de aprender e que também é marcado por sua subjetividade Laffin (2002).

Assim, o professor necessita conhecer o perfil de aprendizagem de seus alunos e a partir daí elaborar estratégias de aulas compatíveis com a realidade da turma, identificando as principais dificuldades, respeitando e trabalhando as diferenças, fazendo com que os alunos sintam-se motivados, criando-se um ambiente saudável e propício para o adequado desenvolvimento do processo de ensino e aprendizagem nas complexas questões da contabilidade.

O aluno atua como assimilador das informações fornecidas pelo professor, utilizador dos recursos disponibilizados pela instituição de ensino e ainda possuidor de características psicológicas e emocionais intrínsecas a ele mesmo. O professor é o principal ator deste processo, pois ele é o moderador e facilitador da ligação do aluno com a instituição de ensino e os conteúdos do componente curricular. A instituição de ensino representa o ambiente interno, que disponibiliza ao professor e ao aluno recursos de apoio para a efetivação do processo de ensino e aprendizagem, de acordo com Miranda, Miranda e Costa (2011).

Um aspecto relevante para a consecução da aprendizagem é a escolha do professor com o perfil adequado para ministrar o componente curricular de contabilidade. Entre outras características necessárias, destacam-se: a experiência de professor e na educação, boa didática, comprometido e envolvido com o processo. Tais atributos, combinados com ações que resultem em maior atenção e dedicação para com os alunos, certamente produzem significativos resultados no processo de ensino e aprendizagem.

Neste contexto é necessário vivenciar a sala de aula a partir de componentes curriculares, fatos e casos que ratifiquem a relevância e a utilidade dos fundamentos teóricos estudados. É com essa percepção, que os alunos devem trabalhar em suas instituições, em uma interação permanente com o professor, buscando a metodologia de ensino ideal, para a construção de competências e habilidades que necessárias à formação de um profissional e de um cidadão, com o perfil adequado à realidade do mercado de trabalho atual.

Os alunos possuem pretensões pessoais e profissionais e, talvez, o que falte seja uma visão completa e profunda dos contextos e realidades à sua volta, uma postura ativa, não só de consciência profissional, mas também uma reflexão de sua atitude no aprendizado, segundo Silva e Oliveira Neto (2010).

Principalmente a partir dos últimos anos em que a Contabilidade brasileira está em processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. O ensino de contabilidade também passa por mudanças substanciais, uma vez que alterações conceituais foram introduzidas, indo além de questões de natureza eminentemente técnicas. Com objetivo de acompanhar a velocidade das mudanças e qualificar seu trabalho, os professores precisam se atualizar e reformular suas práticas, suas competências e, principalmente, seu saber, no sentido de atender, dentro da realidade em que estão inseridos, as necessidades dos envolvidos nas instituições de ensino e dar sua contribuição ao ambiente acadêmico, ainda de acordo com Silva e Oliveira Neto (2010).

4 MÉTODO

A pesquisa caracteriza-se por uma pesquisa descritiva e qualitativa, com a coleta de dados por meio de entrevistas semiestruturadas. As pesquisas desse tipo são caracterizadas pelo questionamento direto das pessoas, na qual, primeiramente,

são coletados os dados de um grupo de pessoas acerca do problema estudado para posterior análise, de acordo com Gil (2008).

As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. [...]. Dentre as pesquisas descritivas salientam-se aquelas que têm por objetivo estudar as características de um grupo. (GIL, 2008, p. 28).

A abordagem da pesquisa foi de forma qualitativa, tendo como objetivo principal interpretar os dados coletados. Seus objetivos são a observação, a descrição, a compreensão e o significado dos dados, no qual o pesquisador é o instrumento principal.

Na pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. [...]. Ela não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. (LEAL; SOUZA, 2006, p. 17).

A busca de informações para esta pesquisa foi por meio de entrevista semiestruturada com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) localizadas no Rio Grande do Sul, Brasil, sobre o ensino de contabilidade e a convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional. As IFES são: a Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), entrevistado "A", a Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), entrevistado "B", e a Universidade Federal do Rio Grande (FURG), entrevistado "C".

Pode-se entender entrevista como:

A técnica em que o investigador se apresenta ao investigado e lhe formula perguntas, com o objetivo de obtenção dos dados que interessam à investigação. [...] é uma forma de diálogo assimétrico, em que uma das partes busca coletar dados e a outra se apresenta como fonte de informação. (GIL, 2008, p. 109).

A entrevista semiestruturada se dá por meio de uma conversa entre o entrevistado e o pesquisador. O principal objetivo é levantar dados que auxiliem nas análises qualitativas, selecionando assim os aspectos mais importantes.

A análise de conteúdo foi utilizada na análise das respostas das entrevistas.

Qualquer análise de conteúdo visa não o estudo da língua ou da linguagem, mas sim a determinação mais ou menos parcial do que chamaremos as condições de produção dos textos, que são o seu objeto. O que tentamos caracterizar são estas condições de produção e não os próprios textos. O conjunto das condições de produção constitui o campo das determinações dos textos. (HENRY; MOSCOVICI, 1968 *apud* BARDIN, 2011, p. 46).

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os cursos de Ciências Contábeis das IFES pesquisadas foram criados em 1945 na Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), o qual oferece 140 vagas por ano, em 1966 na Universidade Federal de Santa Maria (UFSM), com a oferta de 80 vagas por ano, e em 1979 na Universidade Federal do Rio Grande (FURG), ofertando 100 vagas por ano.

A partir das entrevistas semiestruturadas realizadas com os Coordenadores de Cursos das IFES pesquisadas sobre o processo de convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional, passe-se a análise das mesmas.

O entendimento dos entrevistados sobre a nova legislação em relação aos cursos de ciências contábeis é que os cursos precisam se adequar a nova legislação, inclusive alguns cursos anteciparam a revisão do projeto pedagógico do curso, pois para eles foi preciso repensar o profissional que vai ser formado para o mundo do trabalho, que é dinâmico e complexo.

Foi destacada, também, a necessidade de que as instituições, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o próprio Ministério da Educação (MEC), as instituição mantenedora das IFES, deveriam ter dado um maior aporte para os cursos de Ciências Contábeis enfrentarem essa situação, principalmente, na formação continuada dos professores. Destacam, ainda, que em alguns cursos, os alunos, iniciaram seus estudos aprendendo procedimentos contábeis que foram alterados com processo de convergência, portanto, para resolver esta situação, também, é preciso que projeto pedagógico do curso insira esses alunos no novo contexto da Contabilidade brasileira.

Além do processo de convergência, na visão dos entrevistados, os cursos precisam se adequar ao exame de suficiência para o profissional da contabilidade, que foi instituído por meio da Lei nº 12.249/2010, que dá nova redação ao art. 12 do Decreto-Lei nº 9.295/1946. O exame de suficiência foi regulamentado pela Resolução CFC nº 1.373/2011. Também, foi mencionado que no país o processo de

convergência encontra-se bem estruturado, pois já foram editados inúmeros pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Ainda, “[...] às mudanças provocadas pelas novas legislações na área contábil, são muito maiores e difíceis de conduzir na área pública do que na privada” (ENTREVISTADO “A”).

As afirmações acima demonstram a necessidade de um maior envolvimento das instituições com as IFES no processo de convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional.

Na questão sobre os componentes curriculares do curso de Ciências Contábeis em relação aos pronunciamentos técnicos e as normas contábeis o entendimento é que em alguns cursos já houve a revisão dos projetos pedagógicos dos cursos. No entanto, diante do processo de convergência que necessita de um tempo para a sua consolidação, os cursos precisam fazer mais algumas alterações. Em alguns cursos perdura o componente curricular “Contabilidade Internacional”, que no entendimento dos entrevistados não tem mais necessidade desse componente curricular, uma vez que todos os componentes curriculares da área de contabilidade terão de trabalhar seus conteúdos de acordo com o padrão internacional já estabelecido.

Pelas entrevistas observou-se que surgiu a necessidade de um componente curricular “Tópicos Contemporâneos em Contabilidade” que agregaria e contemplaria as mudanças que venham ocorrendo no mundo, as quais afetam as empresas. Ressalta-se que os professores, independente de terem ocorrido a revisão do projeto pedagógico do curso, vêm trabalhando os pronunciamentos técnicos e normas contábeis em seus componentes curriculares.

A revisão dos projetos pedagógicos dos cursos é importante para a formação dos futuros profissionais da contabilidade. “[...] uma maneira de contemplar essa nova legislação em sala de aula é tendo ela no novo projeto pedagógico” (ENTREVISTADO “B”).

Em relação se as IFES oportunizaram formação continuada aos professores para enfrentar essa nova realidade da Contabilidade brasileira o entendimento foi que as IFES não ofertaram essa formação. Os próprios professores buscaram essa formação, estimulados pelos coordenadores de curso, que sentiram essa necessidade de formação, inclusive realizando seminários, *workschops*, entre outras

atividades, com profissionais que atuam no mercado ou no próprio meio acadêmico para contribuir na formação dos professores.

Diante dessa situação uma das formas encontrada pelos cursos de Ciências Contábeis para contornar a ausência de formação continuada pelas IFES foi manter professores sem dedicação exclusiva, assim aproveitando as suas experiências de atuação no mercado. Os próprios coordenadores disserem que não buscaram essa interlocução nas IFES solicitando a formação continuada para os professores, os quais deveriam ter exposto a realidade que foi imposta aos cursos de Ciências Contábeis pelo processo de convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional.

Os entrevistados mencionaram que a formação pode ser buscada nos órgãos de classe, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entre outras entidades. No entanto, em relação às IFES, também, faltou comunicação, “[...] nisso eu tenho que fazer a minha culpa, eu estou coordenador, fui 2009, 2010 e agora estou voltando em 2012, eu não me lembro de ter sentado e dito a Pró-reitora de Graduação, olha a gente está passando por esse problema [...]” (ENTREVISTADO “C”).

A questão em relação se os professores estão utilizando nas aulas e nas orientações de trabalho de conclusão os pronunciamentos técnicos e as normas contábeis o entendimento é que sim, inclusive parte dos trabalhos de curso tem discutido as mudanças trazidas pelo processo de convergência. Além dos projetos pedagógicos dos cursos que foram revisados contemplam nos conteúdos de seus componentes curriculares os pronunciamentos técnicos e normas contábeis. Nos cursos foram discutidos em reuniões os pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), mesmo que sem continuidade, em função das inúmeras atividades desempenhadas pelos professores, tanto para a prática docente quanto para se apropriarem das mudanças e promoverem as revisões dos projetos pedagógicos.

Ainda, nas revisões dos projetos pedagógicos dos cursos está sendo discutido para os trabalhos de conclusão que se tenha, pelo menos, duas linhas de pesquisa, área pública e área privada. Pois nos componentes curriculares da área pública trouxeram mudanças para o ensino de contabilidade, deixando de ser somente de natureza orçamentária, passando, também, para a natureza patrimonial, aplicando de fato a teoria patrimonialista na Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

“[...] o ensino de contabilidade sobre o enfoque orçamentário acabou, que fica mais fácil para os professores entrarem em sala de aula com toda a estrutura do MCASP” (ENTREVISTADO “A”).

Em relação às alterações das normas contábeis convergindo para as Normas Internacionais de Contabilidade tornaria complexo o ensino e o aprendizado, o entendimento é que não, no entanto é preciso compreender esse processo que torna as normas contábeis mais conceituais do que meramente técnicas. Pela interpretação anterior ao processo de convergência, poderia um fato administrativo ser considerado uma despesa, o caso do *Leasing*, e a partir da convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional, esse mesmo fato deve ser considerado um ativo, desde que atenda os preceitos legais da Resolução CFC nº 1.268/2009, a qual define que os “ativos são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços”. Entendendo como recursos controlados os ativos que a entidade mesmo sem ter o direito de propriedade detém o controle, os riscos e os benefícios deles decorrentes. Nesse entendimento confirma a prevalência da essência sobre a forma.

Além dessa situação, a contabilidade sempre teve por base os documentos fiscais que dão origem para o registro dos fatos pelo valor transcrito do referido documento, cumprindo dessa forma o Princípio do Registro pelo Valor Original. No entanto, com o advento da Lei nº 11.638/2007, foi introduzido a necessidade de realizar os ajustes a valor presente (AVP) na escrituração contábil para demonstrar o valor real da operação na data da elaboração da demonstração contábil. A determinação da apuração AVP envolve elementos do ativo e do passivo de longo prazo e todos os demais elementos patrimoniais de curto prazo, caso tais ajustes tenham efeito relevante nas demonstrações contábeis levantadas, em obediência a Lei nº 6.404/1976, que foi alterada Lei nº 11.638/2007.

Os entrevistados ressaltam que os professores precisam conhecer o dia a dia das empresas, as operações que as mesmas realizam no mercado, além de realizarem pesquisas que corroborem com o ensino e na formação dos futuros profissionais da contabilidade. Pois ao estar em processo de convergência, em alguns casos, não existe um exemplo prático, como no caso das normas contábeis para as pequenas e médias empresas, aprovadas pela Resolução CFC nº

1.255/2009, as quais em algumas situações devem aplicar as mesmas regras contábeis das grandes empresas.

Ainda, no entendimento dos entrevistados sobre o ensino e o aprendizado, “[...] a visão terá que ser diferente, passa de uma questão puramente técnica, exigindo mais profundidade, que o professor esteja mais atualizado, e o acadêmico sairá ganhando [...]” (ENTREVISTADO “B”).

Na questão se as companhias, ao exercerem seus poderes de julgamento sobre a melhor forma de reconhecer determinado evento contábil, acabam adotando práticas diferentes e, em consequência, chegando a diferentes conclusões, o entendimento é que deve ser realizada uma separação entre as grandes empresas, companhias de capital aberto, e as demais empresas, companhias de capital fechado. Pois as companhias de capital aberto já estão usando os pronunciamentos técnicos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC), que é composto pelas instituições: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Além desses membros, participam como convidados, o Banco Central do Brasil (BACEN), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Secretaria da Receita Federal (SRF) e a Superintendência dos Seguros Privados (SUSEP), e outras entidades e especialistas convidados. Os entrevistados entendem que com a participação dessas instituições, muitas delas responsáveis pelas regulações em determinadas áreas do mercado, contribui e facilita o processo de convergência.

Também, entendem que as relações dos profissionais da contabilidade e os empresários passam a ser mais próximas, no entanto o profissional da contabilidade deve estar preparado, capacitado, para obter a valorização nesse momento tão importante para a profissão. O profissional da contabilidade é o gestor da informação contábil que são informações necessárias para os empresários tomarem às decisões. Esses fatos corroboram com a preocupação dos entrevistados em revisarem os projetos pedagógicos de curso na busca da melhor formação para os futuros profissionais da contabilidade.

Um fato que merece destaque, quando as companhias exercem os seus poderes de julgamento, é a depreciação dos bens que agora deve ser determinada a partir da vida útil e o valor residual para que se chegue ao valor a ser depreciado. A Resolução CFC nº 1.136/2008, define depreciação como “a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”. Para se entender a conceituação de depreciação é necessária a definição de valor residual que conforme a Resolução citada acima é “o montante líquido que a entidade espera, com razoável segurança, obter por um ativo no fim de sua vida útil econômica, deduzidos os gastos esperados para sua alienação”. Ainda, a mesma Resolução define vida útil como sendo “o período de tempo definido ou estimado tecnicamente, durante o qual se espera obter fluxos de benefícios futuros de um ativo”.

As companhias ao utilizar os pronunciamentos técnicos e as normas contábeis, a princípio, devem demonstrar com transparência seus julgamentos e as práticas que adotaram para chegar aos seus resultados.

Outro fato que merece destaque a partir do entendimento dos entrevistados é que na sala de aula, em função do tempo, não é possível trabalhar todas as possibilidades que o aluno vai encontrar nas empresas que estão em atividades no mercado. No entanto, é preciso abordar práticas diferentes para demonstrar aos alunos as possibilidades que poderão encontrar nas empresas. Isto faz com que seja repensado o processo de ensino e aprendizado na área de contabilidade. Esses alunos que estão cursando Ciências Contábeis durante o processo de convergência, sentem-se preocupados, pois quando participam de eventos da área contábil se deparam com uma realidade diferente, em mudança, além disso, os próprios professores têm as suas dúvidas. “[...] eles sentem que o professor tem dúvidas, porque nem mesmo ninguém veio nos ensinar, tu não tem uma experiência, alguém para discutir, não consegue ir num grande evento” (ENTREVISTADO “C”).

Toda essa situação que está sendo vivenciada confirma a necessidade das instituições, principalmente o Ministério da Educação (MEC), como mantenedor das IFES, deveria ter dado um aporte as IFES para oportunizar a formação continuada dos professores.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A pesquisa que teve o objetivo de analisar o ensino de contabilidade frente à convergência da Contabilidade brasileira ao padrão internacional, por meio de entrevistas semiestruturadas com coordenadores de cursos de Ciências Contábeis, evidencia que os mesmos demonstraram preocupação em relação à revisão dos projetos pedagógicos dos cursos, em função das alterações provocadas pelo processo de convergência, uma vez que são alterações conceituais, as quais devem ser consideradas nos conteúdos dos componentes curriculares dos cursos. Tal preocupação ficou evidenciada pelo fato dos cursos anteciparem a revisão dos projetos pedagógicos, os quais sentiram a necessidade de repensar no profissional que vai ser formado para o mundo do trabalho.

Mesmo diante de todas essas mudanças as IFES pesquisadas não oportunizaram formação continuada aos professores, os próprios professores tiveram que buscar essa formação, estimulados pelos coordenadores de curso, por meio de seminários, discussão sobre os pronunciamentos técnicos, entre outras atividades. Uma das formas encontrada para contornar essa situação foi manter professores sem dedicação exclusiva, assim aproveitando as suas experiências de atuação no mercado.

As IFES deveriam ter um programa de formação continuada efetivo, no entanto para área de contabilidade ficou evidenciado que não existe formação continuada para os professores. É preciso que os coordenadores de cursos levem essas demandas a Administração Superior das IFES, como forma de buscar uma formação adequada e contínua ao trabalho docente. E que o próprio Ministério de Educação (MEC) se envolva mais no processo de formação continuada de professores, como instituição mantenedora das IFES.

O processo de convergência que percorre tanto o setor privado como o setor público, neste último com um significado marcante na história da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o qual fazia antes do processo de convergência, somente registro da execução orçamentária, e a partir de agora o setor público passa a fazer registros de natureza orçamentária e de natureza patrimonial, aplicando de fato a teoria patrimonialista.

Fica evidente, também, que as relações dos profissionais da contabilidade com os empresários passam a ser mais próximas. Sendo um momento propício para

a valorização dos profissionais da contabilidade, os quais detêm a informação contábil, necessária para às tomadas de decisão. Esta situação faz com seja repensado o ensino de contabilidade, pois o mercado exige um profissional capacitado e que tenha comunicação para usufruir dessas relações com os empresários. Este é o desafio dos alunos, futuros profissionais da contabilidade que se encontrarão um mundo do trabalho em mudanças.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C.; BRAGA, H. R. **Mudanças contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De19295.htm>. Acesso em: 18 fev. 2013.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 17 mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 11 mar. 2013.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 04 maio 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Projeto de Lei nº 3.741, de 08 de novembro de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 08 nov. 2000. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 mar. 2006. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?convint>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Instrução nº 457, de 13 de julho de 2007. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jun. 2007. Disponível em: <www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Circular nº 357, de 26 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 2007. Disponível em: <<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=24700>>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 28 nov. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 03 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 27 maio 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil Brasília**, DF, 14 jun. 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76>. Acesso em: 18 fev. 2013.

_____. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. 5.ed. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 13 jul. 2012. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>> Acesso em: 11 mar. 2013.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS. **Regimento Interno**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/regimento.htm>>. Acesso em: 22 mar. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 07 out. 2005. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 set. 2007. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 25 nov. 2008. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Resolução CFC nº 1.255, de 10 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 2009. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Resolução CFC nº 1.268, de 10 de dezembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 dez. 2009. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268>. Acesso em: 11 mar. 2013.

_____. Resolução CFC nº 1.373, de 08 de dezembro de 2011. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, dez. 2011. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001373>. Acesso em: 18 fev. 2013.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAFFIN, Marcos. Ensino de Contabilidade: componentes e desafios. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 13, n. 3, p. 9-20, dez. 2002.

LEAL, A. E. M.; SOUZA, C. E. G. **Construindo o conhecimento pela pesquisa: orientação básica para elaboração de trabalhos científicos**. Santa Maria: Sociedade Vicente Pallotti, 2006.

LIMA, D.; SANTANA, C.; GUEDES, M. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Revista Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai./ago.2009.

MINAYO, M. C. de S. **Pesquisa social**: teoria, método e criatividade. 22.ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

MIRANDA, R. A. M.; MIRANDA, C. S.; COSTA, G. F. M. Estratégias de Ensino e Estilos de Aprendizagem: Um experimento no processo Ensino-Aprendizagem na Disciplina de Contabilidade Introdutória. ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 3., 2011. **Anais...** João Pessoa: [s.e.], 2011.

SILVA, A. C. R. Mudanças de paradigma no ensino da contabilidade. **Revista Contabilidade e Informação**. Ijuí, RS, n. 10. jul./set. 2001.

SILVA, Denise Mendes da; OLIVEIRA NETO, José Dutra de. O impacto dos Estilos de Aprendizagem no Ensino de Contabilidade. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 21. n. 4. p. 123-156. out./dez. 2010.