

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS**  
**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E**  
**CIÊNCIAS ECONÔMICAS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**LUIZ PAULO COSTA AZEVEDO**

**O IMPACTO DAS NORMAS EM IFRS NA CONTABILIDADE**  
**GERENCIAL SOB A ÓTICA DOS PROFESSORES DE GRADUAÇÃO EM**  
**CONTABILIDADE**

**GOIÂNIA**

**2015**

Prof. Dr. Orlando Afonso Valle do Amaral  
Reitor da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Luiz Mello de Almeida Neto  
Pró-reitor de Graduação da Universidade Federal de Goiás

Prof. Dr. Moisés Ferreira da Cunha  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Júlio Orestes da Silva  
Coordenador do curso de Ciências Contábeis

**LUIZ PAULO COSTA AZEVEDO**

**O IMPACTO DAS NORMAS EM IFRS NA CONTABILIDADE  
GERENCIAL SOB A ÓTICA DOS PROFESSORES DE GRADUAÇÃO EM  
CONTABILIDADE**

Trabalho de Conclusão do Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG.

**Orientador: Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo**

**GOIÂNIA**

**2015**

Ficha catalográfica elaborada automaticamente  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob orientação do Sibi/UFG.

Azevedo, Luiz Paulo Costa

O Impacto das normas em IFRS na contabilidade gerencial sob a  
ótica dos professores de graduação em contabilidade [manuscrito] / Luiz  
Paulo Costa Azevedo. - 2015.  
74 f.

Orientador: Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo .  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal  
de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e  
Ciências Econômicas (FACE) , Ciências Contábeis, Goiânia, 2015.  
Bibliografia. Apêndice.  
Inclui gráfico, lista de tabelas.

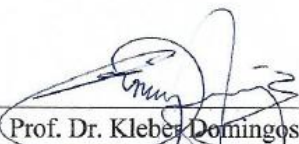
1. Contabilidade Gerencial. 2. Convergência. 3. Ensino. 4. Valor  
Justo. 5. Docentes. I. , Kleber Domingos de Araújo, orient. II. Título.

LUIZ PAULO COSTA AZEVEDO

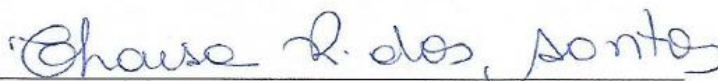
**O IMPACTO DAS NORMAS EM IFRS NA CONTABILIDADE  
GERENCIAL SOB A ÓTICA DOS PROFESSORES DE GRADUAÇÃO  
EM CONTABILIDADE**

Monografia de Trabalho de Conclusão do Curso submetido e defendido publicamente na Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE) da Universidade Federal de Goiás (UFG) como parte de requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Banca Examinadora:**



Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo  
Orientador – Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof.ª Esp. Thaísa Renata dos Santos  
Avaliador (a) – Universidade Federal de Goiás (UFG)



Prof.ª Esp. Glória L. Teixeira de Castro  
Avaliador (a) – Universidade Federal de Goiás (UFG)

Julgada em: Goiânia, 24 de Junho de 2015.

## **DEDICATÓRIA**

Este trabalho é dedicado às pessoas que sempre estiveram ao meu lado pelos caminhos da vida, me acompanhando, apoiando e principalmente acreditando em mim: Meus pais Ailton (in memorian) e Ione, meu irmão Caio e a minha companheira de caminhada Melissa. Dedico também a quatro pessoas que sempre foram e serão exemplos de caráter e dignidade, sempre presentes na minha vida: Meus avós Conrado, Ivani, Manoel e Antônia (in memorian).

“Vó Antônia, tenho certeza que de onde você estiver você está feliz assim como nós. Você permanecerá eternamente em nossas lembranças e principalmente em nossos corações”.

Vocês são muito especiais para mim. Amo muito todos vocês!

## AGRADECIMENTOS

Durante estes quatro anos muitas pessoas participaram da minha vida. Algumas já de longas datas, outras mais recentemente. Dentre estas pessoas algumas se tornaram muito especiais, cada uma ao seu modo, seja academicamente ou pessoalmente; e seria difícil não mencioná-las.

Ao orientador Kleber que dedicou muito do seu tempo me orientando. Obrigado pelos ensinamentos, atenção, amizade e dedicação ao longo deste período.

Ao Prof. Lúcio Machado. Obrigado pela confiança, amizade e dedicação.

Ao Prof. Ednei Morais pela ajuda, apoio e incentivo.

A todos os meus professores que são os maiores responsáveis por eu estar concluindo esta etapa da minha vida, compartilhando a cada dia os seus conhecimentos conosco.

Aos meus colegas de turma que, além de se tornarem amigos me ensinaram a conviver com pessoas diferentes a mim.

Aos meus pais Ailton (in memoriam) e Ione que, acreditaram em mim e me incentivaram até o fim.

Ao meu irmão Caio que esteve sempre pronto a me ajudar.

Aos meus familiares por me ajudarem, direta ou indiretamente, nesta minha etapa.

A minha companheira de caminhada Melissa que sempre me incentivou e acreditou no meu trabalho.

Aos colegas Gabriel, Rafael, Leandro, Kerlley, Fred, Júlio, Maryane, Jheniffer e demais colegas pela ajuda nos momentos difíceis e alegres nessa longa jornada que tivemos.

Tente uma, duas, três vezes e se possível tente a quarta, a quinta e quantas vezes for necessário. Só não desista nas primeiras tentativas, a persistência é amiga da conquista. Se você quer chegar a onde a maioria não chega, faça o que maioria não faz.

*Bill Gates*

## RESUMO

Diante de um cenário econômico em constantes mudanças, surgem novos desafios para pesquisadores, estudiosos, profissionais e usuários da contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis, que passam a desempenhar um importante papel no processo de harmonização das práticas contábeis. A partir disso, em resposta a essa nova demanda global, órgãos internacionais, como o *International Accounting Standards Board* – IASB e a *IFRS Foundation* - Fundação IFRS tem trabalhado em conjunto na emissão e supervisão, respectivamente, das normas contábeis a nível internacional, denominadas *International Financial Reporting Standards* – IFRS, no intuito de minimizar as divergências internacionais existentes nos mercados e facilitar a comunicação e a comparação das informações contábeis. A convergência às normas em IFRS proporcionou várias mudanças na contabilidade, especialmente na contabilidade gerencial. Para muitos pesquisadores e estudiosos, a convergência às normas internacionais de contabilidade, trouxe significativas evidências de aproximação entre contabilidade gerencial e financeira, mudanças na controladoria, mudanças na contabilização a valor justo, entre outras mudanças. Segundo Barth (2008) espera-se ainda que a convergência promova impactos no campo acadêmico, já que diante de uma demanda por informações contábeis relevantes com um maior julgamento profissional, profissionais qualificados e capacitados serão requeridos pelo mercado e para isso os docentes deverão estar prontos para preparar os futuros profissionais para esse novo mercado. A partir disso, esta pesquisa buscou identificar através das percepções de docentes de graduação em contabilidade, quais os principais impactos que a convergência às normas em IFRS provocou sobre a contabilidade gerencial e sobre o ensino. Através de um questionário de 30 perguntas aplicado *on-line* para uma amostra não probabilística de 33 docentes dos cursos de graduação em Contabilidade Gerencial, Custos e Controladoria de 20 Instituições de Ensino Superior (IES) da região metropolitana de Goiânia, concluiu-se que a grande maioria dos respondentes concordaram que ocorreu aproximação entre contabilidade gerencial e a contabilidade financeira com a convergência às normas em IFRS. Além disso, os docentes concordaram que há a necessidade de ocorrer mudanças nos currículos dos cursos nas IES e no método de ensino dos docentes diante da nova contabilidade global.

**Palavras-chave:** Contabilidade Gerencial. Convergência. Ensino. Valor Justo. Docentes.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Países do G-20 usam as IFRSs.....	22
Quadro 2 - Comparação de conceituações disponíveis .....	30
Quadro 3 - Diferenças entre contabilidade financeira e gerencial.....	31
Quadro 4 - Principais mudanças da convergência das normas IFRS no Brasil.....	31
Quadro 5 - Resumo das principais pesquisas empíricas sobre o ensino superior e contabilidade gerencial .....	40

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Sexo.....	45
Gráfico 2 - Idade.....	45
Gráfico 3 - Grau de titulação .....	46
Gráfico 4 - Instituição de ensino superior .....	47
Gráfico 5 - Tempo de docência .....	47
Gráfico 6 - Disciplina ministrada pelo docente .....	48
Gráfico 7 - Método de ensino utilizado .....	49
Gráfico 8 - Prática contábil.....	50
Gráfico 9 – Atualização das normas em IFRS .....	50

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Impactos no Ensino Superior. ....	51
Tabela 2 - Normas em IFRS .....	53
Tabela 3 - Conteúdo sobre as normas em IFRS .....	53
Tabela 4 - Impactos na contabilidade gerencial .....	55
Tabela 5 - Relação ensino versus normas em IFRS .....	56
Tabela 6 - Obstáculos que inibem a institucionalização das IFRS .....	58

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO.....	14
1.2 PROBLEMA DA PESQUISA.....	17
1.3 OBJETIVOS.....	17
1.2.1 Objetivo geral.....	17
1.2.2 Objetivos específicos.....	17
1.4 JUSTIFICATIVA.....	18
1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	19
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO.....	20
<b>2. REVISÃO DE LITERATURA.....</b>	<b>20</b>
2.1 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS IFRS EM NO MUNDO.....	20
2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS IFRS EM NO BRASIL.....	23
2.3 OBSTÁCULOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS.....	25
2.4 O ENSINO SUPERIOR E A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS EM IFRS.....	26
2.4.1 Ensino superior.....	26
2.4.2 Impactos no ensino contábil com a convergência das normas em IFRS.....	28
2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS.....	30
2.6 CONTROLADORIA E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS.....	33
2.7 PESQUISAS ANTERIORES.....	36
<b>3. METODOLOGIA.....</b>	<b>37</b>
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA.....	38
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	39
3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA.....	40
3.4 ESTRATÉGIA DA PESQUISA E COLETA DE DADOS.....	43
<b>4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS.....</b>	<b>44</b>
4.1 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES.....	44
4.1.1 Perfil dos respondentes.....	45
4.2 ANÁLISE DAS RESPOSTAS.....	51
4.2.1 Impactos no ensino superior.....	51
4.2.2 Conteúdo sobre as normas em IFRS.....	52

4.2.3 Impactos na contabilidade gerencial .....	54
4.2.4 Relação ensino versus normas em IFRS .....	56
4.2.5 Obstáculos que inibem a institucionalização das normas em IFRS .....	58
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>60</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>62</b>
<b>APÊNDICE A – Instituições de Ensino Superior da região metropolitana de Goiânia.....</b>	<b>69</b>
<b>APÊNDICE B – Questionário de pesquisa sobre normas internacionais de contabilidade - IFRS.....</b>	<b>70</b>

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

Para Niyama (2009) a Contabilidade é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. O autor ressalta que, de maneira geral, fatores do ambiente externo como valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social acabam refletindo nas práticas contábeis de diferentes nações e conseqüentemente estão vinculadas ao nível de desenvolvimento econômico de cada país.

As constantes mudanças no cenário econômico estão trazendo novos desafios para a Contabilidade, já que com a economia globalizada, o desenvolvimento do mercado de capitais internacional e o aumento dos investimentos estrangeiros, geram a necessidade de utilização de normas e procedimentos que contribuam para a redução das diferenças nas informações contábeis entre os países. Com isso, surgiu à necessidade de mudanças na Contabilidade para que as informações contábeis possam ter uma linguagem contábil, que seja compreensível em diferentes mercados (BARBOSA; DIAS; PINHEIRO, 2009).

No intuito de minimizar as divergências internacionais e facilitar a comunicação e a comparação das informações contábeis, existe um consenso entre os diversos envolvidos para uma convergência dos procedimentos contábeis em âmbito mundial (NIYAMA, 2009). Essa convergência se faz necessária na medida em que os negócios não estão mais restritos apenas aos limites de um país (SANTOS et al., 2010).

Segundo Santos et al. (2010), “diante desse novo cenário, surgem novos desafios para pesquisadores, estudiosos, profissionais e usuários da Contabilidade, bem como para as entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis, que passam a desempenhar um importante papel nesse processo de harmonização das práticas contábeis”.

Segundo Niyama (2009) as diferenças internacionais nos relatórios financeiros prejudicam o processo de comunicação contábil. Com isso, no intuito de amenizar essas diferenças, é necessário convergir as normas contábeis, em que o processo de harmonização das práticas contábeis será muito importante.

Para Niyama (2009), o termo harmonização tem sido em algumas situações associado de forma incorreta com “padronização” de normas contábeis. Para o autor, harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes de cada país permitindo reconciliar os sistemas contábeis com outros países no intuito de melhorar a troca de

informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto que a padronização é um processo de uniformização de critérios, que não permite flexibilidade.

Weffort (2005 apud ALMEIDA, 2011) ressalta que, “de forma bastante simplificada, padronização e harmonização diferem essencialmente por sua finalidade, a primeira busca *uniformizar* e a segunda *aproximar*”.

Com isso, Almeida (2011) conclui que a padronização faz parte do processo de harmonização e conseqüentemente a harmonização completa, leva à uniformidade, permitindo diante de sistemas contábeis semelhantes, a comparabilidade e a troca de informações contábeis.

Para Freire, Niyama e Pereira (2012), com a convergência às normas internacionais de contabilidade – IFRS (*International Financial Reporting Standards*), a contabilidade passou a ser baseada em princípios e não em regras, o que trouxe mais flexibilidade, tornando possível a aceitação global das normas, o que tem facilitado o processo de harmonização das práticas contábeis.

A convergência às normas em IFRS proporcionaram várias mudanças na contabilidade. Segundo Araújo et al. (2014) as normas em IFRS “impuseram profundas mudanças no modelo contábil financeiro, como o reconhecimento de determinados ativos a valor justo e a inserção do teste de recuperabilidade que auxilia a direcionar o reconhecimento do ativo imobilizado no balanço patrimonial”.

Segundo Gilio e Afonso (2013) a adoção as normas em IFRS impactou em mudanças nos pronunciamentos contábeis no Brasil, as normas CPC, principalmente no que se refere a mudanças na contabilização a valor justo.

Para Gilio e Afonso (2013), a convergência às normas IFRS trouxe profundas mudanças na contabilidade gerencial, elaborada para os usuários internos, e para a contabilidade financeira, elaborada para os usuários externos.

De acordo com Taipaleenmaki e Ikaheimo (2009 apud BEUREN e DANI, 2014):

A contabilidade financeira e a contabilidade gerencial tiveram que evoluir sobremaneira, sendo uma das principais características dessa mudança à convergência entre ambas. Essa aproximação decorre da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards - IFRS*) fundamentadas em conceitos e bases de mensuração e evidenciação que permitem seu uso em ambas as contabilidades.

Também ocorreram mudanças significativas na controladoria com a adoção das IFRS. Para Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008), as IFRS promoveram duplo impacto na controladoria. Primeiramente no plano interno, em relação à emissão de relatórios gerados

pelos sistemas de controle de dados, adaptados às IFRS. Em segundo lugar, em vez de um banco de dados de contabilidade separada, as alterações indicam que o banco de dados em conformidade com as IFRS também pode ser usado pela Controladoria, constituindo um sistema integrado de gestão de contas.

Segundo Barth (2008), espera-se ainda que a convergência às normas IFRS promova impactos também no campo acadêmico. Para Kuhn (2013) os futuros profissionais, que ainda estão estudando, têm o primeiro contato com essas normas ainda na faculdade por meio dos docentes, que devem possuir conhecimentos adequados para que o aprendizado dos alunos seja eficaz.

Em pesquisa realizada por Kuhn (2013), a qual o objetivo principal foi verificar qual o nível de conhecimento dos docentes de contabilidade da Grande Goiânia sobre as normas internacionais, o resultado não foi nada animador. A pesquisa revelou que os cinquenta e cinco docentes de contabilidade de dezessete Instituições de Ensino Superior respondentes à pesquisa demonstraram ter pouco conhecimento e não estar atualizados em relação às normas internacionais de contabilidade, considerando que a convergência total das IFRS no Brasil ocorreu em 2010.

Para Freire, Niyama e Pereira (2012) em um sistema baseado em princípios, o ensino contábil terá que mudar, passando a dar menos ênfase na memorização de regras, dando maior importância na compreensão, principalmente, do arcabouço teórico.

As instituições educacionais estrangeiras e brasileiras iniciaram um processo de adaptação às pressões da globalização por meio da internacionalização dos currículos e de atividades, ou seja, estratégias estão sendo criadas para lidar com essas questões, incluindo a internacionalização do ensino contábil (RICCIO; SAKATA, 2004).

Entretanto, acredita-se que a mudança dos currículos, por si só, não seja suficiente para a preparação dos futuros profissionais em contabilidade. É necessário que os educadores mudem a forma como ensinam a informação financeira global, o que implica em aumentar o foco em ensinar aos estudantes os conceitos que estão por trás da informação financeira e mais, como fazer julgamentos coerentes com esses conceitos (BARTH, 2008).

Barth (2008) ressalta o quanto é importante ensinar aos alunos sobre o papel crucial do julgamento da informação financeira que é fundamental à prática contábil, já que simplesmente ensinar as atuais regras aumenta o risco de atrair pessoas erradas à profissão.

Costa et al. (2010) ressaltam que o processo de formação do profissional de contabilidade pode ser considerado como um inibidor à adoção das novas práticas contábeis, uma vez que as normas em IFRS requerem do profissional uma maior capacidade de

abstração, o que determina que tanto discente quanto docente devem se adaptar a essa nova forma de ensino-aprendizagem.

Diante de tantas mudanças que a convergência às normas em IFRS tem trazido à contabilidade em geral, inclusive no ensino, a presente pesquisa procurou discutir através da perspectiva de professores de graduação em Ciências Contábeis na região metropolitana de Goiânia, as suas percepções em relação aos impactos da adoção às normas IFRS na contabilidade gerencial e como tem relacionado essas modificações à prática docente.

## 1.2 PROBLEMA DA PESQUISA

A presente pesquisa busca responder o seguinte problema: **Quais os impactos que a convergência às normas em IFRS provocou sobre a contabilidade gerencial na percepção dos docentes de graduação em contabilidade?**

## 1.3 OBJETIVOS

### 1.3.1 Objetivo geral

Esta pesquisa tem como objetivo geral buscar através de informações de professores que ministram disciplinas de Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos ou Controladoria, em cursos de graduação em Ciências Contábeis na região metropolitana de Goiânia, as suas percepções em relação aos impactos na contabilidade gerencial provocado pela convergência da contabilidade brasileira para as normas de contabilidade internacional - IFRS e como tem sido a aplicabilidade dessas modificações à prática docente.

### 1.3.2 Objetivos específicos

Para atingir o objetivo geral desta pesquisa foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Identificar, na percepção dos docentes, os principais obstáculos na implementação das normas em IFRS;
- Identificar, na percepção dos docentes, os principais impactos no ensino com a convergência das normas em IFRS;

- Identificar, na percepção dos docentes, quais as principais mudanças na contabilidade gerencial e na controladoria com a convergência das normas IFRS.

#### 1.4 JUSTIFICATIVA

Segundo Antunes, Antunes e Penteado (2007), a expansão dos mercados e a economia globalizada impuseram para as empresas a necessidade de elaboração de demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios uniformes e homogêneos, de forma que os proprietários, os gestores, investidores e analistas financeiros do mundo inteiro possam se utilizar de informações transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões.

Em resposta a essa nova demanda global, órgãos internacionais, como o *International Accounting Standards Board* – IASB e a *IFRS Foundation* - Fundação IFRS tem trabalhado em conjunto na emissão e supervisão, respectivamente, das normas contábeis a nível internacional no intuito de minimizar as divergências internacionais existentes nos mercados e facilitar a comunicação e a comparação das informações contábeis (ANTUNES; ANTUNES; PENTEADO, 2007).

Entretanto, conforme dados da Fundação IFRS (2015) por se tratar de normas editadas recentemente para o mercado internacional, muitos países adotaram recentemente, estão requerendo ou ainda não adotaram às normas contábeis internacionais.

O processo de convergência das normas em IFRS tem sido acompanhado com bastante cautela pelas empresas e pesquisadores, em função dos impactos de adoção e informação (BARTH, 2008).

Para Gilio e Afonso (2013), a adoção das normas em IFRS gerou grandes mudanças na contabilidade em geral, em especial na contabilidade gerencial. Para os autores, a convergência das normas em IFRS trouxe significativas evidências de aproximação entre contabilidade gerencial e financeira. Como exemplo dessa aproximação os autores citam o teste de recuperabilidade de ativos e a evidenciação de informações por segmentos, em que o uso da informação de ambos é requerido tanto pela contabilidade gerencial, representado pelo usuário interno, quanto pela financeira, representado pelo usuário externo.

Bellas e Papadatos (2011), em pesquisa, concluíram que a implementação de normas em IFRS proporciona alguns benefícios às empresas como: a melhoria da governança corporativa, a melhoria no controle interno e a melhoria na organização interna da empresa. Entretanto, os autores ressaltam que existem alguns obstáculos na implementação das normas

em IFRS. Entre esses obstáculos estão: a complexidade das normas, os altos custos de implementação e as constantes mudanças das normas.

Costa et al. (2010) ressaltam que, no Brasil, no processo de internacionalização da contabilidade, podem-se destacar possíveis inibidores a esta convergência às IFRS como: o subjetivismo responsável, a prevalência da essência sobre a forma, o abandono do caráter prescritivo, o processo de formação profissional, a carência de profissionais suficientemente habilitados e os fatores culturais.

Segundo Costa et al. (2010), o processo de formação profissional de contabilidade e a carência de profissionais suficientemente preparados são considerados “inibidores” à convergência das normas em IFRS, devido, respectivamente, a falta de capacidade de abstração dos profissionais, ou seja, “o pensar em como fazer” e do despreparo de profissionais atuantes no mercado brasileiro.

Para Freire, Niyama e Pereira (2012) a importância de se examinar o ensino-aprendizagem da adoção das normas internacionais de contabilidade tem se revelado de suma importância, nos últimos anos, tanto nas Instituições de Ensino Superior (IES) quanto no meio profissional (contadores e auditores, por exemplo).

A partir disso, buscando informações dos impactos que as normas em IFRS tem promovido ao ensino contábil, esta pesquisa pretende mostrar através de informações de professores que ministram disciplinas de Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos ou Controladoria, em cursos de graduação em Ciências Contábeis na região metropolitana de Goiânia, as suas percepções em relação aos impactos na contabilidade gerencial provocado pela convergência da contabilidade brasileira para as normas de contabilidade internacional - IFRS e como tem sido a aplicabilidade dessas modificações à prática docente.

## 1.5 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

As principais limitações identificadas nesta pesquisa foram:

- Muitos *e-mails* de professores fornecidos pelas coordenações dos cursos de ciências contábeis ou pelos *sites* das Instituições de Ensino Superior (IES) que participaram da pesquisa estão desatualizados, o que de certa forma reduziu a possibilidade da amostra ser maior;

- Análise restrita das normas internacionais IAS/IFRS (CPC) em virtude de aplicar questionário extenso, o que exigiria maior tempo de análise dos respondentes;
- A aplicação do questionário que depende da cooperação dos professores.

## 1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

Com a finalidade de alcançar os objetivos relacionados, a presente pesquisa foi organizada em cinco capítulos, além da referência e dos apêndices. A pesquisa inicia com a introdução, onde se realiza inicialmente a contextualização do tema investigado e o problema de pesquisa. Após isso, são apresentados os respectivos objetivos, e por último, apresentam-se a justificativa do estudo, as limitações da pesquisa e a organização do trabalho.

No segundo capítulo será desenvolvida a revisão da literatura sobre os temas fundamentais para a reflexão e estruturação da pesquisa, em que serão abordados os principais aspectos e também conceitos dos seguintes assuntos: convergência das normas em IFRS no mundo e no Brasil, a caracterização dos obstáculos da institucionalização das normas em IFRS, o ensino superior e a convergências das normas internacionais de contabilidade, os impactos das normas em IFRS na contabilidade gerencial e na controladoria e por último as pesquisas anteriores sobre os impactos na contabilidade gerencial com a convergência das normas em IFRS.

No terceiro capítulo, estão descritos os procedimentos metodológicos adotados no presente estudo, incluindo o tipo de pesquisa, os meios, métodos e critérios utilizados, mostrando a composição do questionário. No quarto capítulo são apresentados os resultados a partir das respostas do questionário de pesquisa, com a análise dos dados levantados e processados através de análise descritiva. E finalmente, o quinto capítulo apresenta as considerações finais e as sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS EM IFRS NO MUNDO

Segundo Antunes, Antunes e Penteado (2007), “a partir da década de 60, devido ao crescimento do mercado de capitais americano, a contabilidade passou a ser vista sob uma

perspectiva baseada na informação” e assim a contabilidade passou a ser avaliada por sua capacidade de fornecer informações úteis ao processo decisório dos usuários.

Para Dani (2012) como consequência da evolução da contabilidade, o processo de convergência internacional da contabilidade se tornou imprescindível e inevitável por diversos fatores mercadológicos.

A globalização da economia mundial, principalmente em relação à captação de recursos internacionais, tem causado a necessidade de uma harmonização da contabilidade, uma vez que os investidores e demais usuários esperam que as informações contábeis sejam transparentes, confiáveis, relevantes e comparáveis no âmbito internacional com outras sociedades (DELOITTE, 2007 apud BARBOSA; DIAS; PINHEIRO, 2009).

Para Zambelli (2011), com a integração entre os diversos mercados mundiais e o crescimento da economia global, surgiu a necessidade de uma uniformização das práticas contábeis adotadas pelas entidades, já que não existe mercado de capitais forte sem transparência na divulgação das demonstrações financeiras. Para a autora a constante busca de uma homogeneização das práticas contábeis, tem como objetivo gerar uma comparabilidade da “linguagem contábil” pelo mundo.

Para Dani (2012), o processo de convergência e padronização contábil é necessário devido à influência de alguns fatores, dentre estes se destacam:

O processo de globalização, a internacionalização e integração dos mercados financeiros, a necessidade de melhoria da qualidade da informação contábil, problemas na regulação dos mercados nacionais, crises mundiais, a evidenciação de informações contábeis padronizadas que atendam as necessidades de usuários com diferentes interesses e de diversificadas nacionalidades.

A partir desse novo cenário mundial, em que há a necessidade de uma linguagem contábil homogênea que possa atender a todos os anseios de um mercado globalizado, a convergência das normas contábeis a nível internacional se tornou necessário (ZAMBELLI, 2011).

Segundo Antunes, Antunes e Penteado (2007), diante da necessidade de uma padronização contábil com normas contábeis que atendessem às necessidades do mercado internacional, foi criado o *International Accounting Standards Board – IASB*, a partir da transformação, no fim dos anos 90, do antigo *International Accounting Standards Committee - IASC*, de 1973.

O IASB é um órgão independente do setor privado destinado ao estudo de padrões contábeis com sede em Londres, Grã-Bretanha (NIYAMA, 2009). A partir de sua criação, o IASB passou, então, a publicar, numa série de pronunciamentos, as normas que passaram a

ser consideradas como padrões contábeis internacionais, denominadas de *International Financial Reporting Standards - IFRS*, traduzidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade, e adotou como base o corpo de normas anteriormente emitidas pelo IASC, conhecidas como *IAS – International Accounting Standards* (ANTUNES; ANTUNES; PENTEADO, 2007).

Segundo Kuhn (2013), a partir de 2001, o IASB, que passou a ser responsável pela emissão das normas que o IASC emitia, era supervisionado pela *IASC Foudation* e que posteriormente em 2010, passou a ser supervisionado pela *IFRS Foundation – Fundação IFRS*.

A Fundação IFRS é uma entidade privada, sem fins lucrativo e independente, que trabalha no interesse público. Seu principal objetivo é criar um conjunto único de normas contábeis de alta qualidade que possam ser compreensíveis, exequíveis e aceitáveis no mundo inteiro (Fundação IFRS, 2015).

Segundo Kuhn (2013), o IASB e a Fundação IFRS trabalham com estrita cooperação de várias partes interessadas como investidores, acadêmicos, auditores e reguladores de todo o mundo a fim de desenvolver normas com padrões de qualidade globais.

De acordo com a Fundação IFRS (2015), desde 2001 aproximadamente 120 países requereram ou permitiram o uso das normas internacionais de contabilidade do IFRS, incluindo todas as jurisdições do grupo G-20 (grupo que reuni as 20 maiores economias do mundo), conforme mostra o Quadro 1 a seguir:

<b>País</b>	<b>Situação em relação às companhias listadas</b>
África do Sul	Requerido para companhias listadas desde 2005.
Alemanha	Requerido, via adoção e processo de implantação pela EU, desde 2005.
Arábia Saudita	Requerido para bancos e companhias de seguro. Convergência total para as IFRSs atualmente sendo considerada.
Argentina	Requerido para períodos contábeis iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2012.
Austrália	Requerido para todas as empresas do setor privado e usado como base para as empresas do setor público desde 2005.
Brasil	Requerido para demonstrações contábeis consolidadas dos bancos e de companhias listadas a partir de 31 de Dezembro de 2010 e para demonstrações individuais progressivamente desde Janeiro de 2008.
Canadá	Requerido a partir de 1º de Janeiro de 2011 para todas as entidades listadas e permitidas para demais entidades do setor privado, incluindo organizações sem fins lucrativos.
China	Normas substancialmente convergidas.
Estados Unidos	Permitido para emissoras estrangeiras desde 2007.
França	Requerido via processo de adoção e implantação pela UE desde 2005.
Índia	Convergindo com as IFRSs. Data a ser determinada.
Indonésia	Processo de convergência em andamento.

Itália	Requerido via processo de adoção e implantação pela UE desde 2005.
Japão	Permitido a partir de 2010 para algumas empresas internacionais.
México	Requerido a partir de 2012.
Reino Unido	Requerido via processo de adoção e implantação pela UE desde 2005.
República da Coreia	Requerido desde 2011.
Rússia	Requerido a partir de 2012.
Turquia	Requerido para companhias listadas desde 2005.
União Europeia	Todos os estados-membros da UE são requeridos a usar as IFRSs como adotados pela UE para companhias listadas desde 2005.

**Quadro 1 - Países do G-20 usam as IFRSs**  
**FONTE: site da Fundação IFRS**

Atualmente, de acordo com a Fundação IFRS (2015), 138 países já aderiram às normas em IFRS, incluindo todas as jurisdições do grupo G-20 mais 118 outros países.

A adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas mundiais está associada a benefícios econômicos concretos que conseqüentemente atraem mais investimentos, uma vez que o processo de globalização trouxe a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado. Entende-se que, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas, menor será o risco percebido por um investidor à sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas (Antunes, Antunes e Penteado 2007, p. 3).

Para Armstrong et al. (2010), os benefícios possíveis da adoção das IFRS são: melhor qualidade da informação contábil, comparabilidade, aumento da transparência, redução da assimetria e risco informacional, e, finalmente, diminuição do custo de capital.

## 2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS EM IFRS NO BRASIL

Segundo Araújo et al. (2014), o Brasil é considerado uma das economias mais importantes do mundo por diversos aspectos, dentre eles, “a capacidade de geração de riqueza, a diversidade de recursos e o potencial de consumo, movidos por organizações em constante crescimento”. Para os autores esses aspectos tem como instrumento relevante, a contabilidade, que recentemente tem passado por um processo de intensa mudança em razão das convergências das normas a um padrão internacional.

A convergência às normas contábeis internacionais – IFRS é muito mais complexa do que as normas brasileiras anteriores, o que exigiu e exige maior julgamento e transparência

por parte das entidades. A mudança de uma contabilidade baseada em regras para uma contabilidade baseada em princípios aumentou ainda mais o grau de julgamento e divulgação exigidos pelos responsáveis da elaboração das demonstrações contábeis (BONI, 2013).

“A atual convergência de padrões contábeis regulatórios no Brasil e no mundo tem a intenção de buscar um melhor registro econômico dos eventos” (ARMSTRONG et al., 2010).

Segundo Almeida (2011) a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil provocou mudanças na contabilidade brasileira em vários aspectos dentre eles estão as mudanças em termos de informação contábil, em função de novos aspectos de mensuração, reconhecimento e evidenciação e também as mudanças em relação à estrutura da contabilidade e ação dos agentes envolvidos na implantação das normas.

Para Gilio e Afonso (2013) considera-se que o processo de convergência contábil brasileiro iniciou em 2006, com o Comunicado nº 14.259/06 do Banco Central do Brasil (BACEN). Este processo teve continuidade no ano seguinte com a Instrução CVM nº 457 e a Circular Susep nº 357, as quais se passaram a exigir demonstrações contábeis consolidadas a partir de 2010. Porém, o marco inicial de convergência foi a Lei nº 11.638/07, que teve impacto nas demonstrações contábeis já a partir de 2008, completado com as demonstrações de 2009 (GILIO; AFONSO, 2013).

Para Fernandes et al. (2011) o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, no intuito de acompanhar a tendência mundial de padronização de normas contábeis, criou, por meio da Resolução CFC nº 1055/05 no dia sete de outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, com o objetivo de centralizar a elaboração de padrões contábeis no Brasil e convergi-los ao padrão internacional do IASB.

Para Fernandes et al. (2010) a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi de suma importância para a contabilidade brasileira, pois acabou preenchendo o vazio que existia no Brasil quanto à centralização da emissão das normas contábeis brasileiras em relação às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Segundo Camilo, Freire e Pereira (2012), a convergência às IFRS no Brasil, efetivou-se com a publicação da Lei 11.638/07, que alterou a Lei 6.404/76 e estabeleceu que as normas emitidas pela CVM (Comissão de Valores Mobiliários) devem estar em consonância com as IFRS para a elaboração das Demonstrações Consolidadas. Além disso, a CVM e o Banco Central do Brasil (BACEN) tornaram obrigatória, conforme Instrução 457/07 e Resolução 3.786/09, a publicação de Demonstrações Consolidadas em IFRS, a partir do exercício findo em 2010.

Boni (2013) afirma que entre 2007 e 2010 com a publicação das Leis 11.638/07 e 11.941/09 e com a publicação dos diversos pronunciamentos, interpretações e orientações técnicas emitidas pelo CPC foi concluída a convergência da contabilidade societária brasileira para as normas contábeis internacionais.

Segundo Lima (2011) outro fato que determina a convergência das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional ocorreu em janeiro de 2010, quando o IASB, o CFC e o CPC assinaram o Memorando de Entendimento, que certificava que as normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo CPC continuassem se baseando nas normas do IASB.

A convergência às normas IFRS, principalmente por meio da Lei nº 11.638/07, trouxe profundas modificações na forma de fazer e visualizar a Contabilidade quanto à estrutura, abrangência, reconhecimentos e divulgação das informações contábeis (ESPEJO et al., 2010)

Esperanto et al. (2007 apud FASOLIN; KLANN; MARASSI, 2014) mencionam que a adaptação do Brasil à convergência passou por diversos obstáculos, dentre eles a falta de profissionais capacitados em IFRS, dentro e fora da área contábil. Existe uma demanda por profissionais cada vez mais capacitados e com isso há uma consequência natural da competitividade vivenciada (HERNANDES; PELEIAS; BARBALHO 2006 apud FASOLIN; KLANN; MARASSI, 2014).

### 2.3 OBSTÁCULOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS

As normas em IFRS têm como característica distintiva o fato de serem normas baseadas em princípios e não em regras, ou seja, são normas mais flexíveis, o que torna possível a aceitação global das normas em IFRS, constituindo assim uma solução para o problema de convergência contábil (CARMONA; TROMBETTA, 2008)

Para Costa et al. (2010), mesmo que as normas em IFRS promova maior flexibilidade à contabilidade, existem alguns obstáculos que podem inibir à adoção das normas internacionais de contabilidade. De acordo com os autores, podem ser considerados inibidores à convergência das normas em IFRS, o subjetivismo responsável, a prevalência da essência sobre a forma, o abandono prescritivo, o processo de formação profissional, a carência de profissionais suficientemente habilitados, fatores culturais, entre outras características relacionadas à conduta dos profissionais contábeis brasileiros.

Para Costa et al. (2010), o Brasil por ser um país, orientado por regras, com modelo de contabilidade *code law*, caracterizado por um mercado acionário pouco desenvolvido, com alta regulamentação, com alta assimetria informacional e com uma contabilidade que se

confunde com código tributário, representa um significativo obstáculo para a convergência das normas internacionais de contabilidade. Para os autores a mudança de um modelo de contabilidade *code law* para o *common law*, modelo contábil que facilita a convergência das normas internacionais, requer alterações de natureza cultural na configuração do *status quo* da ciência contábil.

Segundo Costa et al. (2010) em relação aos inibidores subjetivismo responsável e prevalência da essência sobre a forma associado ao abandono do caráter prescritivo à convergência às normas em IFRS, ao profissional contábil será exigido uma profunda mudança, em que:

Ao invés de representar a realidade, o contador terá de interpretá-la, isso porque diante da existência de normas e regras institucionalizadas, tem-se uma representação da realidade social por meio da “tradução” de tais códigos. Porém, quando, de alguma forma, é exigido um julgamento das normas faz-se necessária à interpretação/projeção da realidade para determinada ocasião; ações que dependem da forma como o profissional percebe essa realidade e trabalha com ela. O processo de interpretação é um grande obstáculo; o adequado entendimento dos fundamentos e a compreensão de tudo o que a norma abrange não é simples; têm-se conceitos tecnicamente mais complexos.

Segundo Costa et al. (2010) outro inibidor da convergência às normas internacionais de contabilidade é o processo de formação profissional. Este inibidor está relacionada a situação em que o profissional terá que se adaptar deixando de lado o “como fazer”, baseado em regras, dando espaço ao “pensar em como fazer”, em que exigirá muito mais capacidade de abstração dos profissionais da área contábil e também aos docentes que deverão se adaptar a nova forma de ensinar, já que a aplicação das normas em IFRS requerem mais abstração de quem ensina, o que torna um obstáculo ainda maior para os docentes no processo de ensino.

Por último, Costa et al. (2010), ressalta que, o inibidor, carência de profissionais suficientemente habilitados, é algo que constitui um significativo obstáculo à adoção das normas internacionais de contabilidade devido ao despreparo e a falta de qualificação dos profissionais contábeis atuantes no mercado brasileiro.

## 2.4 O ENSINO SUPERIOR E A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

### 2.4.1 Ensino superior

Por muito tempo prevaleceu no âmbito do Ensino Superior a ideia de que, para se tornar um professor de nível superior bastaria ter boa comunicação e conhecimentos sólidos sobre o assunto da disciplina que pretendesse ministrar (BORBA; SILVA, 2011).

Atualmente, essa ideia tem sido abandonada. Diante de um cenário mundial em constantes mudanças, proporcionado principalmente por uma economia globalizada, que necessita de profissionais altamente preparados, para que o professor de nível superior possa desenvolver a sua atividade com qualidade, ele necessita ter um domínio da área de conhecimento em que pretende atuar associado ao conhecimento educacional e pedagógico, o que proporciona um ensino-aprendizagem mais eficaz (BORBA; SILVA, 2011).

Miranda, Miranda e Veríssimo (2007) destacam que o processo ensino-aprendizagem requer do docente, em qualquer área de conhecimento, dois saberes essenciais: o domínio do conteúdo específico que o docente pretende atuar e a didática.

A didática, termo que deriva do grego *didaktiké*, que significa ciência, técnica ou a arte de ensinar, tem importante papel no processo ensino-aprendizagem (BORBA; SILVA, 2011).

De acordo com Miranda, Miranda e Veríssimo (2007) no processo ensino-aprendizagem a didática no ensino superior, inclusive nos cursos de contabilidade, tem sido muitas vezes deixada de lado pelos docentes, o que se torna um obstáculo no processo ensino-aprendizagem, prejudicando muito a formação dos futuros contadores, principalmente diante das novas necessidades por conta da convergência de normas internacionais de contabilidade.

Segundo Miranda, Miranda e Veríssimo (2007), uma das possíveis causas da falta de didática dos docentes no ensino contábil está principalmente ligado ao fato de que o curso de contabilidade forma bacharéis e não licenciados. A maioria dos professores no ensino contábil é recrutada entre profissionais de sucesso em seu ramo de atuação no mercado, porém não possuem a didática necessária que o ensino contábil requer e isso acaba sendo um obstáculo no processo ensino-aprendizagem (NOSSA, 1999).

Para Nossa (1999), a atuação acadêmica na área contábil não tem atraído profissionais de talento, uma vez que o meio empresarial tem oferecido melhores salários e condições de trabalho, retirando do ensino aqueles que poderiam contribuir mais ainda ao seu desenvolvimento, o que se explica a falta de didática dos docentes.

Com isso, Miranda, Miranda e Veríssimo (2007), concluem que a competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnico-científicos, proporcionados pela titulação de mestre ou doutor, são fatores importantes para que os docentes demonstrem eficiência no seu desempenho e sejam capazes de proporcionar uma melhoria na qualidade do ensino superior.

Diante dessa nova configuração do ensino contábil, há uma exigência cada vez maior sobre os docentes, devido principalmente pela expectativa gerada pelos agentes de mercado, que esperam que seja formado um profissional de perfil técnico, crítico, ético e proativo, para gerar uma produtividade maior e cada vez mais aprimorada. O profissional docente deve possuir assim um perfil conectado à atualidade, com a finalidade de atender às exigências sociais e organizacionais, além de possuir o conhecimento específico de sua área e das demais, interligando o ensino e a pesquisa com habilidades interdisciplinares (SOUSA; JANNUZZI; SUGAHARA, 2006).

Para Oliveira, Vanzo e Weffort (2005), diante do processo de convergência das normas contábeis internacionais, o docentes em contabilidade tem o papel cada vez mais importante em desenvolver conhecimentos e habilidades que possibilitem que os novos profissionais dessa área atendam às expectativas de um mercado globalizado e em constante mudança.

#### 2.4.2. Impactos no Ensino contábil com a convergência das normas em IFRS

Segundo Nobes (1998) o nível de qualidade da educação na área contábil está diretamente ligado ao nível de educação e ao nível de desenvolvimento econômico, em que o ensino contábil é afetado pela política educacional a nível global e pelo nível de desenvolvimento econômico do país.

Freire, Niyama e Pereira (2012) ressaltam que a convergência das normas em IFRS implicou em mudanças na formação dos futuros contadores, já que se criou uma nova cultura contábil nos países que aderiram, principalmente naqueles chamados países em desenvolvimento e com pouca tradição no mercado de capitais.

Para Freire, Niyama e Pereira (2012) a convergência das normas internacionais de contabilidade trouxe grandes mudanças nas estruturas da profissão contábil, inclusive para os métodos de ensino utilizados nas Instituições de Ensino Superior (IES).

Em estudo realizado por Fernandes et al. (2011), em que foram entrevistados cento e noventa professores de cursos de ciências contábeis de diferentes IES em todas as regiões do Brasil, constataram que a maioria dos docentes ao serem indagados sobre a percepção deles ao processo de convergência das IFRS no Brasil, a grande maioria se sente apta a lecionar as mudanças trazidas com adoção das IFRS, entretanto reconhecem que as IES não estão preparadas para essas mudanças.

Freire, Niyama e Pereira (2012), definem que existem dois métodos de ensino, sendo o tradicional e o não tradicional. O método tradicional composto por elementos como aula

expositiva, lista de exercícios, livros textos e aplicação de provas e o método não tradicional composto por elementos como aula baseada em solução de problemas, formação de grupos para discussão, estudo de casos, leitura de artigos, leitura de artigos científicos, leituras adicionais e acompanhamento contínuo dos professores de acordo com o rendimento dos alunos.

Em pesquisa realizada em IES no Distrito Federal, Freire, Niyama e Pereira (2012) constataram que o ensino pelo método tradicional é o mais adotado pelos docentes das IES na educação contábil e demonstrou também ser um método ineficiente para que os alunos possam adquirir conhecimento sobre normas internacionais. A partir dessa constatação, Freire, Niyama e Pereira (2012) chegaram a seguinte conclusão:

Portanto, acredita-se que as características do ensino dão indícios de que o método tradicional pode não ser um método ideal para a formação de uma nova cultura contábil, exigida com a convergência das normas internacionais de contabilidade, que demanda para os contadores uma capacidade de realizar julgamentos, aplicação dos princípios em operações complexas para o reconhecimento, mensuração e evidência contábil.

Em outra pesquisa, de Araújo et al. (2014), através de entrevista com uma amostra de vinte professores de contabilidade, foi verificada a percepção deles sobre o impacto da convergência das normas internacionais na prática docente na disciplina de contabilidade gerencial. A pesquisa constatou que a maioria dos docentes entrevistados concorda que ocorreram impactos das IFRS na contabilidade gerencial, principalmente quanto se relaciona contabilidade gerencial com valor justo, teste de recuperabilidade, controle de contratos e nível de comunicação com o mercado, dentre outros.

Segundo Barth (2008), com a convergência às normas internacionais, os educadores precisam mudar a forma como eles ensinam a informação financeira global, ensinando aos alunos sobre o papel crucial do julgamento da informação financeira que tem um efeito potencialmente insidioso sobre a prática da contabilidade, pois simplesmente ensinar as atuais regras aumenta o risco de atrair as pessoas erradas para a profissão.

Fernandes et al. (2011) mencionam que diante da rapidez com que está acontecendo o processo de convergência das normas contábeis internacionais no Brasil, fica uma dúvida em relação à reação dos docentes dos cursos de ciências contábeis frente a esta nova necessidade de preparar os futuros profissionais de contabilidade, uma vez que serão necessários cada vez mais profissionais capacitados e aptos para essa nova demanda de conhecimento sobre as normas IFRS.

## 2.5 CONTABILIDADE GERENCIAL E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS

Para Brooks (1988) a contabilidade gerencial é aquela determinada internamente por cada organização como forma de resposta a sua particular necessidade.

Segundo Gilio e Afonso (2013), “o foco interno e a menor rigidez no uso de critérios contábeis determinam o conceito de contabilidade gerencial”. A principal característica dessa parte da contabilidade é o foco no usuário interno para os processos de tomada de decisão, planejamento, coordenação de pessoas e avaliação de desempenho (GILIO; AFONSO, 2013).

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013) o objetivo da contabilidade gerencial tem sido voltado para as responsabilidades de planejamento, orçamento, direção e motivação, envolvendo a mobilização de pessoas para a execução dos planos, o controle e análise de desempenho financeiro e não financeiro, e, ainda, a gestão da cadeia de valor.

Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) “a contabilidade gerencial por não ser normativa pode ser entendida de diversas maneiras dependendo da visão do autor”. Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) apresentaram diferentes conceitos de contabilidade gerencial na percepção de vários autores, como mostra o quadro 2 a seguir:

<b>Fontes</b>	<b>Conceito/Objetivo sobre contabilidade gerencial</b>
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira usada pelos gestores para planejar, avaliar e controlar dentro da organização para assegurar o apropriado uso e <i>accountability</i> dos seus recursos.
Louderback <i>et al.</i> (2000)	Prover informações para dar apoio às necessidades dos gestores internos da organização.
Anthony e Welsch (1981)	Fornecer informações úteis para os gestores, que são pessoas que estão dentro da organização.
Hansen e Mowen (1997)	Identificar, coletar, mensurar, classificar, e reportar informações que são úteis para os gestores no planejamento, controle e processo decisório.
Horngren, Foster e Datar (2000)	Medir e reportar as informações financeiras e não financeiras que ajudam os gestores a tomar decisões, para atingir os objetivos da organização.
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	Processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.

**Quadro 2 – Comparação de conceituações disponíveis**

**FONTE: Adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 12)**

Para Garrison, Noreen e Brewer (2013), ao abordar sobre a contabilidade gerencial é necessário distingui-la da contabilidade financeira, uma vez que existem algumas diferenças entre elas, principalmente relacionados ao foco no usuário, em que a contabilidade gerencial é

mais focada no usuário interno enquanto que a financeira é mais focada no usuário externo como mostra o quadro 3 a seguir:

<b>Contabilidade financeira</b>	<b>Contabilidade gerencial</b>
Usuários externos: Credores, Fisco, entre outros;	Usuários Internos: Administradores, Diretores;
Obrigatoriedade de Publicação;	Não é obrigatória;
Precisão nas Informações;	Informações Oportunas;
Objetividade e possibilidade de verificação;	Ênfase na relevância;
Ênfase em atividades passadas;	Ênfase nas decisões voltadas para o futuro;

**Quadro 3 – Diferenças entre contabilidade financeira e gerencial**

**FONTE: Adaptado de Garrison, Noreen e Brewer (2013)**

Para Para Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) os principais aspectos que diferenciam contabilidade gerencial da financeira estão relacionados à aplicação de princípios, foco de análise, grau de confiabilidade, agentes envolvidos e frequência da emissão de relatórios.

Segundo Gilio e Afonso (2013) a contabilidade gerencial sofreu grandes mudanças com adoção das IFRS principalmente quando relacionada à contabilidade financeira que historicamente eram distintas e agora com a convergência das IFRS houve uma aproximação da prática das duas modalidades de contabilidade, já que apresentam conceitos e critérios similares.

Para Gilio e Afonso (2013) com a convergência das normas IFRS no Brasil algumas normas tiveram maior impacto quando relacionadas à contabilidade gerencial e financeira, o que determinou uma aproximação das duas contabilidades. Para os autores, tiveram impactos significativos as seguintes normas, conforme o quadro 4 a seguir:

<b>Normas</b>	<b>Principais Mudanças</b>
CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	O princípio econômico e a aproximação da informação para a tomada de decisão, tratados na limitação entre confiabilidade e relevância.
CPC 01 / IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos	A alteração de valor tende a ser reconhecida no ato da identificação, independentemente de o evento já ter ocorrido.
CPC 04 / IAS 38 – Ativo Intangível	Estabelece a conta para ativos intangíveis.
CPC 06 / IAS 17 – Operações de Arrendamento Mercantil	O arrendamento operacional deve ser contabilizado como um contrato de locação e por seus atributos econômicos.
CPC 15 / IFRS 3 – Combinação de Negócios	Definição de entidade Adquirente e Adquirida; Registro de Ativos e Passivos a valor justo; Valor do ágio como valor residual.

CPC 22 / IFRS 8 – Informações por Segmento	Exige divulgação de informações sobre receita, lucro e ativos de cada segmento operacional da entidade, informações sobre o grau de dependência dos principais clientes e, também, informações geográficas.
CPC 25 / IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Provisionar o valor se o caso for considerado provável. Quando o caso for considerado como possível, os valores não devem ser provisionados, pois são apenas contingentes.
CPC 27 / IAS 16 – Ativo Imobilizado	A depreciação dos ativos e a respectiva despesa de depreciação são regulamentadas de forma que sejam contabilizadas pelo atributo econômico do consumo do ativo.
CPC 28 / IAS 40 – Propriedade para Investimentos	A contabilização dos ativos da entidade pelo valor justo.
CPC 30 / IAS 18 – Receitas	Adoção da essência econômica de forma clara para evidenciar divergências entre as contabilidades gerencial e financeira; Exclusão de tributos sobre a receita como conta da demonstração de resultados.
CPC 38 / IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	A contabilização a valor justo de instrumentos financeiros.

**Quadro 4 – Principais mudanças da convergência das normas IFRS no Brasil**

**FONTE: Gilio e Afonso (2013)**

Para Gilio e Afonso (2013), de todas as normas CPC, as onze citadas no quadro 4 acima (CPC 00, 01, 04, 06,15, 22, 25, 27, 28, 30, 38) foram as que promoveram maiores impactos quando relacionadas à contabilidade gerencial e financeira e tiveram maior relevância para as entidades. Os autores ainda, afirmam que o CPC 28 – Propriedades para Investimento e o CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração foram às normas que tiveram as mudanças mais impactantes às entidades, já que ambas tratam da mudança da contabilização a valor justo.

De acordo com CPC (2015), o valor justo é definido pelo pronunciamento técnico CPC 46/IFRS 13- Mensuração do Valor Justo “como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração”.

Araújo et al. (2014), em pesquisa, concluiu que a principal mudança com a convergência das normas contábeis no Brasil na opinião dos docentes entrevistados está relacionado a ênfase no valor justo e a mudança no paradigma da “essência sobre a forma”. Além disso, a pesquisa concluiu que os entrevistados acreditam que há um processo de integração da contabilidade gerencial com a contabilidade financeira pós-convergência das normas IFRS. Entretanto, essa integração é gradativa, de longo prazo.

Conforme as pesquisas de Araújo et al. (2014) e de Gilio e Afonso (2013), os grandes impactos provocados pela convergência das normas internacionais contábeis na contabilidade

gerencial se referem principalmente a mensuração pelo valor justo, representado pela norma CPC 46 /IFRS 13 – Mensuração do Valor Justo.

Segundo Gilio e Afonso (2013) a pesquisa evidenciou que grande parte dos respondentes afirma que o conceito de valor justo não só aproximou a contabilidade gerencial da financeira como também tem grande influência na tomada de decisão das empresas, o que mostra que a aplicabilidade da mensuração a valor justo tem um elevado grau de importância para as empresas.

## 2.6 CONTROLADORIA E OS IMPACTOS DA ADOÇÃO DAS NORMAS EM IFRS

Borinelli (2006) ressalta que para entender melhor os conceitos, o objeto de estudo, objetivos e funções da Controladoria, primeiramente devem-se definir os enfoques dela.

Segundo Almeida et al. (*in* CATELLI, 2001, p. 344 *apud* BORINELLI, 2006), pode ser definida sob dois enfoques: “como um órgão administrativo e como uma área de conhecimento humano”. De acordo com os autores quando a Controladoria é vista como um órgão administrativo, ela responde pela “[...] disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação”. Já quando a Controladoria é vista sob o como uma área de conhecimento humano, “ela é [...] responsável pelo estabelecimento de toda base conceitual”.

A partir disso, Almeida et al. (*in* CATELLI, 2001, p. 344 *apud* BORINELLI, 2006) define controladoria enquanto ramo de conhecimento da seguinte maneira:

Apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão disciplinar é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias a modelagem, construção e manutenção de Sistemas de Informação e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Para Mosimann e Fisch (1999, p. 99 *apud* BORINELLI, 2006) Controladoria é o conjunto de princípios, procedimentos e métodos proveniente de outras áreas do saber como Administração, Economia, Psicologia, Estatística e, principalmente, da Contabilidade que se ocupa da gestão econômica das empresas, com o objetivo de orientá-las no intuito de atingir a eficácia.

Borinelli (2006) define a Controladoria como “um conjunto de conhecimentos que se constituem em bases teóricas e conceituais de ordens operacional, econômica, financeira e patrimonial, relativas ao controle do processo de gestão organizacional”.

Em relação ao objeto de estudo da controladoria Guerreiro et al. (1997, apud BORINELLI, 2006) afirmam que “a gestão econômica, compreendida pelo conjunto de decisões e ações orientando por resultados desejados e mensurados segundo conceitos econômicos”, é o principal objeto de estudo da controladoria.

Segundo Borinelli (2006) o objeto de estudo da Controladoria são as organizações, ou seja, o modelo organizacional como um todo, que possui a seguinte subdivisão de atuação:

- a) o processo de gestão como um todo, principalmente nas fases de planejamento e controle e suas respectivas ênfases nas gestões operacionais, econômica, financeira e patrimonial ;
- b) as necessidades informacionais, ligadas aos modelos de decisão e informação; e
- c) o processo de informação do resultados organizacionais abrangendo o modelo de mensuração e o modelo de identificação e acumulação.

Segundo Almeida (2011) para que a Controladoria possa atingir sua missão, objetivos, suas funções e atividades, a mesma deve correlacionar com outras áreas de conhecimento como: Contabilidade, Administração, Economia, Direito, Estatística, Psicologia, Sociologia, entre outras áreas do saber.

Em relação aos objetivos da Controladoria, Guerreiro et al. (1997, apud BORINELLI, 2006) ressaltam que os principais objetivos da controladoria são:

Propiciar aos gestores condições para o acompanhamento e controle de resultados dos negócios; subsidiar o processo de planejamento; induzir os gestores das unidades à otimização dos resultados; assegurar que os sistemas de apoio à decisão gerem informações adequadas aos usuários; assegurar a padronização e a homogeneização de instrumentos e informações em todos os âmbitos e níveis de avaliação da organização.

Segundo Borinelli (2006) a controladoria é formada por funções típicas no ambiente organizacional sendo elas: função contábil, função gerencial-estratégica, função de custos, função tributária, função de proteção e controle de ativos, função de controle interno, função de controle de riscos e função de gestão da informação. Segundo o autor essas funções são diretamente relacionadas com as áreas internas da unidade organizacional. Assim, Borinelli (2006) define na Estrutura Conceitual Básica de Controladoria (ECBC) as seguintes funções e suas respectivas áreas que integram o órgão controladoria:

- a) Contabilidade geral ou financeira – função contábil;
- b) Societária – função contábil;
- c) Contabilidade gerencial – função gerencial-estratégica;

- d) Planejamento, orçamento e controle – função gerencial-estratégica;
- e) Contabilidade de custos – função de custos;
- f) Contabilidade fiscal ou tributária – função tributária;
- g) Seguros e controle patrimonial – função de proteção e controle de ativos;
- h) Controles internos – função de controle interno
- i) Riscos – função de controle de riscos; e
- j) Sistema de informações – função de gestão da informação.

Segundo Gilio (2011) o novo cenário da contabilidade com a adoção das normas internacionais de contabilidade promoveu uma aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira e conseqüentemente a controladoria passou a utilizar mais as informações geradas pelas duas contabilidades, ou seja, a convergência das normas proporcionou impactos também na controladoria.

Segundo Gilio e Afonso (2013), “a controladoria está efetivamente usando informações da contabilidade financeira em seus relatórios e análises gerenciais”, o que evidencia a relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira.

Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008), afirmam que tanto no Brasil como em outros países, a função do *controller*, e da controladoria dentro das organizações, tem sofrido mudanças fundamentais, tendo em vista às modificações necessárias do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade.

Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008) ressaltam que os sistemas contábeis financeiros baseados de acordo com as mudanças trazidas pelas normas IFRS também impactam na controladoria da seguinte forma:

- a) promovendo a utilização de sistemas integrados de contabilidade em vez do modelo dual tradicional de contabilidade para fins de tomada de decisões e controle;
- b) estendendo as funções dos *controllers*, para estes tornarem-se provedores de informação aos contadores financeiros.

Com isso, para Dani (2012), a controladoria passou a ter funções mais voltadas ao atendimento do usuário externo, devido às exigências trazidas pelas normas IFRS. Segundo a autora, as normas IFRS tornaram-se um importante componente das atividades diárias do *controller*, devido à necessidade informativa dos gestores, assim como dos demais usuários da informação contábil, além do aspecto competitivo e legal das organizações.

Segundo Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008) com a adoção das normas IFRS os *controllers* tiveram modificações nas suas atividades, exercendo além daquelas consideradas tradicionais, como fornecimento de informações, gerenciamento, apoio a tomada de decisões gerenciais, controle e consultor interno. Os autores afirmam que os *controllers* se tornaram também provedores de informação para a contabilidade financeira, assumindo assim uma corresponsabilidade para as demonstrações financeiras da empresa.

## 2.7 PESQUISAS ANTERIORES

Segundo Frezatti et al. (2015), no Brasil, o campo de pesquisa em contabilidade, em especial em contabilidade gerencial tem aumentado nos últimos anos, devido ao surgimento de novos programas de pós-graduação e o aumento do número de eventos e revistas científicas dedicadas a questões relacionadas à contabilidade. Entretanto, os autores ressaltam que esse aumento é recente e que o país ainda está desenvolvendo a cultura de pesquisa.

Para Frezatti et al. (2015), se compararmos a quantidade de pesquisas atuais com países como o Reino Unido e países escandinavos, em que há uma longa tradição de pesquisas em contabilidade gerencial, o Brasil está muito aquém desses países.

Frezatti et al. (2015) afirmam que uma das possíveis causas do Brasil não ser tão forte em pesquisas em contabilidade, especificamente na área de contabilidade gerencial, está no fato de que no Brasil o número de doutores na área é muito pequeno.

Segundo Frezatti et al. (2015) outro fator que dificulta o crescimento de pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil está ligado à restrição de tempo, causados principalmente pela alta carga horária do ensino superior e pela estrutura institucional e de pesquisa burocrática e ineficiente, quando comparadas com o ambiente internacional. Para os autores, fazer pesquisa de alta qualidade demanda tempo e recursos, que infelizmente são escassos no Brasil.

No presente estudo foi constatado que existem poucas pesquisas anteriores acerca do assunto sobre os impactos na contabilidade gerencial com a convergência das normas internacionais de contabilidade.

Entretanto, foram encontradas as pesquisas de Araújo et al. (2014) e de Gilio e Afonso (2013), que versam sobre os impactos na contabilidade gerencial com a convergência das normas em IFRS e que serviram como grande base de apoio para este atual estudo.

A pesquisa de Araújo et al. (2014) está voltada aos docentes de pós-graduação em contabilidade, em que foi investigado os impactos na contabilidade gerencial com adoção das IFRS na percepção dos docentes.

Araújo et al. (2014), concluíram que os docentes entrevistados concordaram que a convergência às normas em IFRS proporcionou impactos na contabilidade gerencial tendo como principal mudança a ênfase na contabilização do valor justo e a mudança de paradigma da essência sobre a forma. Além disso, a pesquisa concluiu que há um processo de aproximação entre as contabilidades gerencial e financeira.

A pesquisa de Gilio e Afonso (2013) está voltada às companhias abertas no Brasil, cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em que foi investigado o grau de aproximação da contabilidade gerencial e financeira com a convergência às normas em IFRS. A pesquisa concluiu que as empresas entrevistadas concordam que ocorreu uma aproximação das contabilidades gerencial e financeira devido a vários fatores dentre eles, o fato das empresas estarem aplicando mais o conceito de valor justo e utilizando-o no processo de tomada de decisão após a convergência às normas em IFRS.

As pesquisas de Araújo et al. (2014) e de Gilio e Afonso (2013) mesmo sendo direcionadas para grupos diferentes acabaram revelando que tanto em uma pesquisa quanto na outra é unânime a evidência de que a contabilidade gerencial sofreu impactos com a convergência das normas em IFRS e que houve aproximação das contabilidades gerencial e financeira, revelando ainda que o valor justo pode ser considerado uma das maiores mudanças dessa convergência das normas em IFRS relacionadas com a contabilidade gerencial.

### **3. METODOLOGIA**

Para Martins e Theóphilo (2009) “método (do grego *méthodos*) é o caminho para se chegar a determinado fim ou objetivo”. Além disso, para Martins e Theóphilo (2009) a palavra metodologia é empregada com significados diversos, sendo utilizada para fazer referência a uma disciplina e ao seu objeto, identificando tanto o estudo dos métodos, quanto o método ou métodos empregados por uma determinada ciência, tendo como principal objetivo o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa.

Segundo Demo (1995 apud MARTINS; THEÓPHILO, 2009) “a metodologia é equiparada a uma preocupação instrumental: a ciência busca captar a realidade; a metodologia trata de como isso pode ser alcançado”.

A partir da definição de metodologia, este tópico irá mostrar a metodologia adotada na presente pesquisa com suas devidas classificações e a escolha das unidades de estudo.

### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Para Gil (2010), é possível classificar as pesquisas, segundo seus objetivos, em três grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. Segundo Sampieri, Collado e Lucio (2006), os estudos descritivos pretendem medir ou coletar informações de maneira independente ou conjunta sobre os conceitos ou as variáveis a que se referem. Busca-se especificar propriedades e características importantes de qualquer fenômeno que se analise.

Portanto, a presente pesquisa é classificada, quanto aos objetivos, como descritiva, pois procura verificar as opiniões e atitudes de determinada população, bem como descrever as características de um grupo ou fenômeno. Silva (2003) afirma que a pesquisa descritiva tem como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis. A coleta de dados nesse tipo de pesquisa possui técnicas padronizadas, como o questionário e a observação sistemática.

A partir disso, por ser uma pesquisa descritiva, procurou descrever as percepções dos docentes em contabilidade da região metropolitana de Goiânia em relação aos impactos na contabilidade gerencial provocado pela convergência da contabilidade brasileira para as normas de contabilidade internacional - IFRS e como tem sido a aplicabilidade dessas modificações à prática docente.

Quanto ao objeto de estudo esta pesquisa é classificada em amostragem não probabilística intencional ou por julgamento. Segundo Martins e Theóphilo (2009) “de acordo com determinado critério é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra”. Neste tipo de pesquisa segundo Gil (2010) o critério de representatividade dos grupos investigados é mais qualitativo que quantitativo, sendo assim é recomendável à utilização de amostras selecionadas pelo critério de intencionalidade.

Por último a presente pesquisa quanto à estratégia da pesquisa é bibliográfica. Para Martins e Theóphilo (2009) “estratégia de pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, artigos, sites, jornais, etc”.

Baseado na pesquisa bibliográfica foi elaborado um questionário, com a estratégia de identificar a opinião de docentes em contabilidade quanto aos impactos na contabilidade gerencial provocados pela convergência às normas em IFRS, na seguinte perspectiva de Gil

(2010): “construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas”. Sendo assim, as respostas às questões formuladas esclarecerão o problema da pesquisa, ou seja, constatar os impactos que a convergência às normas em IFRS provocou sobre a contabilidade gerencial na percepção dos docentes de graduação em contabilidade.

### 3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A presente pesquisa conforme já mencionado no subtítulo Classificação da Pesquisa, está classificada quanto ao objeto de estudo como uma amostra não probabilística intencional ou por julgamento. Segundo Martins e Theóphilo (2009) os métodos de amostragem não probabilísticos “são amostragens em que há uma escolha deliberada dos elementos da amostra, não sendo possível generalizar os resultados da amostra para a população, pois amostras não probabilísticas não garantem a representatividade da população”.

A amostra desta pesquisa é composta por aproximadamente cinquenta e cinco docentes, selecionada intencionalmente da população dos docentes que ministram disciplinas do curso de graduação em ciências contábeis na modalidade presencial de vinte Instituições de Ensino Superior (IES) localizadas na região metropolitana de Goiânia. Os docentes que compõe a amostra ministram disciplinas relacionadas à Contabilidade Gerencial ou Contabilidade de Custos ou Controladoria, uma vez que os respondentes desta pesquisa devem atuar especificamente em uma das seguintes áreas, conforme definido na pesquisa. O número aproximado de docentes nas áreas citadas para a pesquisa foi informado pelas coordenações dos cursos de ciências contábeis das IES da pesquisa via telefone ou *e-mail*. Entretanto, não foi possível determinar com segurança a quantidade de professores nas áreas de Contabilidade Gerencial, Custos e Controladoria que as IES efetivamente possuem, já que algumas faculdades que participaram da pesquisa não informaram com precisão o número de professores nas áreas citadas e também se alguns professores dão aulas em outras faculdades.

As IES foram selecionadas por meio do *site* e-MEC do Ministério da Educação, em que foram escolhidas intencionalmente todas as IES da região metropolitana de Goiânia que possuem o curso de ciências contábeis na modalidade presencial, composta pelos municípios de Goiânia, Aparecida de Goiânia, Trindade e Inhumas. Ao total são 20 (vinte) instituições de ensino que possuem o referido curso na modalidade presencial na região metropolitana de Goiânia listada no *APÊNDICE A – Instituições de Ensino Superior (IES) da região metropolitana de Goiânia*.

O número de questionários respondidos na presente pesquisa foram trinta e três, sendo este o número da amostra final. Segundo Lakatos e Marconi (2007) “em média, os questionários expedidos pelo pesquisador alcançam 25% de devolução”. Como foi devolvido aproximadamente 60% dos questionários enviados aos respondentes, esse número da amostra é satisfatório.

### 3.3 VARIÁVEIS DA PESQUISA

A presente pesquisa terá como variáveis as pesquisas anteriores correlatas, que irão compor a base do questionário a ser aplicado aos docentes. Segue abaixo no quadro 5 o resumo das principais pesquisas empíricas sobre o ensino superior e contabilidade gerencial.

<b>Autor</b>	<b>Pesquisa</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Principais achados</b>
Miranda, Miranda e Veríssimo (2007)	A relevância da didática no ensino superior	Investigar a necessidade e a relevância de conhecimentos de didática como requisito tão importante quanto o domínio de conhecimentos específicos da área de ensino para a formação do professor de contabilidade.	Para os autores, a competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnico-científicos, proporcionados pela titulação de mestre ou doutor, são fatores importantes para que os docentes demonstrem eficiência no seu desempenho e sejam capazes de proporcionar uma melhoria na qualidade do ensino superior.
Nossa (1999)	Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente	Apurar as causas de se ter no Brasil uma formação deficiente na maioria do corpo docente dos cursos de Ciências Contábeis	Para o autor, a atuação acadêmica na área contábil não tem atraído profissionais de talento, uma vez que o meio empresarial tem oferecido melhores salários e condições de trabalho, retirando do ensino aqueles que poderiam contribuir mais ainda ao seu desenvolvimento, o que se explica a falta de didática dos docentes.
Frezatti et al. (2015)	A pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades	Discutir o tema contabilidade gerencial sob várias óticas, que são a ótica evolutiva, ótica das dificuldades e desafios, e ótica das oportunidades e Perspectivas.	Para os autores, um dos fatores que dificultam o crescimento de pesquisas em contabilidade gerencial no Brasil está ligado à restrição de tempo, causados principalmente pela alta carga horária do ensino superior e pela estrutura institucional e de pesquisa burocrática e ineficiente, quando comparadas com o ambiente internacional. Para os autores, fazer pesquisa de alta qualidade demanda tempo e recursos, que infelizmente são escassos no Brasil.

Continua...

Continuação.

Gilio e Afonso (2013)	Grau de aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em função de convergência às normas do IASB	Investigar se a adoção das normas IFRS resultou em aproximação dos conceitos usados tanto pela contabilidade gerencial como pela financeira, em empresas abertas brasileiras.	Para os autores, a convergência das normas em IFRS trouxe significativas evidências de aproximação entre contabilidade gerencial e financeira. Como exemplo dessa aproximação os autores citam o teste de recuperabilidade de ativos e a evidenciação de informações por segmentos. Para os autores, os grandes impactos provocados pela convergência das normas internacionais contábeis na contabilidade gerencial se referem principalmente a mensuração pelo valor justo, representado pela norma CPC 46/IFRS 13 – Mensuração do Valor Justo.
Araújo et al. (2014)	Percepção dos impactos da adoção das IFRS na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de pós-graduação <i>stricto sensu</i> em contabilidade	Identificar a percepção dos professores dos cursos de pós-graduação, das áreas gerencial e financeira dos programas <i>stricto sensu</i> em contabilidade no Brasil, em relação ao padrão internacional; Identificar as perspectivas de mudança no ensino da contabilidade gerencial no Brasil com base nas IFRS.	Os autores constataram que a maioria dos docentes entrevistados concorda que ocorreram impactos das IFRS na contabilidade gerencial, principalmente quanto se relaciona contabilidade gerencial com valor justo, teste de recuperabilidade, controle de contratos e nível de comunicação com o mercado, dentre outros. Os autores constataram também que a principal mudança com a convergência das normas contábeis no Brasil na opinião dos docentes entrevistados está relacionado a ênfase no valor justo e a mudança no paradigma da “essência sobre a forma”.
Bellas e Papadatos (2011)	Aplicação obrigatória das IFRS: evidência de empresas listadas na Grécia	Investigar, na perspectiva dos preparadores dos relatórios contábeis, os impactos da IFRS na Grécia.	Os autores ressaltam que a implementação de normas em IFRS proporciona alguns benefícios às empresas como: a melhoria da governança corporativa, a melhoria no controle interno e a melhoria na organização interna da empresa. Os autores ressaltam também que existem alguns obstáculos na implementação das normas em IFRS como: a complexidade das normas, os altos custos de implementação e as constantes mudanças das normas.
Armstrong et al. (2010)	A reação do mercado pela adoção das IFRS na Europa	Verificar a reação do mercado de ações europeu com adoção das IFRS.	Para os autores, os benefícios possíveis da adoção das IFRS são: melhor qualidade da informação contábil, comparabilidade, aumento da transparência, redução da assimetria e risco informacional, e, finalmente, diminuição do custo de capital.

Continua...

Continuação.

Taipaleenmaki e Ikaheimo (2009)	Sobre a convergência da contabilidade financeira e contabilidade gerencial	Verificar quais os impactos decorrentes da convergência às normas em IFRS na contabilidade financeira e gerencial.	Para os autores, a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial tiveram aproximação decorrente da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade fundamentadas em conceitos e bases de mensuração e evidenciação que permite seu uso em ambas as contabilidades.
Boni (2013)	Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais: as principais mudanças e entraves	Apresentar e comentar sobre os principais pronunciamentos contábeis por serem de aplicação comum a todos os ramos de atividade e que trouxeram adaptações relevantes nas Demonstrações Contábeis ou dificuldades na convergência para o IFRS.	Segundo o autor, a mudança de uma contabilidade baseada em regras para uma contabilidade baseada em princípios aumentou ainda mais o grau de julgamento e divulgação exigidos pelos responsáveis da elaboração das demonstrações contábeis
Freire, Niyama e Pereira (2012)	Convergência das normas internacionais de contabilidade: Uma análise a luz das teorias da educação de Paulo Freire e Libaneo nas instituições de ensino do distrito federal	Analisar qual metodologia de ensino vem sendo utilizada pelas IES e que apresentem de forma apropriada os novos conceitos contábeis face à convergência das normas de contabilidade.	Para os autores, a contabilidade passou a ser baseada em princípios e não em regras, o que trouxe mais flexibilidade, tornando possível a aceitação global das normas, o que tem facilitado o processo de harmonização das práticas contábeis. Os autores constataram que o ensino pelo método tradicional é o mais adotado pelos docentes das IES na educação contábil e demonstrou também ser um método ineficiente para que os alunos possam adquirir conhecimento sobre normas internacionais, sendo o mais eficiente o método não tradicional.
Costa et al. (2010)	Uma abordagem institucional do subjetivismo responsável na adoção das normas internacionais de contabilidade: uma análise crítico reflexiva sobre os inibidores à convergência no Brasil	Identificar à luz de uma perspectiva institucional os “inibidores” à adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no cenário brasileiro e propor ações que contribuam para minimizá-los.	Para os autores, no Brasil, no processo de internacionalização da contabilidade, podem-se destacar possíveis inibidores a esta convergência às IFRS como: o subjetivismo responsável, a prevalência da essência sobre a forma, o abandono do caráter prescritivo, o processo de formação profissional, a carência de profissionais suficientemente habilitados e os fatores culturais.
Fernandes et al. (2011)	Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às normas Internacionais de contabilidade aplicadas no Brasil	Analisar a percepção dos docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil em relação ao atual processo de convergência internacional.	Para os autores, a maioria dos docentes ao serem indagados sobre a percepção deles ao processo de convergência das IFRS no Brasil, a grande maioria se sente apta a lecionar as mudanças trazidas com adoção das IFRS, entretanto reconhecem que as IES não estão preparadas para essas mudanças.

Continua...

Continuação.

Riccio e Sakata (2004)	Evidências da globalização na educação contábil: Estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas	Verificar qual a proximidade dos currículos de formação contábil praticados em Portugal e no Brasil, comparando as grades curriculares a fim de identificar semelhanças e diferenças de enfoque na educação contábil entre os dois países.	Para os autores, as instituições educacionais estrangeiras e brasileiras iniciaram um processo de adaptação às pressões da globalização por meio da internacionalização dos currículos e de atividades, ou seja, estratégias estão sendo criadas para lidar com essas questões, incluindo a internacionalização do ensino contábil.
Barth (2008)	Comunicação financeira global: implicações para acadêmicos dos EUA.	Verificar os desafios e oportunidades criados pelas IFRS no ensino e também sua aplicação e implicações.	Para a autora, acredita-se que a mudança dos currículos, por si só, não seja suficiente para a preparação dos futuros profissionais em contabilidade, sendo necessário que os educadores mudem a forma como ensinam a informação financeira global, o que implica em aumentar o foco em ensinar aos estudantes os conceitos que estão por trás da informação financeira. A autora acredita que diante de uma demanda por informações contábeis relevantes com um maior julgamento profissional, profissionais qualificados e capacitados serão requeridos pelo mercado.
Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008)	Controladoria em IFRS: algumas observações críticas de países de língua alemã.	Explorar a influência da IFRS sobre a eficácia da controladoria nos países de língua alemã (Áustria e Alemanha).	Os autores afirmam que tanto no Brasil como em outros países, a função do <i>controller</i> , e da controladoria dentro das organizações, tem sofrido mudanças fundamentais, tendo em vista às modificações necessárias do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Os autores também afirmam que com a adoção das IFRS os <i>controllers</i> se tornaram também provedores de informação para a contabilidade financeira, assumindo assim uma corresponsabilidade para as demonstrações financeiras da empresa.

**Quadro 5 – Resumo das principais pesquisas empíricas sobre o ensino superior e contabilidade gerencial.**  
**FONTE: Autoria própria**

### 3.4 ESTRATÉGIA DE PESQUISA E COLETA DE DADOS

O instrumento de coletas de dados utilizados na presente pesquisa foi o questionário. De acordo com Martins e Theóphilo (2009), o questionário é “um conjunto ordenado e consistente de perguntas a respeito de variáveis e situações que se deseja medir ou descrever”.

O questionário da presente pesquisa foi enviado por meio de correio eletrônico a todos os coordenadores dos cursos de ciências contábeis das IES, conforme o APÊNDICE A, e para alguns professores de contabilidade dessas mesmas IES.

O questionário da pesquisa foi elaborado a partir do aplicativo *Google Forms* do *Google Docs* contendo trinta questões fechadas e de múltipla escolha formuladas a partir das variáveis da pesquisa, conforme o quadro 5 anteriormente citado e está dividido em seis tópicos, conforme mostra o APÊNDICE B – *Questionário de Pesquisa sobre Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS*. A primeira parte composta por dez alternativas refere-se ao tópico da identificação do respondente e suas características pessoais. A segunda parte, composta por vinte alternativas com questões técnicas, está dividida em cinco tópicos.

O questionário da pesquisa foi enviado por *e-mail* aos coordenadores dos cursos de contabilidade das IES da pesquisa no intuito de que eles pudessem repassar aos respectivos docentes de suas faculdades, uma vez que não havia a possibilidade de conseguir o *e-mail* de todos os docentes que pudessem participar da pesquisa. No *e-mail*, além da solicitação e das orientações necessárias para a realização da pesquisa, foi disponibilizado um *link*, em que o questionário poderia ser respondido *on-line* pelo usuário ao abrir o *link*, sem ter que abrir nenhum outro *site* ou baixar qualquer arquivo.

Os dados da pesquisa foram coletados entre os dias 01/06/2015 a 10/06/2015 através do envio das respostas pelos respondentes por meio do questionário *on-line*, em que as respostas eram direcionadas a uma planilha do próprio aplicativo *Google Forms* em que ficam armazenadas para posterior análise dos resultados da pesquisa.

O questionário foi testado através de um pré-teste. Segundo Chagas (2000), o pré-teste deve ser aplicado a uma população que possua características similares àquela que será pesquisada, procurando identificar possíveis falhas como incompreensão das perguntas por parte do entrevistado, distorções e desvios de respostas, utilização de vocabulário inadequado e ordem das perguntas.

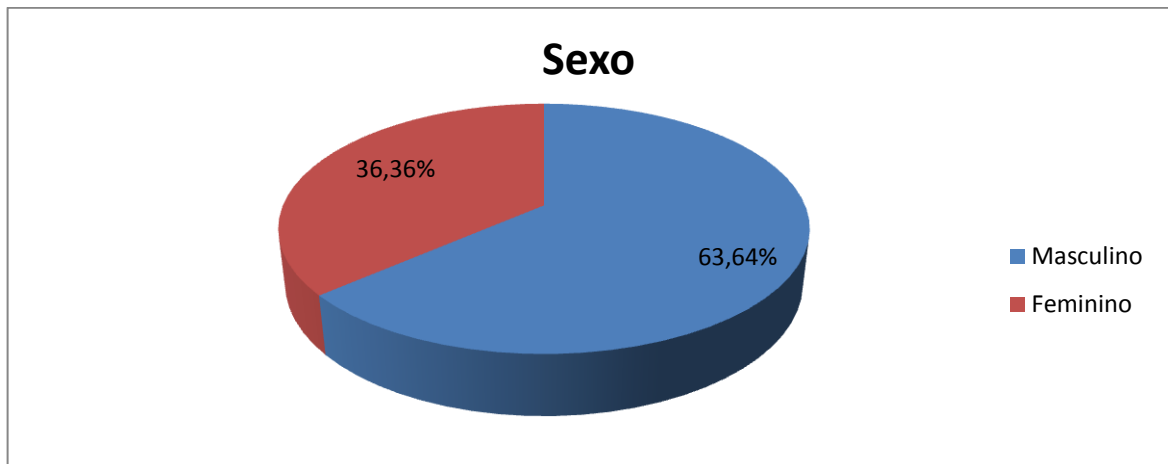
## **4. ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS**

### **4.1 ANÁLISE DAS CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES**

A partir da amostra não probabilística desta pesquisa em que eram possíveis aproximadamente cinquenta e cinco respondentes, foram respondidos efetivamente trinta e três questionários, ou seja, cerca de 60% dos respondentes da amostra total.

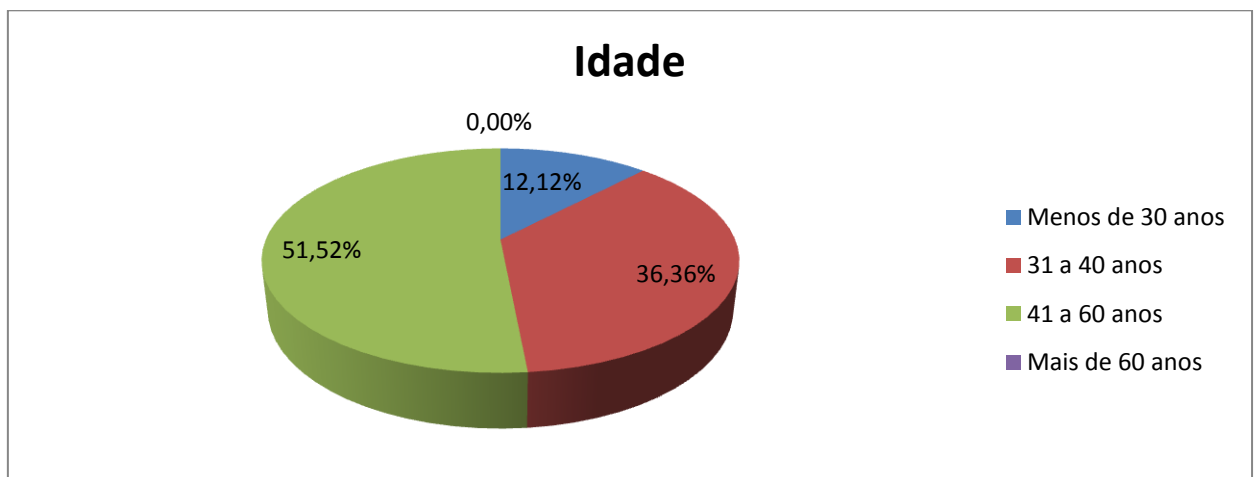
#### 4.1.1 Perfil dos respondentes

Conforme a pesquisa dos trinta e três docentes que compõe a amostra, 63,64% são do sexo masculino e 36,36% são do sexo feminino, conforme mostra o Gráfico 1 abaixo:



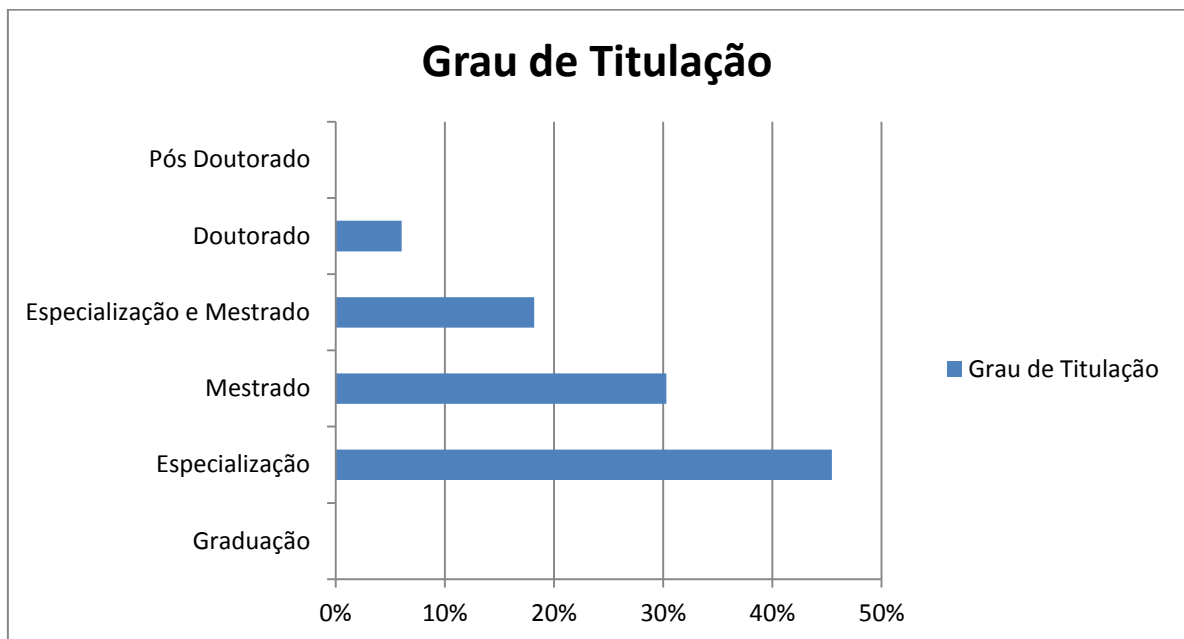
**Gráfico 1 - Sexo**  
**FONTE: Autoria própria**

Em relação à idade dos respondentes, dos trinta e três docentes que compõe a amostra 51,52% possui idade entre 41 e 60 anos, 36,36% estão na faixa etária de 31 a 40 anos e 12,12% correspondem aos docentes com menos de 30 anos. Não houve resposta de docentes com idade acima de 60 anos. Segue abaixo o Gráfico 2 com os dados:



**Gráfico 2 - Idade**  
**FONTE: Autoria própria**

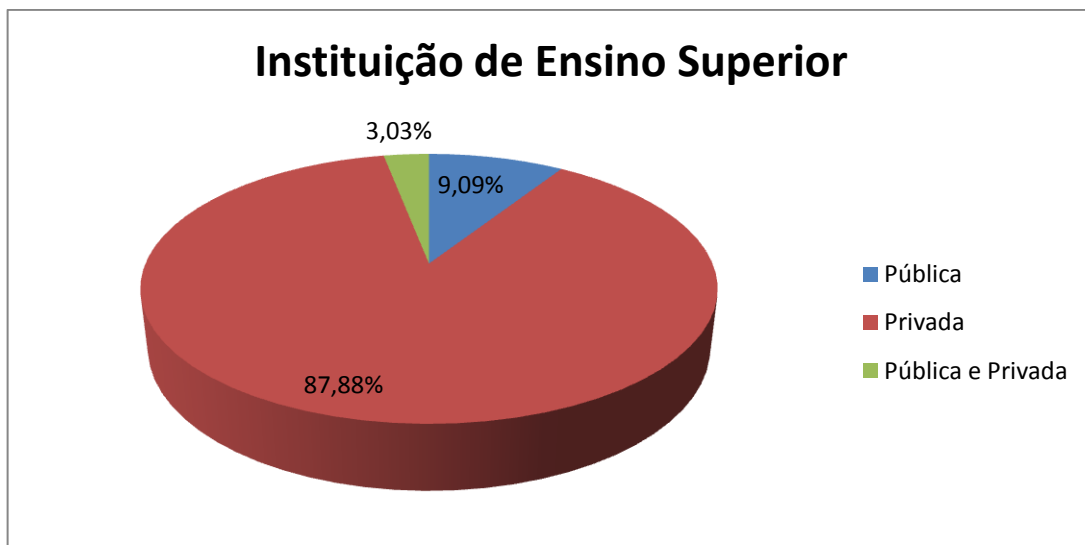
Na presente pesquisa quanto ao grau de titulação, foi constatado que dos trinta e três docentes que compõe a amostra, 45,45% responderam que possui especialização, 30,30% possui mestrado, enquanto que 6,06% possui doutorado. No quesito grau de titulação os respondentes poderiam responder mais de uma alternativa e com isso há algumas situações em que alguns docentes possuem ao mesmo tempo o grau de titulação em especialização e mestrado, correspondendo a 18,18% dos docentes. Não houve respondentes para as alternativas de graduação e pós-doutorado. Segue abaixo Gráfico 3 com os seguintes quesitos:



**Gráfico 3 – Grau de Titulação**

**FONTE: Autoria própria**

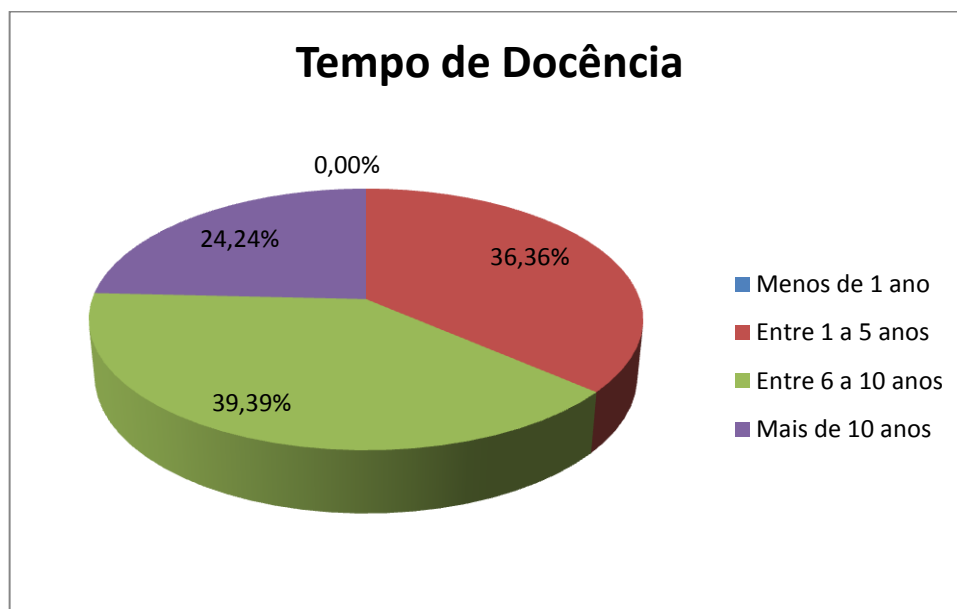
No quesito, tipo de Instituição de Ensino (IES) em que o docente ministra aula, foi evidenciado conforme a pesquisa que dos trinta e três respondentes da amostra, 87,88% dos docentes ministram aula somente em IES particulares, 3,03% dos docentes ministram aula tanto nas IES Públicas quanto nas Privadas e por último 9,09% ministram somente em faculdades públicas, conforme mostra o Gráfico 4 abaixo:



**Gráfico 4 – Instituição de Ensino Superior**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação ao tempo de docência, a pesquisa constatou que 36,36 % dos docentes tem entre 1 a 5 anos de docência, 39,39% tem entre 6 a 10 anos e 24,24% possui mais de 10 anos de tempo de docência. Entre os respondentes nenhum tem tempo de docência inferior a um ano. A seguir o Gráfico 5 que demonstra esses dados:



**Gráfico 5 – Tempo de Docência**

**FONTE: Autoria própria**

Conforme definido na pesquisa, os respondentes do questionário deveriam ser professores de graduação dos cursos de ciências contábeis que especificamente tivessem atuação nas áreas de contabilidade gerencial, contabilidade de custos e controladoria. Neste quesito, foi determinado que o respondente pudesse responder mais de uma alternativa, caso fosse necessário. Com isso, os respondentes desta pesquisa informaram por meio do questionário qual disciplina o mesmo ministra atualmente. Dos trinta e três docentes, 15, 15% informaram ministrar somente contabilidade gerencial, 12,12% informaram ministrar somente contabilidade de custos e 9,09% responderam ministrar somente Controladoria. Outros 24,24% dos respondentes informaram ministrar Contabilidade Gerencial e de Custos, 18,18% informaram ministrar Contabilidade Gerencial e Controladoria, enquanto que 15,15% alegaram ministrar Contabilidade de Custos e Controladoria. Por último, 6,06% informaram ministrar atualmente as três disciplinas. Segue abaixo o Gráfico 6 que mostra as relações docentes e disciplinas ministradas atualmente por eles nas IES:

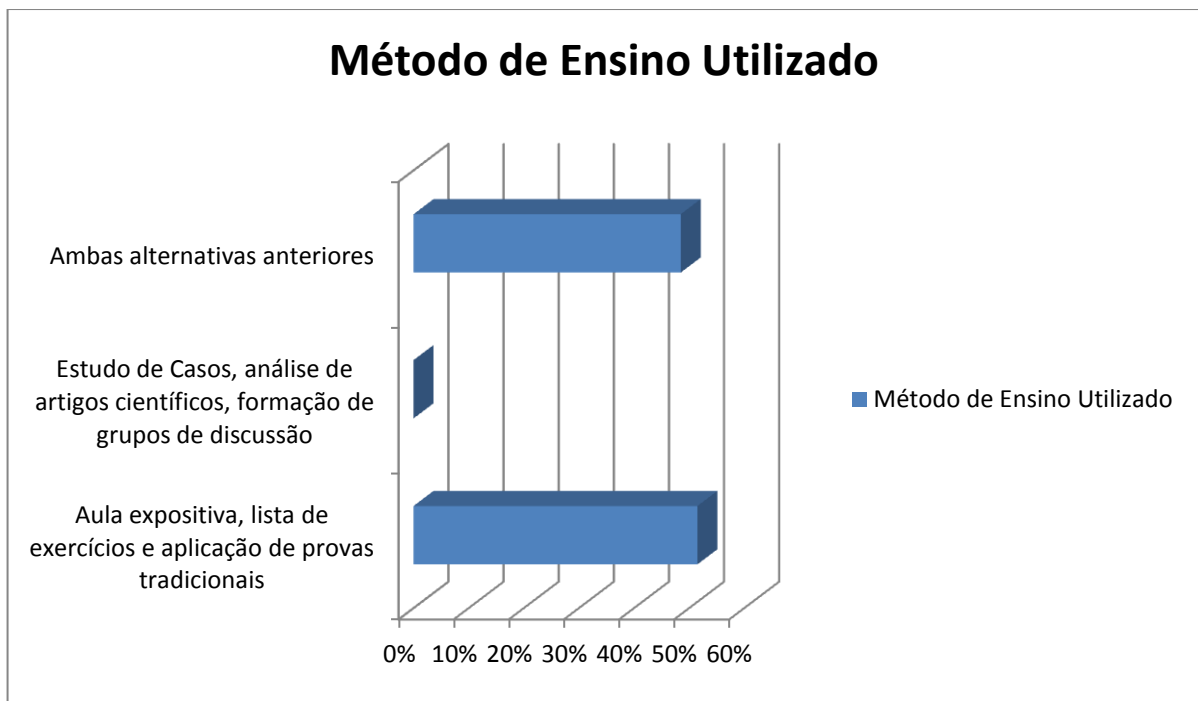


**Gráfico 6 – Disciplina ministrada pelo Docente**

**FONTE: Autoria própria**

Quanto ao quesito método de ensino utilizado com maior frequência pelos docentes da referente pesquisa, foi constatado que 52% dos respondentes informaram utilizar como

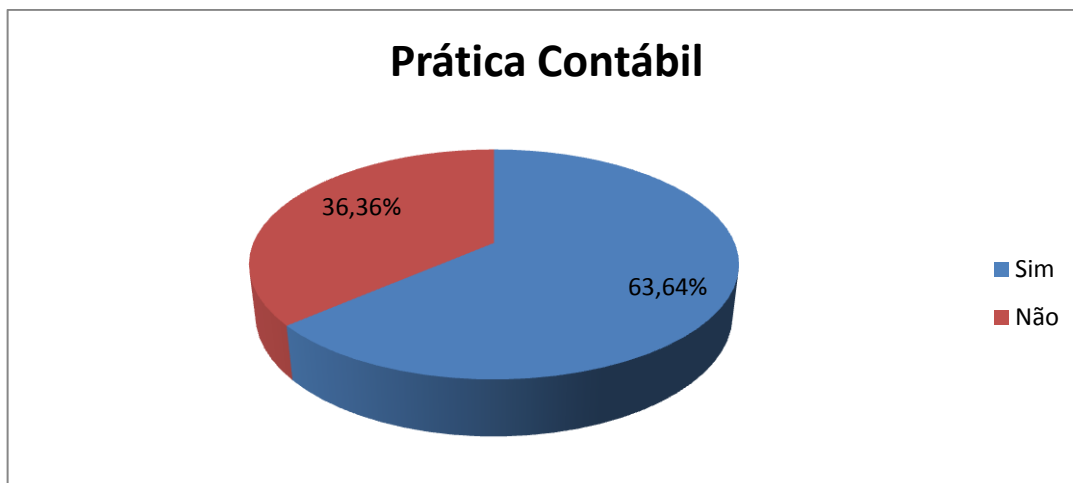
método de ensino o uso de aulas expositivas, lista de exercícios e aplicação de provas tradicionais. Esse método de ensino é definido por Freire, Niyama e Pereira (2012) como método tradicional de ensino. Outros 48% dos docentes informaram que habitualmente utilizam como método de ensino além do método tradicional anteriormente citado, outro método de ensino composto por estudos de casos, análises de artigos científicos e formação de grupos de discussão. Esse método de ensino é definido por Freire, Niyama e Pereira (2012) como método não tradicional de ensino. Nenhum respondente escolheu a alternativa de utilizar somente o método de ensino não tradicional referido acima. Segue abaixo o Gráfico 7 que evidencia os dados dos respondentes:



**Gráfico 7 – Método de Ensino Utilizado**

**FONTE: Aatoria própria**

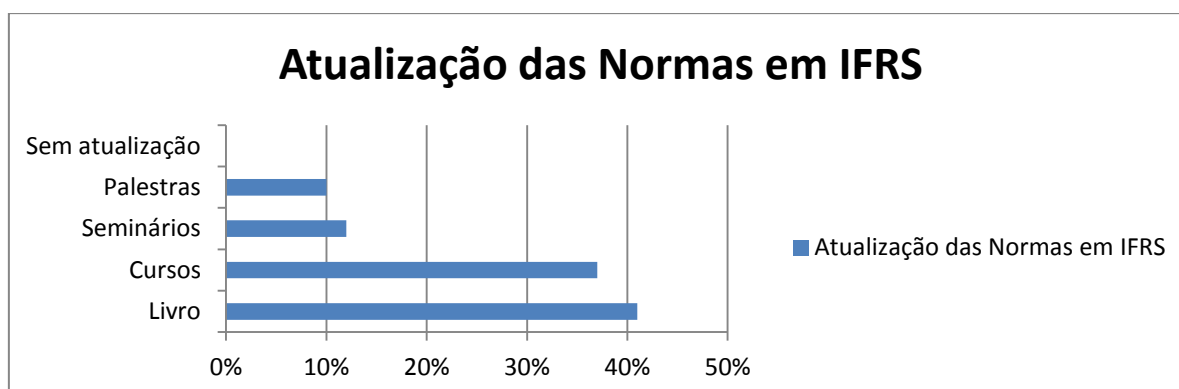
A pesquisa mostrou que grande parte dos docentes da amostra além de serem professores, desenvolvem atividades relacionadas à prática contábil. Cerca de 63,64% dos respondentes afirmaram realizar outras atividades na prática contábil e outros 36,36% informaram não realizar outras atividades ligadas a contabilidade. Segue abaixo o Gráfico 8 que demonstram esses dados:



**Gráfico 8 – Prática Contábil**

**FONTE: Autoria própria**

Como último quesito referente à característica do respondente, a pesquisa constatou através da resposta dos docentes que eles se atualizam em relação às normas em IFRS de diferentes formas. Segundo a pesquisa, a maioria se atualiza através livros e cursos. Os que atualizam através de livros correspondem a 41% dos respondentes, enquanto que aqueles que se atualizam com cursos correspondem a 37%. Outros docentes, em minoria, afirmaram que se atualizam através seminários e palestras. O número de respondentes que se atualizam as normas em IFRS através de seminários corresponde a 12%, enquanto que os docentes que se atualizam por palestras correspondem a 10% dos respondentes da amostra. Nenhum docente afirmou não ter nenhum tipo de atualização. Segue abaixo o Gráfico 9 referente ao quesito atualização das normas em IFRS:



**Gráfico 9 – Atualização das normas em IFRS**

**FONTE: Autoria própria**

## 4.2 ANÁLISE DAS RESPOSTAS

Neste subtítulo estaremos analisando as questões de 11 a 30 do questionário, conforme o APÊNDICE B – *Questionário de Pesquisa sobre Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS*, verificando o ponto de vista dos docentes quanto a vários aspectos ligados ao ensino e a convergência das normas em IFRS e seus impactos na contabilidade, em especial na contabilidade gerencial.

### 4.2.1 Impactos no ensino superior

Neste tópico serão analisadas três questões que tratam dos impactos no ensino superior. Para essas três questões, os respondentes utilizaram como respostas as alternativas concordo totalmente, concordo parcialmente, neutro, discordo parcialmente e discordo totalmente, representadas, respectivamente pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 na parte dos resultados, conforme tabela 1 abaixo:

**Impactos no ensino superior**

Questões	Resultados				
	1	2	3	4	5
11- A competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnicos científicos são fatores importantes para que os docentes demonstrem eficiência no seu desempenho e sejam capazes de proporcionar uma melhoria de qualidade no ensino universitário.	69,70%	21,21%	6,06%	3,03%	0%
12- A atuação acadêmica não tem atraído profissionais de talento, uma vez que o meio empresarial tem oferecido melhores salários e condições de trabalho.	42,42%	36,36%	9,09%	9,09%	3,04%
13- A restrição de tempo, que está entre as principais causas para o baixo número de pesquisas em contabilidade gerencial, tem sido causada principalmente pela alta carga horária do ensino superior e pela estrutura institucional e de pesquisa burocrática e ineficiente.	72,73%	21,21%	3,03%	3,03%	0%

**Tabela 1 – Impactos no ensino superior**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação à afirmação “A competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnicos científicos são fatores importantes para que os docentes demonstrem eficiência no seu desempenho e sejam capazes de proporcionar uma melhoria de qualidade no ensino universitário”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 69,70%, concordam totalmente com a afirmação, outros 21,21% concordam parcialmente, 6,06% responderam ser

neutro a afirmativa e por último 3,03% responderam que discordam parcialmente. A grande maioria dos respondentes concorda que a competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnicos científicos são fatores importantes para que o docente possa proporcionar um ensino mais eficiente e com qualidade, confirmando assim a conclusão de Miranda, Miranda e Veríssimo (2007).

Já em relação à afirmação “A atuação acadêmica não tem atraído profissionais de talento, uma vez que o meio empresarial tem oferecido melhores salários e condições de trabalho”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 42,42% concordam totalmente com a afirmação, 36,36% concordam parcialmente, 9,09% responderam serem neutros a afirmativa, outros 9,09% responderam que discordam parcialmente e 3,04% discordam totalmente. A grande maioria concorda com a afirmação de que a atuação acadêmica não tem atraído tanto o profissional como o mercado tem atraído. Esse dado confirma a afirmação de NOSSA (1999). Para o autor, muitas pessoas ao se formarem acabam recebendo maiores incentivos financeiros e melhores condições de trabalho do mercado e acabam não ingressando no mundo acadêmico.

Por último, a afirmação “A restrição de tempo, que está entre as principais causas para o baixo número de pesquisas em contabilidade gerencial, tem sido causada principalmente pela alta carga horária do ensino superior e pela estrutura institucional e de pesquisa burocrática e ineficiente”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 72,73%, concorda totalmente com a afirmação, 21,21% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro para a afirmação e 3,03% discordam parcialmente. A grande maioria concorda que a restrição de tempo é uma das principais causas da baixa quantidade de pesquisas na contabilidade gerencial. Esses dados fortalecem a afirmação de Frezatti et al. (2015) sobre o número baixo de pesquisas em contabilidade gerencial por consequência principalmente da alta carga horária do ensino superior e da estrutura institucional e de pesquisa ineficiente.

#### 4.2.2 Conteúdo sobre as normas em IFRS

Neste tópico serão analisadas quatro questões que tratam do conteúdo sobre as normas em IFRS. Na questão de nº 14 poderia ser respondida mais de uma alternativa, caso o respondente julgasse necessário. Segue abaixo a tabela 2 que mostra os resultados dessa questão.

### Normas em IFRS

Questões	Resultados					
	CPC 15	CPC 22	CPC 25	CPC 29	CPC 30	CPC 46
14- Dentre as normas em IFRS, indique, conforme a sua percepção, a norma que provocou maior impacto na contabilidade gerencial?	54,3%	62,9%	37,10%	22,9%	34,3%	80%

**Tabela 2 – Normas em IFRS**

**FONTE: Autoria própria**

De acordo com a pesquisa, 80% dos respondentes escolheram o CPC 46 – Valor Justo, 62,9% o CPC 22 – Informações por Segmento, 54,3% o CPC 15 – Combinação de Negócios, 37,10% o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, 34,3% o CPC 30 – Receitas e por último 22,9% escolheram o CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola. Neste quesito, podemos verificar que o CPC 46 – Valor Justo foi a norma que provocou maior impacto na contabilidade gerencial de acordo com os respondentes, o que reforça as conclusões de Araújo et al. (2014) e Gilio e Afonso (2013), que em suas pesquisas constataram que o valor justo promoveu grandes impactos na contabilidade gerencial. O CPC 22 – Informações por Segmento obteve grande número de escolhas, sendo a segunda norma com maior número de respostas, o que reforça também a afirmação de Gilio e Afonso (2013).

Nas outras três questões do tópico, conteúdo das normas em IFRS, os respondentes utilizaram como respostas as alternativas concordo totalmente, concordo parcialmente, neutro, discordo parcialmente e discordo totalmente, representadas, respectivamente pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 na parte dos resultados, conforme a tabela 3 abaixo:

### Conteúdo sobre as normas em IFRS

Questões	Resultados				
	1	2	3	4	5
15- Dentre os principais benefícios às empresas com a adoção das normas em IFRS tem-se a melhoria da governança corporativa, melhoria no controle interno e melhoria na organização interna da empresa.	66,67%	18,18%	3,03%	6,06%	6,06%
16- A convergência das normas em IFRS no Brasil promoveu maior capacidade de julgamento do profissional, permitindo maior qualidade de informação.	63,64%	21,21%	3,03%	6,06%	6,06%
17- Com a convergência das normas em IFRS, a contabilidade baseada em princípios e não em regras trouxe mais flexibilidade, exigindo um profissional com maior nível de conhecimento em outras áreas do saber.	75,76%	15,15%	6,06%	3,03%	0%

**Tabela 3 – Conteúdo sobre as Normas em IFRS**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação à afirmação “Dentre os principais benefícios às empresas com a adoção das normas em IFRS tem-se a melhoria da governança corporativa, melhoria no controle interno e melhoria na organização interna da empresa”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 66,67% concorda totalmente com a afirmação, outros 18,18% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa, 6,06% responderam discordar parcialmente e por último 6,06% responderam que discordam totalmente. A grande maioria dos respondentes concorda que a melhoria de governança corporativa e demais benefícios citados na afirmação foram os principais benefícios às empresas com a convergência das normas em IFRS, confirmando assim a afirmação de Bellas e Papadatos (2011) a respeito dos benefícios com a adoção das normas em IFRS.

Já em relação à afirmação “A convergência das normas em IFRS no Brasil promoveu maior capacidade de julgamento do profissional, permitindo maior qualidade de informação”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 63,64% concordam totalmente com a afirmação, 21,21% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa, outros 6,06% responderam que discordam parcialmente e 6,06% discordam totalmente. A grande maioria concorda com a afirmação, reforçando as afirmações de (BONI, 2013).

Por último, em relação à afirmação “Com a convergência das normas em IFRS, a contabilidade baseada em princípios e não em regras trouxe mais flexibilidade, exigindo um profissional com maior nível de conhecimento em outras áreas do saber”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 75,76%, concordam totalmente com a afirmação, 15,15% concordam parcialmente, 6,06% responderam ser neutro para a afirmação e 3,03% discordam parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação, confirmando a afirmação de Freire, Niyama e Pereira (2012).

#### 4.2.3 Impactos na contabilidade gerencial

Neste tópico serão analisadas três questões que tratam dos impactos na contabilidade gerencial. Para essas três questões, os respondentes utilizaram como respostas as alternativas concordo totalmente, concordo parcialmente, neutro, discordo parcialmente e discordo totalmente, representadas, respectivamente pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 na parte dos resultados, conforme tabela 4 abaixo:

### Impactos na contabilidade gerencial

Questões	Resultados				
	1	2	3	4	5
18- A convergência das normas em IFRS proporcionou melhoria da qualidade da informação interna para a tomada de decisão.	66,67%	24,24%	6,06%	3,03%	0%
19- Com a convergência das normas em IFRS ocorreu aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira.	60,61%	33,33%	3,03%	3,03%	0%
20- Com a convergência das normas em IFRS ocorreram mudanças na controladoria como: mudanças nas atividades dos <i>controllers</i> , elaboração e análise dos relatórios, tanto para os usuários internos quanto para os externos.	63,64%	21,21%	12,12%	0%	3,03%

**Tabela 4 – Impactos na Contabilidade Gerencial**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação à afirmação “A convergência das normas em IFRS proporcionou melhoria da qualidade da informação interna para a tomada de decisão”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 66,67% concordam totalmente com a afirmação, outros 24,24% concordam parcialmente, 6,06% responderam ser neutro a afirmativa e por último 3,03% responderam discordar parcialmente. A grande maioria, 90,91% dos respondentes concorda com a afirmação, o que confirma as afirmações de Armstrong et al. (2010).

Já em relação à afirmação “Com a convergência das normas em IFRS ocorreu aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 60,61% concordam totalmente com a afirmação, 33,33% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa e por último 3,03% responderam que discordam parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação, o que confirma as afirmações de Taipaleenmaki e Ikaheimo (2009 apud BEUREN e DANI, 2014), Gilio e Afonso (2013), Gilio (2011), Araújo et al. (2014) de que houve aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira com a adoção das normas em IFRS.

Por último, em relação à afirmação “Com a convergência das normas em IFRS ocorreram mudanças na controladoria como: mudanças nas atividades dos *controllers*, elaboração e análise dos relatórios, tanto para os usuários internos quanto para os externos”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 63,64%, concordam totalmente com a afirmação, 21,21% concordam parcialmente, 12,12% responderam ser neutro para a afirmação e 3,03% discordam totalmente. A grande maioria concorda com a afirmação, confirmando a afirmação de Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008), que com a convergência às normas em IFRS, os *controllers* tiveram modificações nas suas atividades,

exercendo além daquelas consideradas tradicionais, se tornaram também provedores de informação para a contabilidade financeira, assumindo assim uma corresponsabilidade para as demonstrações financeiras da empresa.

#### 4.2.4 Relação ensino versus normas em IFRS

Neste tópico serão analisadas cinco questões que tratam da relação ensino versus normas em IFRS. Para essas cinco questões, os respondentes utilizaram como respostas as alternativas concordo totalmente, concordo parcialmente, neutro, discordo parcialmente e discordo totalmente, representadas, respectivamente pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 na parte dos resultados, conforme tabela 5 abaixo:

**Relação ensino versus normas em IFRS**

Questões	Resultados				
	1	2	3	4	5
21- Os docentes estão preparados para discutir e mediar as mudanças trazidas com a adoção das normas em IFRS.	15,15%	51,52%	12,12%	18,18%	3,03%
22- O docente da área de custos e gerencial necessita de determinado nível de informação relativo aos demonstrativos em IFRS no ensino das referidas disciplinas	75,76%	21,21%	3,03%	0%	0%
23- As ementas atuais e as grades curriculares das IES não preveem a relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira.	39,39%	51,52%	6,06%	3,03%	0%
24- Para que os alunos dos cursos de Ciências Contábeis possam ter maior compreensão sobre o impacto das IFRS relativos aos conceitos da área gerencial há a necessidade de ocorrer mudanças nos currículos dos cursos nas IES e no método de ensino dos docentes.	72,73%	21,21%	3,03%	3,03%	0%
25- Os recém-formados em Contabilidade, ao sair da universidade para o mercado, não estão devidamente preparados para atender a nova demanda de informação com a convergência das normas em IFRS.	63,64%	33,33%	0%	3,03%	0%

**Tabela 5 – Relação Ensino versus Normas em IFRS**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação à afirmação “Os docentes estão preparados para discutir e mediar às mudanças trazidas com a adoção das normas em IFRS”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 15,15% concordam totalmente com a afirmação, outros 51,52% concordam parcialmente, 12,12% responderam ser neutro a afirmativa, 18,18% responderam discordar

parcialmente e por último 3,03% discordam totalmente. A grande maioria dos respondentes concorda com a afirmação, o que confirma o constatado no estudo de Fernandes et al. (2011), em que docentes ao serem indagados sobre a percepção deles ao processo de convergência das IFRS no Brasil, a grande maioria se sente apta a lecionar as mudanças trazidas com adoção das IFRS. Entretanto, na atual pesquisa, neste quesito verificou-se que há uma quantidade considerável de respondentes que discordam ou que foram neutros à resposta, ou seja, 33,25% dos docentes não tem a total certeza de que os docentes estão preparados para discutir e mediar às mudanças trazidas pelas normas em IFRS.

Em relação a afirmação “O docente da área de custos e gerencial necessita de determinado nível de informação relativo aos demonstrativos em IFRS no ensino das referidas disciplinas”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 75,76% concordam totalmente com a afirmação, 21,21% concordam parcialmente e 3,03% responderam ser neutro a afirmativa. A grande maioria concorda com a afirmação acima. Neste quesito nenhum respondente discordou da afirmativa.

Em relação à afirmação “As ementas atuais e as grades curriculares das IES não preveem a relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 39,39% concordam totalmente com a afirmação, 51,52% concordam parcialmente, 6,06% responderam ser neutro a afirmativa e por último 3,03 responderam discordar parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação acima. Para Riccio e Sakata (2004) as instituições educacionais estrangeiras e brasileiras iniciaram um processo de adaptação currículos e de atividades, ou seja, estratégias estão sendo criadas para lidar com essas questões, incluindo a internacionalização do ensino contábil. Portanto, as mudanças provocadas pela adoção às normas em IFRS ainda estão em processo de adaptação nas IES para atender a essa nova demanda de informação contábil e é provável que não esteja previsto nas ementas atuais e grades curriculares dos cursos de contabilidade a aproximação das contabilidades gerencial e financeira provocada pela convergência.

Em relação à afirmação “Para que os alunos dos cursos de Ciências Contábeis possam ter maior compreensão sobre o impacto das IFRS relativos aos conceitos da área gerencial há a necessidade de ocorrer mudanças nos currículos dos cursos nas IES e no método de ensino dos docentes.”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 72,73% concordam totalmente com a afirmação, 21,21% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa e 3,03% responderam discordar parcialmente da afirmativa. A grande maioria concorda com a afirmação acima. Barth (2008) ressalta que a mudança dos currículos, por si só, não seja suficiente para a preparação dos futuros profissionais em contabilidade, sendo

necessário que os educadores mudem a forma de ensinar, ou seja, a autora concorda com a afirmação acima ressaltando que a mudança tem que ocorrer tanto nos currículos dos cursos quanto no método de ensino dos docentes.

Por último, em relação à afirmação “Os recém-formados em contabilidade, ao sair da universidade para o mercado, não estão devidamente preparados para atender a nova demanda de informação com a convergência das normas em IFRS”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 63,64%, concordam totalmente com a afirmação, 33,33% concordam parcialmente, e 3,03% discordam parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação acima.

#### 4.2.5 Obstáculos que inibem a institucionalização das normas em IFRS

Neste tópico serão analisadas cinco questões que tratam em relação aos obstáculos que inibem a institucionalização das normas em IFRS nas disciplinas da área de controladoria e gerencial. Para essas cinco questões, os respondentes utilizaram como respostas as alternativas concordo totalmente, concordo parcialmente, neutro, discordo parcialmente e discordo totalmente, representadas, respectivamente pelos números 1, 2, 3, 4 e 5 na parte dos resultados, conforme tabela 6 abaixo:

#### **Obstáculos que inibem a institucionalização das IFRS**

<b>Questões</b>	<b>Resultados</b>				
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>
26- Consideram-se como obstáculos à implementação das normas em IFRS: a complexidade das normas, os altos custos de implementação e as constantes mudanças das normas.	<b>66,67%</b>	<b>21,21%</b>	<b>3,03%</b>	<b>6,06%</b>	<b>3,03%</b>
27- O processo de formação do profissional contábil e a carência de profissionais suficientemente preparados são considerados alguns dos possíveis inibidores quanto à discussão e desenvolvimento da aplicação da norma no ambiente gerencial.	<b>72,73%</b>	<b>18,18%</b>	<b>6,06%</b>	<b>3,03%</b>	<b>0%</b>
28- A ausência de conhecimento de maior profundidade relativa a determinados relatórios financeiros em IFRS por parte dos docentes representa um inibidor ao desenvolvimento da relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira.	<b>75,76%</b>	<b>18,18%</b>	<b>6,06%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>
29- A adaptação do "como fazer" para o "pensar em como fazer" apresenta-se como inibidor no processo de ensino e desenvolvimento da aplicação das IFRS.	<b>78,79%</b>	<b>12,12%</b>	<b>3,03%</b>	<b>6,06%</b>	<b>0%</b>

30- A dificuldade de internalização do subjetivismo responsável em abandonar as regras apresenta-se como inibidor da compreensão e ensino das normas internacionais.	63,64%	30,30%	3,03%	0%	3,03%
--	--------	--------	-------	----	-------

**Tabela 6 – Obstáculos que inibem a institucionalização das IFRS**

**FONTE: Autoria própria**

Em relação à afirmação “consideram-se como obstáculos à implementação das normas em IFRS: a complexidade das normas, os altos custos de implementação e as constantes mudanças das normas”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 66,67% concordam totalmente com a afirmação, outros 21,21% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa, 6,06% responderam discordar parcialmente e por último 3,03% discordam totalmente. A grande maioria dos respondentes concorda com a afirmação, o que confirma o constatado no estudo Bellas e Papadatos (2011).

Em relação a afirmação “o processo de formação do profissional contábil e a carência de profissionais suficientemente preparados são considerados alguns dos possíveis inibidores quanto à discussão e desenvolvimento da aplicação da norma no ambiente gerencial”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 72,73% concordam totalmente com a afirmação, 18,18% concordam parcialmente, 6,06% responderam ser neutro a afirmativa e por último 3,03% discordam parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação, confirmando as afirmações de Costa et al. (2010) sobre esses possíveis inibidores da institucionalização.

Em relação à afirmação “a ausência de conhecimento de maior profundidade relativa a determinados relatórios financeiros em IFRS por parte dos docentes representa um inibidor ao desenvolvimento da relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira.”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 75,76% concordam totalmente com a afirmação, 18,18% concordam parcialmente e 6,06% responderam ser neutro a afirmativa. A grande maioria concorda com a afirmação acima. Nenhum respondente discordou da afirmativa.

Já em relação à afirmação “a adaptação do "como fazer" para o "pensar em como fazer" apresenta-se como inibidor no processo de ensino e desenvolvimento da aplicação das IFRS”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 78,79% concordam totalmente com a afirmação, 12,12% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa e 6,06% responderam discordar parcialmente da afirmativa. A grande maioria, concorda com a

afirmação acima, o que confirma as afirmações de Costa et al. (2010) sobre este inibidor no processo de ensino.

Por último, em relação à afirmação “a dificuldade de internalização do subjetivismo responsável em abandonar as regras apresenta-se como inibidor da compreensão e ensino das normas internacionais”, de acordo com a pesquisa, dos trinta e três docentes, 63,64%, concordam totalmente com a afirmação, 30,30% concordam parcialmente, 3,03% responderam ser neutro a afirmativa e 3,03% discordam parcialmente. A grande maioria concorda com a afirmação acima, confirmando também as afirmações de Costa et al. (2010) em relação a um dos possíveis inibidores da institucionalização das normas em IFRS, o subjetivismo responsável.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A presente pesquisa buscou identificar na percepção dos docentes que participaram da pesquisa, quais os principais impactos que a convergência às normas em IFRS provocou sobre a contabilidade gerencial e sobre o ensino. A partir das análises dos questionários respondidos pelos docentes iremos destacar alguns pontos principais desta pesquisa.

Primeiramente, em relação ao perfil dos respondentes da pesquisa, foi constatado que a maioria dos docentes são homens com idade entre 41 a 60 anos, grande parte especialistas e com tempo de docência superior a cinco anos. Além disso, a maioria ministra aulas de contabilidade gerencial e de Custos em IES privadas, utilizam o método de ensino tradicional (aulas expositivas e aplicação de provas) e desenvolvem outras atividades relacionadas à prática contábil além da docência.

Já em relação aos principais impactos que a convergência às normas em IFRS provocou sobre a contabilidade gerencial constatou-se que a maioria dos respondentes concorda que ocorreram mudanças na contabilidade gerencial com a convergência das normas em IFRS, principalmente em relação à aproximação da contabilidade gerencial da financeira, o que reafirma as pesquisas de Taipaleenmaki e Ikaheimo (2009 apud BEUREN e DANI, 2014), Gilio e Afonso (2013), Gilio (2011), Araújo et al. (2014) em que foram constatadas em suas respectivas pesquisas que há aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira com a adoção das normas em IFRS, conforme as amostras respectivas. Outro fato que constata essa opinião de aproximação das duas contabilidades é o fato de que a maioria dos respondentes da presente pesquisa afirmaram que as normas que promoveram maior impacto na contabilidade gerencial foram o CPC 46/IFRS 13 – Mensuração do Valor Justo, o que também é constatado

nos resultados das pesquisas de Gilio e Afonso (2013) e Araújo et al. (2014) e o CPC 22/IFRS 8 – Informações por Segmento, também considerado por Gilio e Afonso (2013) uma das normas que promoveram impactos significativos na contabilidade gerencial.

A pesquisa constatou também que os respondentes concordam que ocorreram mudanças na controladoria com a convergência às normas em IFRS, o que reafirma a pesquisa de Angelkort, Sandt e Weibenberger (2008), em que principalmente os *controllers* tiveram modificações nas suas atividades.

Em relação aos obstáculos de institucionalização das normas em IFRS nas áreas de contabilidade gerencial, os respondentes concordam também que inibidores como o processo de formação profissional contábil, a carência de profissionais suficientemente preparados e adaptação do “como fazer” para o “pensar em como fazer” apresentam-se como obstáculos no processo de ensino e desenvolvimento na aplicação das normas em IFRS na área gerencial, o que é demonstrado na pesquisa de Costa et al. (2010) sobre estes inibidores no processo de ensino.

Em relação ao ensino, a pesquisa constatou que os docentes concordam que há a necessidade de ocorrer mudanças nos currículos dos cursos nas IES e no método de ensino dos docentes diante da nova contabilidade que o mercado necessita, ou seja, uma contabilidade com maior julgamento profissional e de importante ferramenta de apoio para a tomada de decisão. Barth (2008) ressalta que a mudança tem que ocorrer tanto nos currículos dos cursos quanto no método de ensino dos docentes, para que os futuros profissionais sejam bem preparados, já que diante de uma demanda por informações contábeis relevantes com um maior julgamento profissional, profissionais qualificados e capacitados serão requeridos pelo mercado e para isso os docentes deverão estar prontos para preparar esses futuros profissionais.

Outra constatação referente ao ensino contábil é que os docentes concordam que as ementas atuais e as grades curriculares das IES não preveem a relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira, o que é um grande obstáculo para os docentes na aplicabilidade das mudanças trazidas pelas normas em IFRS à contabilidade gerencial.

Na pesquisa constatou-se também que a maioria dos docentes que possui somente mestrado ou doutorado tem algumas características e opiniões diferentes do que a maioria dos respondentes da pesquisa. Quanto ao perfil, a maioria dos docentes com mestrado e doutorado não desenvolvem outras atividades relacionadas à prática contábil, ou seja, se dedicam exclusivamente ao ensino, o que de acordo com Nossa (1999) é um aspecto importante para o desenvolvimento e melhoria da qualidade do ensino contábil. Além disso, esses docentes

utilizam principalmente o método de ensino não tradicional (estudo de casos e análise de artigos científicos), o que para Freire, Niyama e Pereira (2012) é o método de ensino mais eficiente e adequado a ser adotado pelos docentes diante dos novos desafios proporcionados ao ensino contábil com a convergência das normas em IFRS. Com isso, podemos destacar que o fato desses docentes terem ao mesmo tempo dedicação exclusiva ao ensino e utilizar o método de ensino não tradicional em sala de aula podem proporcionar uma melhoria na qualidade do ensino e conseqüentemente uma formação melhor dos alunos, que poderão se tornar profissionais qualificados e capacitados tanto para o mercado quanto para o meio acadêmico.

Por último, outro aspecto importante constatado na pesquisa em relação aos docentes que possui somente mestrado ou doutorado, é que para eles além do CPC 46/IFRS 13 – Mensuração do Valor Justo e do CPC 22/IFRS 8 – Informações por Segmento, constatado pela maioria dos respondentes como as normas que mais impactaram a contabilidade gerencial, o CPC 15/IFRS 3 – Combinação de Negócios, também é considerada uma das normas que provocou maior impacto na contabilidade gerencial, o que confirma a pesquisa de Gilio e Afonso (2013).

A partir das análises dessa pesquisa é sugerido para próximas pesquisas um maior aprofundamento em relação a outros assuntos referente aos impactos que as normas em IFRS promoveram na contabilidade em outras áreas e também é sugerido pesquisas no mesmo enfoque desta, ou seja, impactos das normas em IFRS na contabilidade gerencial relacionada ao ensino contábil, porém com amostra de pesquisas maiores, a nível regional ou até nacional, já que está pesquisa ficou limitada a região metropolitana de Goiânia.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Dalci Mendes. **Impacto da Implantação das normas internacionais de contabilidade na controladoria**: uma análise à luz da teoria da estruturação em empresas brasileiras. 2011. 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

ALMEIDA, et al. Controladoria. *In*: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria**: uma abordagem da gestão econômica. GECON. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

ANTUNES, J.; ANTUNES, G. M. B.; PENTEADO, I. M. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade**: o IFRS 1. *In*:

SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10, 2007. Disponível em:<<http://www.ead.fea.usp.br/semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/30.pdf>>.

ARAÚJO, Kleber Domingos de; CORNACCHIONE, Edgard Bruno Junior; REGINATO, Luciane; SUZART, Janílson Antônio da Silva. Percepção dos impactos da adoção das IFRS na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 10, n. 2, p. 105-124, 2014.

ARMSTRONG, C. S., BARTH, M. E., Jagolinzer, A. D., & RIEDL, E. J. (2010). Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, 85(1), 31–61. Doi: 10.2308/accr.2010.85.1.31.

ANGELKORT, A.; SANDT, J.; WEIBENBERGER, B. E. **Controllershship under IFRS: Some critical observations from a German-speaking country.** Universitat Giessen, Working Paper, 2008. Disponível em: [http://geb.uni giessen.de/geb/volltexte/2008/5397/pdf/ApapIMC\\_2008\\_01.pdf](http://geb.uni giessen.de/geb/volltexte/2008/5397/pdf/ApapIMC_2008_01.pdf)>. Acesso em 15 de abril de 2015.

BARBOSA, J. E. N.; DIAS, W. O; PINHEIRO, L. E. T. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 131-153, 2009.

BARTH, M. E. Global Financial Reporting: Implications for U.S. Academics. **The Accounting Review**, v. 83 n. 5, p. 1159-1179, 2008.

BELLAS, Athanasios P.; PAPADATOS, Konstantinos P. Applying IFRS Mandatory: Evidence from Greek Listed Companies. **European Research Studies Journal**, v. 14, n. 4, p. 71-96, 2011.

BEUREN, Ilse Maria; DANI, Andréia Carpes. Nível de Integração dos Sistemas de Contabilidade Financeira e Gerencial Com o Processo de Convergência Contábil e a Efetividade da Controladoria. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 8, n. 3, 2014.

BONI, Robson Rosano. Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais: as principais mudanças e entraves. **ENSINO / PESQUISA/ EXTENSÃO**, p. 21. ISSN: 2176-5227. REVISTA INTERFACES, Suzano, Ano 5, Nº 4 , ABR. 2013.

BORBA, Ernesto Oliveira; SILVA, Regina Nogueira da. **A importância da didática no Ensino Superior.** Setembro/2011. Disponível em: <

www.ice.edu.br/TNX/.../11/.../75a110bfebd8a88954e5f511ca9bdf8c.pdf > Acesso em: 22 maio 2015.

BORINELLI, M. L. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

BROOKS, Michael J. Financial accounting principles and management accounting practice. **Management Accounting**, v. 66, n. 9, 1988.

CAMILO, Anelise Cunha; FREIRE, Fátima de Souza; PEREIRA, Ednei Moraes. **Impacto e divulgação da redução ao valor recuperável de ativos em Instituições Financeiras**. CAP Accounting and Management, n. 06, Ano 06, v. 6, p. 28-47, 2012

CARMONA, S.; TROMBETTA, M. On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 27, n. 6, p. 455-461, 2008.

CHAGAS, Anivaldo Tadeu Roston. **O questionário na Pesquisa Científica**. ISSN 1517-7912 Volume 1 - Número 1 jan/fev/mar – 2000.

COSTA, Flaviano et al. Uma abordagem institucional do subjetivismo responsável na adoção das normas internacionais de contabilidade: uma análise crítico-reflexiva sobre os inibidores à convergência no Brasil. **Estudos do ISCA**, n. 2, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Documentos emitidos/Pronunciamentos**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 15 maio 2015.

DANI, Andréia Carpes. **Integração dos sistemas de contabilidade financeira e gerencial com o processo de convergência contábil e a efetividade da controladoria: um estudo em empresas brasileiras**. 2012. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2012.

DELOITTE. **Normas internacionais de contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas, 2007.

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. São Paulo: Atlas, 1995.

E-MEC. **Instituições de Educação Superior e Cursos Cadastrados**. Disponível em: <<http://emec.mec.gov.br/>>. Acesso em: 12 abr. 2015.

ESPEJO, M. M. S. B.; CRUZ, A. P. C.; COSTA, F.; ESPEJO, R. A.; COMUNELLO, A. L. Evidências empíricas do ensino no curso de ciências contábeis - uma análise das respostas às alterações provenientes da Lei 11.638/07. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. v. 12, n. 1, p. 22-39, 2010

ESPERANTO Contábil. Consagração do IFRS como norma contábil universal obrigará o Brasil a unificar seus dialetos. **Revista Razão Contábil**. v. 4, n. 38, p. 36-40, jun. 2007. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/noticias34.htm>.

FASOLIN, Luiza Betânia; KLANN, Roberto Carlos; MARASSI, Rodrigo Barraco. **O Ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil após o processo de Convergência Contábil Internacional**. 5º congresso UFSC, 2014.

FERNANDES, B. V. R.; LIMA, D. H. S.; VIEIRA, E. T.; NIYAMA, J. K. Investigação Empírica da Percepção dos Docentes dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis sobre a Função e Atuação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. In: 10º CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. **Anais...** São Paulo, 2010.

\_\_\_\_\_. Análise da Percepção dos Docentes dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, Curitiba, v. 3, n.3, p 24-50, set./dez. 2011.

FREIRE, Fátima de Souza; Niyama, Jorge Katsumi; Pereira, Ednei Morais. **Convergência das normas internacionais de contabilidade: uma análise a luz das teorias da educação de Paulo Freire e Libaneo nas instituições de ensino do distrito federal**; 12º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2012.

FREZATTI, F., Aguiar, A. B. de, & Guerreiro, R.(2007). Diferenciações entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 9–22.doi: 10.1590/S1519-70772007000200002.

FREZATTI, Fábio et al. A pesquisa em contabilidade gerencial no brasil: desenvolvimento, dificuldades e oportunidades. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 1, p. 47-68, 2015.

FUNDAÇÃO IFRS. **Who we are and what we do**. Disponível em: < [http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre\\_Portuguese\\_JAN\\_2015.pdf](http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2015/WhoWeAre_Portuguese_JAN_2015.pdf)>. Acesso em: 05 abr. 2015.

GARRISON, R. H.; NOREEN, E. W.; BREWER, P. C. **Contabilidade Gerencial**. 14 ed. Porto Alegre: MCGRAW-HILL, 2013.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GILIO, Luciano. **Aproximação entre contabilidade gerencial e contabilidade financeira com a convergência contábil brasileira às normas IFRS**. 2011. 110 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Curso de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011.

GILIO, Luciano; Afonso, Luis Eduardo. **Grau de aproximação entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira em função de convergência às normas do IASB**. Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília · v. 16 · n. 3 · p. 70 - 89 · set./dez. 2013.

GUERREIRO, R.; Catelli, A.; Dornelles, J. A.. **A controladoria sob o enfoque Gecon - Gestão Econômica: a experiência da Caixa Econômica Federal do Brasil**. Revista de Contabilidade do CRC-SP. p.19 - 25, São Paulo, jul.1997.

HERNANDES, D. C. R.; PELEIAS, I. R.; BARBALHO, V. F. O Professor de Contabilidade: habilidade e competências. In: PELEIAS, Ivam Ricardo (Org.). **Didática do Ensino da Contabilidade** – Aplicável a outros Cursos Superiores. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 61-119.

KUNH, Jaqueline. **Nível de conhecimento dos docentes de contabilidade sobre as normas internacionais**. 2013. 69 f. Monografia de Conclusão de Curso (Graduação) – Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Goiás, Goiânia, 2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LIMA, Vinícius Simmer. **Incentivos no nível da firma e consequências econômicas da convergência ao IFRS no Brasil**. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo: 2011.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

MIRANDA, Aline Barbosa de; MIRANDA, Gilberto José; VERÍSSIMO, Michele Polline. A relevância da didática no ensino de contabilidade. In: **Congresso Brasileiro de Custos**. 2007.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Silvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 1999.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. 1. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

NOBES, Christopher. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. **Abacus**, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente**. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP. São Paulo, 1999.

OLIVEIRA A. B. S; VANZO, G.F.S; WEFFORT, E. F. J. Conhecimento e Habilidades para atuar no Ambiente Internacional de Negócios: A Relevancia do Ensino de Contabilidade Internacional na Percepcao de Alunos do Curso de Graduacao em Ciencias Contabeis. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios – FECAP**. v. 7, n.18, 2005.

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, n. 35, p. 35-44, 2004.

SAMPIERI, Hernández, COLLADO, Roberto Fernández, LUCIO, Carlos Baptista. **Metodología de la Investigación**. México: Mc Graw Hill. Pilar 2006.

SANTOS, J. L.; SCHIMIDT, P; PINHEIRO, P. R.; FERNANDES, L. A.; Estudo comparativo do tratamento contábil dos prejuízos não realizados intercompanhias na consolidação nas normas brasileiras, internacionais e nos US-GAAP. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n.183, p. 95-109, 2010.

SILVA, António Carlos Riberio da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade – orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUSA, J. E. R., JANNUZZI, C. A. S. C., SUGAHARA, C. R. Formação de dirigentes através de uma abordagem interdisciplinar e polidisciplinar: uma Experiência no Ensino da

Graduação na PUC-Campinas. Encontro Anual da ANPAD. 30. *Anais...* Salvador: ANPAD, 2006.

TAIPALEENMAKI, Jani; IKAHEIMO, Seppo. On the convergence of financial accounting and management accounting. **Available at SSRN 1394373**, 2009.

WEFFORT, Elionor Farah. Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado.** São Paulo: Atlas, 2005.

ZAMBELLI, Raquel Laguna. **Adoção das normas internacionais de contabilidade.** 2011. 62 f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Programa de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

**APÊNDICE A – Instituições de Ensino Superior (IES) da região metropolitana de Goiânia**

	<b>Instituições de Ensino</b>	<b>Município</b>
<b>1</b>	Centro Universitário de Goiás – Uni-Anhanguera	Goiânia
<b>2</b>	Faculdade Unida de Campinas – FAC UNICAMPS	Goiânia
<b>3</b>	Faculdade Alves Faria – ALFA	Goiânia
<b>4</b>	Faculdade Integrada de Goiás – FIG	Goiânia
<b>5</b>	Faculdade Estácio de Sá de Goiás – FESGO	Goiânia
<b>6</b>	Faculdade Brasileira de Educação e Cultura – FABEC	Goiânia
<b>7</b>	Faculdade Araguaia – FARA	Goiânia
<b>8</b>	Faculdade Delta	Goiânia
<b>9</b>	Faculdade Noroeste – FAN	Goiânia
<b>10</b>	Faculdade Padrão	Goiânia
<b>11</b>	Pontifícia Universidade Católica de Goiás – PUC GOIÁS	Goiânia
<b>12</b>	Universidade Federal de Goiás – UFG	Goiânia
<b>13</b>	Universidade Salgado de Oliveira – UNIVERSO	Goiânia
<b>14</b>	Universidade Paulista – UNIP	Goiânia
<b>15</b>	Faculdade Suldamérica	Aparecida de Goiânia
<b>16</b>	Faculdade Alfredo Nasser – UNIFAN	Aparecida de Goiânia
<b>17</b>	Faculdade Nossa Senhora Aparecida - FANAP	Aparecida de Goiânia
<b>18</b>	Universidade Estadual de Goiás – UEG	Aparecida de Goiânia
<b>19</b>	Faculdade de Inhumas – FACMAIS	Inhumas
<b>20</b>	Instituto Aphoniano de Ensino Superior - IAESUP	Trindade

## **APÊNDICE B – Questionário de Pesquisa sobre Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS**

### **QUESTIONÁRIO DE PESQUISA SOBRE NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS**

Caro professor,

Este questionário, que faz parte de monografia de conclusão de curso, tem como objetivo avaliar a opinião dos docentes de cursos de graduação em Ciências Contábeis (modalidade presencial) acerca do Impacto da Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS no ensino. Trata-se de um estudo que visa contribuir com a análise da utilização atual das IFRS em Goiás para a área de contabilidade gerencial. Informo que, por motivos éticos, todas e quaisquer informações aqui obtidas serão mantidas em sigilo, não personificando os respondentes.

Agradeço cordialmente a colaboração, solicitando ainda a gentileza de responder, se possível, até a data de 10 de junho de 2015.

Em caso de dúvidas, ligar para o telefone (62) 8162-4062 ou (62) 9351-5403.

Atenciosamente,

Luiz Paulo Costa Azevedo  
Graduando em Ciências Contábeis na Universidade Federal de Goiás

Orientador: Prof. Dr. Kleber Domingos de Araújo

<b>IDENTIFICAÇÃO DO RESPONDENTE</b>
-------------------------------------

1- Nome do respondente: \_\_\_\_\_  
(Item apenas para controle das respostas)

2- Sexo ( ) Masculino ( ) Feminino

3- Qual a sua idade?

( ) menos de 30 anos ( ) 30 a 40 anos ( ) 41 a 60 anos ( ) mais de 60 anos

4- Qual o seu grau de titulação? (Pode ser marcada mais de uma alternativa)

Graduação  Especialização  Mestrado  Doutorado  Pós-Doutorado

**5- Em que tipo de Instituição de Ensino Superior (IES) você ministra aula?**

Pública  Privada  Pública e Privada

**6- Há quanto tempo você é docente?**

Menos de 1 ano  Entre 1 a 5 anos  Entre 6 a 10 anos  Mais de 10 anos

**7- Atualmente você ministra qual disciplina?**

Contabilidade Gerencial

Contabilidade de Custos

Controladoria

Outros \_\_\_\_\_

**8- Qual o método de ensino que você utiliza com maior frequência em sala de aula?**

Aula expositiva, lista de exercícios e aplicação de provas tradicionais.

Estudo de casos, análise de artigos científicos e formação de grupos de discussão.

**9- Além de ser docente, você desenvolve outra atividade relacionada à prática contábil?**

Sim  Não

**10- Como tem se atualizado em relação às normas IFRS?**

(Pode ser marcada mais de uma alternativa)

Livros  Cursos  Seminários  Palestras  Sem atualização

<b>IMPACTOS NO ENSINO SUPERIOR</b>
------------------------------------

**11- A competência didático-pedagógica aliada aos conhecimentos técnicos científicos são fatores importantes para que os docentes demonstrem eficiência no seu desempenho e sejam capazes de proporcionar uma melhoria de qualidade no ensino universitário.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

**12- A atuação acadêmica não tem atraído profissionais de talento, uma vez que o meio empresarial tem oferecido melhores salários e condições de trabalho.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

**13- A restrição de tempo, que está entre as principais causas para o baixo número de pesquisas em contabilidade gerencial, tem sido causada principalmente pela alta carga horária do ensino superior e pela estrutura institucional e de pesquisa burocrática e ineficiente.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

<b>CONTEÚDO SOBRE AS NORMAS EM IFRS</b>
---

**14- Dentre as normas em IFRS, abaixo descritas, indique, conforme a sua percepção, a norma que provocou maior impacto na contabilidade gerencial. (Pode ser marcada mais de uma alternativa)**

CPC 15/IFRS 3 - Combinação de Negócios

CPC 22/IFRS 8 - Informações por Segmento

CPC 25/IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

CPC 29/IAS 41 - Ativo Biológico e Produto Agrícola

CPC 30/ IAS 18 - Receitas

CPC 46/IFRS 13 - Valor Justo

**15- Dentre os principais benefícios às empresas com a adoção das normas em IFRS tem-se a melhoria da governança corporativa, melhoria no controle interno e melhoria na organização interna da empresa.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

**16- A convergência das normas em IFRS no Brasil promoveu maior capacidade de julgamento do profissional, permitindo maior qualidade de informação.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

**17- Com a convergência das normas em IFRS, a contabilidade baseada em princípios e não em regras trouxe mais flexibilidade, exigindo um profissional com maior nível de conhecimento em outras áreas do saber.**

1 - Concordo totalmente  2 – Concordo parcialmente  3 - Neutro

4- Discordo parcialmente  5 - Discordo totalmente

<b>IMPACTOS NA CONTABILIDADE GERENCIAL</b>
--

18- A convergência das normas em IFRS proporcionou melhoria da qualidade da informação interna para a tomada de decisão.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

19- Com a convergência das normas em IFRS ocorreu aproximação entre a contabilidade gerencial e a financeira.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

20- Com a convergência das normas em IFRS ocorreram mudanças na controladoria como: mudanças nas atividades dos *controllers*, elaboração e análise dos relatórios, tanto para os usuários internos quanto para os externos.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

<b>RELAÇÃO ENSINO X NORMAS EM IFRS</b>
--

21- Os docentes estão preparados para discutir e mediar as mudanças trazidas com a adoção das normas em IFRS.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

22- O docente da área de custos e gerencial necessita de determinado nível de informação relativo aos demonstrativos em IFRS no ensino das referidas disciplinas.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

23- As ementas atuais e as grades curriculares das IES não preveem a relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

24- Para que os alunos dos cursos de Ciências Contábeis possam ter maior compreensão sobre o impacto das IFRS relativos aos conceitos da área gerencial há a necessidade de ocorrer mudanças nos currículos dos cursos nas IES e no método de ensino dos docentes.

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

**25- Os recém-formados em Contabilidade, ao sair da universidade para o mercado, não estão devidamente preparados para atender a nova demanda de informação com a convergência das normas em IFRS.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
 ( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

<p><b>OBSTÁCULOS QUE INIBEM A INSTITUCIONALIZAÇÃO DAS NORMAS EM IFRS NAS DISCIPLINAS DA ÁREA DE CONTROLADORIA E GERENCIAL</b></p>
---

**26- Consideram-se como obstáculos à implementação das normas em IFRS: a complexidade das normas, os altos custos de implementação e as constantes mudanças das normas.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
 ( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

**27- O processo de formação do profissional contábil e a carência de profissionais suficientemente preparados são considerados alguns dos possíveis inibidores quanto à discussão e desenvolvimento da aplicação da norma no ambiente gerencial.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 - Concordo ( ) 3 - Neutro ( ) 4- Discordo  
 ( ) 5 - Discordo totalmente

**28- A ausência de conhecimento de maior profundidade relativa a determinados relatórios financeiros em IFRS por parte dos docentes representa um inibidor ao desenvolvimento da relação de aproximação entre a contabilidade gerencial e financeira.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
 ( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

**29- A adaptação do "como fazer" para o "pensar em como fazer" apresenta-se como inibidor no processo de ensino e desenvolvimento da aplicação das IFRS.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
 ( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente

**30- A dificuldade de internalização do subjetivismo responsável em abandonar as regras apresenta-se como inibidor da compreensão e ensino das normas internacionais.**

- ( ) 1 - Concordo totalmente ( ) 2 – Concordo parcialmente ( ) 3 - Neutro  
 ( ) 4- Discordo parcialmente ( ) 5 - Discordo totalmente