

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EDILEI RODRIGUES DE LAMES

**CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA
CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E RENDIMENTO
DISCENTE**

UBERLÂNDIA – MG

DEZEMBRO 2019

EDILEI RODRIGUES DE LAMES

**CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA
CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E RENDIMENTO
DISCENTE**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia, como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Área de Concentração: Contabilidade e Controladoria

Orientador: Prof. Dr. Gilberto José Miranda

**UBERLÂNDIA-MG
DEZEMBRO 2019**



ATA DE DEFESA - PÓS-GRADUAÇÃO

Defesa de:	Tese de Doutorado Acadêmico Número 006 - PPGCC				
Data:	onze de dezembro de 2019	Hora de início:	08h30min	Hora de encerramento:	11h45min
Matrícula do Discente:	11613CCT003				
Nome do Discente:	Edilei Rodrigues de Lames				
Título do Trabalho:	CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E RENDIMENTO DISCENTE				
Área de concentração:	Contabilidade e Controladoria				
Linha de pesquisa:	Controladoria				
Projeto de Pesquisa de vinculação:	PPGCC05: Educação Contábil				

Reuniu-se na sala 1F146 Campus Santa Mônica, da Universidade Federal de Uberlândia, a Banca Examinadora, designada pelo Colegiado do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, assim composta: Professores Doutores: Eliseu Martins - FEA/USP-RP; Guillermo O. Braunbeck - USP; Ricardo Rocha de Azevedo - UFU; Sirlei Lemes - UFU e Gilberto José Miranda, orientador do candidato. Os Professores Doutores Eliseu Martins e Guillermo O. Braunbeck participaram da Banca examinadora por meio do sistema de web conferência.

Iniciando os trabalhos o presidente da mesa, Dr. Gilberto José Miranda, apresentou a Comissão Examinadora e o candidato, agradeceu a presença do público, e concedeu ao discente a palavra para a exposição do seu trabalho. A duração da apresentação do discente e o tempo de arguição e resposta foram conforme as normas do Programa.

A seguir o senhor presidente concedeu a palavra, pela ordem sucessivamente, aos(às) examinadores(as), que passaram a arguir o candidato. Ultimada a arguição, que se desenvolveu dentro dos termos regimentais, a Banca, em sessão secreta, atribuiu o resultado final, considerando o candidato:

APROVADO

Esta defesa faz parte dos requisitos necessários à obtenção do título descrito na tabela acima. O competente diploma será expedido após cumprimento dos demais requisitos, conforme as normas do Programa, a legislação pertinente e a regulamentação interna da UFU.

Nada mais havendo a tratar foram encerrados os trabalhos. Foi lavrada a presente ata que após lida e achada conforme foi assinada pela Banca Examinadora.



Documento assinado eletronicamente por **Gilberto José Miranda, Coordenador(a)**, em 11/12/2019, às 11:50, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Sirlei Lemes, Professor(a) do Magistério Superior**, em 11/12/2019, às 12:08, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ricardo Rocha de Azevedo, Professor(a) do Magistério Superior**, em 11/12/2019, às 13:10, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Guillermo Oscar Braunbeck, Usuário Externo**, em 11/12/2019, às 18:03, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Eliseu Martins, Usuário Externo**, em 15/01/2020, às 11:01, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://www.sei.ufu.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **1714909** e o código CRC **F21701FA**.

Ficha Catalográfica Online do Sistema de Bibliotecas da UFU
com dados informados pelo(a) próprio(a) autor(a).

- | | |
|--------------|--|
| L228
2019 | <p>Lames, Edilei Rodrigues de, 1984-
Conceitos de contabilidade e suas relações com a Estrutura Conceitual básica, com a formação docente e rendimento discente [recurso eletrônico] / Edilei Rodrigues de Lames. - 2019.</p> <p>Orientador: Gilberto José Miranda.
Tese (Doutorado) - Universidade Federal de Uberlândia, Pós-Graduação em Ciências Contábeis.
Modo de acesso: Internet.
Disponível em: http://dx.doi.org/10.14393/ufu.te.2019.2448
Inclui bibliografia.
Inclui ilustrações.</p> <p>1. Contabilidade – Teses 2. Conceito de Contabilidade. 3. Contabilidade como Representação da Realidade. 4. <i>Conceptual Framework</i>. 5. Rendimento Discente. I. Miranda, Gilberto José, 1974-, (Orient.). II. Universidade Federal de Uberlândia. Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.</p> |
|--------------|--|

CDU: 657

Bibliotecários responsáveis pela estrutura de acordo com o AACR2:
Gizele Cristine Nunes do Couto - CRB6/2091
Nelson Marcos Ferreira - CRB6/3074

**Dedico esta tese à
Liliane, à Jennyfer e
ao Patrick.**

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de uma tese requer acentuado esforço pessoal, bem como suporte consistente das pessoas que estão direta ou indiretamente envolvidas no processo. Agradeço imensamente a Deus pela oportunidade e forças para trilhar por este caminho que fazia parte de um sonho ousado de aperfeiçoamento profissional, uma vez que trabalhar na gestão acadêmica e docência, ter filhos pequenos e cursar um programa a 500 quilômetros de distância é uma conta que não fecha muito facilmente.

Agradeço imensamente à minha querida esposa Liliane pelo apoio irrestrito, pela compreensão nas horas de ausência e cuidado carinhoso dos filhos, com ênfase ao período da gravidez e nascimento do Patrick quando a Jennyfer tinha apenas dois anos, enquanto me debruçava nos estudos ou viajava para as aulas e orientações no programa.

Agradeço imensamente aos membros da banca de qualificação e defesa do doutorado, Prof. Dr. Eliseu Martins, Prof. Dr. Guillermo Braunbeck, Prof. Dr. Ricardo Azevedo e Profa. Dra. Sirlei Lemes pelas contribuições significativas ao trabalho. É uma honra ter pessoas com tanto conhecimento na área participando da minha banca!

Também agradeço de forma especial a parceria e acompanhamento do meu orientador Gilberto Miranda. Estágio em Docência I e II com ele me fizeram crescer grandemente como docente e pesquisador, forçando os músculos do cérebro a pensar intensamente e fora da caixinha. Seu jeito interessado em desenvolver pesquisa de qualidade, sua paixão pelo ensino e pesquisa e a forma como se debruçava conosco nas orientações presenciais ou por *Skype*, são dignas de serem mencionadas.

Agradeço também o aprendizado de cada professor do programa, com ênfase à Sirlei Lemes e ao Nilton pela cobrança, muitas vezes bem próximas do impossível, mas que ajudaram a avançar no desenvolvimento da tese.

Agradeço também à direção do UNASP - Campus Hortolândia, que não mediu esforços para me apoiar no projeto do doutorado, reduzindo a carga de trabalho, sem mexer nos rendimentos mensais. Além disso, agradeço o custeamento integral das minhas idas e vindas, bem como estadias na cidade de Uberlândia. Isso ajudou, e muito, a viabilizar a formação de mais um profissional encantado com o ensino e a pesquisa.

Sou grato aos amigos e colegas do programa de doutorado. As experiências vividas, assim como as contribuições em cada debate foram muito úteis. Obrigado Josilene, Vívian, Tamires, Reiner, Guilherme, Neirilaine e Thaís.

Agradeço a comissão de especialistas pela boa vontade em dedicar tempo para viabilizar o desenvolvimento da pesquisa. Obrigado Alan Sangster, Anísio Cândido, César Tibúrcio, Edgard Cornacchione, Eliseu Martins, Ernani Ott, Flávia Dalmácio, Guilherme Braunbeck, Isabel Cunha, Luciano Schreider, Mary Colina, Michael Wells, Nelson Carvalho, Patrícia Costa, Roberto Klann, Sérgio de Iudícibus e Sirlei Lemes!

Também sou grato aos docentes em ciências contábeis participantes da pesquisa. É sempre um desafio colher resultados pela dependência direta de profissionais que leiam a relevância da pesquisa e decidam contribuir para a mesma no seu escasso tempo de trabalho. Obrigado!

A maior necessidade do mundo é a de homens - homens que não se compram nem se vendam; homens que no íntimo da alma sejam verdadeiros e honestos; homens que não tenham chamar o erro pelo seu nome; homens, cuja consciência seja tão fiel ao dever como a bússola o é ao polo; homens que permaneçam firmes pelo que é reto, ainda que aconteça tudo errado.

Ellen G. White

RESUMO

As duas últimas décadas foram marcadas por discussões, ajustes e mudanças na contabilidade que resultaram no acolhimento de padrões contábeis globais, mediante a implementação das IFRS (*International Financial Reporting Standards*). Iniciado na União Europeia e adotado pelo Brasil em 2007, esse processo já possui adesão de mais de 140 países. Este é um marco histórico para a contabilidade, que, em um curto espaço de tempo passa a possuir uma Estrutura Conceitual e normas aceitas em 73% dos países. Os avanços são significativos, porém, a teoria da contabilidade ainda carece de discussões e aprofundamentos, não possuindo um conceito de contabilidade de ampla aceitação internacional, ou, pelo menos coerente e adotado pela *Conceptual Framework for Financial Reporting*. A contabilidade, ao longo da história tem sido conceituada de formas diversas, tais como método, técnica, arte, registro histórico, atividade de serviço, *commodity*, sistema de informação, representação da realidade, entre outros. Considerando a falta de definição e adoção de um conceito de contabilidade pela *Conceptual Framework*, assim como da discussão esparsa sobre as limitações da contabilidade e o desconhecimento de implicações para a docência e rendimento discentes, o objetivo deste estudo é avaliar a relação da compreensão que os docentes têm do conceito de Contabilidade com as limitações e Estrutura Conceitual básica, formação docente e rendimento discente. Fez-se uso da técnica *Delphi* para validação das limitações inerentes ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e as características qualitativas da informação contábil-financeira útil. Posteriormente, foram aplicados questionários a 650 professores de ciências contábeis no Brasil, mediante aprovação de comitê de ética. A análise dos dados foi feita mediante estatística descritiva, testes de correlação, intervalos de confiança, regressão logística e regressão beta. Os resultados indicam consenso entre os resultados da *Delphi* e professores pesquisados, assim como sinaliza a existência de coerência e alinhamento entre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e a *Conceptual Framework*. É confirmada a aceitação dos atributos (limitações) deste conceito pelos docentes, previamente validados pela comissão de especialistas da *Delphi*. Os resultados também demonstram indícios de implicações positivas no rendimento discente (Exame de Suficiência do CFC), mas ainda são frágeis e carecem de aprofundamentos. Os resultados sugerem a necessidade de fomento da discussão pelos programas de pós-graduação *stricto sensu* para aprofundar a compreensão das limitações e contribuir, naquilo que for possível, para superá-las. Também sinalizam a necessidade de repensar elementos do projeto político-pedagógico, especialmente pelo realinhamento necessário quanto ao perfil e competências do contador. O estudo contribui na sistematização das limitações da contabilidade e eleição de um conceito que possa ser utilizado pela Estrutura Conceitual básica, o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, pelas evidências de alinhamento do mesmo com a *Conceptual Framework*, além de trazer reflexões sobre a definição do conceito.

Palavras-chave: Conceito de Contabilidade; Contabilidade como Representação da Realidade; *Conceptual Framework*; Rendimento Discente.

ABSTRACT

The past two decades have been marked by discussions, adjustments, and changes in accounting that have resulted in the adoption of global accounting standards through the implementation of IFRS (International Financial Reporting Standards). Initiated in the European Union and adopted by Brazil in 2007, this process already has membership of more than 140 countries. This is a historic milestone for accounting, which, in a short time now has a Conceptual Framework and accepted standards in 73% of the world's countries. The advances are significant, however, accounting theory still lacks discussion and deepening, lacking a widely accepted international accounting concept, or at least consistent and adopted by the Conceptual Framework for Financial Reporting. Accounting, throughout history, has been conceptualized in different ways, such as method, technique, art, historical record, service activity, commodity, information system, representation of reality, among others. Considering the lack of definition and adoption of an accounting concept by the Conceptual Framework, as well as the sparse discussion about the limitations of accounting and the lack of implications for teaching and student performance, the aim of this study is to evaluate the impact of the understanding that Teachers have the concept of Accounting with limitations and basic Conceptual Structure, teacher training and student achievement. The Delphi technique was used to validate the limitations inherent in the concept of accounting as a representation of reality and the qualitative characteristics of useful financial accounting information. Subsequently, questionnaires were applied to 650 accounting science teachers in Brazil, after approval by the ethics committee under No. 2,952,702. Data analysis was performed using descriptive statistics, correlation tests, confidence intervals, logistic regression, and, beta regression. The results indicate a consensus between the results of Delphi and the teachers surveyed, as well as the existence of coherence and alignment between the concept of accounting as a representation of reality and the conceptual framework. The acceptance of the attributes (limitations) of this concept by the teachers, previously validated by the Delphi expert committee, is confirmed. The results also show evidence of positive implications for student achievement (CFC Sufficiency Exam) but are still fragile and lacking in depth. The results suggest the need to foster discussion by *stricto sensu* graduate programs to deepen the understanding of limitations and contribute, wherever possible, to overcome them. They also signal the need to rethink elements of the political-pedagogical project, especially for the necessary realignment as to the accountant's profile and skills. The study contributes to the systematization of the limitations of accounting and the choice of a concept that can be used by the basic Conceptual Framework, the concept of Accounting as a Representation of Reality, by the evidence of its alignment with the Conceptual Framework, besides bringing reflections on the definition. of concept.

Keywords: Accounting Concept; Accounting as a representation of reality; Conceptual Framework; Student Income.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - <i>The Onion Model of Reality</i> (OMR).....	23
Figura 2 - Características qualitativas da informação contábil.....	30
Figura 3 - Mapa mental da Contabilidade como Representação da Realidade	46
Figura 4 - Síntese da atuação dos componentes da comissão de especialistas da <i>Delphi</i>	73
Figura 5 - Características qualitativas da informação contábil (<i>Conceptual Framework</i>) x Limitações	74
Figura 6 - Comparativo dos <i>scores</i> (%) entre as subcomissões e a comissão completa	89
Figura 7 - Características qualitativas da informação contábil validadas pela técnica <i>Delphi</i> .	90
Figura 8 - Distribuição dos respondentes pelos estados brasileiros	93
Figura 9 - <i>Boxplot</i> das notas dos conceitos de contabilidade	102
Figura 10 - <i>Boxplot</i> das notas das limitações da contabilidade	109
Figura 11 - Radar com diferença de médias entre grupo da <i>Delphi</i> e o grupo de docentes ...	118
Figura 12 - <i>Boxplot</i> das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada por categoria das variáveis de interesse (parte 1).....	122
Figura 13 - <i>Boxplot</i> das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada por categoria das variáveis de interesse (parte 2).....	123
Figura 14 - Diagrama de dispersão das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada, com as variáveis de interesse e <i>boxplot</i> das variáveis de interesse pela avaliação destes conceitos.	127
Figura 15 - <i>Boxplot</i> das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada pelas variáveis referentes a área de atuação docente ..	129
Figura 16 - Árvore de decisão para a avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade	133
Figura 17 - <i>Boxplot</i> das notas de Conhecimento Específico do ENADE 2018 pela avaliação de todos os conceitos.....	136
Figura 18 - <i>Boxplot</i> do percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC pela avaliação dos conceitos	139

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - ENADE – Desempenho geral do curso de ciências contábeis.....	53
Gráfico 2 - Exame de Suficiência do CFC – Evolução do percentual de aprovados	56
Gráfico 3 - Exame de Suficiência do CFC – Participantes inscritos e presentes	57
Gráfico 4 - Gênero dos respondentes da pesquisa.....	92
Gráfico 5 - Gráfico das correlações entre os conceitos contábeis	104
Gráfico 6 - Gráfico das correlações entre as limitações contábeis	110
Gráfico 7 - Média e erro-padrão da média das limitações contábeis - Avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.....	114
Gráfico 8 - Histogramas e gráfico de dispersão da nota bruta em conhecimentos específicos do ENADE 2018 e do percentual de aprovados no CFC 2017-2018	135
Gráfico 9 - Gráfico de dispersão das notas do ENADE 2018 com as notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada	136
Gráfico 10 - Gráfico de dispersão das notas do Exame de Suficiência com as notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada.....	138
Gráfico 11 - Gráficos de resíduos do modelo considerando a distribuição normal	141

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conceitos de contabilidade na literatura internacional	14
Quadro 2 - Conceitos de contabilidade na literatura nacional.....	17
Quadro 3 - Evolução da compreensão das limitações na contabilidade – Livro Contabilidade Introdutória FEA/USP	20
Quadro 4 - Limitações na Representação da Realidade pela contabilidade	45
Quadro 5 - Saberes/conhecimentos necessários à docência	49
Quadro 6 - Principais conceitos de contabilidade	64
Quadro 7 - Classificação das questões do ENADE 2015	65
Quadro 8 - Matriz de execução da pesquisa	68
Quadro 9 - Descrição das variáveis da pesquisa.....	69
Quadro 10 - Especialistas participantes da <i>Delphi</i> - Resumo.....	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Programas stricto sensu em ciências contábeis no Brasil - 2019	48
Tabela 2 - Resultados da primeira rodada <i>Delphi</i>	75
Tabela 3 - Resultados da segunda rodada <i>Delphi</i>	80
Tabela 4 - Resultados da terceira rodada <i>Delphi</i>	83
Tabela 5 - Resultados agrupados - Grau de importância dos fatores - Técnica <i>Delphi</i>	84
Tabela 6 - Amostra por região geográfica - Docentes em ciências contábeis.....	92
Tabela 7 - Regime de trabalho - Docentes em ciências contábeis.....	93
Tabela 8 - Categoria administrativa - IES dos docentes em ciências contábeis.....	94
Tabela 9 - Organização acadêmica - IES dos docentes em ciências contábeis	94
Tabela 10 - Titulação - Docentes em ciências contábeis.....	95
Tabela 11 - Tempo de titulação stricto sensu - Docentes em ciências contábeis	95
Tabela 12 - Evolução dos docentes nas respectivas áreas da contabilidade.....	96
Tabela 13 - Publicações B2 ou superior - Docentes em ciências contábeis	97
Tabela 14 - Tempo de atuação no mercado – Docentes em ciências contábeis	98
Tabela 15 - Nível de conhecimento declarado da Estrutura Conceitual.....	98
Tabela 16 - Certificações profissionais – Docentes em ciências contábeis.....	99
Tabela 17 - Áreas de atuação no mercado pelo docente.....	100
Tabela 18 - Tempo de atuação na docência.....	100
Tabela 19 - Formação pedagógica – Docentes em ciências contábeis	101
Tabela 20 - Medidas-resumo das notas dos conceitos de contabilidade	102
Tabela 21 - Aceitação dos conceitos contábeis	103
Tabela 22 - Correlações entre os conceitos contábeis	105
Tabela 23 - Comentários sobre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade	106
Tabela 24 - Medidas-resumo das notas das limitações da contabilidade	108
Tabela 25 - Média, erro-padrão da média e mediana das notas das limitações da contabilidade - Avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.....	112
Tabela 26 - Ajuste do modelo de regressão logística para a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com as limitações selecionadas como variáveis explicativas.....	115

Tabela 27 - Média, erro-padrão da média e mediana das notas das limitações da contabilidade, para os dados obtidos pela <i>Delphi</i> e pelo questionário da pesquisa	119
Tabela 28 - Diferença entre as médias e medianas das notas das limitações para os dados da <i>Delphi</i> e do questionário, e p-valor do teste de <i>Mann-Whitney</i> de soma dos postos.....	120
Tabela 29 - Comparativo da semelhança no nível de consenso das notas das limitações entre docentes x <i>Delphi</i> nas limitações com diferenças de médias	121
Tabela 30 - Tabela de frequências conjuntas da aceitação dos conceitos com as variáveis categóricas de interesse e o resultado da aplicação do teste qui-quadrado da aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para estas variáveis	124
Tabela 31 - Medidas-resumo da nota do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade por categoria das variáveis de interesse com diferença.....	125
Tabela 32 - P-valores da comparação par-a-par de <i>Wilcoxon</i>	126
Tabela 33 - Correlação da nota para os conceitos de Ciência Social Aplicada e Contabilidade como Representação da Realidade com as variáveis de interesse.....	128
Tabela 34 - Teste <i>Wilcoxon</i> par a par para as áreas de atuação no mercado pelos docentes para avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade	130
Tabela 35 - Ajuste do modelo de regressão logística para a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, com as variáveis de interesse selecionadas como variáveis explicativas.....	131
Tabela 36 - Correlação do rendimento discente no ENADE 2015 e 2018 com os conceitos de contabilidade.....	137
Tabela 37 – Correlação do rendimento discente nos Exames de Suficiência do CFC 2017-2018	139
Tabela 38 - Ajuste do modelo de regressão beta para a proporção de aprovação no Exame de Suficiência do CFC.....	142

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
ABRACICON	Academia Brasileira de Ciências Contábeis
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ANEFAC	Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade
ANPAD	Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração
ANPCONT	Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis
B3	Bolsa de Valores Oficial do Brasil. Resultado da fusão da BM&FBovespa com a CETIP
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&FBovespa	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (atualmente B3)
CETIP	Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos (atualmente B3)
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CONCEPTUAL FRAMEWORK	Abreviação de <i>Conceptual Framework for Financial Reporting</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EAR	<i>European Accounting Review</i>
ECOSOC	Conselho Econômico e Social das Nações Unidas
E-MEC	Base de dados oficial e única de informações relativas às IES
ENADE	Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
IAAER	<i>International Association for Accounting Education and Research</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICC	<i>International Chamber of Commerce</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
PPE	<i>Property, Plant and Equipment</i>

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO, CONTEXTUALIZAÇÃO, PROBLEMÁTICA E OBJETIVOS	1
1.1 Justificativas do Estudo e Contribuições.....	7
1.2 Delimitação da pesquisa.....	9
1.3 Estrutura da pesquisa	10
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	11
2.1 Conceitos de Contabilidade	11
2.2 Contabilidade como Representação da Realidade versus Estrutura Conceitual da Contabilidade.....	22
2.3 Limitações da Contabilidade como Representação da Realidade versus Estrutura Conceitual da Contabilidade	31
2.3.1 Limitações relacionadas às Características Qualitativas Fundamentais da Informação Contábil.....	35
2.3.2 Limitações relacionadas às Características Qualitativas de Melhorias da Informação Contábil.....	41
2.4 Desenvolvimento Profissional e Qualificações Docentes.....	47
2.5 Rendimento dos Estudantes.....	52
3. MÉTODOS DA PESQUISA.....	58
3.1 Caracterização do Estudo.....	58
3.2 A Técnica <i>Delphi</i>.....	59
3.2.1 Seleção de Especialistas.....	60
3.2.2 Elaboração do Questionário da Primeira Rodada Delphi.....	61
3.2.3 Tabulação e Análise dos Dados Recebidos - Delphi.....	61
3.2.4 Elaboração do Questionário Seguinte e <i>Feedback</i> - Delphi.....	62
3.2.5 Conclusões Gerais e Elaboração do Relatório Final - Delphi.....	62
3.3 Pesquisa de Campo.....	63
3.3.1 Estruturação do Questionário.....	63
3.3.2 Técnica de Coleta de Dados e Validade do Instrumento	66
3.3.3 Técnica de Análise dos Dados	67
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS	71
4.1 Resultados da Aplicação da Técnica <i>Delphi</i>.....	71

4.1.1 Seleção dos Especialistas	71
4.1.2 Primeira Rodada Delphi	74
4.1.3 Segunda Rodada Delphi	79
4.1.4 Terceira Rodada Delphi	82
4.2 Resultados da Pesquisa com Docentes em Ciências Contábeis no Brasil.....	91
4.2.1 Análise Descritiva para Caracterização da Amostra	91
4.2.1.1 <i>Análise Descritiva para Qualificação Acadêmica</i>	95
4.2.1.2 <i>Análise Descritiva para Qualificação Profissional</i>	97
4.2.1.3 <i>Análise Descritiva para Qualificação Pedagógica</i>	100
4.2.2 Análise Descritiva dos Conceitos de Contabilidade	101
4.2.3 Análise Descritiva das Limitações da Contabilidade.....	108
4.2.4 Análise dos Conceitos de Contabilidade e suas Relações com as Limitações.....	111
4.2.5 Comparação das Notas das Limitações entre os Respondentes Docentes e a Comissão de Especialistas (Técnica Delphi)	118
4.2.6 Análise dos Conceitos em Relação às Qualificações Docentes	122
4.2.6.1 <i>Análise dos Conceitos versus Qualificações Docentes – Variáveis Categóricas</i>	122
4.2.6.2 <i>Análise dos Conceitos versus Qualificações Docentes – Variáveis Quantitativas</i>	126
4.2.7 Análise dos Conceitos versus Variáveis de Área de Atuação Docente.....	128
4.2.8 Análise dos Conceitos <i>versus</i> Área de Atuação Profissional.....	130
4.2.9 Análise dos Conceitos <i>versus</i> Qualificações Docentes.....	131
4.2.10 Análise do Rendimento nos Exames do ENADE 2015 e 2018 e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018 <i>versus</i> Conceitos de Contabilidade.....	134
4.2.10.1 <i>Análise do Rendimento no ENADE 2015 e 2018 versus Conceitos de Contabilidade</i>	135
4.2.10.2 <i>Análise do Rendimento no Exame de Suficiência 2017-2018 versus Conceitos de Contabilidade</i>	138
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	144
REFERÊNCIAS:	150
APÊNDICES E ANEXO.....	167

APÊNDICE A – CONVITE AOS ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i>	168
APÊNDICE B – CONVITE AOS ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i> – INGLÊS	169
APÊNDICE C – CARTA DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	170
APÊNDICE D – CARTA DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS.....	171
APÊNDICE E – QUESTIONÁRIO DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	172
APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS..	177
APÊNDICE G – CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i>	182
APÊNDICE H – CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS	184
APÊNDICE I – FIGURA ANEXA À CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i>	186
APÊNDICE J – FIGURA ANEXA À CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS	187
APÊNDICE K – CARTA DA TERCEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	188
APÊNDICE L – NOME, FILIAÇÕES ACADÊMICAS E PROFISSIONAIS DOS 17 COMPONENTES DA COMISSÃO DE ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i>	191
APÊNDICE M – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS DOCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	196
APÊNDICE N – ANÁLISE ESTATÍSTICA – CONCEITO DE CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL APLICADA (USP)	213
APÊNDICE O – ANÁLISE ESTATÍSTICA – ENADE 2015 (DISPERSÃO E <i>BOXPLOT</i>)	216
APÊNDICE P – QUADRO DOS CONCEITOS DE CONTABILIDADE – LITERATURA INTERNACIONAL – INGLÊS.....	218
ANEXO A – PARECER DO COMITÊ DE ÉTICA FAVORÁVEL À PESQUISA	220

1. INTRODUÇÃO, CONTEXTUALIZAÇÃO, PROBLEMÁTICA E OBJETIVOS

A contabilidade ainda carece de um conceito que a represente. Alguns conceitos têm sido apresentados por pesquisadores ao longo dos anos, especialmente pelos autores de livros introdutórios de contabilidade, em sua maioria identificando-a como arte (AICPA, 1953; SANJUAN, 2007; MUKHERJEE; KANIF, 2003, 2015; sistema de informação (WARREN, 1995; TULSIAN, 2009; WARREN, REEVE E DUCHAC, 2008, 2011, 2017; WARREN, JONES, 2017) ou ciência (CBC, 1924 apud VELTER; MISSAGIA, 2009; FRANCO, 2000; VELTER; MISSAGIA, 2009; GOYAL; GOYAL, 2012) que estuda o patrimônio das entidades. Tais conceitos, ainda que largamente utilizados, demonstram serem insuficientes para dar conta dos desafios da contabilidade (MARTINS, 2014).

Martins (2005) argumenta que a contabilidade nunca foi uma ciência exata e que, para interpretar os seus dados, é necessário conhecimento e arte, pois os números contábeis são todos aproximados e contém imperfeições. Por sua vez, para Llewellyn e Milne (2007) a contabilidade representa o mundo financeiro, que é diferenciado e que consiste de distintas realidades que podem ser percebidas nos diferentes atributos físicos/materiais, caracterizadas pelos bens tangíveis que, com relativa facilidade podem ser decodificados em números, mas predominantemente percebidas pelos elementos socialmente incorporados do mundo financeiro como ativos intangíveis, capital intelectual e conceitos de valor e troca, que apresentam dificuldades em sua decodificação.

Mattessich (2003, p. 467) reforça que “o ponto importante é que os números contábeis, por mais aproximados que sejam, deveriam ser representações adequadas de uma realidade subjacente”¹. O referido autor (2003) recupera e defende a Contabilidade como Representação da Realidade quando menciona que

ocasionalmente, uma ou outra ciência aplicada é chamada também a representar aspectos da realidade conceitualmente. Isso pode ser assim em meteorologia e é certamente o caso na contabilidade. Mas nessas ciências aplicadas não se pode esperar o mesmo rigor de representação encontrado nas ciências puras (MATTESSICH, 2003, p. 455).²

¹ [...] *the important point is that accounting numbers, as approximate as they may be, ought to be adequate representations of an underlying reality* (MATTESSICH, 2003, p. 467).

² [...] *occasionally, one or the other applied science is called upon also to represent aspects of reality conceptually. This may be so in meteorology and is certainly the case in accounting. But in those applied sciences one does not and cannot expect the same rigour of representation as encountered in the pure sciences* (MATTESSICH, 2003, p. 455).²

Especialmente a partir de Mattessich (2003), tem havido um movimento, ainda que lento, de resgate do conceito da Contabilidade como Representação da Realidade. Martins (2005) caminha nesse sentido reconhecendo que a contabilidade é um modelo que procura evidenciar a situação das empresas o mais próximo possível da realidade, nunca a realidade em si, pois sempre ficarão faltando informações para entender completamente o que está ocorrendo.

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008) corroboram, indicando que a contabilidade é um modelo de representação dos eventos financeiros e patrimoniais das sociedades a fim de informar – da forma mais realista possível – a condição de uma entidade ou de um negócio aos usuários internos e externos dessas informações, por meio de relatórios formais e legalmente padronizados. Ela é constituída de modelos, e, por sua vez, esses modelos simplificam a realidade da empresa.

Alguns livros que tratam da análise das demonstrações financeiras já têm colocado o conceito de modelo, de representação da realidade como base para o processo de análise (MARTINS; MIRANDA; DINIZ, 2018; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018). No entanto, a maioria dos livros didáticos, nacionais e internacionais, tem mantido os diversos conceitos de contabilidade com poucos ajustes e praticamente nenhuma convergência.

Martins (2014) menciona a falta de trabalhos que se dedicam a discutir essa diversidade de conceitos contábeis, de discutir teoria da contabilidade. Iudícibus e Martins (2015) argumenta que há uma sensação generalizada de que tem havido uma inversão de papéis entre os normatizadores contábeis e os acadêmicos: os primeiros passaram a ser os grandes responsáveis pelos estudos teóricos e os acadêmicos têm se distanciado cada vez mais dos aspectos conceituais mais profundos da contabilidade.

Percebe-se que o panorama contábil mundial sofreu alterações significativas nos últimos anos. O novo milênio começou com várias discussões (*explosure draft's e basis for conclusions* relativos à *Conceptual Framework*) sobre a necessidade de ajustes na contabilidade para que pudesse representar adequadamente os fatos contábeis onde quer que a contabilidade fosse aplicada, abrindo caminhos para uma aplicação convergente da contabilidade na maioria dos países.

A iniciativa de implementação das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) emitidas e revisadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), por parte das empresas listadas nas bolsas de valores da União Europeia, acendeu a discussão e iniciou um processo de implementação internacional das normas do IASB que já ultrapassa 140 países. O

Brasil iniciou a adoção em 2007, mediante promulgação da Lei 11.637, que passou a exigir, já para o ano seguinte, a contabilidade no padrão internacional IFRS. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, idealizado a partir dos esforços da ABRASCA, APIMEC Nacional, BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade, FIPECAFI e IBRACON ficou responsável pelos estudos, preparos e emissões de pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade e sua divulgação.

No entanto, os contínuos avanços da área contábil, inclusive as recentes modificações ocorridas para o padrão internacional IFRS, não têm sido suficientes para dirimir da contabilidade algumas limitações (da contabilidade, do elaborador e do usuário da informação contábil) na representação da realidade que impactam na compreensão da teoria contábil e nos resultados da contabilidade.

Estes últimos anos foram marcados pela implementação de uma Estrutura Conceitual para embasar a contabilidade de todos os países aderentes às normas do IASB. Para Almeida, Martins e Zanoteli (2014, p. 59):

Estrutura Conceitual é um documento contendo os principais conceitos contábeis sobre os quais é construído todo um conjunto de normas específicas. Sua função é dar unidade e coerência às normas contábeis, de maneira que elas formem um conjunto coeso, que faça com que as informações contábeis atinjam um objetivo definido.

Este estabelecimento de uma Estrutura Conceitual para a contabilidade tem sido alvo de intensos debates e estudos, conduzidos especialmente pelo IASB. A publicação do IASC³ (1989) denominada *Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements* sofreu alterações nos últimos anos, especialmente devido ao “*Memorandum of Understanding Project*”, que Martins *et al.* (2017) indicam como sendo um projeto desenvolvido na parceria IASB - FASB (*Financial Accounting Standards Board*) com objetivo de criar uma estrutura sólida para emissão de normas contábeis futuras baseadas em princípios que sejam internamente consistentes e internacionalmente convergentes.

As discussões públicas e *explosure draft's* acontecem desde 2006 para o refinamento da Estrutura Conceitual da contabilidade. A junção de esforços do FASB e IASB com foco na produção de uma única estrutura conceitual para a contabilidade tem contribuído para uma melhora na representação da realidade econômica (ELKHASHEN; NTIM, 2018). Isso permitiu a incorporação de novos capítulos (2018) e refinamento dos já existentes e, recentemente, concluiu-se a *Conceptual Framework* (IASB, 2010, 2018a, 2018b).

³ O IASC - *International Accounting Standards Committee* foi criado em 1973 e, em 2001 passou a ser denominado de IASB.

Sundgren (2013) considera este movimento de refinamento da Estrutura Conceitual da Contabilidade como um dos desenvolvimentos mais importantes na contabilidade nas décadas recentes, por seu efeito direto sobre como a contabilidade representa a realidade econômica. Nesse sentido, tem surgido trabalhos sugerindo indícios de um possível alinhamento entre a Contabilidade como Representação da Realidade e a *Conceptual Framework* (LEE 2006a, 2006b, MATESSICH 2009), porém, verifica-se que faltam estudos que estabeleçam a ligação entre esses dois elementos (Contabilidade como Representação da Realidade – e suas limitações inerentes – e a Estrutura Conceitual da Contabilidade).

Adicionalmente, observa-se que, nas literaturas nacional e internacional, há ausência de uma definição clara da contabilidade (conceitual) que suporte a referida *Conceptual Framework*. Há uma estrutura conceitual debatida, aceita e adotada em grande parte do mundo, mas não se tem um conceito claramente definido que dê suporte a ela.

Nesse contexto, tem-se a figura docente, que precisa dominar o arcabouço contábil, atualizar-se e compreender a estrutura contábil para dar conta de lidar com os desafios da sala de aula e contribuir para a formação adequada de profissionais para o mundo do trabalho. Estudos (CHETTY, FRIEDMAN & ROCKOFF, 2011; MIRANDA, 2011; LIMA FILHO; BRUNI, 2012; ZONATTO et al, 2013; MIRANDA *et al.*, 2015) têm indicado associação positiva entre a atualização do professor (especialmente por meio de programas *stricto sensu*) e o desempenho discente, demonstrando que a qualificação acadêmica tem contribuído para a melhora da qualidade dos egressos disponíveis ao mercado de trabalho.

E no resultado dos esforços acadêmicos, tem-se a figura do egresso em contabilidade. Tem havido evidências significativas (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015; SOUZA; VICENTE, 2017) de que os alunos não têm domínio dos conceitos relevantes da contabilidade. Uma análise do Exame Nacional de Desempenhos dos Estudantes – ENADE, assim como Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade indicam que o rendimento médio dos alunos está abaixo do esperado. A média acumulada nos componentes específicos é de 33,77% para o ENADE (BRASIL, 2019) e 35,99% no Exame de Suficiência do CFC (CFC, 2019).

Diante desse contexto apresentado, o presente estudo tem o propósito de responder à seguinte **questão**: Quais relações podem ser evidenciadas entre a compreensão do conceito de contabilidade com as limitações da informação contábil, alinhamento com a *Conceptual Framework*, formação docente e rendimento discente no Brasil?

O **objetivo geral** da pesquisa é: avaliar a relação da compreensão que os docentes têm do conceito de Contabilidade com as limitações e Estrutura Conceitual básica, formação docente e rendimento discente.

Como **objetivos específicos**, tem-se:

- Avaliar junto a uma comissão de especialistas, mediante técnica *Delphi*, o alinhamento entre as características qualitativas da informação contábil (*Conceptual Framework*) e as limitações contábeis relativas ao processo decisório do usuário externo;
- Avaliar se existe diferença estatística entre as notas atribuídas pelos docentes em contabilidade no Brasil e as notas atribuídas pela comissão de especialistas em relação à concordância com as limitações contábeis;
- Apresentar um perfil sociodemográfico dos professores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis;
- Identificar as limitações inerentes à contabilidade significativamente associadas aos conceitos aceitos pelos docentes (com ênfase no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e de Ciência Social Aplicada - USP);
- Identificar as características institucionais e docentes (demográficas, acadêmicas, profissionais e pedagógicas) relacionadas à aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e do conceito de maior aceitação pela academia por parte dos professores investigados;
- Avaliar se existem diferenças de aceitação dos conceitos conforme as áreas de atuação dos docentes;
- Analisar se a compreensão dos conceitos de contabilidade, pelo docente, está associada ao rendimento dos alunos, medido pela performance nas questões de conhecimento específico do ENADE 2015 e 2018, e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018;

O conceito de Contabilidade como Representação da Realidade vem, ainda que lentamente, ganhando espaço na pesquisa contábil, inclusive brasileira, e parece guardar coerência com a Estrutura Conceitual da contabilidade (premissa), sendo, portanto, incorporado pela sociedade contábil. A existência da percepção de que a Contabilidade é um modelo de Representação da Realidade e, portanto, possui limitações, permite que as decisões sejam mais acertadas, conscientes e apropriadas por parte dos usuários. Essa perspectiva coaduna com

Mattessich (2003, p. 455-456)⁴, pois segundo ele, “essas representações são deliberadamente inclinadas para uma finalidade específica. [...] o consumidor de dados contábeis pode levar esse viés em consideração e julgar se uma representação específica é apropriada para seu propósito ou não”.

Haja vista as mudanças que vêm ocorrendo na literatura brasileira no tocante à definição de contabilidade (ajustes no conceito USP de Ciência Social Aplicada, aumento da discussão sobre a Contabilidade como Representação da Realidade, etc.), é fundamental que o professor mantenha sua formação continuada e assim possa acompanhar a evolução do conceito de contabilidade e suas limitações, bem como seus efeitos no processo de tomada de decisão. A partir dessa percepção, espera-se que ele (o professor) compreenda melhor a contabilidade e, portanto, ensine com mais qualidade e aprofundamento, pautado numa visão crítica, que reconhece que a contabilidade possui limitações que precisam ser reconhecidas pelo usuário das informações contábeis.

O discente em contato com este professor (que compreende melhor a contabilidade) tem maiores possibilidades de obter um rendimento acadêmico melhor, já que o conceito parece ser coerente com a estrutura conceitual que ele estuda e sobre a qual é avaliado. Esse raciocínio delinea a motivação em discutir o conceito, analisar as limitações e sua relação com a estrutura conceitual, assim como o domínio do conceito pelo professor e as implicações no rendimento do aluno.

Dessa forma, **a tese defendida neste estudo é de que há alinhamento do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a Estrutura Conceitual básica e aceitação dos atributos desse conceito (limitações) pela comunidade acadêmica brasileira, com implicações positivas no rendimento discente.** Este trabalho parte do entendimento de que a contabilidade é um modelo que procura representar a realidade econômico-financeira das entidades (MORGAN, 1988; MATTESSICH, 1995a, 1995b, 2003; MARTINS, 2005; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018). Sabe-se que limitações se farão presentes, visto que modelo, por definição, é uma representação simplificada da realidade e nunca a realidade em si. Por ser uma aproximação, sempre estarão ausentes algumas informações, impedindo a observação do cenário completo.

⁴ *hose representations are deliberately biased towards a specific purpose. [...] can the consumer of accounting data take this bias into consideration and judge whether a specific representation is appropriate for his purpose or not* (MATTESSICH, 2003, p. 455-456).

1.1 Justificativas do Estudo e Contribuições

O IASB (2018a) menciona que, ao fazer a recente revisão do *Conceptual Framework*, considerou-se a preocupação de que ela fornecesse conceitos de alto nível e detalhes suficientes para que a estrutura conceitual fosse útil. Alega-se que esta inclui conceitos que ajudam o *Board* a desenvolver normas, sendo uma ferramenta prática para balizar os desenvolvedores dos padrões contábeis. Essa arguição por parte do IASB é pertinente a uma *Conceptual Framework*, pois torna mais harmônicas as normas emitidas e facilita a sua aplicação pela compreensão dos conceitos relevantes, muito próprio de uma contabilidade vinculada a princípios (essência sobre a forma). No entanto, parece contraditório que o conceito de base, aquele que fornece sustentação a todo arcabouço de conceitos não esteja presente: - o conceito de contabilidade.

Dessa forma, a *Conceptual Framework* proposta pelo IASB, revisada em 2018, com envergadura e alcance mundial, que estabelece os elementos norteadores para a coesão das normas IFRS, e procura conceituar vários elementos da contabilidade, falha em não conceituar a própria contabilidade, ainda que o fizesse sobre o viés do usuário externo. Este conceito é importante, pois ao definir a contabilidade, se define como ela deve ser feita, como será utilizada, quem são os usuários, a perspectiva de quem vai usar as informações contábeis e mesmo as limitações inerentes à própria contabilidade. Este trabalho pretende contribuir na discussão de um conceito de contabilidade passível de ser adotado pela própria *Conceptual Framework*, assim como demonstrar que há um conceito que supre essa lacuna e é passível de ser adotado pela *Conceptual Framework*: - O conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

Na falta de estudos que demonstrem o alinhamento da *Conceptual Framework* com a Contabilidade como Representação da Realidade (LEE, 2006a, 2006b, MATTESSICH, 2009), torna-se desejável o desenvolvimento de um quadro de referência que evidencie as inter-relações entre as características qualitativas da informação contábil-financeira com as limitações da contabilidade. Apesar da literatura contábil ser provida de pesquisas que abordem direta ou indiretamente as limitações da contabilidade, quase sempre tais artigos discutem limitações específicas e isoladas como a discussão da linguagem contábil, a inflação ou a mensuração a valor justo. Estas pesquisas sobre as limitações foram consideradas neste estudo para dar sustentação à discussão da Contabilidade como Representação da Realidade.

A principal contribuição teórica pretendida pelo estudo é a sistematização das limitações (associadas ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade) relacionadas às características qualitativas da informação contábil-financeira útil (*Conceptual Framework*). Pretende-se propor um quadro de referência que poderá ser utilizado nas pesquisas futuras sobre a temática. Dessa forma, haverá ferramentas para se analisar o alinhamento do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a *Conceptual Framework*.

Os resultados da pesquisa servirão de base para discussão do *status* do conhecimento dos conceitos de contabilidade, sobretudo no Brasil, especialmente sobre o domínio da Contabilidade como Representação da Realidade, podendo evidenciar as implicações desse nível de conhecimento no processo de retroalimentação das limitações contábeis e as razões do porquê, na prática, é difícil superá-las.

A contribuição prática a ser alcançada pela pesquisa está relacionada à evidenciação da relevância e domínio do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade pelo docente e sobre quais elementos sustentam tal conceito. Se a premissa de alinhamento entre o conceito defendido (e suas limitações inerentes) e a *Conceptual Framework* for confirmada, e considerando que as Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de bacharelado em ciências contábeis (BRASIL, 2004) estabelecem que os cursos devem contemplar o estudo da teoria da contabilidade e das normas internacionais de contabilidade, englobando, naturalmente, o estudo do CPC 00 (*Conceptual Framework*), então, esse domínio pelo professor, estará associado ao rendimento do aluno.

Os exames que medem o rendimento dos estudantes têm evidenciado resultados considerados insatisfatórios. Especificamente em ciências contábeis, a média das últimas edições do ENADE (2006, 2009, 2012, 2015, 2018) esteve em 37,13% de aproveitamento (se restringir ao conteúdo específico, a média é ainda menor: 33,77%). O Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) também vem indicando, pelos resultados acumulados desde que o exame voltou a ser oferecido (2011) até o primeiro semestre de 2019, uma média de aprovação de 35,99%, baixa, considerando-se que o aluno necessita de apenas 50% da nota para ser aprovado. Esse resultado se alinha ao fraco rendimento obtido nas edições ENADE.

Este estudo deve corroborar com as pesquisas que indicam que o professor atualizado e qualificado academicamente tem maiores condições de exercer a docência impactando positivamente a formação dos discentes, preparando profissionais relevantes para o mercado. Acredita-se que as associações do domínio, pelo professor, do conceito de contabilidade, das

limitações da contabilidade com o rendimento discente possam permitir reflexões sobre a necessidade de mudanças no processo de ensino-aprendizagem, assim como na própria formação de professores.

Favorável a este contexto acima exposto, observa-se que o crescente número de programas de pós-graduação *stricto-sensu* em contabilidade tem permitido a formação de maior número de professores, o que deverá afetar o processo de ensino-aprendizagem e a prática docente, uma vez que aumenta a quantidade de professores com níveis de mestrado e doutorado na área contábil, com maiores níveis de atualização, assim como melhor preparo para exercer a docência.

Em síntese, ao se observar a opinião de uma comissão de especialistas (teóricos, pesquisadores) sobre o conceito de contabilidade, o entendimento de professores dos cursos de ciências contábeis e o reflexo desse entendimento no rendimento dos estudantes pode-se chegar a evidências importantes sobre a adequação (ou não) do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

1.2 Delimitação da pesquisa

O estudo focaliza os conceitos de contabilidade e seleciona o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para a discussão da temática em questão por se entender que este reconhece as limitações inerentes à qualidade da informação contábil para o processo decisório do usuário externo. A análise do possível alinhamento da Contabilidade como Representação da Realidade com o *Conceptual Framework for Financial Reporting* contou com uma comissão de especialistas nacionais e internacionais delimitados pelas características exigidas pela técnica *Delphi*, assim como a aplicação posterior de um questionário a professores de ciências contábeis no Brasil.

Na realização do diagnóstico sobre a concordância com o conceito de contabilidade e identificação das características docentes e institucionais relacionadas ao domínio da Contabilidade como Representação da Realidade, participaram professores de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior – IES presentes na Plataforma E-MEC, cujas instituições disponibilizam os contatos em suas páginas eletrônicas.

Para análise da existência de relação entre o domínio do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, pelo professor, no rendimento dos alunos, o estudo utilizou os resultados do ENADE 2015 e 2018, e Exames de Suficiência do CFC 2017 e 2018 (4 edições).

A falta de sistematização, pela literatura, das limitações da contabilidade assim como a escassez de pesquisas recentes sobre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade são as principais limitações para o desenvolvimento da pesquisa.

1.3 Estrutura da pesquisa

Este estudo está organizado em cinco capítulos. Neste primeiro capítulo são apresentados o contexto sobre o qual está situada esta pesquisa sobre a Contabilidade como Representação da Realidade, problemática da pesquisa, objetivos, tese defendida, justificativas e contribuições da pesquisa, assim como sua delimitação.

O capítulo 2 é dedicado à plataforma teórica. Inicialmente é realizada uma análise dos conceitos de contabilidade na literatura internacional e nacional, assim como um aprofundamento no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e as limitações inerentes ao conceito, relacionando-os com a *Conceptual Framework*. Posteriormente são discutidos o desenvolvimento profissional e as qualificações acadêmicas, e o rendimento dos alunos.

No capítulo 3, apresentam-se os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento do estudo, considerando a aplicação da técnica *Delphi*, a aplicação de questionário aos professores, a correlação do resultado dos questionários com o rendimento dos alunos no ENADE 2015 e 2018, e Exames de Suficiência do CFC 2017 e 2018.

O capítulo 4 contempla a análise dos resultados da investigação em três fases: os resultados originados pela aplicação da técnica *Delphi*, os resultados apurados pela aplicação dos questionários e, por fim, a correlação dos resultados com o rendimento dos alunos. Finalmente, o capítulo 5 apresenta as considerações finais do estudo.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica está alicerçada em cinco temáticas: a) contabilidade e a evolução histórica dos seus conceitos; b) a Contabilidade como Representação da Realidade; c) as limitações da Contabilidade como Representação da Realidade *versus Conceptual Framework*; d) o desenvolvimento profissional, evidenciado pelas qualificações acadêmicas, pedagógicas e profissionais dos docentes em contabilidade e; e) rendimento dos estudantes, avaliando as implicações do ensino-aprendizagem no rendimento dos egressos em ciências contábeis, mediante as métricas de avaliação ENADE e Exame de Suficiência do CFC.

2.1 Conceitos de Contabilidade

A contabilidade, ao longo de sua história, recebeu conceituações diversas, a depender do momento histórico ou do foco dos pesquisadores da teoria e prática contábil. Estes diversos conceitos, por vezes foram conflitantes, noutras vezes foram coexistentes, e ainda em outros casos foram aperfeiçoamentos dos conceitos anteriores. Tais conceitos de contabilidade, especialmente dos anos de 1673 em diante estiveram relacionados, sobretudo no contexto europeu, às escolas de pensamento que envolviam o Contismo, Personalismo, Controlismo, Aziendalismo e Patrimonialismo (HERRMANN JÚNIOR, 1978).

As definições de contabilidade adotadas pelos diversos autores destas escolas eram extremamente variadas, com disparidade de opiniões sobre o assunto onde, por longo tempo, foi considerada apenas um método. O “enquadrar-se entre as ciências sociais se deve graças ao trabalho de Cerboni e Fábio Besta. Mas, mesmo depois desses autores perduravam as incertezas quanto à sua exata conceituação” (HERRMANN JÚNIOR, 1978, p. 33). Os desafios mencionados ainda persistem na atualidade.

Percebe-se que a contabilidade passou por uma fase de conceituação mais instrumental para avançar para aspectos mais estratégicos chegando à Ciência Social Aplicada, mas a disparidade de opiniões e a coexistência de conceitos distintos permaneceu ao longo do tempo. A escola europeia de contabilidade, sobretudo italiana e francesa, na tentativa de conter a visão instrumentista da contabilidade, separou o uso dos termos contábeis em segmentos, analisados por Campiglia (1966): a contabilidade é originária do francês *contabilité*, que era empregada para designar a arte de escriturar as contas, indicando o aspecto meramente instrumental desta, de forma que

os autores italianos a utilizavam apenas para indicar as aplicações especializadas aos diferentes setores da atividade econômica, como contabilidade mercantil, bancária, agrícola, contabilidade pública. A ciência ou a doutrina contábil dão a eles o nome de ‘*Ragioneria*’ no intento de sobreviver aquela ao simples método ou à escrituração, etimologicamente, porém, elas se equivalem (CAMPIGLIA, 1966, p. 10)

Nesse contexto, a obra “*La Ragioneria*” de Besta (1902) foi de grande relevância para a contabilidade. Ela discutiu elementos como o patrimônio, funções administrativas, avaliação da riqueza, previsões, inventários, controle, métodos de escrituração, dentre outros, do ponto de vista científico. Besta (1902) levantou a discussão da contabilidade como Ciência Social e das doutrinas que prevaleceram no estudo desta, tais como contabilidade como fundamento jurídico e o estabelecimento da filiação contábil à economia.

Percebe-se que a ligação com a realidade, sobretudo entre italianos e franceses era feita pelas relações jurídicas, distinguindo-se dos americanos e anglo-saxões que entendiam a representação da realidade como a realidade factual, econômica. Essa análise sistematizada (BESTA, 1902) embasou muitos dos pensadores contábeis posteriores e, pela sua característica eminentemente italiana, ajuda a explicar as discussões da teoria da contabilidade no contexto brasileiro.

Na análise de Davis, Menon e Morgan (1982)⁵, quatro imagens têm-se delineado no desenvolvimento da contabilidade financeira, a saber: como Registro Histórico, como Descritor da Realidade Econômica Atual, como Sistema de Informação, e como *commodity*. Parece que estas imagens permeiam os conceitos que perduraram no tempo. Complementando, Chambers (1995) em seu ‘*Accounting Thesaurus*’ sobre os últimos 500 anos da contabilidade em língua inglesa deixa evidenciado que a contabilidade vem sendo percebida pelo menos em cinco perspectivas (conceitos) principais: Arte, Ciência, Ciência e Arte, Tecnologia e Representação.

A contabilidade como Registro Histórico está relacionada com resumir os dados contábeis, classificá-los de maneira a facilitar reportar os eventos relevantes. Sterling (1975) afirma que isso envolve o contador em um processo de interpretação, que ocasionalmente deu origem à descrição da contabilidade como uma Arte e, portanto, à ideia de que a contabilidade é uma questão muito mais de gosto do que do fato objetivo.

A contabilidade como Descritor da Realidade Econômica Atual⁶ apresentou a primeira grande visão alternativa desafiando a imagem de leitura histórica da realidade que predominou

⁵ *Four images have shaped the development of financial Accounting [...] as a historical record, as a descriptor of current economic reality, as an information system, and as a commodity.*

⁶ A proposta da contabilidade como descritor da realidade econômica atual guarda muitas relações como o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, sendo este último seu equivalente moderno.

por muitos anos (DAVIS; MASON; MORGAN, 1982) e foi introduzida por teóricos com forte formação econômica, dentre eles Paton (1922) e Canning (1929). A ideia central é que os preços atuais e futuros afetam o comportamento empresarial. Aspectos práticos da representação da realidade também podem ser vistos nas discussões feitas por Herrmann Júnior (1978), especialmente quando se discute o patrimônio como grandeza real e o capital como sendo representado pela riqueza acumulada que deve ser conservado e renovado para manter sua utilidade potencial.

Davis, Mason e Morgan (1982, p. 311)⁷ mencionam que é digno de nota que “embora a imagem da realidade econômica nunca tenha se tornado a imagem dominante na teoria contábil, ela teve influência substancial no desenvolvimento do pensamento contábil, encorajando os historicistas a refinarem suas posições de maneiras importantes”.

A contabilidade como Sistema de Informação parece ter sido a imagem dominante na pesquisa contábil por muitos anos. Nessa proposta, a contabilidade existe somente porque existem usuários que precisam de informações úteis que ela pode fornecer (DAVIS; MASON; MORGAN, 1982).

A imagem da contabilidade como *Commodity*, por sua vez, relaciona-se com a visão de que a informação contábil é produzida porque existe uma demanda disponível para ‘consumir’ essa informação e há a oferta da mesma (LEFTWICH, 1980; DAVIS; MASON; MORGAN, 1982). Se é uma *Commodity* pública, sua produção e distribuição talvez precise ser regulada para obter a melhor alocação dos recursos da economia (DAVIS; MASON; MORGAN, 1982). O American Accounting Association - AAA (1977, 1979) dá indícios de que essa imagem ofereceria um marco conceitual para a contabilidade financeira, que leva em conta o efeito das escolhas contábeis sobre o comportamento de diversos grupos da sociedade.

Percebe-se que esse emaranhado de conceitos, algumas vezes concorrentes, dificultam a compreensão da contabilidade. Morgan (1988) já dizia que era necessário entender esses conceitos concorrentes, pois representavam verdadeiros quebra-cabeças na abordagem contábil.

O Quadro 1 relaciona conceitos utilizados internacionalmente e que fornecem uma visão da percepção do conceito de contabilidade na história⁸.

⁷ “Is noteworthy that while the economic reality image has never become the dominant image in accounting theory, it has had substantial influence on the development of accounting thought, encouraging the historicists to refine their position in important ways”.

⁸ O Apêndice P relaciona os conceitos na língua original da literatura pesquisada.

Quadro 1 - Conceitos de contabilidade na literatura internacional

Autores	Conceitos de Contabilidade Internacionais
Lisle, 1899, apud Chambers (1995)	A contabilidade é a ciência que trata dos métodos de registro de transações realizadas em conexão com a produção e troca de riqueza e que mostra seu efeito sobre sua produção, distribuição e troca.
AICPA, 1953	A contabilidade é a arte de registrar, classificar e resumir de forma significativa e, em termos de dinheiro, transações e eventos que são, em parte, pelo menos, de caráter financeiro, e interpretar o resultado disso.
Smith e Ashburne, 1960	A contabilidade é a ciência do registro e classificação de transações e eventos comerciais, principalmente de caráter financeiro, e a arte de fazer resumos, análises e interpretações significativas dessas transações e eventos e comunicar resultados para pessoas que devem tomar decisões ou formar julgamentos.
AAA, 1966	A contabilidade é o processo de identificação, mensuração e trituração de informações econômicas para permitir julgamentos e decisões informados pelos usuários das informações.
AICPA, 1970	A contabilidade é uma atividade de serviço . Sua função é fornecer informações quantitativas, principalmente de natureza financeira, sobre entidades econômicas que se destinam a ser úteis na tomada de decisões econômicas, na tomada de decisões fundamentadas entre cursos de ação alternativos.
Flesher, Flescher, 1980	A contabilidade é definida como a arte de registrar e resumir as transações comerciais e seus efeitos sobre os negócios das empresas. A contabilidade também foi definida como a linguagem dos negócios .
Riggs, 1983	A contabilidade é o processo de observar, medir, registrar, classificar e restaurar as atividades individuais de uma entidade, expressas em termos monetários, e de interpretar as informações resultantes.
Needles, Anderson e Caldwell, 1984	A contabilidade é um sistema de informação que mensura, processa e comunica informações, principalmente de natureza financeira, sobre uma entidade econômica identificável com a finalidade de tomar decisões econômicas.
Davidson, Stickney e Weil, 1985	A contabilidade é um sistema para mensurar os resultados das atividades de negócios e comunicar essas medidas aos usuários interessados.
Reynolds, Sanders e Hilman, 1986	A contabilidade é o processo de usar um conjunto de regras e métodos pelos quais os dados financeiros e econômicos são coletados, processados e resumidos em relatórios que podem ser usados na tomada de decisões.
Meigs <i>et. al.</i> , 1995	Contabilidade significa medir e descrever os resultados das atividades econômicas. A contabilidade costuma ser chamada de " linguagem dos negócios "
Warren, 1995; Warren, Reeve e Duchac, 2008, 2011, 2017; Warren, Jones, 2017	A contabilidade pode ser definida como um sistema de informações que fornece relatórios aos usuários sobre as atividades econômicas e as condições de um negócio. Você pode pensar em Contabilidade como a " linguagem dos negócios ". Isso ocorre porque é o meio pelo qual as informações financeiras das empresas são comunicadas aos usuários.
Horngren, Harrison e Robinson, 1996	A contabilidade é o sistema que mede as atividades de negócios, processa essas informações em relatórios e se comunica como resultado para os tomadores de decisão. Por esse motivo, é chamada de " linguagem dos negócios ".

(continua)

(conclusão)

Autores	Conceitos de Contabilidade Internacionais
Mattessich, 2003, 2009	<p>Contabilidade é a representação da realidade.</p> <p>Ocasionalmente, uma ou outra ciência aplicada também é chamada a representar aspectos da realidade conceitualmente. Este [...] é certamente o caso da contabilidade. Mas nessas ciências aplicadas, não se pode e ne se deve esperar o mesmo rigor de representação que se encontra nas ciências puras. Pelo contrário, essas representações são deliberadamente inclinadas para um propósito específico.</p>
Mukherjee, Kanif, 2003, 2006, 2015	<p>A contabilidade é uma arte de registrar, classificar, resumir e relatar transações com o objetivo de mostrar a saúde financeira de uma entidade - uma unidade de negócios, um clube, uma organização de caridade, etc., que possua renda e despesa.</p> <p>No sentido popular, a Contabilidade tem sido referida como "linguagem dos negócios" devido ao seu papel em manter e processar todas as informações financeiras relevantes que uma entidade requer para seus objetivos de gerenciamento e relatórios.</p>
San-Juan, 2007	<p>Contabilidade é a arte de coletar, analisar, registrar e lançar, resumir e relatar transações financeiras de maneira significativa e ordenada para fornecer informações úteis essenciais para a tomada de decisão. A contabilidade também inclui a função de interpretar a importância dos relacionamentos de informações refletidos nas demonstrações financeiras.</p> <p>A contabilidade é muitas vezes referida como a linguagem dos negócios. As demonstrações financeiras são usadas para comunicar os resultados das operações e a força financeira dos negócios de uma entidade.</p>
Tulsian, 2009	<p>Contabilidade, é como um sistema de informações no processo de identificação, mensuração e comunicação das informações econômicas de uma organização para seus usuários que precisam das informações para tomada de decisão.</p> <p>Contabilidade é frequentemente chamada de linguagem dos negócios. A função básica de qualquer idioma é servir como um meio de comunicação. A contabilidade também serve para esta função.</p>
Goyal, Goyal, 2012	<p>A contabilidade é uma ciência e também uma arte de registrar transações de natureza econômica, e também uma técnica de analisar e interpretar as mesmas.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores pesquisados.

A conceituação de contabilidade como Ciência não é algo recente na contabilidade. Pode ser observado no Quadro 1 que Lisle (1899) apud Chambers (1995) já a retratava dessa forma, relacionando com método de registro de transações e seus efeitos na produção, distribuição e troca de riqueza.

Em seguida, tem-se a definição trazida pelo *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA (1953), datada de 1941, que conceitua a contabilidade como Arte, Arte esta que registra, classifica e resume transações e eventos e os interpreta. Percebe-se uma conotação mais mecanicista e procedimental da contabilidade, apesar de considerá-la como Arte e também mencionar a necessidade de interpretação da mesma. Para Davis, Menon e Morgan (1982), essa ênfase adotada pelo AICPA (1953) está focada na contabilidade como um Sistema de Informação. Mais tarde tal órgão (1970) muda a abordagem para Atividade de Serviço.

Alguns anos mais tarde, ao conceituar contabilidade, o *American Accounting Association* – AAA (1966) a entendeu não mais como Arte, mas como Processo. Há um avanço no sentido de evocar da contabilidade a sustentação para julgamentos e decisões por parte dos seus usuários. Essa mudança de compreensão evidencia uma imagem da contabilidade como Sistema de Informação.

Mattessich é um dos pesquisadores que mais se debruçou a pesquisar e articular a Contabilidade como realidade social, como Representação da Realidade. Seus estudos de 1991a, 1991b e 1995 fornecem discussões que culminam com a publicação, em 2003, do *Onion Model of Reality*, que embasa o conceito que Contabilidade como Representação da Realidade. Ele parte das Teorias Ontológicas de Hartmann (1940), Campbell (1966) e Lorenz (1973) ajustando-as para a definição do *Onion Model of Reality*, que será discutido no próximo capítulo.

Os livros analisados evidenciam pouca evolução do conceito de contabilidade nos últimos anos e, a maioria dos autores tendem a sustentar o conceito inicial defendido, sem qualquer correção nas edições posteriores. Permanecem aqueles que a defendem como Arte (SAN-JUAN, 2007; GOYAL; GOYAL, 2012; MUKHERJEE; KANIF, 2003, 2006, 2015); como Sistema de Informação (TULSIAN, 2009; WARREN, 1995; WARREN; REEVE; DUCHAC, 2008, 2011, 2017; WARREN; JONES, 2017) e aqueles que a colocam como Ciência e Arte (GOYAL; GOYAL, 2012).

Essa discussão sobre a Contabilidade como Representação da Realidade, ainda que lentamente, tem sido incorporada por pesquisadores na teoria contábil e, de certa forma, na própria normatização contábil. Porém ainda é incipiente sua aplicação na sala de aula, haja vista que nenhum dos autores de livros didáticos de contabilidade (internacionais) verificados discutem o conceito.

Dessa forma, não parece haver um crescimento na compreensão do conceito em análise, apesar das discussões na contabilidade, sobretudo sobre a Estrutura Conceitual. Um ponto a ressaltar é que a maioria dos autores tende a considerar, secundariamente, a contabilidade como Linguagem dos Negócios, considerando que esta seja a função/característica básica da contabilidade. Outros fazem uso do termo ‘Linguagem dos Negócios’ como sendo o senso comum do papel da contabilidade. O uso desse termo parece representar mais um uso figurativo da contabilidade como linguagem, que um novo conceito (paralelo) para a mesma.

Carlos de Carvalho, Francisco D’Áuria e Frederico Herrmann Júnior se destacam como remanescentes brasileiros da discussão europeia, sobretudo italiana, que predominou por

muitos anos no contexto brasileiro. D'Áuria (1949, p. 82) discutindo a evolução dos conceitos de contabilidade (incluindo arte, técnica e ciência) conclui que “não se formulou uma *definição definitiva* da contabilidade”, reforçando que ainda se tateia sobre o princípio fundamental da conta, sem determinar o lugar que compete à contabilidade no campo do saber. Mas o autor argumenta que “a tendência das opiniões é que se trata de um conhecimento organizado, com princípios próprios e de utilidade incontestável na geração da riqueza apropriada”.

Carvalho (1973, p. 50) após a discussão dos diversos autores europeus, conceitua a contabilidade como a “ciência que tem por objeto o estudo dos livros, documentos, cálculos e contas por meio dos quais se registram e classificam os atos e fatos administrativos cujos efeitos sobre o patrimônio ela ensina a pôr em evidência, dando normas para apresentação gráfica dos mesmos”. De modo semelhante, após analisar diversos conceitos, Herrmann Júnior (1978, p. 55) estabelece que a contabilidade “é a ciência que estuda o patrimônio à disposição das aziendas, em seus aspectos estático e dinâmico e em suas variações, para enunciar, por meio de fórmulas racionalmente deduzidas, os efeitos da administração sobre a formação e a distribuição de réditos”.

Percebe-se que, no contexto brasileiro, os conceitos adotados para a contabilidade tendem a ser menos pulverizados. Além dos autores supracitados, o Quadro 2 evidencia a visão do conceito de contabilidade por pesquisadores, especialmente daqueles usados como livros didáticos, que foram utilizados devido ao seu papel na difusão dos conceitos no campo contábil.

Quadro 2 - Conceitos de contabilidade na literatura nacional

Autores	Conceitos de Contabilidade Nacionais
CBC, 1924, <i>apud</i> Velter; Missagia, 2009	Contabilidade é a Ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica.
Franco, 1981, 2000	Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.
Padoveze, 2000, 2014	Contabilidade é o sistema de informação que controla o patrimônio de uma entidade.
Martins, 2005	A contabilidade é um modelo que procura evidenciar a situação das empresas o mais próximo possível da realidade , nunca a realidade, pois sempre ficarão faltando informações para entender completamente o que está ocorrendo.

(continua)

(conclusão)

Autores	Conceitos de Contabilidade Nacionais
Szuster <i>et al.</i> , 2007	A contabilidade é a ciência que tem por objetivo medir, para poder INFORMAR, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades. Constitui um instrumento para a gestão e controle das entidades, além de representar um sustentáculo da democrática econômica, já que, por seu intermédio, a sociedade é informada sobre o resultado da aplicação dos recursos conferidos às entidades.
Iudícibus; Martins; Gelbcke, 2008	Contabilidade é um modelo de representação dos eventos financeiros e patrimoniais das sociedades a fim de informar – da forma mais realista possível – a condição de uma entidade ou de um negócio aos usuários internos e externos dessas informações, por meio de relatório formais e legalmente padronizados. É constituída de modelos, e, por sua vez, esses modelos simplificam a realidade da empresa.
Tibúrcio Silva e Tristão, 2008, 2011	Contabilidade é a representação da realidade econômica e sua comunicação aos usuários.
Velter; Missagia, 2009	Contabilidade é a ciência econômico-administrativa que utiliza metodologia própria para registrar, analisar e controlar os aspectos relativos ao patrimônio das entidades, com o objetivo de fornecer informações aos agentes interessados para subsidiar a tomada de decisões.
Marion, 2009	A contabilidade é um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para tomada de decisões dentro e fora da empresa.
Araujo e Assaf Neto, 2010	Contabilidade é conceituada como um sistema de informação capaz de orientar aos donos ou acionistas de uma empresa a tomarem decisões apoiados em números que idealizem a situação financeira e patrimonial do seu negócio.
Iudícibus, 2010	Contabilidade é uma ciência social aplicada , com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais , financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa e Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia, etc. Contabilidade é um modelo , e modelos são, por definição, simplificações da realidade. Essa é, em essência, a maior limitação da Contabilidade.
Gonçalves; Baptista, 2011	Contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo do Patrimônio a partir da utilização de métodos especialmente desenvolvidos para coletar, registrar, acumular, resumir e analisar todos os fatos que afetam a situação patrimonial de uma pessoa.
Ribeiro, 2013	Contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas.
Martins; Miranda; Diniz, 2018; Martins; Diniz; Miranda, 2018	A contabilidade é um modelo que procura representar o que vem ocorrendo com a empresa, mas modelo, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade , nunca a própria realidade. Sempre estará mostrando algo de maneira mais simplificada do que de fato é, e estarão sempre faltando informações para se entender de forma completa o que está acontecendo.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores pesquisados.

No Quadro 2, percebe-se, quando comparado com os trabalhos internacionais (Quadro 1), a tendência mais acentuada nos autores brasileiros de considerar a contabilidade uma Ciência, apesar do conceito ter pouca evolução na maioria dos materiais pesquisados. Essa

visão da contabilidade pode ser sido influenciada pela Resolução 774/94 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC (1994)⁹ que articulou a premissa de que a Contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. A resolução indica que qualquer outra classificação como método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, etc., referem-se a simples facetas ou aspectos da contabilidade usualmente concernentes à sua aplicação prática.

O primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade - CBC, datado de 17 à 27/08/1924, realizado no Rio de Janeiro formulou um conceito que ousadamente chamou de ‘oficial’: “Contabilidade é a Ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativas à administração econômica” (CBC, 1924 *apud* VELTER; MISSAGIA, 2009). Essa definição influenciou as definições posteriores propostas para a contabilidade.

A publicação de Martins (2005) parece redirecionar o foco das discussões sobre a contabilidade no Brasil, pela apropriação do conceito de Contabilidade como modelo de Representação da Realidade. Essa mudança de paradigma pode ser observada em importantes obras /livros didáticos (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008; TUBÚRCIO SILVA; TRISTÃO, 2008; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018; MARTINS; MIRANDA; DINIZ, 2018).

A obra de Tibúrcio Silva e Tristão (2008) foi constatada como a primeira publicação brasileira externa à FEA/USP que já evidencia o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, reforçando os indícios da ampliação de uso deste conceito.

Uma especial atenção será dada ao livro de Contabilidade Introdutória, escrito pela Equipe de Professores da FEA/USP (IUDÍCIBUS, 1975 a 2010), consagrado pela sua larga utilização nesses mais de 40 anos. A definição base contida no livro sofreu pequenas alterações ao longo do tempo. A segunda edição (1975) tratava a contabilidade como “instrumento”. Em seguida, até a oitava edição (1996, p. 6), a definição desenvolvia o conceito como uma “metodologia”:

[...] metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não-lucrativas, empresas, ou mesmo pessoa de Direito Público, tais como: Estado, Município, União, Autarquia, etc.

⁹ Esta resolução foi posteriormente revogada pela resolução 1.282/2010, que por sua vez foi revogada pela NBC TSP/2016.

A nona edição (1998) já incorpora ao conceito o termo “ciência aplicada”, como item introdutório da definição, sem alterar a expressão “metodologia”. A 11ª edição (2010) já assume o termo “Ciência Social Aplicada”, sem fazer qualquer alteração no restante do conceito.

No entanto, um ponto a considerar na obra da Equipe de Professores da FEA/USP é a discussão sobre a limitação do modelo contábil, raro nas obras didáticas, e que evoluiu ao longo das edições. Há um reconhecimento de que nem sempre a contabilidade reflete a realidade como deveria. O Quadro 3 evidencia essa evolução ao longo das edições, reforçando o conceito-base do livro:

Quadro 3 - Evolução da compreensão das limitações na contabilidade – Livro Contabilidade Introdutória FEA/USP

Ano	Edição	Limitação da Contabilidade
1975, 1978, 1981, 1983, 1986	2 -7	Relatórios contábeis não expressam exatamente a realidade financeira e econômica da entidade. [...] Muitas vezes a contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial; não nos devemos humilhar por isso, pois o mesmo acontece com outros métodos quantitativos . O importante é conhecer bem o grau de limitação inerente ao método para não nos iludirmos em demasia e, tampouco, iludir outros com a aparente exatidão dos números que, no fundo, são apenas aproximações de uma realidade bem mais complexa.
1996	8	Relatórios contábeis não expressam totalmente a realidade financeira e econômica da entidade. [...] Algumas vezes , a Contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial, não nos devemos humilhar por isso, pois o mesmo acontece com outros métodos analíticos . O importante é conhecer bem o grau de limitação inerente ao método para não nos iludirmos em demasia, e tampouco, iludir outros com a aparente exatidão dos números, que no fundo, são apenas aproximações de uma realidade bem mais complexa.
1998	9	Relatórios contábeis podem não expressar totalmente a realidade financeira e econômica da entidade. [...] Algumas vezes, a Contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial, principalmente porque o seu enfoque básico continua sendo o de medir o lucro. Para isto ela continua insubstituível instrumento. Sua maior limitação está no fato de o balanço não representar, frequentemente, o valor de mercado da empresa, já que este de fato não é seu objetivo . O importante é conhecer bem o grau de limitação inerente ao método para não nos iludirmos em demasia, e tampouco, iludir outros com a aparente exatidão dos números, que no fundo, são apenas aproximações de uma realidade mais complexa.

(continua)

(conclusão)

Ano	Edição	Limitação da Contabilidade
2007	10	<p>A contabilidade é um modelo, e modelos são, por definição, simplificações da realidade. Essa é, em essência, a maior limitação da contabilidade.</p> <p>Relatórios contábeis podem não expressar totalmente a realidade econômica da entidade. [...] Algumas vezes, a Contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial, principalmente porque o seu enfoque básico continua sendo o de medir o lucro. Para isto ela continua insubstituível instrumento. Sua maior limitação está no fato de o balanço não representar, frequentemente, o valor de mercado da empresa, já que este, de fato, não é (ainda) seu objetivo. O importante é conhecer bem o grau de limitação inerente ao método para não nos iludirmos em demasia, e tampouco, iludir outros com a aparente exatidão dos números, que no fundo, são apenas aproximações de uma realidade mais complexa.</p>
2010	11	<p>A contabilidade é um modelo, e modelos são, por definição, simplificações da realidade. Essa é, em essência, a maior limitação da contabilidade.</p> <p>Relatórios contábeis podem não expressar totalmente a realidade econômica da entidade. [...] Algumas vezes, a Contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial, principalmente por influência da inflação, por evitar subjetivismos a partir de um certo ponto, etc. Mas ela continua insubstituível instrumento. Sua maior limitação está no fato de o balanço não representar, frequentemente, o valor de mercado da empresa, já que este de fato não é (ainda) seu objetivo. O importante é conhecer bem o grau de limitação inerente ao método para não nos iludirmos em demasia, e tampouco, iludir outros com a aparente exatidão dos números, que no fundo, são apenas aproximações de uma realidade mais complexa.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Iudícibus (1975 a 2010) - Livro de Contabilidade Introdutória da Equipe de Professores da FEA/USP.

Legenda: Tachado – palavra eliminada na atualização do texto, na referida edição e, negrito – trecho incluído na atualização do texto.

A evolução da compreensão das limitações da contabilidade ocorre de forma progressiva e se ajusta ao longo dos anos. Por exemplo, no referido livro, a contabilidade é comparada com métodos quantitativos (1975, 1978, 1986) e depois muda-se para métodos analíticos (1996). Até 1986, afirmava-se que os “relatórios contábeis não expressam exatamente a realidade financeira [...] Muitas vezes a contabilidade fornece um retrato desfocado ou defasado de uma paisagem empresarial” (IUDÍCIBUS, 1986, p. 11). Em 1996, o termo “muitas vezes” foi substituído por “algumas vezes”.

A partir de 2007, sem desconsiderar o conceito usual da introdução do livro da Equipe de Professores da FEA/USP (IUDÍCIBUS, 2007), assume-se a contabilidade como um modelo, uma simplificação da realidade. É um avanço significativo considerando ser este o livro de contabilidade introdutória mais utilizado no Brasil e que guarda alguma relação com a proposta aqui feita da Contabilidade como Representação da Realidade. No entanto, o livro não deixa claro qual é efetivamente o conceito de contabilidade. Inicia-se com um conceito (subentendido) e poucas páginas depois há outro conceito (focado nas limitações), não ficando

claro ao leitor se a contabilidade é uma ciência social aplicada, com metodologia para deliberar sobre o patrimônio ou um modelo, uma simplificação da realidade.

Conclui-se, que a despeito dos esforços isolados, não há um conceito universalmente aceito para contabilidade. O que se tem são conceitos distintos defendidos pelos principais autores dos livros de contabilidade que, geralmente, se relacionam com o objeto da contabilidade, o patrimônio.

2.2 Contabilidade como Representação da Realidade versus Estrutura Conceitual da Contabilidade

A ideia da existência da *realidade* e, por decorrência, a sua *representação* não é algo recente. Schopenhauer¹⁰, precursor de Kant, apesar de seu idealismo transcendental e das suas ambiguidades, deixa transparecer essa ideia no seu livro “O mundo como vontade e representação” (MATTESSICH, 2003).

Mattessich (1991a, 1991b, 1995a, 1995b, 2003) sistematizou a noção de representação da realidade na contabilidade quando desenvolveu o *The Onion Model of Reality* (OMR) – Modelo Cebola de Representação da Realidade. O OMR pertence à mesma família das Teorias Ontológicas de Hartmann (1940), Campbell (1966) e Lorenz (1973) porém, com algumas diferenças, pois considera que

[...] as camadas de realidade são dependentes e inclusivas umas das outras como as de uma cebola. Ele também concebe estes mesmos níveis numa perspectiva multidimensional que inclui tempo e outras dimensões, em vez de ver as camadas de forma linear e unidimensional. Outro aspecto importante é que as camadas não podem ser consideradas igualmente permanentes (MATTESSICH, 2003, p. 446)¹¹.

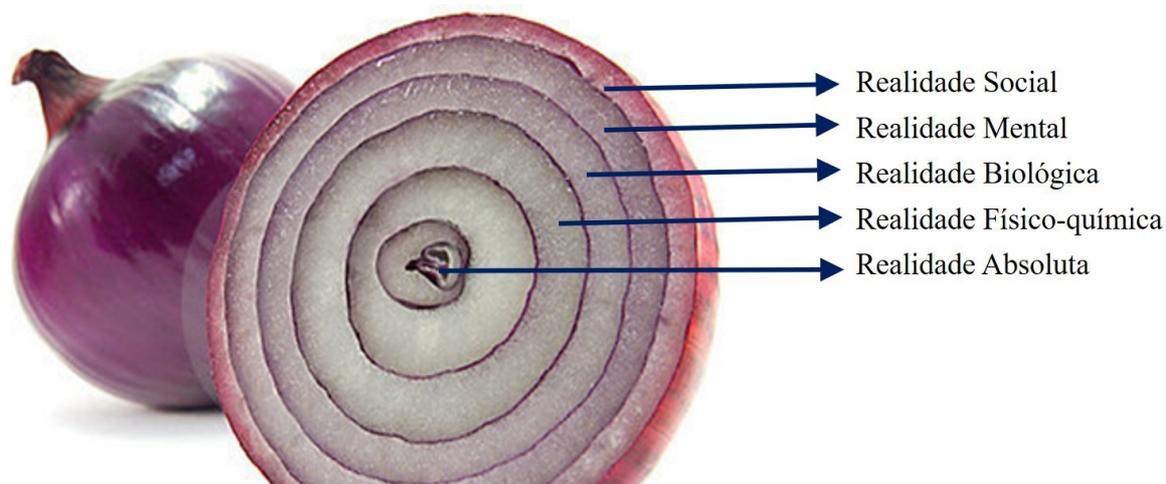
Em síntese, o modelo OMR vê a realidade como uma hierarquia de várias camadas e subcamadas que vão desde a realidade absoluta (camada central), passando pela realidade físico-química, biológica e mental, até a realidade social, que inclui a jurisprudência, a economia e a contabilidade. O modelo OMR utiliza a noção de propriedades emergentes que permite especificar o nível de realidade para se aceitar algo como real ou não (MATTESSICH, 1991, 2003).

¹⁰ Artur Schopenhauer – filósofo alemão do século XIX. A sua obra principal pelo qual é conhecido é o livro com o título original em alemão: *Die Welt als Wille und Vorstellung*.

¹¹ *It regards the layers of reality as dependent on and inclusive of each other, like those of an onion. It also conceives these different levels from a multidimensional perspective that includes time and other dimensions, instead of seeing the layers in a linear and onedimensional way. Another important aspect is that the different layers cannot be considered equally permanent* (MATTESSICH, 2003, p. 446).

A Figura 1 ilustra o que propõe o modelo OMR:

Figura 1 - *The Onion Model of Reality (OMR)*



Fonte: Construído pelo autor com base em Mattessich (1991a, 1995a, 1995b, 2003).

As camadas representam realidades diferentes, porém inter-relacionadas. A proposta da metáfora desenvolvida por Mattessich (1991a, 2003) é permitir uma melhor compreensão da noção de realidade, bem como da natureza da representação conceitual e linguística em relação às noções de senso comum e percepções científicas. Inicialmente o modelo distingue entre a realidade absoluta e a realidade de ordem superior (níveis físico-químicos, biológicos, psicológicos e de realidade social). Mattessich (2003) indica o que ele considera as principais camadas de realidade, sem limitar-se a elas:

- Realidade absoluta/final: a camada mais central do modelo OMR. Refere-se ao aspecto mais sólido das camadas. O autor não classifica especificamente essa camada, mas ele a cita e fica subentendido o aspecto absoluto, a realidade plena, máxima.
- Realidade físico-química: são os campos de forças, quarks, elétrons, etc., que nos subníveis mais elevados são os átomos, as moléculas, os aminoácidos, as proteínas. Cada uma dessas “entidades” possui propriedades emergentes. O próprio reconhecimento desses diferentes tipos de realidade implica uma visão hierárquica da realidade como um todo, onde alguns aspectos são estáveis e outros voláteis.
- Realidade biológica: é manifestada nas moléculas de DNA e nos critérios de vida com suas propriedades emergentes como vivenciado empiricamente na botânica moderna e na zoologia. Este nível consiste em muitas subcamadas dependendo dos vários estágios das inumeráveis formas de vida. Os estágios

seguintes também podem ser considerados subníveis principais da realidade biológica.

- Realidade mental (dos seres humanos): é caracterizada por fenômenos psicológicos e quase-mentais, tais como preferências, intenções, prazer e dor. É preciso ter em mente que o mecanismo biológico neural que permite refletir a realidade é tão real quanto o que está sendo refletido. Mas é preciso tomar cuidado para não confundir o conceitual com o real ou o mental com o físico. O conceitual é inevitavelmente reservado para a representação das realidades físicas, sociais, dentre outras. Áreas específicas do cérebro são ativadas quando se conceitua, e inteiramente diferentes quando se sente dor, prazer ou qualquer outra coisa.
- Realidade social: existe onde grupos de animais ou seres humanos geram propriedades sociais que nos subníveis superiores se tornam propriedades morais, econômicas, legalistas e similares. As relações econômicas e legais de propriedade e reivindicações de dívidas são tão empiricamente reais a este nível como o átomo no nível físico, ou como a dor e preferências no nível mental. Essas realidades mais elevadas envolvem todas as camadas precedentes, bem como a realidade final. Aqui está inserida a contabilidade.

Esses conceitos são aplicados à contabilidade por Mattessich (2003, p. 449) onde ele menciona que “o nível ou subnível da realidade social humana é o mais importante. Em nossa disciplina, quase tudo gira em torno da propriedade, da dívida e de outras reivindicações, de seus derivados e avaliações”¹². Dessa forma, a contabilidade envolve a realidade física – o que inconscientemente as pessoas têm em mente ao falar sobre o real –, e a realidade social que, à sua própria maneira, é também real. Macintosh (2000, p. 16) reforça que “a contabilidade deu sinais claros e transparentes de uma realidade física e social no espaço-tempo”¹³.

Franco Ruiz (2013) argumenta que o modelo ontológico das camadas de cebola é impactante para explicar os vários níveis de realidade, pois as suas ideias rompem com o pensamento linear quanto aos critérios contábeis. Observa-se também aqui, que ao interpretar a realidade por camadas, dentre elas a camada da realidade social, não se pode ignorar a

¹² *For accounting, the level or sub-level of human social reality is obviously most important. In our discipline almost everything pivots on ownership, debt and other claims, their derivatives and evaluations* (MATTESSICH, 2003, p. 449).

¹³ *accounting gave clear, transparent signs of a physical and social reality in space-time* (MACINTOSH, 2000, p. 16)

retroação da informação integrada a essa realidade que a altera, de forma que o objeto da informação também é alterado pela informação (MATTESSICH, 1995a, CARQUEJA, 2007).

Nota-se que capital e renda são elementos contábeis que perpassam as principais discussões sobre a representação da realidade pela contabilidade. Para Mattessich, (2003, p. 449) as dívidas específicas e as reivindicações de propriedade “estiveram entre as mais importantes realidades sociais verificáveis desde que a contabilidade simbólica foi inventada pelos sumérios há mais de cinco mil anos. Sem tais afirmações nossa profissão pode não existir completamente”¹⁴.

No outro extremo, mas ainda complementar, Macintosh *et al.* (2000) tentaram introduzir na contabilidade os conceitos de hiper-realidade e simulacro propostos por Baudrillard¹⁵. Para tais autores, idealmente todos os envolvidos com a contabilidade entenderiam que as representações contábeis são “arbitrárias” e “hiper-reais”. No entanto, mesmo nesse cenário “hipotético” de aceitação e uso dos números arbitrários decorrentes das normas e não pela representação da realidade social, os autores deixam escapar que “eles (os usuários da contabilidade) aceitariam e usariam os números arbitrários (da contabilidade) porque eles fazem parte da única realidade que eles têm para interagir uns com os outros em um mundo complexo”¹⁶ (MACINTOSH *et al.*, 2000, p. 43).

Percebe-se que mesmo os autores que tentam dar à noção de representação da realidade um sentido figurativo ou irreal, acabam por esbarrar-se no contraditório, reconhecendo que há uma realidade profunda que permite a interação diante das complexidades do mundo. Sua representação é feita pela contabilidade. Isso pode ser visivelmente rastreado em outra argumentação de que, apesar das muitas mudanças radicais que a contabilidade sofreu desde seu início, os contadores “sustentam a crença de que a contabilidade representa a realidade da mesma maneira que quando surgiu” (MACINTOSH *et al.*, 2000, p. 16).¹⁷

¹⁴ *have been among the most important verifiable social realities since token accounting was invented by the Sumerians more than five thousand years ago. Without such claims our profession might not exist at all* (MATTESSICH, 2003, p. 449).

¹⁵ Jean Baudrillard discute os conceitos de hiper-realidade, simulação e simulacro. Ele aborda o contexto em que algo é real e fictício ao mesmo tempo, com a perda do referente ou a ausência dele. Isso significaria que determinados conceitos (como renda e capital) não poderiam mais ser considerados como tendo contrapartida no mundo real. Macintosh lidera essa discussão, sendo alvo de diversas críticas.

¹⁶ *They would accept and use them because they were part of reality the only reality they have for interacting with each other in a complex world* (MACINTOSH *et al.*, 2000, p. 43).

¹⁷ *sustain the belief that accounting represents reality in much the same way as it did when it first emerged* (MACINTOSH *et al.*, 2000, p. 16).

Para Mattessich (2003) o conceito de representação da realidade é importante, inclusive por se tratar de uma ciência social aplicada que atende a propósitos específicos nas diversas áreas dos negócios:

Na maioria das ciências aplicadas, geralmente não se concentra em representar a realidade, mas em dominá-la, ou até mesmo mudar algumas de suas camadas superiores. Mas, ocasionalmente, uma ou outra ciência aplicada é chamada também a representar aspectos da realidade conceitualmente. Isso pode ser assim em meteorologia e é certamente o caso na contabilidade. Mas nessas ciências aplicadas não se pode esperar o mesmo rigor de representação encontrado nas ciências puras. Pelo contrário, essas representações são deliberadamente inclinadas para uma finalidade específica (MATTESSICH, 2003, p. 455).¹⁸

O fato de a contabilidade ser aplicada a diversos segmentos de mercado, atender a finalidades específicas de empresas comerciais, industriais, de serviços, financeiras, securitização etc., e precisar adaptar-se para atender às suas diversas especificidades não a impede de representar a realidade, mas o faz de forma ajustada:

Seja na pintura ou na nossa própria disciplina, um determinado viés, dependendo da meta de informação, é indispensável - seja uma representação pictórica, prognóstica ou pragmática-conceitual. O viés orientado para fins de representação contábil é a própria razão pela qual eu venho implorando por uma análise dos meios-fim em nossa disciplina. Somente se o nexos de meio-fim é revelado e o objetivo é claramente declarado, *o consumidor de dados contábeis pode levar esse viés em consideração e julgar se uma representação específica é apropriada para seu propósito ou não.* (MATTESSICH, 2003, p. 456, grifo não consta no original)¹⁹.

Os responsáveis pela elaboração dos demonstrativos contábeis precisam estar cientes da necessidade de a contabilidade evidenciar adequadamente o que se propõe. Para Mattessich (2003, p. 467) “o ponto importante é que os números contábeis, por mais aproximados que sejam, deveriam ser representações adequadas de uma realidade subjacente”²⁰. Para o referido autor, o erro mais frequente, o que causa mais confusão que qualquer outro, é exatamente o fracasso em distinguir entre a realidade e a nossa percepção da realidade, incluindo a representação.

¹⁸ *in most of the applied sciences one usually does not concentrate on representing reality but on mastering it, or even changing some of its upper layers. But, occasionally, one or the other applied science is called upon also to represent aspects of reality conceptually. This may be so in meteorology and is certainly the case in accounting. But in those applied sciences one does not and cannot expect the same rigour of representation as encountered in the pure sciences. On the contrary, those representations are deliberately biased towards a specific purpose* (MATTESSICH, 2003, p. 455).

¹⁹ *Whether in painting, or in our own discipline, a certain bias depending on the information goal, is indispensable—be it a pictorial, prognostic or pragmatic-conceptual representation. The purpose-oriented bias of accounting representation is the very reason why I have been pleading for a means-end analysis in our discipline. Only if the means-end nexus is revealed, and the goal is clearly stated, can the consumer of accounting data take this bias into consideration and judge whether a specific representation is appropriate for his purpose or not* (MATTESSICH, 2003, p. 456).

²⁰ *But the important point is that accounting numbers, as approximate as they may be, ought to be adequate representations of an underlying reality* (MATTESSICH, 2003, p. 467).

Essa representação ‘ajustada’ da realidade, essa aproximação dos números contábeis, Mattessich (1995a, 2003) denomina de ‘viés de representação’ e ‘viés orientado para finalidade específica’ e vão ao encontro da proposta de limitações inerentes à Contabilidade como Representação da Realidade, discutida nessa tese.

Quanto ao ‘viés de representação’, o próprio custo-benefício largamente abordado pela Estrutura Conceitual é indicado como viés de representação, tornando a representação menos real que a realidade em si, ou seja, é tão real quanto o custo-benefício permitiu. Adicionalmente, a contabilidade possui limitações na representação da realidade porque, entre a realidade e sua representação (feita pela contabilidade), está o profissional da contabilidade, inclusive com seus juízos de valor (MATTESSICH, 1995a, 2003). Nesse contexto da realidade social, Carqueja (2007) relembra que o profissional contábil, ainda que comprometido, não apaga interesses pessoais, familiares, da organização profissional, ou outros, com os quais tem que lidar.

O ‘viés orientado para finalidade específica’, está no cerne da qualificação da contabilidade como ciência social aplicada, pois se reconhece a existência de diferentes grupos de indivíduos, empresas, que perseguem objetivos distintos. Trata-se de um viés orientado para fins de representação contábil e deliberadamente inclinado para uma finalidade específica.

Independentemente das limitações, a contabilidade deve sempre perseguir a representação adequada da realidade subjacente, pois, do contrário, sempre que os números contábeis não estão apoiados na realidade (falha na representação adequada da realidade), ocorrem desastres, implicando minimamente em perdas financeiras, econômicas. À título de exemplo extremo, o caso da ENRON é uma evidência de falhas na representação contábil. Este caso é considerado emblemático porque até acadêmicos reconhecidos estiveram envolvidos (o presidente do comitê de auditoria era professor da Universidade de Stanford), havendo perda de contato com a realidade. É fundamental que se tenha claro na mente a realidade que se pretende representar, do contrário haverá deturpações (MATTESSICH, 2003).

“Os contabilistas, como profissionais, resolvem problemas de representação, quando a partir da realidade constroem uma imagem, e de interpretação, quando a partir de uma imagem procuram compreender e analisar a realidade representada” (CARQUEJA, 2007, p. 11). É a partir das dificuldades da contabilidade em representar a realidade que surgem as limitações a que este estudo propõe expor, que precisam ser conhecidas e trabalhadas para que sejam superadas, ou ao menos minimizadas as deturpações que causam assimetria informacional e decisões equivocadas por parte de quem necessita fazer uso da informação contábil.

Estas limitações são inerentes e coerentes com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Este conceito entende que limitações se farão presentes, visto que

representação, por definição, é uma projeção da realidade e nunca a realidade em si. Por ser uma cópia, aproximação da realidade, sempre estarão ausentes algumas informações que impedem a observação do cenário completo, no entanto, precisam refletir, na medida do possível, os atos praticados no mundo dos negócios. Dessa forma, Morgan (1988), Macintosh *et al.* (2000) e Macintosh (2002) ratificam que o que se espera das informações contábeis é que não sejam mera interpretação da realidade, mas que sejam a expressão efetiva de algo objetivo e real.

A própria Estrutura Conceitual da contabilidade, apesar do seu esforço pela representação fidedigna, reconhece a existência destas limitações, quando afirma que “representação fidedigna não significa exatidão em todos os sentidos [...] Em grande medida, os relatórios financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos, em vez de representações precisas”²¹ (IASB, 2010, p. 11). Reconhece-se também que a visão proposta pela estrutura conceitual dificilmente seja alcançada em sua íntegra no curto prazo, pois leva-se tempo para o entendimento, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos. No entanto, é preciso que seja estabelecido um objetivo para o qual se esforçar, de forma que os relatórios financeiros possam evoluir e melhorarem sua utilidade (IASB, 2010).

Essas discussões acima mencionadas são importantes uma vez que os ajustes realizados na estrutura conceitual do IASB, a *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, elaborados conjuntamente pelo IASB e FASB (*US Financial Accounting Standards Board*) parecem fazer eco a discussões de alguns pesquisadores proeminentes no debate da Contabilidade como Representação da Realidade (MATTESSICH, 1995a, 1995b, 2003, 2009; LEE, 2006a, 2006b, 2009).

A *Conceptual Framework* (IASB, 2010) e por correlação o CPC 00 (CPC 2011), quando da abordagem sobre as características qualitativas da informação contábil da estrutura conceitual básica da contabilidade, inclui o elemento ‘representação fidedigna’ indicando que

os relatórios contábil-financeiros representam fenômenos econômicos em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não deve apenas representar fenômenos relevantes, mas também tem que representar fielmente os fenômenos a que se pretende representar”²² (IASB, 2010, p. 14).

²¹ *To a large extent, financial reports are based on estimates, judgements and models rather than exact depictions. The Conceptual Framework establishes the concepts that underlie those estimates, judgements and models* (IASB, 2010, p. 11).

²² *Financial reports represent economic phenomena in words and numbers. To be useful, financial information must not only represent relevant phenomena, but it must also faithfully represent the phenomena that it purports to represent* (IASB, 2010, p. 14 - Q12).

Essa proposta corrobora com a abordagem de Mattessich (2003) da Contabilidade como Representação da Realidade. Os adjetivos que o IASB (2010) e CPC (2011) utilizam para caracterizar tais características qualitativas, em especial a representação fidedigna da realidade, reforçam essa abordagem. Indica-se que as informações precisam ser completas (inclui todas as informações necessárias para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo descrito), neutras (indica que é sem viés na seleção ou apresentação das informações financeiras), livres de erros materiais (significa que não há erros ou omissões na descrição do fenômeno e que o processo de produção dessa informação é livre de erro).

O IASB (2010, p. 15) é categórico ao afirmar que “a informação deve ser relevante e fielmente representada para que seja útil”²³. Nesse sentido, duas questões adicionais também evidenciam as preocupações dos normatizadores em ter na contabilidade um retrato da realidade social. A primeira refere-se ao fato de que houve um posicionamento mais claro de que as informações contidas nos relatórios contábil-financeiros se destinam aos usuários externos: investidores, financiadores, ou outros credores. A proposta visa munir tais usuários, de informações úteis, sem preocupação em atender a um ou outro usuário de forma específica.

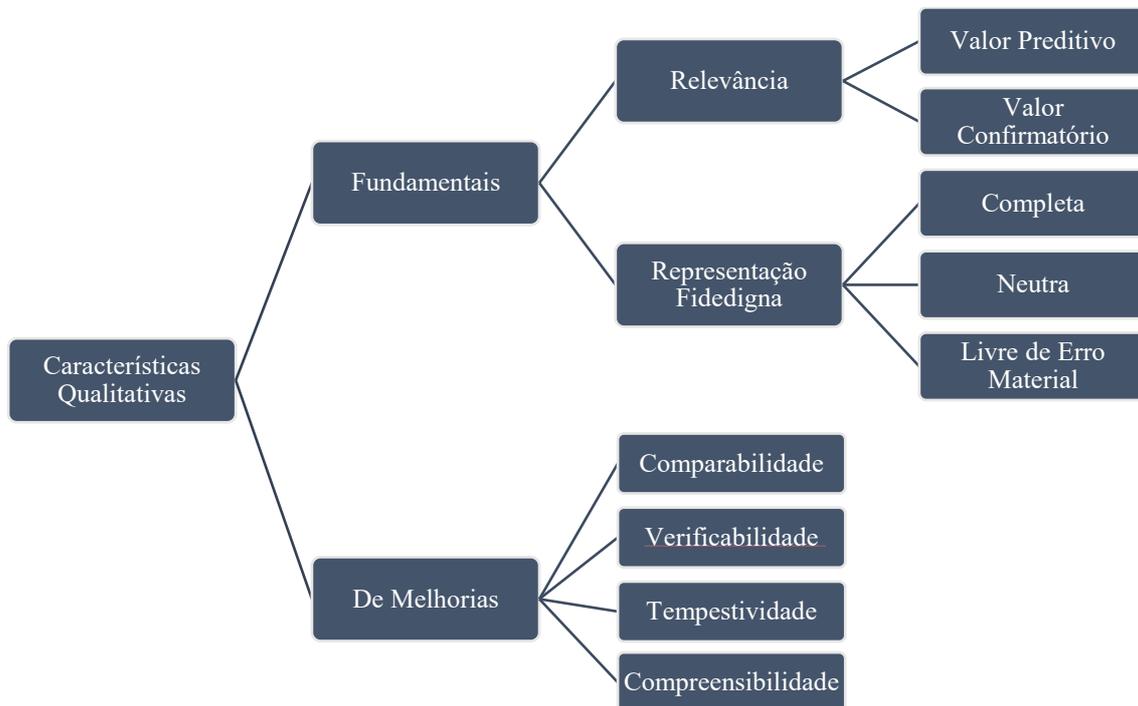
Também não foi aceito, durante as audiências públicas, as sugestões de determinados órgãos de incluir na Estrutura Conceitual a possibilidade de postergação de informações sobre alterações nos ativos ou passivos com o objetivo de “manutenção da estabilidade econômica”. O intuito dessa rejeição foi indicar que, ao prover informação fidedigna e relevante, pode haver melhora na confiança do usuário e, dessa forma, contribuir para a promoção da estabilidade econômica (IASB, 2010).

A relevância, outra característica qualitativa fundamental, está muito semelhantemente incorporada aos propósitos da Contabilidade como Representação da Realidade, conforme discutido no parágrafo anterior. Adicionalmente, para que haja um retrato completo (assim como a palavra modelo, retrato é outra expressão equivalente à representação) da realidade econômica, é necessário utilizar-se das características qualitativas de melhorias da informação contábil, procurando superar as limitações à correta representação da realidade e permitindo que a informação contábil seja comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

A Figura 2 indica, resumidamente, tais características desejáveis à informação contábil conforme preconizado pelo IASB (2010) e CPC (2011) em sua Estrutura Conceitual:

²³ *Information must be both relevant and faithfully represented if it is to be useful* (IASB, 2010, p. 15 - Q17).

Figura 2 - Características qualitativas da informação contábil



Fonte: Martins, Diniz e Miranda (2018, p. 5)

Convém reiterar os argumentos de Lee (2009) sobre o fato que o assunto carece de avanços significativos para que se reflita profundamente no pensamento contábil atual e que “é preciso reforçar que a realidade da contabilidade social precisa ser introduzida no currículo contábil e na sala de aulas”²⁴ (LEE, 2009, p. 6). Ele argumenta que o caminho é árduo, pois a tentativa de mudar os hábitos de uma vida dos responsáveis pela padronização da contabilidade é excessivamente otimista, mas ele acredita ser necessário. A mudança também precisa acontecer nos educadores e pesquisadores.

Os normatizadores e profissionais têm sido treinados no sistema convencional de contabilidade e é improvável que eles sejam capazes de reconhecer a necessidade de estudar a ontologia e a epistemologia da realidade social. A responsabilidade pela introdução da realidade social na contabilidade, portanto, parece estar com os educadores e pesquisadores. Tanto a SRCM como a OMR têm muito a oferecer para melhorar a qualidade do pensamento contábil que apoia as normas e práticas contábeis (LEE, 2009, p. 6)²⁵.

²⁴ *It is therefore worth reiterating that accounting for social reality needs to be introduced to the accounting curriculum and classroom, preferably in a way that permits consideration of the relative merits of the SRCM and the OMR* (LEE, 2009, p. 6).

²⁵ *Standard setters and practitioners have been trained in the conventional System of Accounting and it is unlikely they are capable of recognizing the need to study the ontology and epistemology of social reality. The responsibility for introducing social reality to accounting therefore seems to lie with educators and researchers. Both the SRCM and the OMR have much to offer in improving the quality of the accounting thought that supports accounting standards and practices* (LEE, 2009, p. 6).

Conforme pode ser visto nas discussões acima relacionadas e nas implementações do IASB, há crescimento na compreensão da contabilidade como realmente social e aplicada, mas o assunto carece de avanços nas diversas instâncias as quais se discute o pensamento contábil. O próximo tópico discute as limitações da contabilidade à luz das características qualitativas da informação contábil-financeira útil (*Conceptual Framework*).

2.3 Limitações da Contabilidade como Representação da Realidade versus Estrutura Conceitual da Contabilidade

A década de 1980 foi marcada por diversos debates relacionadas à contabilidade. Bueno e Lopes (2005) destacam que o ECOSOC – Conselho Econômico e Social das Nações Unidas foi criado em 1982, depois que a UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*) se despertou para a importância da contabilidade e dos relatórios financeiros oriundos dela no contexto do impacto das empresas multinacionais na economia mundial. Porém o Grupo de Trabalho do ECOSOC não conseguiu grandes avanços inclusive porque especialistas de alguns países questionavam se era incumbência da ONU definir padrões para a contabilidade. Por exemplo, os especialistas americanos recomendavam que as discussões relacionadas à contabilidade e demonstrações financeiras deveriam ficar à cargo do então IASC, (atual IASB). Dessa forma, o IASB ganha destaque pela publicação da *Conceptual Framework* em 1989.

A *Conceptual Framework* (do qual o CPC 00 é a versão recepcionada no Brasil²⁶) tem sido atualizada nestes últimos anos, fato coerente, uma vez que o texto era de 1989. O projeto de atualização foi realizado em fases. A primeira fase, concluída em 2010, divulgou os capítulos 1 e 3 do *Conceptual Framework* que englobam os objetivos de elaboração e divulgação do relatório contábil-financeiro de propósito geral e as características qualitativas das informações contábil-financeiras útil. A segunda fase (março/2018) atualiza o capítulo 4, texto remanescente de 1989 (*Financial statements and reporting entity*), e incorpora quatro novos capítulos: *The*

²⁶ A resolução do CFC nº 1055/05 cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC para, conforme artigo 3: “O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

elements of financial statements, Recognition and derecognition, Measurement e Presentation and disclosure.

A revisão da *Conceptual Framework* de 2018 trouxe consigo algumas mudanças, dentre elas, a discussão dos conceitos de mensuração e o que considerar ao selecionar um critério de mensuração e conceitos de apresentação e divulgação da informação contábil e orientações sobre desreconhecimento de ativos e passivos removidos das demonstrações financeiras. Essa revisão também incorpora os conceitos de prudência, *stewardship*²⁷, incerteza na mensuração e aprofunda na essência sobre a forma.

Segue breve resumo do conteúdo de cada um dos capítulos da nova *Conceptual Framework for Financial Reporting* que passa vigorar e ser obrigatória às empresas em 2020, considerando o IASB (2018a):

- Capítulo 1: *The objective of financial reporting* – Foi extensamente considerado na revisão de 2010, portanto não foi o foco da revisão de 2018. No entanto houve preocupações em esclarecer por que a informação usada na avaliação da administração é necessária para atingir o objetivo do relato financeiro.
- Capítulo 2: *Qualitative characteristics of useful financial information* – Também foi revisado com detalhes em 2010, e praticamente não foi considerado nessa revisão de 2018. No entanto julgou-se necessário incorporar esclarecimentos sobre a prudência, incerteza de mensuração e essência sobre a forma na avaliação da informação útil.
- Capítulo 3: *Financial statements and the reporting entity* – este capítulo é novo e discorre o objetivo e o escopo das demonstrações financeiras e fornece uma descrição da entidade que o reporta. Houve uma inversão do capítulo com as características qualitativas, que antes ocupava este capítulo.
- Capítulo 4: *The elements of financial statements* – como o conteúdo deste capítulo era remanescente de 1989, foram ajustadas as definições de ativo e passivo e, por consequência, atualizadas as definições de receita de despesa. A definição de Patrimônio manteve-se inalterada.

²⁷ Crença de que o gestor trabalha para o coletivo, agindo para conquistar os objetivos da organização. A *stewardship* reconhece que o ambiente interfere na organização e defende a existência de flexibilidade na determinação da intensidade dos mecanismos de governança de forma que o resultado sobre o comportamento do gestor seja efetivo (CHRISTOFER, 2010). No contexto da *Conceptual Framework*, a incorporação dessa palavra tem a intenção de dar suporte aos investidores de longo prazo que precisam de informações que os ajudem a avaliar a administração da gestão dos recursos econômicos da entidade (IASB 2018, p. 14). É uma forma de melhor balizar o quão real tem sido a representação da realidade evidenciada pelas empresas. Porém a Estrutura Conceitual não se preocupa em esclarecer a *stewardship*, mas sim em usar o termo.

- Capítulo 5: *Recognition and derecognition* – este capítulo foi incluído para discutir com mais detalhes os critérios de inclusão e remoção, nas demonstrações financeiras, de itens que atendam a definição de ativo, passivo, patrimônio, receitas e despesas, assim como os critérios para remoção destes itens. Tais critérios estão diretamente relacionados com as características qualitativas do capítulo 2.
- Capítulo 6: *Measurement* – o capítulo é dedicado à descrição das várias bases de mensuração e discussão dos fatores a serem considerados ao escolher uma forma de mensuração, pois havia pouca instrução nesse sentido na versão anterior da *Conceptual Framework*.
- Capítulo 7: *Presentation and disclosure* - este capítulo é novo e inclui conceitos sobre apresentação, divulgação e orientações sobre a inclusão de receitas e despesas na demonstração de resultados e demonstração de resultados abrangentes. Há ênfase sobre como as informações devem ser apresentadas e divulgadas nas demonstrações financeiras visando melhor comunicação destas, tornando as informações mais relevantes e contribuindo para uma representação mais fiel dos elementos de uma entidade.

Uma análise dos *exposure draft's* e *basis for conclusions* da discussão da Estrutura Conceitual disponibilizados pelo IASB (e.g., IASB 2018c) permite a verificação de que o processo de atualização desta é alvo de intensos debates ao redor do mundo. Por fazer parte de uma construção social, sua versão final não está isenta de arranjos, motivada por aspectos políticos ou interesses corporativos uma vez que a convergência para as normas internacionais também representa um atestado de boas práticas, uma vez que a credibilidade da informação é relevante para os negócios. No entanto, a discussão do conceito para a *Conceptual Framework* parece não tem sido alvo das discussões.

Incrementa-se a esta discussão que as questões culturais dos países envolvidos também dificultam a comparabilidade da adoção das normas (DANTAS *et al.* 2005). Observa-se que a tradição jurídica também interfere na compreensão da Estrutura Conceitual. Em países *code law*, o modelo baseado em princípios é um desafio, pois o contador está habituado a cumprir normas e, quando são oferecidas opções para critérios de mensuração onde este possa buscar livremente, de acordo com situação, a forma que melhor reflita a essência econômica, a implementação não é simples.

Ademais, mesmo entendendo que as discussões da Contabilidade como Representação da Realidade ainda careçam de aprofundamentos, há indícios (LEE 2006a, 2006b,

MATESSICH 2009) do alinhamento do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a estrutura conceitual básica da contabilidade. Pode-se observar que cada característica qualitativa da informação contábil pode ser associada a uma ou mais limitações da contabilidade, inerentes ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

Nesse sentido, a característica fundamental de relevância - *valor preditivo* associa-se à limitação de encontrar o valor justo, e o *valor confirmatório* está associado à análise dos indicadores e sua necessidade de fornecer respostas satisfatórias às análises da situação econômico-financeira das organizações.

Quanto à característica fundamental de representação fidedigna, a proposta de *completude*, está alinhada com a mensuração (especialmente dos intangíveis), ao conhecimento das implicações do custo de oportunidade para a gestão das decisões de melhor escolha e aos desafios da análise contábil em demonstrações que não consideram os efeitos da inflação.

A característica de *neutralidade* está associada ao gerenciamento de informações e manipulações da contabilidade criativa e aos desafios das escolhas contábeis pelos responsáveis pela gestão contábil-financeira. Quanto à característica *livre de erro material*, ela pode ser associada ao impacto das fraudes que tanto assustam e colocam em xeque a relevância social da Contabilidade como Representação da Realidade.

O mesmo ocorre com as características qualitativas de melhorias. Para a *comparabilidade*, analisa-se as escolhas contábeis, assim como os efeitos da inflação nos números da contabilidade; a *verificabilidade* envolve a transparência necessária para a qualidade da informação, enquanto a *tempestividade* retoma as implicações do custo de oportunidade nos negócios. Por fim, a *compreensibilidade* está associada majoritariamente ao domínio da linguagem contábil, da teoria pertinente. No tópico a seguir serão discutidas cada uma das limitações em acordo com a proposta supracitada.

Ressalta-se que a discussão em curso aborda primariamente o usuário externo das demonstrações contábeis, o que inevitavelmente a relaciona com o setor privado, no entanto, pela abrangência da temática e relacionamento com a Estrutura Conceitual, é também passível de aplicação às demais organizações, como instituições do setor público, uma vez que as IPSAS - Estrutura Conceitual do Setor Público são derivadas diretamente da *Conceptual Framework for Financial Reporting*.

2.3.1 Limitações relacionadas às Características Qualitativas Fundamentais da Informação Contábil

Para melhor organização da discussão, as limitações da contabilidade serão analisadas com base em cada característica qualitativa da informação contábil preconizada na *Conceptual Framework for Financial Reporting*.

Para que a informação contábil seja **relevante**, é necessário que seja capaz de fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários (CPC, 2011, p. 15), para isso, precisa ter valor preditivo e valor confirmatório. Para o *valor preditivo*, a *aplicação parcial do valor justo* se torna uma limitação, na medida que os valores de itens patrimoniais não representam efetivamente a realidade econômica. Sua discussão é relativamente recente na contabilidade brasileira e, se sua aplicação em algum momento futuro chegar a ser generalizada, Iudícibus e Martins (2007) arrazoam que haverá uma verdadeira revolução valorativa. Enquanto isso, o que se tem é uma crescente discussão sobre o que deve ser avaliado e quais procedimentos devem ser adotados para sua mensuração, e seus impactos nas empresas e na economia do país.

Barreto, Murcia e Lima (2012) identificaram a percepção de especialistas em economia e mercado financeiro no que diz respeito ao impacto da mensuração a valor justo na crise financeira mundial. Após entrevistas com 13 profissionais com extenso conhecimento nas áreas de economia e mercados financeiros, os resultados encontrados indicaram que a contabilidade a valor justo não teve um papel decisivo na deflagração da crise financeira e que tampouco poderia ter evitado a mesma. Ao contrário, alguns especialistas mencionaram que a crise global talvez fosse descoberta mais tardiamente, caso os bancos não utilizassem uma contabilidade baseada no valor justo.

Percebe-se que o modelo contábil atual ainda carece de ajustes e discussões para que a contabilidade mantenha e alargue seu ativo papel no cenário econômico-financeiro. É importante refletir sobre o conhecimento dessas limitações, necessário aos contadores e analistas na interpretação das demonstrações contábeis das organizações, otimizando os processos de tomada de decisão.

Quanto ao *valor confirmatório*, ou seja, a capacidade de servir de *feedback*, confirmando ou alterando avaliações prévias (IASB, 2010), as *restrições dos indicadores tradicionais* têm sido a limitação principal. Considera-se que um dos objetivos da análise das demonstrações contábeis é extrair dos relatórios contábeis informações úteis à tomada de decisão para saber se

a empresa é rentável ou não, e se ela apresenta liquidez. Tais objetivos visam avaliar a remuneração das empresas para os capitais nelas investidos e sua capacidade de pagamento frente àqueles que fornecem os recursos necessários à sua operação (MARTINS, DINIZ, MIRANDA, 2018). Para os autores, os problemas relacionados à análise das demonstrações contábeis estão arrolados primeiramente com os dados contábeis que compõem os índices, em que as práticas de “embelezamento”²⁸ das demonstrações contábeis dificultam cálculos precisos e corretamente comparáveis. Há também deficiências na composição matemática dos índices (o fato das demonstrações contábeis trabalharem com situações estáticas, a diferença de temporalidades dos elementos patrimoniais, incapacidade dos indicadores de captarem a sazonalidade das empresas, problemas de classificação das contas patrimoniais, etc.).

As informações contábeis também precisam ter o atributo da *materialidade* para que sejam relevantes. Uma informação é percebida como material se a sua omissão ou divulgação distorcida puder influenciar o tomador de decisão acerca da entidade em análise (IASB, 2010).

Para que uma informação possua **representação fidedigna**, precisa ser completa, neutra e livre de erro material. O CPC (2011) reconhece que este é um desafio e o foco está na qualidade da informação disponível aos decisores, portanto, passível de limitações à correta representação da realidade. “A visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, ao menos no curto prazo (...)” (CPC 2011, p. 9).

Para que a informação seja *completa*, o retrato da realidade econômica deve incluir todos os atributos necessários para que o usuário compreenda o fenômeno que está sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias (IASB 2010, p. 9). Nesse sentido, a primeira limitação que emana é a *dificuldade de mensuração*, especialmente dos intangíveis. Tem-se intensificado essa discussão e são crescentes os elementos de valor das empresas que não são computados nos balanços pela ausência de mecanismos de mensuração. Percebe-se nos estudos de Mizik e Jacobson (2008, 2009) que as abordagens tradicionais para avaliação financeira das empresas apresentam dificuldades em avaliar os negócios que apresentam ativos intangíveis significantes. De modo semelhante, Perez e Famá (2006) indicam que a grande maioria dos ativos intangíveis nem sequer é contabilizada nos demonstrativos financeiros das empresas. A principal razão está na dificuldade de identificação, definição e mensuração desses ativos por parte das empresas.

²⁸ Termo utilizado por Martins, Diniz e Miranda (2018) para se referir à prática de algumas empresas de enfeitar a informação, tornando-a mais atraente que realmente é.

O estudo realizado por Oliveira *et al.* (2014) comparou o desempenho, mediante indicadores contábil-financeiros, de dois portfólios de empresas por cinco anos. O primeiro, composto por empresas intangível-intensivas e outro com pequena proporção de intangibilidade, procurando conhecer a realidade do mercado brasileiro. Os resultados demonstram que o portfólio de empresas com maior proporção de intangibilidade apresenta desempenho superior na grande maioria dos períodos e indicadores avaliados. Os resultados geram evidência de que os ativos intangíveis são capazes de gerar vantagem competitiva para as companhias.

Outra limitação à informação *completa* é o não registro do *custo de oportunidade*, muito comentado e pouco compreendido. A necessidade contínua de se fazer escolhas deve levar em consideração as melhores alternativas descartadas e seu impacto nas empresas. Normalmente é associado ao custo da renúncia diante das diversas opções disponíveis no mercado. Goulart (2002) assegura que o custo de oportunidade se refere à melhor alternativa descartada. O conceito é relativamente simples, porém a sua aplicação tende a ser considerada complexa e nebulosa pelos profissionais do mercado. Goulart (2002) confirma sua hipótese de pesquisa de que o conhecimento sobre o custo de oportunidade, por parte dos profissionais de contabilidade é insatisfatório. A pesquisa feita com 71 contadores indicou que apenas 20% afirmam ter conhecimento satisfatório sobre o tema. Considerando a sua relevância e potencial de aplicação nas atividades empresariais, é fundamental que os contadores adquiram maior compreensão da temática e suas possíveis aplicações.

A *desconsideração dos efeitos da inflação* na contabilidade também se configura como um desafio significativo, impedindo que a informação seja *completa*. É entendida como o aumento contínuo e generalizado dos preços. O Brasil viveu períodos inflacionários relevantes, atingindo seu auge entre as décadas de 1980 e 1990.

Para Salotti *et al.* (2006) os níveis inflacionários atingidos pelo país fizeram com que os pesquisadores da área contábil desenvolvessem metodologias e técnicas que permitiam reconhecer os efeitos da inflação nas demonstrações contábeis e em sua posterior análise. É considerada relevante pois uma das utilidades das demonstrações contábeis é fornecer análise econômico-financeira da situação das empresas. A correção monetária integral (CMI), nome dado ao processo de reconhecer os efeitos inflacionários nas demonstrações contábeis foi realizado entre 1978 a 1995, quando, devido à implantação do Plano Real, passou a ser proibido no Brasil.

É oportuno salientar que a ausência de correção dos efeitos inflacionários tem prejudicado o processo de análise das demonstrações contábeis. Os ativos de longo prazo não possuem como base o valor da moeda na data do balanço, mas sim o valor da moeda em sua data de aquisição. Para Martins, Diniz e Miranda (2018) a simples atualização pela inflação dos balanços objetos da análise para que tenham base comum não resolve o problema, aliás, dá a falsa ideia de comparabilidade. Esta é uma limitação da contabilidade que exige que se tenha o devido cuidado ao se considerar os efeitos inflacionários, pela falta de informações para fazê-lo por completo.

Takamatsu e Lamounier (2006) indicam que, mesmo que a inflação tenha se estabilizado a níveis relativamente aceitáveis, quando comparados com a realidade anterior ao Plano Real, ela perdura no longo prazo e é necessária sua correção. Os pesquisadores argumentam que foi um retrocesso para a contabilidade, especialmente porque a análise das demonstrações contábeis no Brasil fornece valores imprecisos ao desconsiderar o efeito cumulativo da inflação.

Salotti *et al.* (2006) estudaram o impacto inflacionário nas análises das demonstrações contábeis de 134 companhias de capital aberto no período de 1996-2002, estudando os índices de liquidez, rentabilidade e estrutura de capital. Para os índices de liquidez, não foram verificadas diferenças significativas ao nível de 95% de confiança. Os autores explicam que o resultado se justifica porque, apesar dos valores absolutos sofrerem alterações, a relação entre eles não se altera na composição dos índices. Quando foram analisados os índices de rentabilidade, apenas o setor de comércio apresentou diferença significativa nas demonstrações com e sem a correção monetária. No entanto, o índice de endividamento apresentou resultados bastante diferentes, constatando-se que há diferenças significativas para todos os setores analisados, com exceção do setor de alimentos e bebidas que apresentou resultado inconclusivo. Os autores citados (2006) concluem que a falta de uso da correção monetária integral pode distorcer a análise da situação da estrutura de capital das empresas.

Takamatsu e Lamounier (2006) analisaram os dados com e sem os efeitos da inflação nos principais grupos de contas do balanço patrimonial da empresa Usiminas para os anos de 2002, 2003 e 2004. Concluíram que, pela análise horizontal, sem os efeitos da inflação, o ativo total da empresa cresceu 9%. No entanto, quando considerados os efeitos da inflação nas demonstrações do período, revela-se uma retração de 7% no mesmo indicador. Percebe-se um impacto de 16% no crescimento, considerando apenas 3 anos de análise. Se o horizonte temporal fosse maior, os resultados seriam ainda mais significativos.

Outro aspecto da correta representação fidedigna é que a informação seja *neutra*. O CPC (2011, p. 16) assim se expressa:

Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Um retrato neutro não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso, ênfase maior ou menor, ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Informação neutra não significa informação sem propósito ou sem influência no comportamento dos usuários. A bem da verdade, informação contábil-financeira relevante, por definição, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários.

Dois elementos caracterizam as limitações relacionadas à neutralidade da informação, assim como preconiza o CPC: as escolhas contábeis e o gerenciamento de resultados (manipulações). As escolhas contábeis são um campo fértil da contabilidade, pois permite, desde a tomada de decisões discricionárias, relevantes para garantir a representação fidedigna, até decisões com menores graus de clareza, numa margem tênue entre as escolhas e o gerenciamento de resultados. Também parece não haver consenso sobre os limites entre os dois elementos.

O estudo de Souza e Lemes (2016) teve o intuito de identificar o grau de comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para investimento de companhias abertas do Brasil, Chile e Peru, e averiguar se determinadas características das entidades influenciam a escolha dos gestores pelo valor justo. Para os ativos imobilizados, constatou-se que houve aumento das comparabilidades nacional e internacional, com a adoção das IFRS, sendo crescentes ao longo do tempo. Para os ativos intangíveis, não houve aumento substancial nas comparabilidades nacional e internacional. Para as Propriedades para Investimento - PPI, as comparabilidades nacional e internacional não aumentaram com a adoção das IFRS. Concluiu-se que a simples adoção das IFRS não garantiu a comparabilidade. Foi identificado pela análise de regressão que as características setor de atuação, auditoria por *big four*, país, remuneração dos gestores, tamanho da entidade, endividamento, rentabilidade, relevância e tempo influenciaram as escolhas contábeis dos gestores, indicando a possibilidade de ter havido uso das opções investigadas para a prática de gerenciamento de resultados.

A despeito dos significativos e constantes esforços para melhorar a capacidade de controle e gerenciamentos das informações contábeis, a dependência das escolhas contábeis, estimativas e julgamentos, assim como de métricas financeiras padronizadas possibilita algum nível de gerenciamento de resultados. Sherman e Young (2016) ressaltam que, mesmo em meio

às mudanças para os padrões internacionais, a contabilidade ainda permanece obscura e as empresas ainda conseguem manipular o sistema contábil. Os autores indicam cinco problemas/limitações das demonstrações contábeis que facilitam a manipulação: padrões universais, reconhecimento da receita, medidas de lucros não oficiais, contabilização a valor justo e ajustes nas decisões, ao invés dos livros.

Por fim, a informação também precisa ser *livre de erro material*.

Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. Nesse sentido, *um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente exato em todos os aspectos* (CPC, 2011, p. 16 – grifo não consta no original).

O ajuste nas decisões, quando conflitante com a representação fidedigna, pode resultar em *fraude* potencial, que é a limitação correspondente, e impede que o usuário tenha acesso à informação relevante, impactando na compreensão da realidade e causando prejuízos econômico-financeiros. A esse respeito, os últimos anos foram marcados por uma série de problemas em corporações de projeções mundiais. Enron, Xerox, World.com, Parmalat, Sadia, Aracruz, Banco Pan Americano, Petrobrás, Odebrecht, Friboi, só para citar algumas. Esse cenário tem mostrado a insuficiência dos controles juntamente com a necessidade constante de aperfeiçoá-los de forma a salvaguardar o patrimônio das empresas, protegendo investidores, assim como a imagem das empresas, aspectos essenciais para a representação da realidade.

Pereira, Freitas e Imoniana (2014) investigaram a eficiência do Sistema de Controles Internos (SCI) no combate às fraudes corporativas. Com estudo de abrangência nacional, verificou-se que as atividades vinculadas ao SCI têm desempenhado de forma eficaz as funções de combate às fraudes corporativas. Comer (2004) alerta que o tema fraude corporativa tende a estar ausente nos cursos de preparação de executivos, faltando formação da parte dos gestores sobre a possibilidade de suas carreiras serem devastadas pela desonestidade dos outros (COMER, 2004). Reforçando esse aspecto, Lima *et al.* (2017) argumentam que a presença do assunto fraudes ainda é ínfima na formação de contadores, fazendo com que eles não saiam preparados para enfrentar adequadamente tal realidade presente no mercado.

As fraudes têm causado prejuízos enormes às corporações e à economia dos países. Essa é uma limitação que tangencia as escolhas contábeis e o gerenciamento de resultados. O portal *Transparency* (2016) evidencia que mais de 2/3 dos 176 países e territórios do Índice de Corrupção Percebida estão abaixo do ponto médio da escala de 0 (altamente corrupto) a 100 (livre de corrupção). O escore médio global é de 43. O número de países com elevados índices

de corrupção é muito superior aos países considerados limpos. Dessa forma, os cidadãos enfrentam diariamente o impacto tangível da corrupção e a contabilidade precisa dar conta dessa problemática nas organizações.

2.3.2 Limitações relacionadas às Características Qualitativas de Melhorias da Informação Contábil

Analisadas as limitações pertinentes às características fundamentais, tem-se as limitações pertinentes as características **qualitativas de melhorias** da informação contábil. A maioria delas são também limitações das características fundamentais e, por já terem sido discutidas no item 2.3.1, serão comentadas brevemente aqui.

A característica de melhoria *comparabilidade* é descrita como

a que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens (...). Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes [...]. Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, *a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade* (CPC, 2011, p. 17 – grifo não consta no original).

A partir da própria discussão feita pela estrutura conceitual da contabilidade, fica latente algumas limitações associadas à comparabilidade, como: a *subjetividade das escolhas contábeis* e a *desconsideração dos efeitos inflacionários*. Se não corretamente trabalhadas, estas limitações dificultarão ao usuário fazer o uso devido desse predicado importante. As escolhas contábeis são indispensáveis para que seja garantida a representação fidedigna (IASB, 2010), ao mesmo tempo em que seu uso discricionário poderá diminuir a comparabilidade esperada pelo IASB. Fields, Lys e Vincent (2001, p. 261) ressaltam que “as escolhas contábeis provavelmente existem porque é impossível ou inviável eliminá-las”. Tais autores argumentam que o que os reguladores precisam fazer é determinar o nível ideal de discricionariedade a partir do delineamento das vantagens e desvantagens de se permitir escolhas contábeis. Costa e Diniz (2015) relatam a influência direta das escolhas contábeis na otimização da carga tributária das empresas.

A ausência da correção monetária dos itens patrimoniais pela desconsideração dos efeitos inflacionários, por sua vez, dificulta a comparabilidade ao longo do tempo em cada instituição, bem como entre instituições ou unidades de negócios. Isto ocorre porque os itens

patrimoniais são registrados em diferentes períodos, portanto as defasagens são heterogêneas entre as entidades, tornando complexo o processo de comparação.

Verificabilidade é outra característica de melhoria da informação contábil. É descrita pela estrutura conceitual como aquela que

[...] ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômnicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna (IASB 2010, p. 16).

Nestes termos, observa-se que a limitação está relacionada com a *falta de transparência* da informação financeira. Sua falta impede que se consiga observar as informações e o modo como elas foram construídas, impedindo, inclusive sua reprodução (Marques *et al.*, 2015). A transparência, parte integrante do que se denomina *accountability*, mesmo depois de tantos anos de discussão, é um conceito em construção, que carrega consigo várias nuances e significados.

Head (2003) indica que a transparência possui várias direções. Para ele, há transparência para cima, concebida tanto em termos de relacionamentos hierárquicos como da análise principal-agente que subsidia a maioria dos modelos econômicos; a transparência para baixo, que ocorre quando os governados podem observar a conduta, o comportamento e/ou resultados de seus governantes; a transparência para fora, que ocorre quando o subordinado hierárquico consegue observar o que está acontecendo além da organização, e a transparência para dentro, que ocorre quando aqueles que estão fora da organização conseguem observar aquilo que ocorre em seu interior. A ausência de transparência em qualquer destas direções pode caracterizar-se como limitação da informação.

Marques *et al.* (2015) analisaram a relação entre a qualidade das informações contábeis e o nível de transparência das empresas brasileiras. O estudo com dados trimestrais de 18 empresas no período de 2007 a 2013 evidenciou que nas empresas ganhadoras do Prêmio ANEFAC²⁹, as correlações (52,8% a 63,1%) entre Valor de Mercado por Ação, Lucro por Ação (LPA) e Patrimônio Líquido por Ação (PLA) foram estatisticamente significativas. O modelo de regressão foi estatisticamente significativo para as empresas ganhadoras, com um de R² de 46,78%, enquanto o modelo para as não ganhadoras teve um R² de 0,01%. Além disso, as variáveis explicativas (LPA, PLA e intercepto) foram significativas ao nível de 1%, enquanto, no modelo composto por empresas não ganhadoras, o PLA não foi significativo. Os resultados

²⁹ O Prêmio ANEFAC é concedido anualmente a 25 empresas que se destacam na transparência e clareza das informações prestadas pela companhia ao mercado, que geram valor agregado ao negócio.

encontrados sugerem que, de fato, o nível de transparência atribui maior significância aos números contábeis na capacidade de explicação do valor de mercado.

Uma informação precisa ser *tempestiva* ao ponto de influenciar os tomadores de decisão. Nesse sentido, um *sistema jurídico code law*, como o brasileiro, com elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas e com forte influência do governo poderia vir a ser um empecilho às empresas que desejam publicar suas demonstrações tempestivamente. Ball e Shivakumar (2005) e Conover, Miller e Szakmary (2008) indicam que o sistema jurídico influencia fortemente os relatórios financeiros das empresas e que em países com sistema *code law*, ocorrem mais atrasos na entrega das demonstrações.

Finalmente, tem-se a característica qualitativa de melhoria da informação contábil denominada *compreensibilidade*. A proposta da compreensibilidade inclui “classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão tornando-a compreensível” (CPC, 2011, p. 18). Porém, a própria estrutura conceitual da contabilidade argumenta sobre a complexidade e dificuldade de compreensão de determinados fenômenos contábeis:

Relatórios contábil-financeiros são elaborados para *usuários que têm conhecimento razoável de negócios* e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo (CPC, 2011, p. 19, grifo nosso).

A falta do domínio do conteúdo técnico torna-se então uma verdadeira limitação por parte do usuário da informação contábil. Observa-se que as normas contábeis reconhecem que há razoável grau de complexidade na linguagem contábil e que isso pode interferir na compreensão das informações contábeis, exigindo conhecimento razoável das mesmas (IASB, 2010). É verdade que toda profissão tem sua própria linguagem e é necessário que os profissionais que atuam na área possuam domínio dessa linguagem para que possam se comunicar adequadamente. Na contabilidade, isso parece ser especialmente verdadeiro. Dias (2000) argumenta que a contabilidade tem uma linguagem própria, vocabulário especial com vistas a transmitir a história financeira das organizações e possui certa dependência de terminologia especializada. É preciso estudo e dedicação para compreendê-la, pois demanda alto nível de conhecimento técnico.

No entanto, a contabilidade não se restringe aos profissionais da área, pelo contrário, tem sido utilizada por profissionais diversos que nem sempre detém o domínio necessário. Pela sua abrangência, a contabilidade tem sido considerada a linguagem dos negócios (LOVOIE, 1987; RIAHI-BELKAOUI, 1995; BUFFETT; CLARK, 2007; DIAS, 2013; FREZATTI;

BARROSO; CARTER, 2015) o que atribui a ela um caráter de universalidade. Dessa forma, entendê-la corretamente pelos profissionais envolvidos é condição básica para que as informações possam ser aproveitadas para interpretação e análise dos eventos econômicos, com vistas a fornecer subsídios ao processo decisório. Por outro lado, os profissionais da contabilidade devem tomar cuidado com o uso excessivo de termos técnicos, a fim não tornar a contabilidade excessivamente técnica e de difícil compreensão.

Ao detalhar os resultados de 42 estudos realizados de 1952 à 1993 sobre a legibilidade das comunicações contábeis, com destaque para as demonstrações financeiras e notas de rodapé das demonstrações contábeis, juntamente com oito estudos focados em sua compreensibilidade, Riahi-Belkaoui (1995) conclui, com forte ênfase, que a legibilidade é difícil e que a compreensão, quer seja por profissionais preparadores certificados, seja por analistas financeiros, seja por usuários universitários e não profissionais, é problemática. O autor (1995) argumenta que um dos mais importantes propósitos da contabilidade é comunicar as informações relevantes para diversos tipos de usuários, e faz isso mediante símbolos e regras gramaticais.

Como agravante desse contexto (dificuldade de compreensão da contabilidade), Garnsey e Fischer (2008), ao analisarem uma amostra de 20 conjuntos de demonstrações contábeis dos anos de 1973 a 2002 utilizando técnicas estatísticas de processamento de linguagem natural para identificação de novos termos à medida que entram no léxico contábil, concluem que a contabilidade tem continuamente incorporado novos termos ao vocabulário contábil. Apesar de Riahi-Belkaoui (1995) e Garnsey e Fischer (2008), acima citados, estarem discutindo a legibilidade e não necessariamente a dificuldade de domínio do conteúdo técnico, são relevantes para enfatizar os desafios da área em termos de compreensão da linguagem.

O desafio da compreensão da linguagem contábil também é percebido na pesquisa de Elson *et al.* (2013) realizada com alunos da graduação e pós-graduação em contabilidade de três universidades americanas, sugerindo que o nível de compreensão da linguagem contábil pelos alunos de contabilidade é bastante baixo. Resultante disso, o aluno de graduação e nem mesmo o de pós-graduação é capaz de usar a linguagem contábil para processar as informações contábeis. Esperava-se uma média 7,0 e o resultado encontrado foi 2,77 para graduação e 3,85 para a pós.

Lourenço, Santos e Silva (2015), em pesquisa semelhante a de Elson *et al.* (2013), porém no Brasil e com foco em captar o que os estudantes pensam sobre o resultado abrangente, conclui que os respondentes que estão se formando em ciências contábeis não possuem

conhecimentos básicos sobre a Demonstração do Resultado Abrangente, apesar de acharem-na importante, indicando que não possuem o conhecimento necessário nem para lograr êxito nos exames do CFC ou ENADE, indicando conhecimento aquém do esperado.

O Quadro 4 sintetiza a discussão deste tópico evidenciando a associação das limitações da contabilidade com cada uma das características da informação contábil.

Quadro 4 - Limitações na Representação da Realidade pela contabilidade

Características Qualitativas da Informação Contábil	Tipo	Características	Limitações	Autores-chave para discussão
	FUNDAMENTAIS	Relevância	Valor Preditivo	Aplicação Parcial do Valor Justo
Valor Confirmatório			Indicadores Financeiros Inadequados ou Insuficientes	MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018
Representação Fidedigna		Completa	Ausência de Mecanismos Adequados de Mensuração	OLIVEIRA <i>et al</i> , 2014; MOURA; THEISS; CUNHA, 2014
			Falta de Registro do Custo de Oportunidade	GOULART, 2002
			Desconsideração dos efeitos da Inflação	SALOTTI <i>et al</i> , 2006; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2015; VIEIRA; ARRUDA; TAVARES, 2016
Neutra		Gerenciamento de Resultados	MOURA; THEISS; CUNHA, 2014; MARTINS; PAULO; MONTE, 2016	
		Escolhas Contábeis	KOLOZVARI; MARCOS; MACEDO, 2014; COSTA; DINIZ, 2015; SOUZA; LEMES, 2015	
Livre de Erro Material		Existência de Fraudes nos Demonstrativos Contábeis	PEREIRA; FREITAS; IMONIANA, 2014	
DE MELHORIAS		Comparabilidade	Escolhas Contábeis	KOLOZVARI; MARCOS; MACEDO, 2014; COSTA; DINIZ, 2015; SOUZA; LEMES, 2015
			Desconsideração dos efeitos da Inflação	SALOTTI <i>et al</i> , 2006; VIEIRA; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2015; ARRUDA; TAVARES, 2016
	Verificabilidade	Falta de Transparência nas Demonstrações Publicadas	ARAUJO MAIA; FORMIGONI; ADERITO DA SILVA, 2012; MARQUES <i>et al</i> , 2015; ZUCCOLOTTO; TEIXEIRA; RICCIO, 2015	
	Tempestividade	Sistema Jurídico <i>Code Law</i>	BALL; SHIVAKUMAR, 2000; CONOVER; MILLER; SZAKMARY, 2008	
	Compreensibilidade	Falta de Domínio do Conteúdo Técnico	GARNSEY; FISCHER, 2008; ELSON <i>et al</i> , 2013, DIAS, 2013	

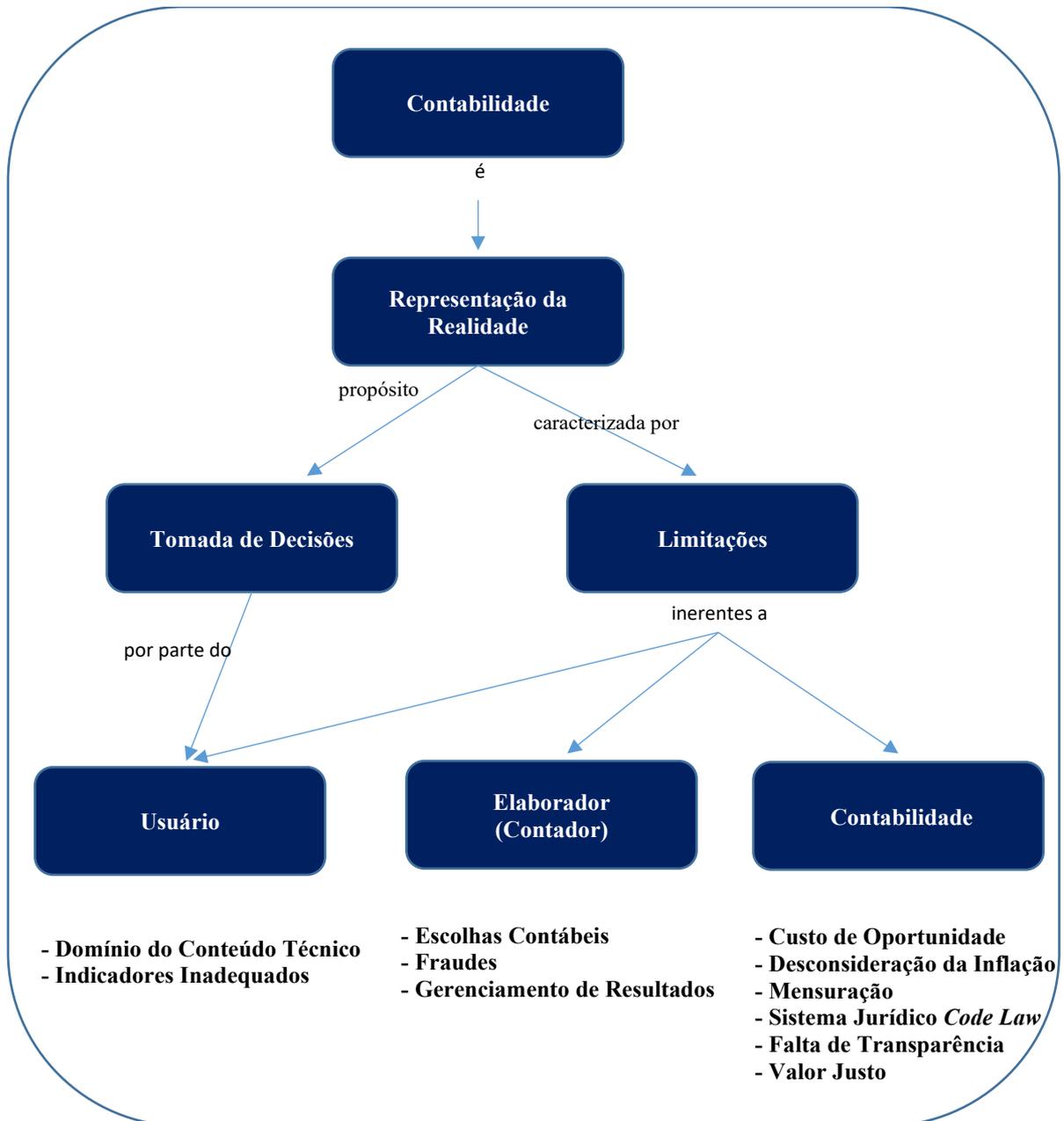
Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores pesquisados.

Percebe-se que não são poucos os desafios e limitações a serem superados para que haja uma correta compreensão da contabilidade, tanto na fase de elaboração das demonstrações, e especialmente divulgação aos usuários externos que tomarão suas decisões com base nas

informações econômico-financeiras divulgadas. A compreensão destas limitações impacta diretamente a percepção das ciências contábeis.

A Figura 3 representa um Mapa Mental que sintetiza as implicações do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade que este estudo discute:

Figura 3 - Mapa mental da Contabilidade como Representação da Realidade



Fonte: Elaborado pelo autor

A Contabilidade como Representação da Realidade tem como propósito a tomada de decisão do usuário externo. É caracterizada por limitações, uma vez que a representação não é a realidade. O conceito assume a presença de limitações que precisam ser levadas em consideração nas tomadas de decisão. Essas limitações podem ser agrupadas em três níveis

distintos. O primeiro nível está relacionado com as limitações inerentes ao usuário, àquele que decide com base nas demonstrações contábeis disponíveis. Ele pode ser relacionado com as limitações de falta de domínio do conteúdo técnico e uso de indicadores inadequados ou insuficientes.

Há limitações também no nível do contador, daquele que é responsável pela elaboração das demonstrações contábeis que serão utilizadas por ele mesmo, pela gestão interna e pelo usuário externo. São limitações inerentes ao processo de seleção e registro das informações contábeis, a saber, escolhas contábeis, possibilidades de gerenciamento de resultados e, em última instância, as fraudes.

Por fim, há o nível inerente à própria contabilidade. Estas são as limitações relacionadas diretamente com as técnicas da contabilidade e são entendidas como sendo o custo de oportunidade, a falta de consideração dos efeitos inflacionários, a ausência de mecanismos adequados de mensuração, a aplicação parcial do valor justo, dificuldades advindas do sistema jurídico do país e o desafio da transparência dos elementos contábeis que serão disponibilizados ao usuário externo.

2.4 Desenvolvimento Profissional e Qualificações Docentes

A formação de professores tem sido considerada como um processo de desenvolvimento contínuo ao longo dos anos de docência (GARCÍA, 1995). Em consonância com o autor, a formação de professores não deve ter um foco único, pois ao longo de sua trajetória de ser formador do outro, ele também precisa se formar.

É por meio da formação inicial e continuada que os docentes podem se manter atualizados sobre mudanças na sua área de atuação, notadamente sobre conceitos-chave como o de Contabilidade como Representação da Realidade, conforme evidenciado Quadro 3 – Conceitos de Contabilidade na Literatura Nacional. Ou seja, como está havendo mudanças nos conceitos contábeis ao longo do tempo, os professores necessitam de formação continuada para se manterem atualizados.

Esse enfoque na formação de professores reconhece que “o aprender a ensinar” é um processo que se prolonga durante a carreira do professor, exigindo uma formação continuada ao longo de seu percurso profissional. Nesse sentido, a formação inicial ou básica passa a ser redimensionada em sua importância diante das competências que o professor deve ter para o

desenvolvimento do seu trabalho. Ela prepara o professor para começar a ensinar (ZEICHNER, 1993) e lhe confere a habilitação e titularidade necessárias para que o aluno se torne professor. Nas palavras de Mello (1998, p. 19) “se o curso de formação básica é condição para um sujeito ‘tornar-se’ professor, ‘ser professor’ implica estar em contínua formação”.

Os estudos e pesquisas nesta linha investigativa da formação de professores têm como base de entendimento a originalidade da cultura escolar e os saberes nela produzidos, efetivamente mobilizados e comunicados pelos professores. Para Libâneo (2001, p. 69), o conhecimento profissional do professor é o “conjunto de conhecimentos teóricos e práticos requeridos para o exercício profissional e competências como as qualidades, capacidades, habilidades e atitudes relacionadas com esses conhecimentos teóricos e que permitem a um profissional exercer adequadamente sua profissão”. Tem sido também denominada de qualificação pedagógica (MIRANDA, CASA NOVA, CORNACCHIONE JUNIOR, 2014).

No contexto do professor como profissional que precisa adquirir conhecimentos teóricos e práticos para o exercício profissional, a legislação brasileira (BRASIL, 1996) prevê que a formação para a docência far-se-á em nível de pós-graduação, prioritariamente em programas de mestrado e doutorado. Nesse sentido, ainda há um longo caminho a percorrer³⁰, no entanto, o cenário tem-se alterado substancialmente nos últimos anos, pelo ritmo acelerado de abertura de novos programas de pós-graduação *stricto-sensu*. A Tabela 1 evidencia a quantidade de programas de pós-graduação *stricto sensu* ofertados no país.

Tabela 1 - Programas *stricto sensu* em ciências contábeis no Brasil - 2019

Região do País	Mestrado		Doutorado	
	Quant. Programas	Estados	Quant. Programas	Estados
Centro-Oeste	3	DF, GO, MS	1	DF
Nordeste	7	BA, CE, MA, PB, PE, RN	3	CE, PB, PE
Sudeste	12	ES, MG, RJ, SP	6	ES, MG, RJ, SP
Sul	9	PR, RS, SC	4	PR, RS, SC
Norte	-	-	-	-
Total	31		14	

Fonte: Elaborado pelo autor, com base em Sucupira (2019)

São 31 o número de instituições de ensino superior que atualmente fornecem programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis. Em 1998 existiam apenas 2, sendo elas

³⁰ Existem apenas 31 programas de pós-graduação *stricto sensu* ativos (2019), a maioria abertos após 2005 para fornecer professores para mais de 1300 cursos de graduação em Ciências Contábeis. Isso sem considerar as áreas correlatas que também possuem disciplinas de contabilidade.

a Universidade de São Paulo (1 doutorado e 1 mestrado) e PUC São Paulo (1 mestrado). Em 2019, tem-se um total de 31 mestrados e 14 doutorados.

Vários eventos científicos foram criados e, atualmente tem-se cerca de 30 periódicos vinculados a programas de pós-graduação *stricto sensu* (UFES, 2019). Silva *et al.* (2012) mencionam que tais programas têm contribuído para a evolução das publicações e pesquisas científicas na área contábil. Este cenário contribui para a expansão da contabilidade e das discussões pertinentes a ela.

Estas alterações, seja na ampliação de ofertas de programas de formação *stricto sensu*, seja pela ampliação de pesquisas e canais de divulgação destas, impactam o desenvolvimento profissional de professores e contadores. O estudo de Andere e Araújo (2008) sobre a formação do professor de contabilidade em ciência contábeis, indica que os programas de pós-graduação *stricto sensu* estão direcionados, em primeiro lugar, para a formação de pesquisadores com conhecimentos teóricos e específicos da área contábil voltados à pesquisa científica. Em seguida estão relacionados com a formação pedagógica, incentivo à formação prática e, por último a formação político-social.

É oportuno ressaltar que a formação *stricto sensu* é apenas um dos elementos do desenvolvimento profissional do professor. Este também precisa desenvolver habilidades, conhecimentos e atitudes que o permitam agir eficazmente no contexto da prática docente.

Vista como profissão, docência é uma atividade que demanda saberes próprios e requer formação profissional para seu exercício; conhecimentos específicos para exercê-lo adequadamente ou, no mínimo, a aquisição dos conhecimentos e das habilidades vinculadas à atividade docente para melhorar sua qualidade, as quais não podem limitar-se aos programas de pós-graduação. O Quadro 5 resume as principais referências sobre saberes docentes e os conhecimentos que eles mobilizam ao ensinar.

Quadro 5 - Saberes/conhecimentos necessários à docência

Autores	Categoria de Saberes/Conhecimentos Docentes
Elbaz (1983)	a) conhecimento do conteúdo e b) conhecimento experiencial.
Schulman (1986, 1987) e Shulman e Schulman (2007)	a) conhecimento pedagógico do conteúdo; b) conhecimento do conteúdo disciplinar; c) conhecimento pedagógico em geral; d) conhecimento do currículo; e) conhecimento do aluno e de suas características; f) conhecimento dos contextos educativos; g) conhecimento dos fins educativos e; f) conhecimento de si mesmo.
Tardif, Lessard e Lahaye (1991) e Tardif (2002)	a) saberes curriculares que se caracteriza pelo saber pedagógico do conteúdo; b) saber disciplinar que caracteriza o conhecimento específico; c) a formação para o magistério representado pelo conhecimento pedagógico geral e; d) saber da experiência, caracterizado pela prática de ensino.

(continua)

(conclusão)

Autores	Categoria de Saberes/Conhecimentos Docentes
Gauthier <i>et al.</i> (1998)	a) saber disciplinar; b) saber curricular; c) saber advindo das ciências da educação; d) saber oriundo da tradição pedagógica; e) saber experiencial e; f) saber da ação pedagógica.
Pimenta (1999) e Pimenta e Anastasiou (2002)	a) saberes da experiência; b) saberes do conhecimento específico; c) saberes didáticos e; d) saberes pedagógicos.
Cunha (2004)	a) saberes relacionados com o contexto da prática pedagógica; b) saberes relacionados com o ambiente de aprendizagem; c) saberes relacionados com o contexto sócio-histórico dos discentes; d) saberes relacionados com o planejamento das atividades de ensino; e) saberes relacionados com a condução da aula e, f) saberes relacionados com a avaliação da aprendizagem.

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores pesquisados.

Dessa forma, os saberes docentes abrangem diferentes tipos e fontes sociais de aquisição, tais como: saber pessoal; saber dos programas; dos livros e materiais didáticos; das tecnologias e técnico-disciplinar. Esses conhecimentos são pragmáticos, ligados ao contexto de ação, à pessoa do professor e à profissão docente. Eles são também existenciais, orientados por crenças, valores e atitudes. Assim, o modo de ser e de estar na docência tende a configurar as disposições, ou as maneiras de agir na prática pedagógica. Desse modo, os saberes da docência possuem um caráter temporal e social e remetem a processos adquiridos e aperfeiçoados no âmbito da prática e da carreira docente (SLOMSKI *et al.*, 2013).

O estudo de Antonelli (2016) averiguou o grau de satisfação dos estudantes de cursos de ciências contábeis em relação às competências docentes. Os resultados evidenciam que os discentes têm esperado mais de seus docentes, com média de satisfação de 4,76, as suas expectativas eram de 7,2. O trabalho em equipe entre docentes e a criatividade demonstrou serem as competências mais deficitárias nos professores. Na contrapartida, a ética é uma competência com alta média. Com relação às expectativas, o que os alunos mais esperam de um professor é o pleno domínio do conteúdo da área (8,92) e a habilidade de planejamento (8,95).

Complementando a discussão, Vasconcelos, Cavalcanti e Monte (2012) abordam os fatores que influenciam as competências docentes em ciências contábeis, constatando que há competências com diferenças significativas quando se compara professores com maior titulação em relação aos de menor titulação; os professores com maior carga horária na IES em comparação com os de menor carga; maior tempo na profissão em relação aos com menor tempo de profissão, assim como os professores que participam de projetos de pesquisa e/ou extensão daqueles que não participam destes projetos.

Ainda é ressaltado (VASCONCELOS; CAVALCANTE; MONTE, 2012, p. 14) que algumas competências necessitam de maior atenção por parte dos professores, principalmente o preparo didático-pedagógico, essencial e decisivo no processo de ensino aprendizagem. Também se verifica que as competências não são características estáticas, pelo contrário, são “influenciadas por fatores de vivência pessoal, profissional e acadêmica do docente e, portanto, estão em constante mudança e aperfeiçoamento, necessitando de atitude por parte do professor para se tornarem mais efetivas”.

O professor-referência também foi alvo de pesquisa (MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2012). Este estudo avaliou os saberes predominantes nos docentes percebidos como professores-referência em um curso de graduação em ciências contábeis em IES pública. Verificou-se que os três saberes docentes que subsidiaram as escolhas dos professores-referência foram, nessa ordem: conhecimento didático, domínio de conteúdo e saberes experienciais. Os resultados apontam para a necessidade de preparação didática sistematizada para o exercício da docência, a necessidade de formação continuada, notadamente *stricto sensu*, para melhor domínio do conteúdo que ensina, juntamente com a importância de o professor estar antenado com as práticas de mercado.

O desenvolvimento profissional contínuo é necessário ao professor que deseja fazer a diferença na vida de seus alunos e, no processo de avaliação do desempenho dos estudantes, o docente desempenha papel significativo conduzindo o preparo do profissional que o mundo do trabalho receberá, apto ou não para desempenhar as atividades profissionais requeridas pelo contador.

Miranda, Casa Nova, Cornachione Junior (2014) descrevem os saberes e competências docente sobre três prismas distintos, mas complementares: qualificação acadêmica, qualificação profissional e qualificação pedagógica. Estes descritores resumem os elementos basilares para a análise docente a ser usada na análise dos conceitos de contabilidade pretendidos por esta pesquisa.

A qualificação acadêmica diz respeito à preparação do docente para o exercício da pesquisa dos temas que leciona. Essa qualificação está relacionada com o título de doutor e com pesquisas relevantes na área. É equivalente ao saber disciplinar (TARDIF; LESSARD; LAHAYE, 1991; TARDIF, 2002; GAUTHIER *et. al.*,1998) e saberes do conhecimento específico (PIMENTA, 1999; PIMENTA; ANASTASIOU, 2002).

Já a qualificação profissional evidencia a relação do docente com as práticas contábeis vigentes no campo profissional. Está relacionada com o docente que trafega entre a docência e

as empresas. Para Marshall *et. al.* (2010), em países como os Estados Unidos, o típico professor qualificado profissionalmente tem a titulação de mestre e uma credencial como a CPA - *Certified Public Accountants*, que é uma ligação normal entre o ensino e a prática contábil. Essa ponte entre as práticas contábeis do dia a dia das empresas e o que se ensina na sala de aulas favorece a transposição didática, a significação do que se ensina.

Por último, tem-se a qualificação pedagógica, que está relacionada com a preparação sistematizada para o exercício da docência, com foco no domínio didático-pedagógico, das metodologias de ensino e das políticas e programas de formação em serviço (MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2014). Está relacionado com o conhecimento pedagógico do conteúdo (SCHULMAN, 1986, 1987, 2007) saber pedagógico do conteúdo (TARDIF; LESSARD; LAHAYE, 1991) saber advindo das ciências da educação (GAUTHIER *et. al.*, 1998) saberes pedagógicos (PIMENTA; ANASTASIOU, 2002) e saberes relacionados com o contexto da prática pedagógica (CUNHA, 2004).

Estas qualificações docentes (acadêmica, profissional e pedagógica) resumem as competências fundamentais no exercício da docência e que podem impactar no rendimento dos estudantes, rendimento este discutido a seguir.

2.5 Rendimento dos Estudantes

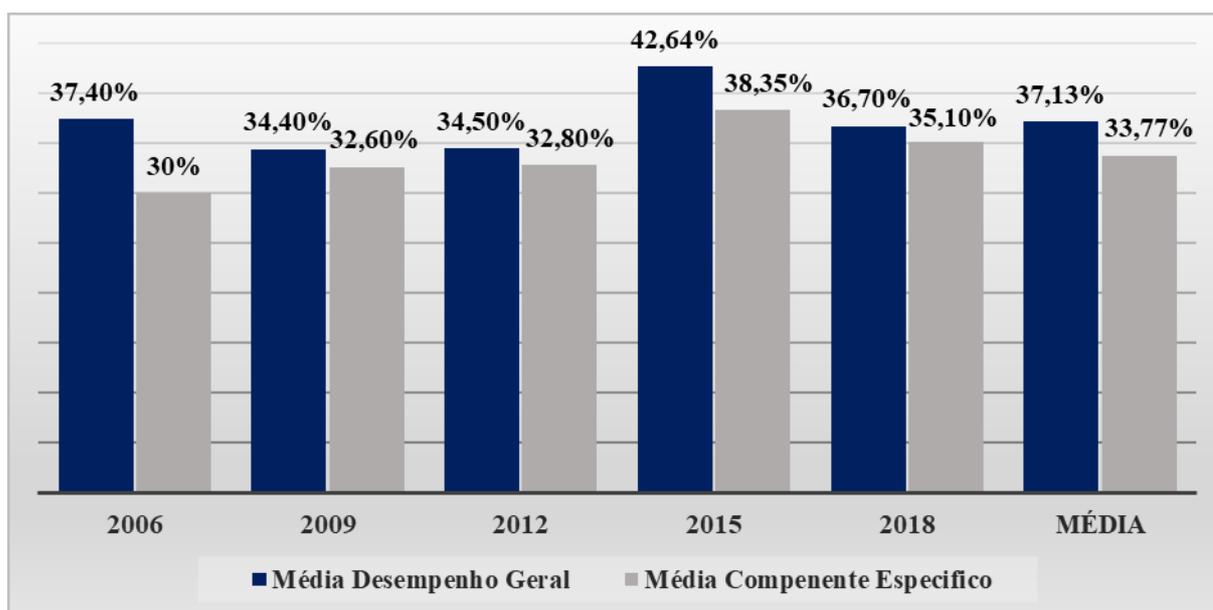
Hanushek (1979) há muito apregoa que o estabelecimento e manutenção de políticas públicas relacionadas ao sistema educacional dependem, em essência, do acompanhamento de como se encontra a educação ofertada, o que normalmente é realizado por intermédio de avaliações. Para o autor, os testes de avaliação do conhecimento educacional são utilizados como forma de mensuração do resultado do processo de produção educacional.

Apesar dos recorrentes debates, ora em protesto, ora em defesa do sistema de avaliação dos estudantes em vigor atualmente, o ENADE é, juntamente com o Exame de Suficiência do CFC, as duas métricas que se tem à disposição para medir o desempenho dos alunos de Ciências Contábeis em âmbito nacional, face ao conteúdo dado e o currículo esperado para os profissionais em formação.

Nestes termos, a métrica mais abrangente na mensuração do desempenho dos alunos no ensino superior brasileiro é o ENADE, que mede o rendimento médio dos alunos concluintes dos cursos a cada três anos. Especificamente em ciências contábeis, a média dos últimos exames (2006, 2009, 2012, 2015 e 2018) está em 33,77% de aproveitamento.

No Gráfico 1, observa-se que o rendimento médio dos alunos não difere muito da média ao longo dos anos. Considerando que o ENADE trabalha questões de conhecimento geral - comum a todos os cursos, e conhecimento específico - próprio de cada curso, o resultado em ciências contábeis é ainda mais preocupante.

Gráfico 1 - ENADE – Desempenho geral do curso de ciências contábeis



Fonte: Elaborado pelo autor com base em Brasil (2019)

O estudo de Miranda (2011) analisou a associação entre o desempenho dos discentes e a qualificação dos docentes dos cursos de Ciências Contábeis. Utilizando o ENADE de 2009 como base para mensurar o desempenho dos estudantes, os resultados evidenciaram que a qualificação acadêmica dos docentes das Instituições de Ensino Superior influencia o desempenho do aluno no ENADE. De modo correlato, Santos, Cunha e Cornachione Junior (2008) analisaram o desempenho dos cursos de graduação em ciências contábeis do estado de Minas Gerais no ENADE 2006, e observaram que o conceito dos cursos reflete, em parte, a titulação dos professores. Foi utilizada uma variável nominal de cinco categorias para avaliar o desempenho dos cursos.

Santos (2012) analisou o efeito das características individuais e institucionais sobre o desempenho acadêmico dos estudantes dos cursos de ciências contábeis. Os achados da pesquisa indicam que o efeito no desempenho acadêmico dos alunos tendeu a ser positivo nas instituições com professores com titulação de mestrado e doutorado e jornada de trabalho de 40 horas (integral) ou de dedicação exclusiva ao ensino e que utilizaram a pesquisa como estratégias de ensino mais recorrente.

Outro estudo que verificou a relação entre a qualificação docente e o desempenho acadêmico de cursos de graduação em Ciências Contábeis, dessa vez nas universidades da região sul do Brasil, foi Zonatto *et al.* (2013). Compreendendo 83 cursos de universidades públicas e privadas, que realizaram o ENADE em 2009, o estudo mostra que as universidades com maiores proporções de docentes com formação em nível *stricto sensu* obtiveram melhores conceitos nesta avaliação. A análise da força da relação existente entre o desempenho acadêmico das Universidades no ENADE e a proporção total de docentes com a titulação em nível de mestrado ou doutorado, apresentou correlação positiva e estatisticamente significativa.

Miranda *et al.* (2015) ao investigarem, entre as variáveis analisadas pelo SINAES, aquelas que influenciam o desempenho acadêmico dos discentes, os autores verificam que os principais itens em que as entidades de ensino superior devem investir para obterem melhores resultados no ENADE são qualificação docente (titulação e formação pedagógica), investimento em infraestrutura e ampliação da quantidade de professores com dedicação exclusiva.

Com o objetivo de mensurar o desempenho (proficiência) dos estudantes de ciências contábeis no ENADE 2012 por meio da Teoria de Resposta ao Item, Camargo (2016) concluiu que os itens contidos na prova ENADE representam elevado grau de dificuldade para o grupo que realizou a prova. Independente das características analisadas, a proficiência apresentada foi muito baixa. A maioria (74,57%) dos estudantes não foi capaz sequer de dominar os conhecimentos e competências mínimos exigidos no exame (leitura e interpretação e raciocínio quantitativo – nível 1). Somente 21,59% dos alunos dominam o nível 1 e, 3,66% conseguem ter os conhecimentos do nível 1, além de apresentar raciocínio lógico e visões sistêmica e holística (nível 2). Apenas 85 alunos (0,18%) alcançaram o nível 3 que envolve, além dos níveis 1 e 2, conhecimento interdisciplinar entre os conteúdos contábeis, capacidade crítico-analítica e aplicação prática dos que conteúdos que domina.

Outros estudos (LIMA FILHO; BRUNI, 2012; PICCOLI; CHIARELLO; KLANN, 2015; SOUZA; VICENTE, 2017) também trazem evidências significativas de que os alunos não têm domínio dos conceitos relevantes da contabilidade.

Os resultados do estudo de Lima Filho e Bruni (2012), que aferiram a compreensão de termos explorados pela disciplina de Teoria da Contabilidade nos cursos de contabilidade, indicaram que há falhas na compreensão dos conceitos contábeis relevantes para a formação do aluno. A compreensão é ligeiramente melhorada quando a titulação do docente evolui de especialista para mestre e o aumento é mais significativo quando o nível de titulação passa de

mestre para doutor, indicando que o domínio atualizado sobre o tema (maior titulação) impacta positivamente no desempenho do aluno. Corroborando com essa assertiva, verificou-se que o domínio dos conceitos contábeis relevantes é um pouco superior entre os alunos de instituições públicas sobre os de instituições privadas.

A pesquisa de Souza e Vicente (2017) avaliou a compreensão dos alunos graduandos em ciências contábeis sobre os conceitos relevantes de Teoria da contabilidade. Identificou-se que os alunos percebem os conceitos de contabilidade mais ligados à normatização (CPC) que integrantes à teoria contábil. Há temas pouco discutidos (Passivo Ambiental e Governança Corporativa) e há aqueles dos quais os alunos desconhecem totalmente (Teoria da Agência e *Earnings Management*) indicando um *gap* quanto ao ensino da disciplina. Os autores mencionam que temas emergentes e de relevância para a profissão contábil não têm sido abordados ou discutidos em profundidade nos cursos de ciências contábeis o que pode levar a deficiências na formação do profissional de contabilidade.

Piccoli, Chiarello e Klann (2015), em estudo similar, procuraram identificar a percepção dos acadêmicos em ciências contábeis com relação a conceitos estudados na disciplina de Teoria da Contabilidade e sua relação com as demais disciplinas do curso. Com análise descritiva e ANACOR dos resultados da pesquisa em três universidades do Oeste de Santa Catarina, os autores concluíram que a disciplina não contribui para mudanças significativas na percepção de conceitos de ativo, passivo, receita, despesa, ganho e perda. Os resultados sugerem uma percepção pouco reflexiva dos conceitos indicando que quem ainda não cursou a disciplina ou aqueles que a cursaram apresentam compreensão similar e básica dos conceitos contábeis.

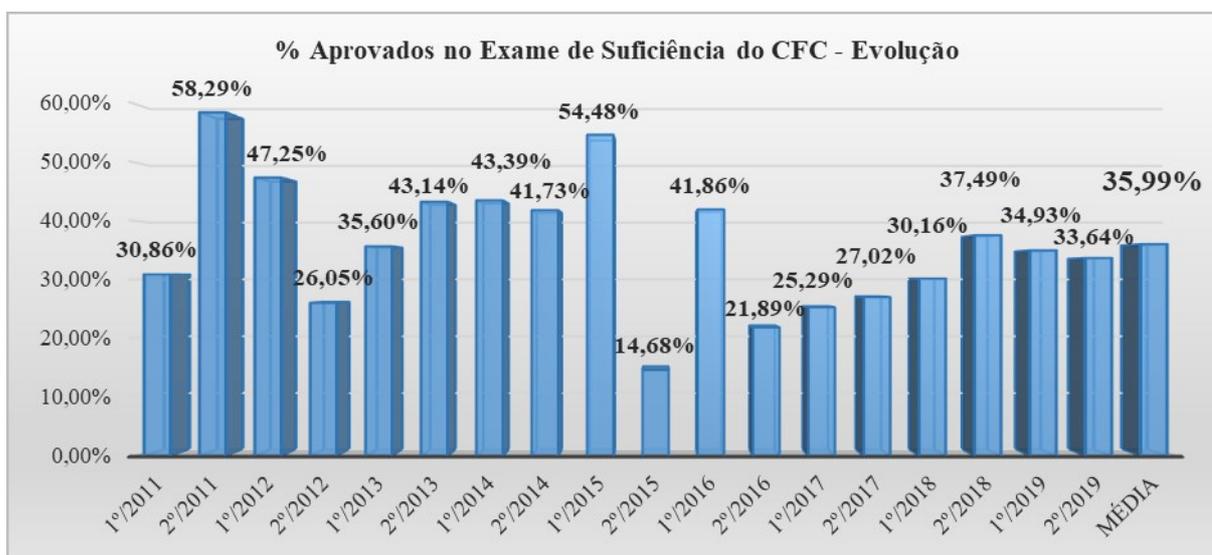
Observa-se, de um lado, deficiências no futuro profissional da contabilidade, e por outro, os impactos do docente na formação deste, mediante seu preparo, titulação e regime de trabalho, entre outros, servindo de direcionamento para o que se pretende nesta pesquisa.

Outra métrica que indica o desempenho dos alunos e sua qualificação para o mercado de trabalho é o exame para ingresso na profissão, pouco comum nos cursos superiores, porém obrigatório em ciências contábeis. A aprovação no Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade é necessária para que o estudante passe para a condição de profissional de contabilidade e tenha licença para exercer sua profissão.

No entanto, os resultados do Exame de Suficiência indicam uma situação preocupante. Conforme o Gráfico 2, desde que o Exame voltou a ser oferecido em 2011, a média de aprovados é de 35,99% dos participantes. O pico de aprovação foi alcançado em 2011, com

58,29% dos inscritos, e o pior resultado aconteceu no segundo semestre de 2015, onde apenas 14,68% dos contadores foram aprovados no exame. Se a análise fosse feita com os técnicos em contabilidade, a situação ficaria ainda pior (o exame para técnicos teve a sua última edição em 2015).

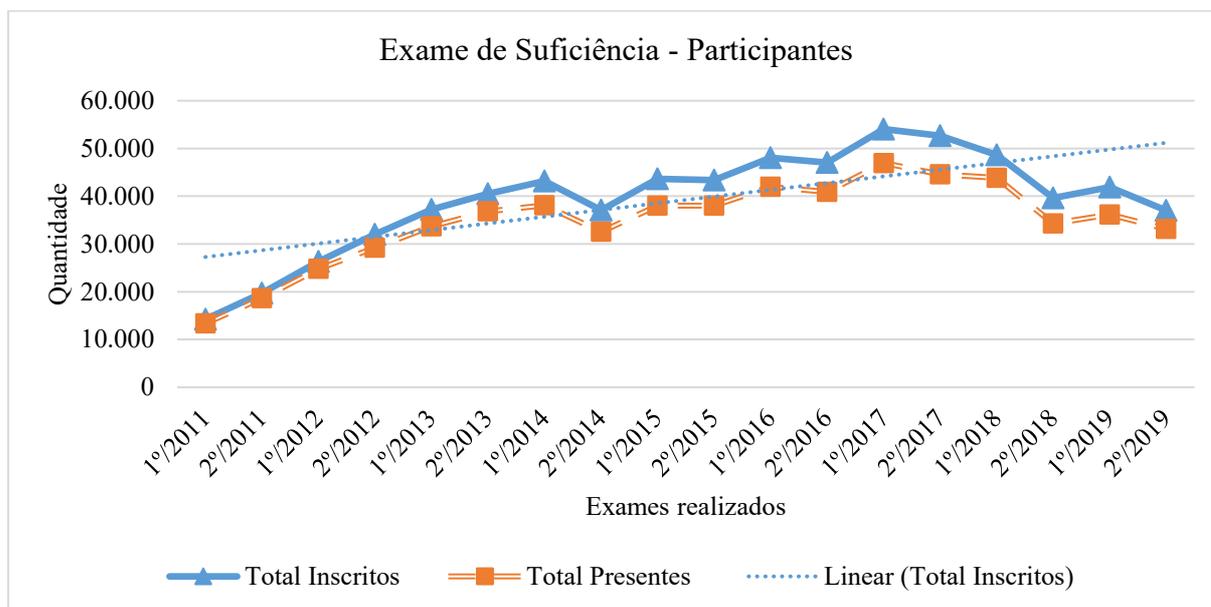
Gráfico 2 - Exame de Suficiência do CFC – Evolução do percentual de aprovados



Fonte: Elaborado pelo autor com base em CFC (2016, 2019)

O curso de contabilidade tem alcançado crescente grau de prestígio no país e sustenta atualmente a marca de quarto maior curso em número de alunos matriculados (BRASIL, 2019). Essa realidade pode ser vista pela tendência no número de inscritos e participantes no exame que habilita o aluno para exercer a profissão. Conforme Gráfico 3, a tendência foi crescente até o primeiro exame de 2017, e o pico de inscritos ocorreu no primeiro exame de suficiência de 2017, com 54.051 inscritos. Ressalta-se que a evasão média da prova é próxima à 11% com pico de ausência na segunda prova de 2017, com 15,39%. Atualmente a curva de participantes no exame está em ligeiro declínio.

Gráfico 3 - Exame de Suficiência do CFC – Participantes inscritos e presentes



Fonte: Elaborado pelo autor com base em CFC (2016, 2019)

Apesar de serem mecanismos de mensuração diferentes em sua essência e propósito, o Exame de Suficiência do CFC e o ENADE evidenciam resultados médios similares, corroborando com a assertiva de que os alunos egressos em ciências contábeis se encontram em situação preocupante quanto ao preparo para exercer a profissão.

A partir dos estudos acima, pode-se hipotetizar que maiores níveis de titulação acadêmica possibilitam ao docente formação mais ampla e atualizada. Esta bagagem de conteúdos contábeis e instrumentos para o processo de ensino e aprendizagem pode refletir no rendimento acadêmico discente.

A partir dessa reflexão, a pesquisa trabalhará a relação da qualificação acadêmica (titulação, área de atuação e publicações), qualificação profissional (tempo de atuação no mercado contábil, conhecimento específico dos conteúdos básicos da profissão – Estrutura Conceitual, e registro em órgãos de classe) e qualificação pedagógica (experiência na docência e formação pedagógica), assim como outros elementos institucionais e de caracterização docentes para procurar entender a relação da compreensão do conceito de contabilidade com as limitações, estrutura conceitual e rendimento discente.

3. MÉTODOS DA PESQUISA

Este capítulo descreve os procedimentos metodológicos abordados nesse estudo, incluindo a metodologia, procedimentos e técnicas de coletas dos dados empregadas nas etapas da pesquisa, assim como procedimentos e técnicas utilizadas na análise dos resultados apresentados. Também é descrito o desenvolvimento dos instrumentos de pesquisa abarcados pelo estudo.

3.1 Caracterização do Estudo

O estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória e descritiva. Considerando os objetivos da pesquisa e os instrumentos de coleta e análise, a pesquisa pode ser caracterizada como qualitativa-quantitativa. Quanto à natureza, entende-se que seja uma pesquisa aplicada, pois busca a produção de conhecimento com uma aplicação prática e com objetivos direcionados à solução de problemas reais da sociedade (MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O estudo parte de uma alargada pesquisa bibliográfica sobre os conceitos de contabilidade que são utilizados pela literatura, com ênfase no conceito da Contabilidade como Representação da Realidade. Foi também necessário um levantamento de obras relevantes, quer na literatura clássica, quer nas contemporâneas, para compilar as principais limitações da Contabilidade como Representação da Realidade (com foco no processo decisório do usuário externo) que são esparsas na literatura. Também foi utilizada a técnica *Delphi*, operacionalizada por uma comissão de especialistas, para sustentação teórica dos dados empíricos e para validação das limitações relacionadas com as características qualitativas da informação contábil.

A partir da identificação na plataforma teórica, dos elementos e fatores que representavam limitações para o processo decisório do usuário externo, estes foram relacionados com as características qualitativas da informação contábil-financeira útil previstas na *Conceptual Framework*. Para validação destes relacionamentos entre as limitações e as características qualitativas, utilizou-se da técnica *Delphi*, uma técnica que permite a análise de dados qualitativos (GRISHAM, 2009).

Após o resultado da *Delphi*, realizou-se a pesquisa de campo, mediante a aplicação de questionários aos professores dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil (650 docentes) com vistas a colher a percepção destes sobre os conceitos de contabilidade, limitações da informação

contábil e sua relação com a Estrutura Conceitual, relações entre as qualificações acadêmicas, pedagógicas e profissionais com os conceitos e limitações da contabilidade, além de informações demográficas e institucionais relevantes para caracterizar a amostra pesquisada.

Finalmente, a partir dos resultados da pesquisa com os professores, os dados foram analisados mediante cruzamento com informações de desempenho discente presentes nos bancos de dados relacionados com o ENADE 2015 e 2018, e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018.

3.2 A Técnica *Delphi*

A técnica *Delphi* é conceituada como “um método que busca a obtenção de consenso de especialistas, com base em respostas anônimas a questionários e *feedback* controlado: é, portanto, uma forma estruturada de obter opinião de especialistas” (VIANA, 1989, p. 42). Linstone e Turoff (2002) a definem como um método de se estruturar, de forma eficaz, um processo de comunicação coletivo, que permita a um grupo de indivíduos como um todo lidar com um problema complexo.

A técnica *Delphi* surgiu no final da década de 1940, na *Research and Development Corporation (RAND Corporation)*, tendo como idealizadores Olaf Helmer e Norman Dalker, no desenvolvimento de um projeto desenvolvido para a Força Aérea dos Estados Unidos. Disseminou-se mais amplamente na década de 60, com diversas aplicações não militares (pesquisas tecnológicas, planejamentos regionais, pesquisas médicas, planejamento educacional e de sistemas de informação). O objetivo inicial para o desenvolvimento da técnica foi o aprimoramento do uso da opinião de especialistas na previsão tecnológica (ESTES; KUESPERT, 1976; VIANNA, 1989; GIOVINAZZO, 2001).

Em ciências contábeis, a técnica *Delphi* tem sido aplicada na sustentação de dissertações e teses, assim como artigos, tais como Cunha, Martins e Cornachione Júnior (2008) que discutem os fatores que são influenciados pelo título de doutor, Worrell, Di Gangi e Bush (2013) que usam a *Delphi* para pesquisa em sistemas de informações contábeis, Bachmann, Carneiro e Espejo (2013) que abordam a evidenciação de informações ambientais, Miranda, Casa Nova e Cornachione Júnior (2014) que fazem o mapeamento das qualificações docentes na área contábil, entre outros.

Rowe e Wright (1999) argumentam que, para a aplicação da técnica *Delphi*, existem quatro condições básicas que precisam ser respeitadas: 1) o anonimato dos respondentes; 2) a representação estatística da distribuição dos resultados; 3) repetição de rodadas e; 4) feedback de repostas do grupo para reavaliação nas rodadas subsequentes.

É válido ressaltar que, mesmo sendo um método que leva em consideração a subjetividade das opiniões dos especialistas, além da costumeira representação qualitativa, é necessário que os resultados sejam apresentados em formato quantitativo (LOO, 2002).

Em termos conceituais, a técnica implica em questionário interativo, que circula algumas vezes por um grupo de peritos, preservando-se o anonimato das respostas individuais. Na primeira rodada, a equipe que coordena prepara e envia um questionário aos especialistas, solicitando que respondam quantitativamente, podendo apoiar-se em justificativas ou informações qualitativas. As respostas são tabuladas e recebem tratamento estatístico simples (mediana e quartis). Os resultados são devolvidos aos participantes para a próxima rodada. Para cada nova rodada repetem-se as perguntas e os especialistas reavaliam suas respostas à luz das respostas dadas pelos demais participantes. O processo é repetido até que seja alcançada uma convergência do grupo considerada satisfatória (GIOVINAZZO, 2001).

Para Estes e Kuespert (1976), o *feedback* formado através das diversas rodadas permite a troca de informações entre os diversos participantes e em geral conduz a uma convergência rumo a uma posição de consenso. Giovinazzo (2001) também argumentam que o anonimato das respostas juntamente com o fato de não ser feita uma reunião física, minimizam a influência de fatores psicológicos, como por exemplo os efeitos da capacidade de persuasão, da relutância em abandonar posições assumidas, e a dominância de grupos majoritários em relação a opiniões minoritárias.

3.2.1 Seleção de Especialistas

Selecionar os participantes para a técnica *Delphi* constitui-se um dos passos mais importantes para o estudo, pois definirá, em grande parte, a qualidade dos resultados gerados. No entanto, não se encontra na literatura critérios que indiquem como deve ser feita essa seleção (HSU; SANDFORD, 2007). Procurando minimizar qualquer possível viés, na seleção dos especialistas, cabe ao pesquisador trabalhar com elevado rigor esta etapa.

Especialista é um termo geralmente atribuído ao indivíduo com notório saber, além de experiência e titulação comprovada, ligado a instituições acadêmicas e profissionais que tenha

interface com o tema em estudo, neste caso, a teoria contábil. Na literatura, há uma divergência quanto ao número ideal de participantes que indicam quantidades que variam de 10 a 60 especialistas (VIANNA, 1989; GIOVINAZZO, 2001; GISHAM, 2009). Todavia, “Fato concordante é que um número de especialistas abaixo de 10 limita a análise das respostas e limita a confiança em funcionar como um consenso e em gerar informações relevantes e proveitosas. E um número excessivo torna a administração muito complexa” (CUNHA, 2007, p. 129). Na área contábil, no Brasil, o número de especialistas tem ficado em torno de 10 a 21 participantes (CUNHA, 2007; CUNHA; MARTINS; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2008; LYRA, 2008; BACHMANN; CARNEIRO; ESPEJO, 2013; MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2014; MARTINEZ, 2017).

3.2.2 Elaboração do Questionário da Primeira Rodada Delphi

Ao elaborar o primeiro questionário da técnica Delphi deve-se levar em consideração os mesmos cuidados exigidos para a confecção de qualquer outro questionário. São as necessidades do estudo que irão definir os tipos de questões a serem utilizadas, que precisam estar claramente definidas. O tamanho do questionário é ponto de discussão de diversos autores. O ideal é que não seja exageradamente longo para diminuir o interesse do participante nas diversas rodadas possíveis e é importante que se disponibilize espaço para eventuais comentários dos participantes da pesquisa (CUNHA, 2007; CAYO; SECURATO, 1997). O próximo passo após elaboração e aplicação do questionário, é a tabulação e análise dos dados recebidos.

3.2.3 Tabulação e Análise dos Dados Recebidos - Delphi

Quanto à tabulação e análise dos dados, as respostas de cada rodada recebem tratamento estatístico que relacionados à mediana e quartis (WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000). É bastante comum a incorporação de novas questões na segunda rodada, inclusive, sugeridas pelos painelistas (GIOVINAZZO, 2001).

A síntese das respostas de cada rodada da técnica Delphi fornecerá o *feedback* para a rodada seguinte (CUNHA, 2007), de tal forma que esse *feedback* é fundamental para o sucesso de previsão, pois possibilita a convergência das opiniões e o estabelecimento de consenso

(WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000; GIOVINAZZO, 2001). O painelista faz uso destes dados de feedback para tomar sua decisão diante da rodada seguinte.

3.2.4 Elaboração do Questionário Seguinte e *Feedback* - Delphi

Após o recebimento da primeira rodada da técnica *Delphi*, o pesquisador consegue identificar as questões que obtiveram baixa aceitabilidade, excluindo-as do questionário. Nesse momento, também se avalia a necessidade de inclusão de novas questões sugeridas pelos especialistas.

As rodadas são estabelecidas visando a convergências dos resultados. Dessa forma, a segunda rodada apresenta os resultados da primeira rodada (*feedback*), permitindo ao participante rever e reconsiderar sua resposta face aos resultados dos outros membros do grupo. A proposta elementar do *feedback* é socializar as informações que foram geradas a partir da soma dos participantes. As rodadas continuam até que se cheguem a um grau satisfatório de convergência. (VIANNA, 1989; CAYO; SECURATO, 1997; GIOVINAZZO, 2001; CUNHA, 2007).

Para Green *et al.* (1999), devem ser feitas, preferencialmente, duas ou três rodadas, interrompendo o processo quando se gerar estabilidade nas respostas. A sugestão é que 80% de consenso esteja centrado na meta. Essa estabilidade permite a compreensão da convergência possível em uma equipe de especialistas sobre determinado tema.

3.2.5 Conclusões Gerais e Elaboração do Relatório Final - Delphi

O primeiro passo para determinar o encerramento das rodadas é a estabilidade, momento este em que novas rodadas não incorrerem em novas contribuições para o estudo (VIANNA, 1989). Normalmente o número de rodadas é de, no mínimo duas para caracterizar o processo Delphi e três rodadas normalmente já bastam para se observar a possibilidade ou inviabilidade de convergências de opiniões (VIANNA, 1989; WRIGHT; GIOVINAZZO, 2000; GIOVINAZZO, 2001).

Cunha (2007) discute diversos critérios possíveis para determinar a estabilidade entre as rodadas da Delphi. Para este estudo é utilizado o cálculo do coeficiente de variação, representado pela divisão do desvio padrão em relação à média. Para Martins e Theóphilo (2009) este coeficiente deve estar associado a uma regra de decisão: a) coeficiente menor que

15% - baixa dispersão; b) coeficiente maior que 15% e menor que 30% - média dispersão e; c) coeficiente maior que 30% - elevada dispersão.

3.3 Pesquisa de Campo

A partir da revisão da literatura, foram levantados os fatores considerados relevantes e que representam limitações da Contabilidade como Representação da Realidade. Estes fatores foram utilizados no questionário aplicado aos docentes de contabilidade no Brasil, validados pela técnica *Delphi*, juntamente com questões relacionadas aos conceitos de contabilidade e ao perfil dos respondentes.

A pesquisa contemplou os professores dos cursos de ciências contábeis das IES presentes na plataforma E-mec, cujas instituições disponibilizam os contatos em suas páginas eletrônicas. Como amostra, foram consideradas as respostas dos professores com graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis e que lecionam disciplinas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis, condição necessária devido às características das informações que foram solicitadas ao respondente. Os dados do questionário foram coletados via formulário *online*, enviado prioritariamente por *e-mail*.

3.3.1 Estruturação do Questionário

Visando atender aos propósitos deste estudo, o questionário (Apêndice M) é composto de quatro partes, a saber:

Parte I – Conceitos de Contabilidade: para analisar o grau de concordância (0 a 10, podendo ser fracionado) do docente com cada um dos principais conceitos de contabilidade apontados pela literatura. Os conceitos foram aglutinados, dando origem ao Quadro 6:

Quadro 6 - Principais conceitos de contabilidade

Característica do Conceito	Definição do Conceito	Autores que Sustentam o Conceito
Representação da Realidade	A contabilidade é um modelo que procura representar o que vem ocorrendo com a empresa, mas modelo, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade, nunca a própria realidade. Sempre estará mostrando algo de maneira mais simplificada do que de fato é, e estarão sempre faltando informações para se entender de forma completa o que está acontecendo.	MATTESSICH 2003, MARTINS 2005; IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2008; IUDÍCIBUS, 2010; MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018
Ciência	Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial	FRANCO 1981, 2000
Ciência Social Aplicada	Contabilidade é uma ciência social aplicada , com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais , financeiras e econômicas de qualquer ente, seja este pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa e Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia, etc.	IUDÍCIBUS, 2010; GONÇALVES; BAPTISTA, 2011
Sistema de Informação	Contabilidade é um sistema de informação que mede, processa e comunica informações, principalmente de natureza financeira, sobre uma entidade econômica identificável com a finalidade de tomar decisões econômicas.	NEEDLES, ANDERSON E CALDWELL, 1984; TULSIAN, 2009; ARAUJO; ASAF NETO, 2010
Arte	Contabilidade é a arte de coletar, analisar, registrar e publicar, resumir e relatar transações financeiras de maneira significativa e ordenada para fornecer informações úteis essenciais para a tomada de decisões. A contabilidade também inclui a função de interpretar o significado das relações de informação refletidas nas demonstrações financeiras.	SAN-JUAN, 2007; MUKHERJEE; KANIF, 2015.
Linguagem dos Negócios	Contabilidade é a linguagem dos negócios . A função básica de qualquer idioma é servir como meio de comunicação. Isso ocorre porque a contabilidade é o meio pelo qual as informações financeiras das empresas são comunicadas aos usuários	FLESHER, FLESCHER, 1980; MEIGS <i>et al.</i> , 1995; HORNGREN; HARRISON; ROBINSON, 1996; MUKHERJEE; KANIF, 2006; SAN-JUAN, 2007; WARREN, JONES, 2017

Fonte: Elaborado pelo autor.

Parte II – Limitações da contabilidade x características qualitativas da informação contábil: a partir dos resultados validados pela *Delphi*, os professores responderam à cada fator evidenciando seu grau de concordância em uma escala de 0 a 10 (podendo ser fracionado). Adicionalmente o professor teve que indicar o nível de conhecimento que julga ter da *Conceptual Framework*.

Parte III – Características do Docente: para captar as características do professor em termos de formação, área e tempo de atuação docente e no mercado, participação em eventos, localidade de trabalho, gênero, etc. Tais itens compõem as variáveis a serem analisadas no estudo.

Adicionalmente, as informações do questionário foram complementadas pelas variáveis constantes no banco de dados do INEP (conforme Quadro 10 à frente) para as relações com o ENADE 2015 e 2018, e informações da Fundação Brasileira de Contabilidade - FBC para o Exame de Suficiência 2017 e 2018.

Uma das características dos docentes que foram coletadas pelo questionário é a área de atuação no mercado e em sala de aula, com o intuito de analisar se o domínio do conceito, pelo professor de determinada área/disciplina, influencia o rendimento dos alunos naquelas disciplinas.

Para entender melhor o comportamento das notas do ENADE 2015, nas questões de componentes específicos (CE), tais questões foram organizadas por grupos de conteúdo, seguindo a classificação prevista pelo ENADE. Foi utilizada a divisão de Martins (2019) e adaptada para os fins da pesquisa. Foram analisadas as 27 questões objetivas e as 3 questões discursivas com seus respectivos pesos (85% e 15%). No entanto, a questão 35 foi eliminada devido à anulação no gabarito oficial. As questões 16, 17, 26, 28, 29 e 30 foram eliminadas devido à anulação pelo Índice de Discriminação da Correlação Bissetorial, conforme consta nos microdados do ENADE 2015. Dessa forma, o Quadro 7 evidencia a classificação das questões agrupadas, consoantes ao exame.

Quadro 7 - Classificação das questões do ENADE 2015

Classificação Agrupada	Classificação ENADE [portaria nº 439 INEP]	Questões do ENADE
Teoria da Contabilidade	Teoria e História da Contabilidade	D5, 10, 11 e 15
Contabilidade Financeira/Societária	Contabilidade Financeira/Societária	D4, 12 e 14
Contabilidade de Custos	Contabilidade de Custos	13, 18 e 34
Contabilidade Gerencial	Contabilidade Gerencial	19
	Controladoria	
	Análise das Demonstrações Contábeis	25 e 27
	Administração Financeira	-
	Sistemas de Informações Contábeis	9
Auditoria	Auditoria	D3 e 23

(continua)

(conclusão)

Classificação Agrupada	Classificação ENADE [portaria nº 439 INEP]	Questões do ENADE
Perícia e Arbitragem	Perícia e Arbitragem	24 e 33
Legislação Fiscal e Tributária	Legislação Fiscal e Tributária	-
Ética e Legislação Profissional	Ética e Legislação Profissional	31 e 32

Fonte: Adaptado de Martins (2019, p. 28).

No Quadro 7, a classificação Contabilidade Gerencial, devido à baixa frequência de questões em temas correlatos, recebeu agrupamentos de questões das áreas Contabilidade Gerencial, Controladoria, Análise das Demonstrações Contábeis e Sistemas de Informações Gerenciais, totalizando 4 questões. Teoria e Histórica da Contabilidade foi a área que mais contemplou questões no ENADE 2015, totalizando 4 questões, seguida pela Contabilidade Societária e de Custos. Auditoria, Perícia, Legislação e Ética tiveram 2 questões cada uma no exame. Esta classificação foi utilizada para testar a correlação considerando o professor de determinada área de atuação com a nota do ENADE 2015 na respectiva área.

Para o Exame de Suficiência, os dados disponíveis não permitem analisar as questões com esse nível de detalhamento, mas apenas verificar a ligação dos conceitos e limitações com o percentual de aprovação no mesmo.

3.3.2 Técnica de Coleta de Dados e Validade do Instrumento

A pesquisa de campo foi estruturada para contemplar, nessa etapa, a aplicação de questionário aos professores de ciências contábeis. A validade do questionário, especialmente da parte relacionada às limitações, foi verificada pela técnica de ‘Validade Aparente’ que afere, “considerando a definição teórica de uma variável, se a medida parece, de fato, medir a variável de estudo. [...] Validade aparente é avaliada por um juiz ou grupo de juizes, que examinam uma técnica de mensuração e decidem se ela mede o que seu nome sugere” (MARTINS, 2006, p. 6). Pode-se considerar a validade do instrumento utilizado neste estudo como sendo de ‘Validade Aparente’, pois foi obtida mediante aplicação da técnica *Delphi*, que, mediante três rodadas intentou o consenso de especialistas sobre os fatores que relacionam as limitações da contabilidade com as características qualitativas da informação contábil.

O questionário aplicado aos docentes foi pré-testado com cinco mestrandos e sete doutorandos do programa de pós-graduação da Universidade de Uberlândia, além de sete docentes de instituições diversas, totalizando 19 docentes, os quais foram excluídos da amostra.

Os ajustes sugeridos foram analisados e acatados. O questionário também passou por análise do Comitê de Ética em pesquisa com seres humanos da Universidade Federal de Uberlândia, com parecer consubstanciado nº 2.952.702 favorável à pesquisa, conforme Anexo A.

As questões relacionadas aos seis conceitos de contabilidade e às 17 limitações e suas relações com a *Conceptual Framework* foram randomizadas de forma que cada respondente recebia os dados em uma sequência aleatória procurando mitigar qualquer potencial vício de resposta. Foram feitas tentativas de inserir questões para captar a atenção do respondente, mas foram rejeitadas pelo pré-teste. No entanto foram feitas verificações para localizar respostas idênticas de um mesmo respondente às diversas questões, eliminando o respondente sempre que isso aconteceu, além da análise dos dados discrepantes pela distância de Cook.

O questionário (Apêndice M) foi enviado, via plataforma *SurveyMonkey*, a 6.780 e-mails de professores com o link para o questionário, além de envio de e-mail a todos os programas de pós-graduação *stricto sensu* solicitando o encaminhamento aos alunos e ex-alunos. Também foram enviados e-mails aos coordenadores de graduação em ciências contábeis no Brasil solicitando que encaminhassem aos professores que lecionavam disciplinas de contabilidade, além de envio a colegas solicitando que divulgassem a pesquisa. Do total de aceites para a pesquisa, 765 vieram do convite por e-mail, 260 decorrentes de solicitações feitas via programas de graduação e pós-graduação e 22 de solicitações via *WhatsApp*.

3.3.3 Técnica de Análise dos Dados

Para contemplar os objetivos propostos para este estudo, foram utilizadas variadas técnicas para a análise dos dados decorrentes do questionário aplicado à comissão de especialistas (técnica *Delphi*), do questionário aplicado aos docentes em ciências contábeis no Brasil e bancos de dados do INEP e da FBC/CFC. O Quadro 8 apresenta a matriz de execução da pesquisa relacionando os objetivos da pesquisa com as respectivas técnicas de coleta e análise dos dados. Para análise dos dados, utilizou-se dos *softwares* estatísticos R e IBM SPSS *Statistics*.

Quadro 8 - Matriz de execução da pesquisa

Etapa	Objetivos Específicos	Técnica de Coleta de Dados	Técnica de Análise dos Dados
1	Avaliar junto a uma comissão de especialistas, por meio da técnica Delphi, o alinhamento entre as características qualitativas da informação contábil (<i>Conceptual Framework</i>) e as limitações contábeis relativas ao processo decisório do usuário externo.	- Técnica <i>Delphi</i>	- Estatística Descritiva
2	Avaliar se existe diferença estatística entre a nota atribuída pelos docentes em contabilidade no Brasil e a nota atribuída pela comissão de especialistas em relação as limitações contábeis;	- Técnica <i>Delphi</i> - Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC)	- Estatística Descritiva - Teste de Mann-Whitney
3	Apresentar um perfil sociodemográfico dos professores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis;	- Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC)	- Estatística Descritiva
4	Identificar as limitações inerentes à contabilidade significativamente associadas aos conceitos aceitos pelos docentes (o conceito da USP e de Representação da Realidade);	- Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC)	- Estatística Descritiva - Teste de Correlação - Intervalo de Confiança - Regressão Logística
5	Identificar as características institucionais e docentes (demográficas, acadêmicas, profissionais e pedagógicas) relacionadas à aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e do conceito de maior aceitação pela academia por parte dos professores investigados;	- Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC)	- Estatística Descritiva - Teste Qui-quadrado - Teste de Man-Whitney - Teste de Kruskal-Wallis - Teste de Wilcoxon - Regressão Logística - Árvore de Decisão
6	Avaliar se existem diferenças de aceitação dos conceitos conforme as áreas de atuação dos docentes (atuais);	- Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC)	- Teste de Mann-Whitney - Teste de Wilcoxon
7	Analisar se a compreensão dos conceitos de contabilidade, pelo docente, influencia o rendimento dos alunos, medido pela performance nas questões de conhecimento específico do ENADE 2015 e 2018, e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018;	- Questionário - Bancos de Dados do INEP (ENADE e CPC) - Banco de Dados da FBC/CFC (Exame de Suficiência 2017-2018)	- Teste de Correlação - Regressão Beta.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Na etapa 1 foi utilizada a técnica *Delphi*, com os resultados das rodadas sendo avaliados por estatística descritiva contendo itens como média, mediana, desvio padrão, *score* e coeficiente de variação. Na etapa 2 utilizou-se da estatística descritiva e do Teste de *Mann-Whitney* para avaliar a as diferenças estatísticas entre os resultados da comissão de especialistas e da aplicação do questionário aos docentes.

Na etapa 3, mediante análise estatística descritiva, foi traçado um perfil sociodemográfico dos professores dos cursos de ciências contábeis participantes da pesquisa. A etapa 4 utiliza-se de ferramentas estatísticas, testes de correlação, intervalo de confiança, além da regressão logística para verificar quais limitações estão positivamente associadas ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Na regressão logística, todas as limitações da contabilidade relacionadas com as características qualitativas da informação contábil foram incluídas.

Para a etapa 5, trabalhou-se diversos testes, elencados no Quadro 8, para identificar as características institucionais e docentes que possam explicar a aceitação dos conceitos de contabilidade como Representação da Realidade e como Ciência Social Aplicada. Dentre os testes realizados, tem-se a Regressão Logística que considerou as seguintes variáveis (Quadro 09):

Quadro 9 - Descrição das variáveis da pesquisa

Construto	Nome da Variável	Descrição da Variável	Fundamentação
[Variável dependente]	Domínio do conceito	Concordância com o conceito de Contabilidade como: - Representação da Realidade e - Ciência Social Aplicada	Variáveis exploratórias que se pretende medir
Qualificação Acadêmica	Docente Doutor	Possuir Doutorado em Ciências Contábeis	MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JR, 2014; LEMOS; MIRANDA, 2015; MIRANDA <i>et al.</i> , 2015
	Docente Mestre	Possuir Mestrado em Ciências Contábeis	MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JR, 2014; LEMOS; MIRANDA, 2015; MIRANDA <i>et al.</i> , 2015
	Tempo de Titulação - Mestrado	Se o tempo mestrado influencia e/ou se a titulação ocorreu após a implementação das IFRS no Brasil	Variável Acadêmica a Investigar
	Tempo de Titulação - Doutorado	Se o tempo de doutorado influencia e/ou se a titulação ocorreu após a implementação das IFRS no Brasil	Variável Acadêmica a Investigar
	Área de Atuação Docente	Lecionar nos Grupos de conteúdo Propostos pelo ENADE 2015	Variável Acadêmica a Investigar
	Publicações	Ter publicado em revista B2 ou superior no último triênio	BELL; FRECKA; SOLOMON, 1993; MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JR, 2014

(continua)

(conclusão)

Construto	Nome da Variável	Descrição da Variável	Fundamentação
Qualificação Profissional	Tempo de Atuação no Mercado Contábil	Tempo de Atuação na Área Contábil	MIRANDA <i>et al.</i> , 2015; SOUSA; FERREIRA; MIRANDA, 2015
	Conhecimento da <i>Conceptual Framework</i>	Nível de conhecimento da Estrutura Conceitual da contabilidade (CPC 00)	Variável Profissional a Investigar a partir da discussão de MARTINS 2014; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2015
	Registro em Órgãos de Classe	Registros no CRC/CVM/CPA/CMA/ACCA/CNAI/CNPC	MIRANDA <i>et al.</i> , 2015
	Área de Atuação Profissional	Trabalhar em áreas específicas do mercado entre 2012-2015	MARTINS 2014; IUDÍCIBUS; MARTINS, 2015; MIRANDA <i>et al.</i> , 2015
Qualificação Pedagógica	Experiência na Docência	Tempo de Docência	MIRANDA <i>et al.</i> , 2015; SOUSA, FERREIRA E MIRANDA, 2015
	Formação Pedagógica	Ter participado de Formação Pedagógica (cursado disciplina de metodologia e/ou estágio docência no mestrado ou doutorado, ter pós-graduação em docência do ensino superior, ter feito curso de curta ou longa duração relacionado ao assunto)	VASCONCELOS; CAVALCANTE; MONTE, 2013; MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2012; MIRANDA <i>et al.</i> , 2015, FERREIRA, 2015
Informação Docente	Gênero	Masculino/Feminino	RANGEL; MIRANDA, 2016; SMIRNOV; THURNER, 2017
	Regime de Trabalho	Horista, Parcial e Dedicção Exclusiva	LE MOS; MIRANDA, 2015; FERREIRA, 2015; MIRANDA <i>et al.</i> , 2015
Informação sobre IES	Categoria Administrativa	Universidade, Centro Universitário e Faculdade	FERREIRA, 2015
	Região Geográfica	Regiões do País: Sul, Sudeste, Norte, Nordeste, Centro-oeste	FERREIRA, 2015
	Organização Acadêmica	Públicas: Federal e Estadual; e Privadas	FERREIRA, 2015

Fonte: Elaborado pelo autor.

Já na etapa 6 foi avaliada a existência de diferença de aceitação dos conceitos quando relacionados com as áreas de atuação docentes, mediante os testes de *Mann-Whitney* e *Wilcoxon*. A etapa 7 procurou verificar se a compreensão dos conceitos influencia os rendimentos dos alunos no ENADE 2015 e 2018 e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018. Para a regressão Beta utilizada, teve-se como variável dependente (Y) o percentual de aprovação agrupado das quatro edições do Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018. As variáveis explicativas são as mesmas do Quadro 9, com a inclusão dos conceitos de Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados da aplicação da técnica *Delphi* que associou as limitações da Contabilidade como Representação da Realidade com as características qualitativas da informação contábil-financeira, assim como os resultados do questionário aplicado aos professores dos cursos de ciências contábeis no Brasil, que envolvem análise dos conceitos de contabilidade, das limitações e suas relações com a *Conceptual Framework*, qualificações acadêmicas, profissionais e pedagógicas, rendimento discente e questões sociodemográficas.

4.1 Resultados da Aplicação da Técnica *Delphi*

A aplicação da técnica *Delphi* foi realizada em três rodadas sucessivas e não presenciais, mediante aplicação de questionário *online* que mediu a concordância do professor sobre os fatores elencados (Apêndice E e F) com o objetivo de verificar o alinhamento das limitações da contabilidade em relação às características qualitativas da informação contábil-financeira (*Conceptual Framework/CPC 00*). A comissão foi composta por 17 especialistas.

4.1.1 Seleção dos Especialistas

Os especialistas foram localizados e selecionados a partir da participação em órgãos relevantes da área contábil, consulta a gestores destes órgãos para sugestão de participantes, análise de indivíduos com publicação relevante na área de teoria da contabilidade, assim como através da busca de autores de livros didáticos nacionais e internacionais. Foram convidados mediante o envio de carta por e-mail, em 30/10/2017, explicando as intenções da pesquisa e o funcionamento da *Delphi* (Apêndices A e B). As cartas-convites foram enviadas, inicialmente, a 30 especialistas, solicitando a confirmação de participação até 02/11/2017. Em 06/11/2017, a carta-convite foi reenviada aos que não responderam solicitando confirmação de participação. Em 18/11/2017, 12 especialistas haviam confirmado participação na *Delphi*.

Por ocasião da primeira rodada, 10 novos nomes foram incorporados à lista de especialistas convidados e foi feito o reenvio da carta-convite aos que ainda não tinham

confirmado a sua participação, juntamente com a carta instrutiva da primeira rodada e *link* para acesso ao questionário. O saldo final foram 17 especialistas confirmando a participação na comissão, dois respondendo negativamente, dois declinando ao convite (por potencial conflito de interesses) e 19 não se manifestando. A quantidade de especialistas está coerente com o que tem sido utilizado nas pesquisas da área (CUNHA, 2007; LYRA, 2008; MIRANDA; CASA NOVA; CORNACCHIONE JÚNIOR, 2014; MARTINEZ, 2017), entre 10 a 21 participantes.

A técnica *Delphi* foi realizada em três rodadas sucessivas, iniciando-se em 19/11/2017 com o envio da primeira rodada e finalizando-se em 15/02/2018, pelo recebimento da última resposta à terceira rodada. Por ocasião da primeira rodada, foi solicitado aos participantes da *Delphi*, autorização para divulgação dos seus nomes, bem como suas filiações acadêmicas e os dados agrupados resultantes da técnica. O Quadro 10 apresenta os nomes, país de atuação e titulação dos 17 componentes da comissão de especialistas que participaram da *Delphi*, em ordem alfabética. O Apêndice L contém informações detalhadas do currículo de cada um dos componentes.

Quadro 10 - Especialistas participantes da *Delphi* - Resumo

Respondente	País de Atuação	Titulação
Alan Sangster	Reino Unido	Doutorado em Ciências Contábeis
Anísio Candido Pereira	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
César Augusto Tibúrcio	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Edgard Bruno Cornachione Junior	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Eliseu Martins	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Ernani Ott	Brasil	Doutorado em Ciências Econômicas e Empresariais
Flávia Zóboli Dalmácio	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Guillermo Oscar Braunbeck	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Isabel Maria Estima Costa Lourenço	Portugal	Doutorado em Ciências Contábeis
Luciano Marcio Scherer	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Luiz Nelson Guedes de Carvalho	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Mary Anali Vera Colina	Colômbia	Doutorado em Ciências Econômicas
Michael Wells	Inglaterra	Mestrado em Ciências Contábeis
Patrícia de Souza Costa	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Roberto Carlos Klann	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Sérgio de Iudicibus	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Sirlei Lemes	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

Fonte: Elaborado pelo autor.

A escolha dos componentes da comissão de especialistas para compor a técnica *Delphi* levou em consideração a titulação e experiência comprovadas, domínio da teoria contábil,

participação em órgãos nacionais e internacionais relacionados à contabilidade, pesquisadores da teoria contábil, autores de livros sobre a temática, representantes de órgãos de classe e entidades profissionais, de forma a privilegiar a diversidade e heterogeneidade.

Os atributos dos componentes da amostra podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Todos são professores de pós-graduação, 15 possuem formação Ciências Contábeis e dois em Ciências Econômicas. 16 deles são doutores.
- Um deles atua no Reino Unido, um na Inglaterra, um em Portugal, outro na Colômbia e, 14 no Brasil;
- Cinco profissionais são do sexo feminino e 12, masculino;
- Três são autores de livros de Teoria da Contabilidade;
- Sete são diretores ou ex-diretores de programas Mestrado/Doutorado (7 especialistas);

Adicionalmente, a Figura 4 sintetiza a atuação dos componentes da comissão de especialistas:

Figura 4 - Síntese da atuação dos componentes da comissão de especialistas da *Delphi*



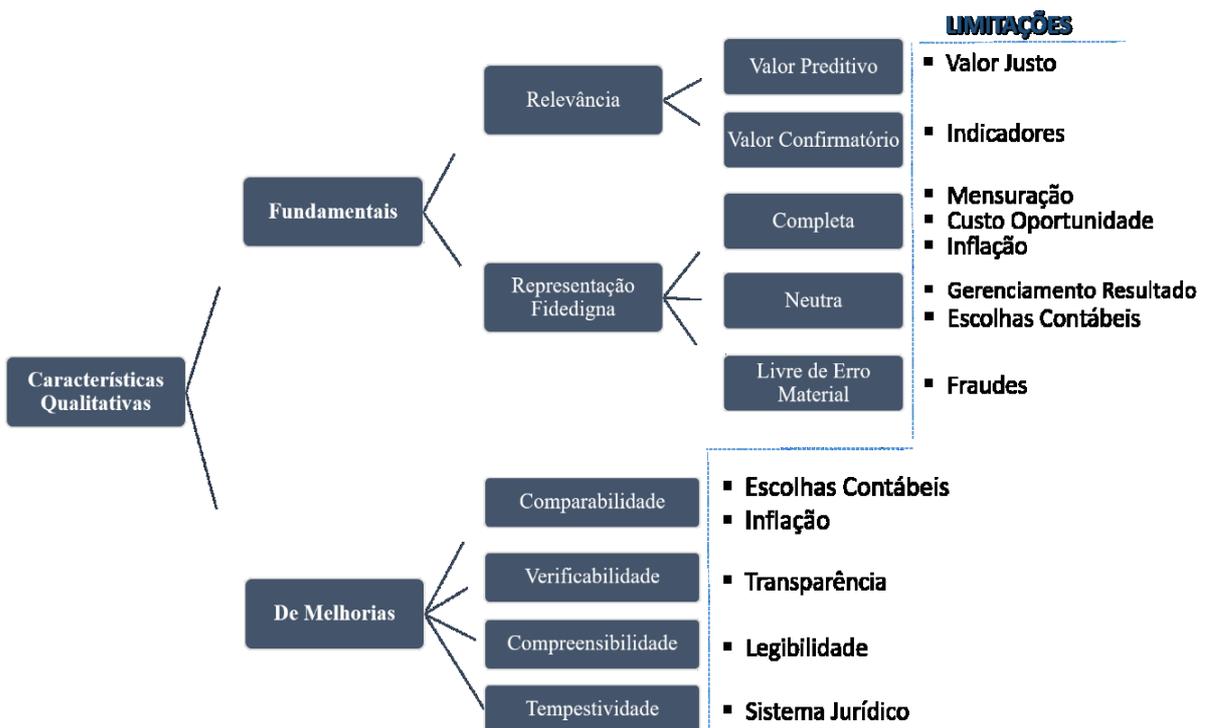
Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se que os participantes da *Delphi* possuem representação em diversos órgãos relevantes da área contábil nacional e internacionalmente. Em seguida, os tópicos 4.1.2, 4.1.3 e 4.1.4 descrevem a aplicação da técnica *Delphi* nas suas três rodadas e os resultados encontrados.

4.1.2 Primeira Rodada Delphi

Na Figura 5 estão elencados os elementos que deram origem ao questionário para técnica *Delphi*, com a relação entre as características qualitativas da informação contábil e as limitações inerentes, identificadas na literatura.

Figura 5 - Características qualitativas da informação contábil (*Conceptual Framework*) x Limitações



Fonte: Elaborado pelo autor.

O questionário da técnica *Delphi* foi pré-testado em duas etapas por 19 pessoas, destas, oito professores, quatro doutorandos e nove mestrados, composto por 13 fatores (Figura 4) que foram enviados aos especialistas solicitando que expressassem sua concordância ou discordância a respeito de cada um deles (Apêndices C e D). A escala utilizada foi de 0 a 10, sendo 0 para total discordância e 10 para concordância plena. Adicionalmente, era possível fazer comentários sobre cada fator avaliado, assim como sugerir novos fatores. A Tabela 2 indica os resultados da primeira rodada, mediante análise estatística.

Tabela 2 - Resultados da primeira rodada *Delphi*

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV
A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material (representação fidedigna).	159	9,35	10	1,00	10,65%
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade, por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	143	8,41	9	1,58	18,82%
A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória (relevância) da informação contábil.	140	8,24	9	2,51	30,52%
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	133	7,82	8	2,51	32,03%
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	132	7,76	8	2,22	28,63%
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	126	7,41	8	2,37	32,02%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	119	7,00	8	3,22	46,01%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	113	6,65	8	3,30	49,60%
O Sistema Jurídico <i>Code Law</i> , por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	99	5,82	7	3,36	57,67%
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	99	5,82	7	3,56	61,09%
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	96	5,65	6	3,53	62,59%
As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	91	5,35	6	3,37	62,99%
A falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	87	5,12	5	3,6	70,41%

DP = Desvio Padrão | CV = Coeficiente de Variação

N = 17

Score Máximo = 170

Fonte: Dados da pesquisa.

O item que alcançou maior *score* (159 de 170), foi o que relaciona Fraudes com a característica qualitativa de representação fidedigna – Livre de Erro Material. Este fator foi

retirado das próximas rodadas por já ter sido alcançado o consenso (10,65%). Os comentários reforçam essa percepção:

Na medida em que uma fraude envolve uma distorção deliberada de informações financeiras, a informação financeira não está livre de erros (ESPECIALISTA XYA12).

Em situações de fraude, não haveria conformidade com a IFRS se a informação estiver escondida (ESPECIALISTA XYA11).

O item que relaciona as escolhas contábeis com a característica qualitativa de representação fidedigna – Neutralidade (5,35) e o item que aponta o custo de oportunidade como limitador da característica qualitativa da representação fidedigna – completa (5,12) foram os itens que obtiveram as menores médias e os mais altos coeficientes de variação.

Sobre as escolhas contábeis limitarem a neutralidade da informação contábil, os especialistas mencionam que:

Tenho restrições ao conceito de NEUTRALIDADE da Contabilidade (ESPECIALISTA XYA02).

Essa é uma questão difícil de responder, pois normas objetivas não necessariamente levam a uma informação contábil neutra, por exemplo, se a própria escolha contábil definida de maneira objetiva for enviesada (ESPECIALISTA XYA14).

A única informação totalmente objetiva, na Contabilidade, é a data do Balanço (ESPECIALISTA XYA15).

A subjetividade depende de vários fatores, não apenas das IFRS (ESPECIALISTA XYA11).

A subjetividade que é inerente às medidas que são projetadas para serem neutras não leva por si só a informações que não são neutras. As divulgações apropriadas sobre como a entidade considerou a subjetividade inerente em tais medidas contribuirão grandemente para demonstrar tal neutralidade. Por outro lado, a ausência de subjetividade a partir de uma medida que não é projetada para representar fielmente um fenômeno econômico é improvável de ser neutra mesmo quando é medida com precisão absoluta (ESPECIALISTA XYA12).

O fator relacionado à falta de registro do custo de oportunidade limitar a completude da informação contábil também motivou diversos comentários, dos quais se destacam:

Essa é outra crítica feita à contabilidade. Mas, novamente a contabilidade esbarra na questão da mensuração do custo de oportunidade que pode ser, em alguns casos, extremamente subjetiva. A assunção do custo de oportunidade, por si só, não garante a representação fidedigna, pois vai depender de como este foi medido (ESPECIALISTA XYA14).

O custo de oportunidade é parcialmente reconhecido através de taxas de desconto, para algumas transações. Não considero verdade que não há reconhecimento de custos de oportunidade (ESPECIALISTA XYA11).

O problema do registro do custo de oportunidade é a total subjetividade dele. O importante é o usuário utilizar esse conceito (ESPECIALISTA XYA04).

As medidas que ignoram qualquer coisa que os participantes do mercado fariam frente ao preço de um ativo (como o melhor e o melhor uso para um ativo não financeiro)

ou o passivo resultarão em informações contábeis que não refletem completamente a economia do ativo ou passivo mensurado (ESPECIALISTA XYA12).

Outros itens do alinhamento proposto também trouxeram à tona comentários, os quais são sintetizados a seguir. Quanto à falta de domínio do conteúdo técnico da contabilidade limitar a compreensibilidade da informação contábil, eles argumentam que

Sim, pois o próprio Comitê de Pronunciamentos Contábeis estabelece que as informações devem ser inteligíveis para os diversos usuários, mas considerando que eles tenham conhecimento mínimo adequado sobre contabilidade (ESPECIALISTA XYA14).

O quadro conceitual do IASB especifica as características de um usuário. Consequentemente, a informação financeira é projetada para usuários que possuem tal conhecimento e habilidades e que estão preparados para estudar a informação com diligência. (...) Dito de outra forma, se há deficiência do usuário, ao invés de deficiências na informação financeira, o conceito de compreensão é satisfeito (ESPECIALISTA XYA12).

Sobre os indicadores econômico-financeiros inadequados ou insuficientes limitarem a capacidade confirmatória da informação contábil, apesar de ser um item bem avaliado, há algumas opiniões divergentes:

Não acredito que esse seja um problema da contabilidade em si, mas do analista. Acredito que a capacidade confirmatória está ligada à capacidade preditiva, à relevância da informação para o mercado, e não especificamente a indicadores utilizados na sua análise (ESPECIALISTA XYA14).

O uso de indicadores não está incluído nos requisitos de IFRS. Mas é uma das funções do analista financeiro selecionar indicadores apropriados. Por outro lado, não acredito que o uso de indicadores apropriados esteja significativamente relacionado ao recurso de confirmação (ESPECIALISTA XYA11).

(...) Como a IFRS não especifica a divulgação do valor justo do PPE – *Property, Plant and Equipment* - contabilizado pelo uso do modelo de custo, os usuários das informações financeiras em IFRS provavelmente terão dificuldades em fazer ajustes apropriados para adequar a informação financeira do modelo de custo à perspectiva do participante do mercado (ESPECIALISTA XYA11).

Sobre o gerenciamento de resultados limitar a capacidade da informação contábil de ser neutra, os comentários dos especialistas são convergentes e positivos:

Sim, embora os modelos teóricos que buscam capturar tal gerenciamento apresentem diversas limitações, a literatura aponta diversos incentivos para que os gestores pratiquem gerenciamento de resultados e, em algumas situações, podem levar os usuários a tomarem decisões equivocadas (ESPECIALISTA XYA14).

A situação de "gerenciamento de resultados" depende de vários fatores, não apenas das IFRS (ESPECIALISTA XYA11).

O custo histórico é altamente suscetível ao gerenciamento de ganhos porque até o custo histórico de realização ignora toda a economia pós-aquisição (...) a informação de custo histórico por design não é neutra e é altamente suscetível ao gerenciamento de ganhos. Consequentemente, esse gerenciamento de ganhos é "legitimado". Por outro lado, o valor justo é menos suscetível ao gerenciamento de resultados, porque é

atualizado periodicamente para ter em conta tudo o que um participante do mercado faria no preço do ativo ou passivo na data de medição (...) A medição do valor justo tem um objetivo de medição claro que, por design, é neutro. Consequentemente, o gerenciamento de ganhos por *misstating fair value* é claramente inadequado. Além disso, as divulgações especificadas para medições de valor justo do Nível 3 devem ajudar grandemente os responsáveis pela auditoria e a regulamentação da informação financeira para detectar o gerenciamento de ganhos e fornece provas para informar suas ações sobre isso (ESPECIALISTA XYA12).

Sobre a falta de transparência nas demonstrações publicadas, limitarem a verificabilidade da informação contábil também se observa comentários convergentes:

Tanto a falta de transparência como seu excesso, por exemplo, notas explicativas de 200/300 páginas podem ser tão eficientes para diminuir a transparência quanto a falta de divulgação. Por isso a ideia hoje são evidências mais enxutas, objetivas (ESPECIALISTA XYA14).

Se a informação financeira relevante for retida (não apresentada nas demonstrações financeiras), o usuário de tais demonstrações financeiras provavelmente não tem como saber que essas informações e a entidade relatadora infringiram a norma de divulgação de todos os requisitos em IFRS. A verificabilidade é apenas o consenso, mas não necessariamente o acordo completo, de que uma descrição específica é uma representação fiel (isto é, completa, neutra e livre de erro) (ESPECIALISTA XYA12).

Sobre a ausência de mecanismos adequados de mensuração limitarem a completude (representação fidedigna) da informação contábil:

Se algo que está representado estiver mensurado de forma extremamente restritiva, terminará por comprometer a representação em si mesma. Mas vejo representação ligada mais à identificação/reconhecimento (ESPECIALISTA XYA05).

Esse talvez seja um dos grandes desafios da contabilidade na atualidade, considerando que os intangíveis se tornam cada vez mais importantes na estrutura patrimonial das entidades. No entanto, sua mensuração é um desafio e esbarra muitas vezes na questão da Verificabilidade (ESPECIALISTA XYA14).

É a ausência de exigir medições adequadas, em vez da existência de mecanismos de medição adequados que constituem um impedimento para informações financeiras mais completas (...) O crescente uso da medição do valor justo demonstra o progresso no sentido de que informações mais completas sejam especificadas em relatórios financeiros de propósito geral. Em outras palavras, é incapaz de alcançar o consenso necessário para especificar o uso de mecanismos inadequados em vez da ausência desses mecanismos de medição, que limita a integridade da informação financeira existente (ESPECIALISTA XYA12).

Os comentários feitos pela comissão de especialistas tentam naturalmente reforçar e, algumas vezes justificar a nota atribuída, o que contribuiu para a compreensão das tendências de respostas, apesar do fato de que nem todos teceram suas percepções.

Também foi solicitado aos especialistas que sugerissem novas limitações relacionadas às características qualitativas da informação contábil. Essas sugestões foram consideradas e submetidas à análise da comissão, a partir da segunda rodada, a saber, cinco novos itens:

- A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.

Tenho a visão de que a inflação está mais ligada à predição e relevância (ESPECIALISTA XYA05).

- A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.

A qualidade da mensuração, é mais fortemente associada, a meu ver, à relevância, ainda que evidentemente, no limite, se algo que está representado estiver mensurado de forma extremamente restritiva, terminará por comprometer a representação em si mesma (ESPECIALISTA XYA05).

- A Existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).
- A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.
- A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.

Tanto a falta de transparência quanto seu excesso, como por exemplo, notas explicativas de 200/300 páginas podem ser tão eficientes para diminuir a transparência quanto a falta de divulgação (ESPECIALISTA XYA14).

Esses elementos sugeridos pela comissão de especialistas passaram a fazer parte do questionário na segunda rodada.

4.1.3 Segunda Rodada Delphi

Para a aplicação da segunda rodada, considerou-se o nível de aceitabilidade recomendado pela literatura, por parte da comissão de especialistas, dos fatores da primeira rodada (CUNHA, 2007; VIEIRA, 2009; MARTINS; THEÓPHILO, 2009). Separou-se os fatores em dois grupos: a) fatores com baixa aceitabilidade – aqueles que resultaram em menos de 50% de concordância pelo grupo e, b) fatores com média e alta aceitabilidade – aqueles que obtiveram mais de 50% de concordância. Nenhum item foi excluído da listagem pois todos obtiveram média de concordância superiores a 50%, pela comissão de especialistas.

Dos 13 fatores em análise, 5 obtiveram notas baixas, que foram mantidas por ultrapassar a nota de corte: “a falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação de ser Completa” – 5,12; “as Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da

informação contábil de ser Neutra” – 5,35; “as Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil” – 5,65; “o sistema jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil” – 5,82 e “a aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil” – 5,82). Os outros 7 fatores obtiveram altas taxas de aceitabilidade, com destaque para o fator “a existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil ser Livre de Erro Material” (9,35%) que já alcançou consenso na primeira aplicação e não foi levado à segunda rodada.

Uma nova lista contendo 17 fatores, formados pelos 12 fatores remanescentes da primeira rodada e acrescidos dos cinco novos fatores sugeridos pela comissão na primeira aplicação da *Delphi*, foi apresentada à segunda rodada, enviada por e-mail, em 06/12/2017, conforme Apêndices G e H. Solicitou-se à comissão de especialistas que reavaliasse sua nota atribuída anteriormente a cada um dos fatores em função dos resultados gerais do grupo, convergindo, na medida do possível, para o consenso. No entanto, o especialista poderia manter sua nota. Adicionalmente, foi solicitado que avaliassem os cinco novos fatores incorporados. A avaliação envolvia atribuir uma nota de concordância de 0 (zero) a 10 (dez), sendo 0 = discordância total e 10 = concordância total sobre o alinhamento das limitações da informação contábil às características qualitativas da informação contábil.

Os resultados da segunda rodada, com o *score* atingido pelos fatores, assim como a média, mediana, desvio padrão e coeficientes de variação estão apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 - Resultados da segunda rodada *Delphi*

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV
A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória (relevância) da informação contábil.	149	8,76	9,00	1,25	14,28%
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	145,5	8,56	9	1,32	15,44%
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	141	8,29	9	2,14	25,85%

(continua)

(conclusão)

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	138	8,12	8	1,50	18,42%
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	134	7,88	8	1,93	24,52%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	134	7,88	8	2,20	27,97%
A Existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	134	7,88	8	2,87	36,41%
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	128	7,53	8	2,21	29,37%
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	124	7,29	7	2,11	28,99%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	118	6,94	8	2,86	41,21%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	114	6,71	7	2,64	39,37%
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	113	6,65	7	2,52	37,96%
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	110	6,47	7	3,02	46,72%
As Escolhas Contábeis podem <i>limitar</i> a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	103	6,06	6	2,77	45,75%
O Sistema Jurídico <i>Code Law</i> , por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	102	6,00	6	2,81	46,77%
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	100	5,88	7	3,18	54,05%
A falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	86	5,06	5	3,21	63,47%
DP = Desvio Padrão CV = Coeficiente de Variação Fonte: Dados da pesquisa.	N = 17		Score Máximo = 170		

A maioria dos especialistas reviram suas notas, com pequenos ajustes, mas alguns preferiram mantê-las, ainda que fossem divergentes em relação à percepção dos demais membros do grupo. Assim, a segunda rodada avançou em direção à convergência de opiniões, bem como da avaliação dos itens adicionais. No entanto, o único fator que alcançou elevado

consenso do grupo (CV = 14,28%) foi “a utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória da informação contábil”, retirado da rodada seguinte. Sete fatores tiveram consenso médio (CV entre 15 e 30%) e nove itens ainda apresentaram coeficientes de variação altos, demonstrando menor consenso entre os especialistas, o que sinalizou a necessidade de uma terceira rodada para aumentar as possibilidades de consenso, melhorando a convergência das opiniões.

Dos itens de médio consenso e que permaneceram na rodada 3, dois fatores se destacam em aceitação pelos especialistas, “a falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil” com 145,5 pontos; “a falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da diretoria, por exemplo, podem limitar a Compreensibilidade da informação contábil”, com 141 pontos, seguidos de “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” com 138 pontos no *score*.

Cabe também ressaltar que a discussão ora trazida à tona é recente na literatura, pouco desbravada e discutida, o que justifica opiniões não necessariamente consensuais entre os pesquisados.

4.1.4 Terceira Rodada Delphi

A terceira rodada (Apêndice K) foi iniciada em 24/01/2018 e os últimos resultados retornaram em 14/02/2018. Esta foi enviada aos participantes com 16 fatores a serem analisados em conjunto com os resultados agrupados da segunda rodada e sua nota de avaliação anterior. Os respondentes foram convidados a reavaliar suas notas em detrimento do resultado do grupo, procurando, na medida do possível, convergir para o consenso sobre a temática abordada em cada fator. Novamente os especialistas poderiam manter sua nota.

A Tabela 4 evidencia os resultados agrupados da Delphi, em sua terceira e última rodada, indicando o *score* atingido pelos fatores, a média, mediana, desvio padrão e coeficientes de variação.

Tabela 4 - Resultados da terceira rodada Delphi

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	150	8,82	9,00	0,81	9,17%
A Existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	149	8,76	8,00	1,03	11,78%
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	142	8,34	9,00	1,16	13,95%
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	140	8,24	8,00	1,15	13,93%
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	137	8,06	8,00	1,60	19,85%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	133	7,82	8,00	1,91	24,43%
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	133	7,82	8,00	1,01	12,97%
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	126	7,38	8,00	1,83	24,83%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	121	7,12	7,00	2,03	28,48%
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	117	6,88	7,00	2,47	35,92%
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	116	6,82	7,00	2,16	31,62%
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	110	6,47	7,00	2,37	36,70%
As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	101	5,94	6,00	2,22	37,39%
O Sistema Jurídico Code Law, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	99	5,82	6,00	2,35	40,38%
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	96	5,65	6,00	2,80	49,67%
A falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	82	4,82	5,00	2,88	59,65%

DP = Desvio Padrão | CV = Coeficiente de Variação N = 17 Score Máximo = 170

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao final da terceira rodada, pôde-se observar melhoras significativas no consenso do grupo em relação aos fatores avaliados, principalmente naqueles de médio consenso. Pôde-se observar também que dois itens sofreram alterações significativas na sua ordem de importância: 1) “a falta do Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade por parte do usuário pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil” saiu da primeira posição para a terceira e, 2) “a existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” saiu da sexta para a segunda posição em importância.

“A falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação de ser Completa” recebeu o mais baixo consenso em todas as rodadas e acabou finalmente sendo eliminado, devido à média ter sido inferior a 50% (4,82), em acordo com Cunha (2007), Vieira (2009) e Martins e Theóphilo, (2009). Nota-se que cinco fatores tiveram elevado consenso (sete, se somadas todas as rodadas), quatro fatores receberam médio consenso e 7 fatores tiveram baixo consenso do grupo de especialistas consultados. Quanto menor o consenso, mais podem ser observadas notas extremas atribuídas por alguns dos especialistas indicando compreensão diferente dos fatores que não foram influenciadas pelos resultados diferentes do grupo.

Cabe ponderar que, na terceira rodada, a maioria dos especialistas fez pequenos ajustes na nota atribuída, convergindo em direção ao consenso do grupo, sendo que três deles fizeram alterações mínimas e um especialista manteve todas as notas. Ressalta-se também que alguns participantes, aqueles com pontuações mais extremas, tenderam a manter suas notas, o que justificou o fim das rodadas, pois pouco se conseguiria em termos de ganhos consensuais a partir de então. A Tabela 5 sintetiza os resultados da técnica *Delphi*:

Tabela 5 - Resultados agrupados: Grau de importância dos fatores - Técnica Delphi

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	CV	Score	% Score	Classificação
A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material (representação fidedigna).	10,65%	159	93,53%	1º
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	9,17%	150	88,24%	2º
A Existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	11,78%	149	87,65%	3º

(continua)

(conclusão)

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	CV	Score	% Score	Classificação
A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Conformatória (relevância) da informação contábil.	14,28%	149	87,65%	3º
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	13,95%	142	83,41%	5º
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	13,93%	140	82,35%	6º
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	19,85%	137	80,59%	7º
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	24,43%	133	78,24%	8º
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	12,97%	133	78,24%	8º
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	24,83%	126	73,82%	10º
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	28,48%	121	71,18%	11º
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	35,92%	117	68,82%	12º
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	31,62%	116	68,24%	13º
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	36,70%	110	64,71%	14º
As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	37,39%	101	59,41%	15º
O Sistema Jurídico <i>Code Law</i> , por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	40,38%	99	58,24%	16º
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	49,67%	96	56,47%	17º

DP = Desvio Padrão | CV = Coeficiente de Variação | N = 17 | Score Máximo = 170

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao final da aplicação da Delphi, pode-se observar que 7, dos 17 itens remanescentes, tiveram *elevado consenso do grupo* (CV inferior à 15%), corroborando com a literatura e

indicando significativa aceitação por parte dos especialistas participantes da *Delphi*. São limitações com características e impactos mais claramente definidos:

- A existência de fraudes nos demonstrativos contábeis limita a informação contábil de ser livre de erro material;
- A falta de transparência nas demonstrações limita a comparabilidade da informação contábil;
- A existência de fraudes nos demonstrativos contábeis limita a informação contábil de ser neutra;
- Indicadores econômico-financeiros inadequados/insuficientes limitam a capacidade confirmatória;
- A falta de domínio da contabilidade limita a compreensibilidade da informação contábil;
- Gerenciamento de resultados limita a capacidade da informação contábil de ser neutra.
- Gerenciamento de resultados limita a comparabilidade da informação contábil.

Em seguida, pode-se notar que quatro fatores receberam *médio consenso do grupo* (CV entre 15 e 30%), uma vez que há relativa convergência do grupo em relação à capacidade de limitar a informação contábil para o processo decisório do usuário externo. Os fatores que se encontram nessa área são:

- Falta de transparência com potencial de limitar a verificabilidade da informação contábil;
- Desconsideração dos efeitos da inflação com potencial de limitar a comparabilidade;
- Ausência de mecanismos adequados de mensuração com potencial de limitar a informação contábil de ser completa;
- Desconsideração dos efeitos da inflação com potencial de limitar a capacidade preditiva.

Há um grupo de fatores que representa *baixo consenso do grupo* (CV superior à 30%). Nestes fatores, há especialistas com opiniões distintas e consolidadas, nalgumas vezes, inversas ao grupo como um todo. Quanto menor o consenso, mais podem ser observadas notas extremas atribuídas por alguns dos especialistas indicando compreensão diferente dos fatores avaliados e que não foram influenciadas pelos resultados do grupo. São seis os fatores que se encontram nessa zona cinzenta:

- A desconsideração dos efeitos da inflação com potencial de limitar a completude da informação contábil;
- Escolhas contábeis com potencial de limitar a comparabilidade da informação contábil;
- Ausência de mecanismos adequados de mensuração com potencial de limitar a capacidade preditiva;
- Escolhas contábeis com potencial de limitar a informação contábil de ser neutra;
- Sistema jurídico *Code law* com potencial de limitar a tempestividade da informação contábil;
- Aplicação parcial do valor justo com potencial de limitar na capacidade preditiva da informação contábil.

O fator “a aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil” recebeu o menor dos consensos (CV = 49,67%). Os comentários dos especialistas denotam que este ainda é uma questão delicada para a contabilidade. Há controvérsias entre previsão, mensuração e valor justo que ainda precisam ser melhor estabelecidas e que também estão indicadas no fator “a ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil” (CV = 36,70%). Por outro lado, o especialista “XYA04” parece justificar, ao menos em parte, a razão para isso:

Valor Justo para ativos não destinados à venda, e sim ao uso, não é demanda em lugar algum, a não ser no caso de falência ou proximidade dela. O IASB inclusive tem falado isso ao longo do tempo. Logo, valor justo não é um critério de avaliação que se deva, hoje, considerar como essencial para todos os elementos patrimoniais.

O “sistema jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil” também recebeu consenso baixo (CV = 40,38%). Parece não haver convicção de que a complexidade legal e tributária possa afetar as publicações das demonstrações contábil-financeiras ou, a comparação inevitável com o sistema *common law* pode estar indicando outros desafios que anulem diferenças significativas entre os dois sistemas, no quesito tempestividade. Conover, Miller e Szakmary (2008) explicam que, em países mais regulados, o governo e bancos já possuem certas informações contábeis, especialmente das empresas com maior endividamento. Nos demais países, há aumento de pressão para divulgação das informações aos acionistas.

As “Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” (CV = 37,39%), nas palavras do especialista “XYA14” “é uma questão difícil de

responder, pois normas objetivas não necessariamente levam a uma informação contábil neutra (...). Para o especialista “XYA15” “a única informação totalmente objetiva, na contabilidade, é a data do balanço”. Há desafios em uma contabilidade que permite as escolhas contábeis, no entanto, eles podem ser ainda maiores caso a contabilidade não as contemple. Essa parece ser uma dicotomia com baixa solubilidade no tempo. O efeito das escolhas contábeis na comparabilidade (CV = 31,92%) também gera discussões.

A inflação como limitação e suas implicações está bem estabelecida pela literatura. O grupo de especialistas também reconhece que esta afeta a capacidade preditiva da informação contábil. O consenso fica menor ao relacioná-la com a completude da informação (CV = 35,92%). No entanto, a análise da *Delphi* permite verificar que esse resultado se explica pela pontuação baixa dada por dois especialistas estrangeiros, talvez pelo pouco convívio com a realidade inflacionária. No Brasil, apenas um especialista deu nota baixa ao fator.

De todos os itens extraídos da literatura e/ou sugeridos pela comissão, apenas o fator que relaciona a falta de registro do *custo de oportunidade* como limitador da capacidade da informação ser *completa* recebeu baixa aceitabilidade pelos especialistas, ficando com média ligeiramente inferior à 50% (4,82, numa escala de zero a dez). Apesar da literatura nacional e internacional indicar problemas pela falta de registro na contabilidade, a maioria dos especialistas entendem que a falta de registro do *custo de oportunidade* que não chega a limitar a completude da informação contábil. Alguns argumentos nesse sentido são listados abaixo:

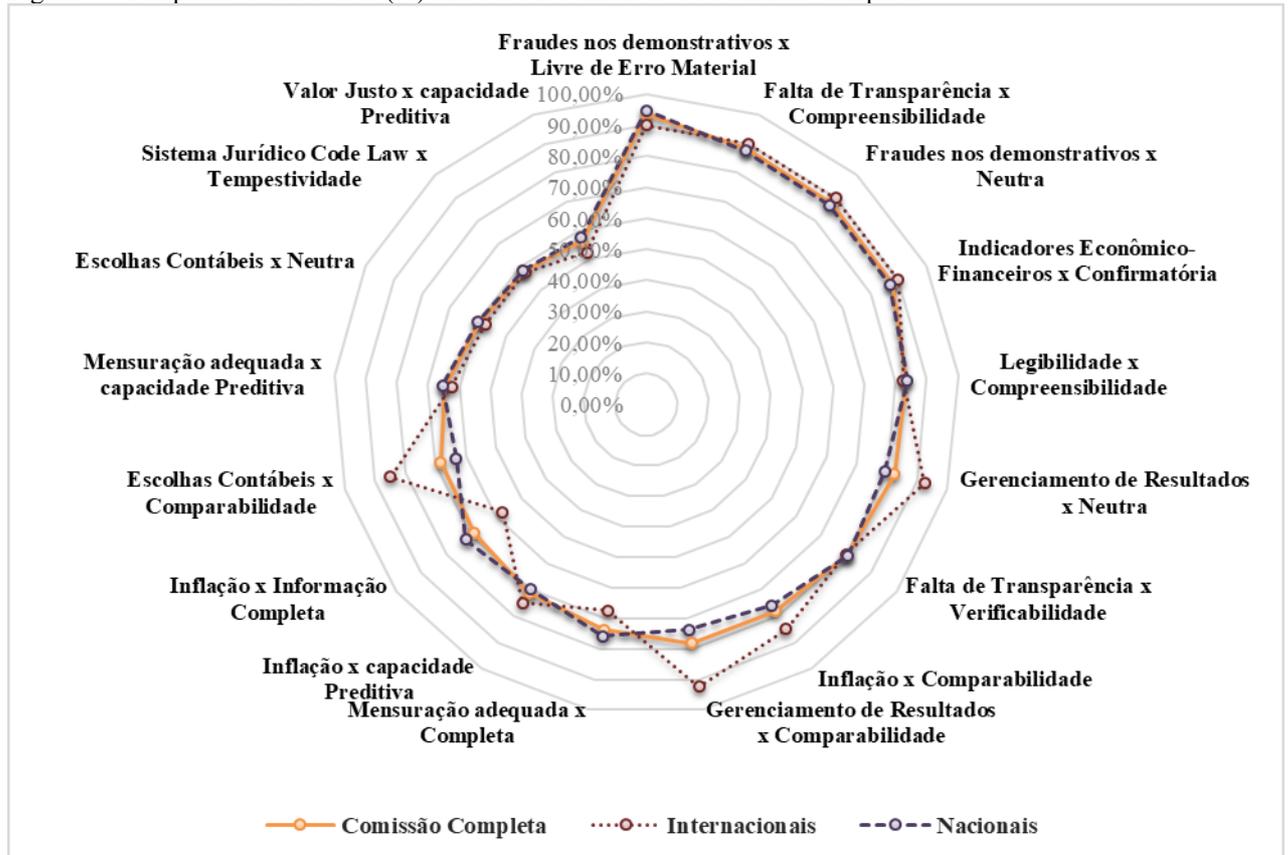
Essa é outra crítica feita à contabilidade. Mas, novamente a contabilidade esbarra na questão da mensuração do custo de oportunidade que pode ser, em alguns casos, extremamente subjetiva. A assunção do custo de oportunidade, por si só, não garante a representação fidedigna, vai depender de como este foi medido (Especialista XYA14).

O custo de oportunidade é parcialmente reconhecido através de taxas de desconto, para algumas transações. Não considero verdade que não há reconhecimento de custos de oportunidade (Especialista XYA11).

O problema do registro do custo de oportunidade é a total subjetividade dele. O importante é o usuário utilizar esse conceito (Especialista XYA04).

Adicionalmente, foi realizada uma análise das subcomissões (nacionais e estrangeiras) para apurar a possibilidade de distorções entre a percepção dos especialistas brasileiros e os estrangeiros, conforme a Figura 6.

Figura 6 - Comparativo dos scores (%) entre as subcomissões e a comissão completa

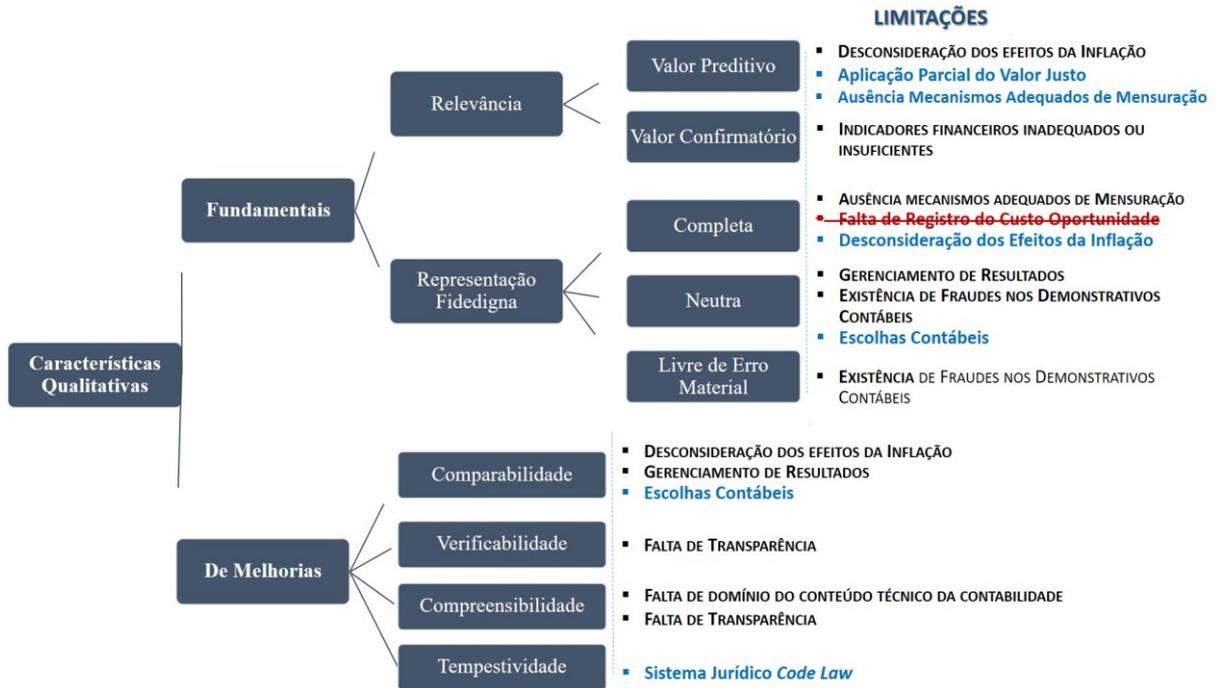


Fonte: Elaborado pelo autor

Nota-se que há poucas diferenças nas avaliações das comissões nacionais e estrangeiras onde, para os fatores “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil”, “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” e “as Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil”, os avaliadores internacionais deram notas superiores à comissão nacional, ressaltando que os dois fatores relacionados com o gerenciamento de resultados estão listados nos itens de alto consenso. A perspectiva externa ao Brasil indica que estes especialistas entendem o gerenciamento de resultados como uma limitação à comparabilidade e a neutralidade da informação contábil em grau superior à compreensão brasileira. Por outro lado, o fator “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa”, que já era de baixo consenso pela comissão completa, teve sua nota reduzida pelos especialistas internacionais, alertando para a percepção da inflação como um elemento que limita a informação contábil de ser completa.

Por fim, a Figura 7 revela os resultados apurados na técnica *Delphi* considerando a relação das limitações com a *Conceptual Framework*.

Figura 7 - Características qualitativas da informação contábil validadas pela técnica Delphi



Fonte: Elaborada pelo autor.

Legenda: limitações grafadas com versalete (cor preta) foram aceitas com consenso; escrita normal (cor azul) foram aceitas sem consenso; e tachada (cor vermelha) não foi aceita pela comissão de especialistas.

É interessante observar que as onze limitações que obtiveram consenso (versalete - cor preta) estão distribuídas entre oito das nove características qualitativas da informação contábil apresentadas na Estrutura Conceitual. Nota-se também que os seis itens que não tiveram consenso, mas foram aceitos pela comissão de especialistas (escrita normal - cor azul, com *scores* acima de 50%) se referem a cinco características qualitativas da informação contábil, das quais quatro delas obtiveram consenso em outras limitações (ausência de mecanismos adequados de mensuração, desconsideração dos efeitos da inflação, gerenciamento de resultados e fraudes). Além disso, apenas uma limitação foi excluída, qual seja, “Falta do registro do Custo de Oportunidade” (tachada - cor vermelha).

Os resultados da *Delphi* evidenciam um alinhamento entre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e a *Conceptual Framework*. Todavia, novas discussões são necessárias para reforçar esse alinhamento entre as características qualitativas da informação contábil e suas respectivas limitações.

4.2 Resultados da Pesquisa com Docentes em Ciências Contábeis no Brasil

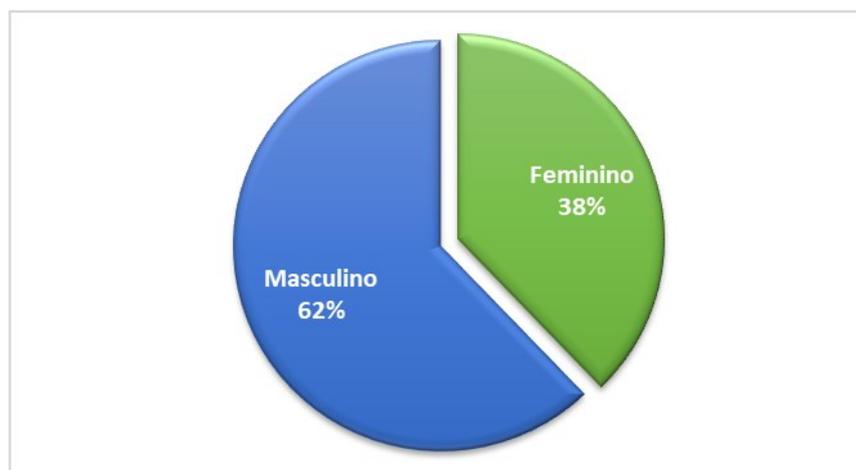
A aplicação da pesquisa retornou 650 questionários válidos. Destes, 110 responderam apenas sobre os conceitos de contabilidade (etapa 1) e 40 sobre as etapas de conceitos de contabilidade e limitações (etapas 1 e 2) e 500 responderam à pesquisa por completo. Outros 397 questionários foram eliminados da pesquisa porque 36 não quiseram participar, 328 concordaram com o termo de consentimento, mas não preencheram a pesquisa após os três convites enviados, 4 eram docentes em outras áreas, 11 não eram docentes, 7 preencheram de forma equivocada e 11 preencheram com nota máxima todos conceitos e limitações.

O perfil adequado para a pesquisa exigia que o professor fosse docente em ciências contábeis e lecionasse disciplinas de contabilidade, o que explica o percentual de respostas parciais, uma vez que não foi possível otimizar o banco de dados apenas com respondentes no perfil da pesquisa, para o envio do questionário. Ressalta-se que a amostra de respostas completas (500 docentes) representa 228 IES distintas, portanto, cerca de 20% do total de IES com curso de ciências contábeis no país.

4.2.1 Análise Descritiva para Caracterização da Amostra

No grupo de participantes da pesquisa, percebe-se a predominância do sexo masculino, com 62% dos 500 respondentes, conforme Gráfico 4. Os dados do CFC (2018) indicam que ainda há predominância de homens nas Ciências Contábeis. 57,21% dos 524.432 registros ativos no Conselho Regional de Contabilidade – CRC (contadores + técnicos em contabilidade), são do sexo masculino, contra 42,79% do sexo feminino. Se analisados os resultados apenas para contadores, dos 350.554 registros, 54,06% são do sexo masculino e 45,94% feminino. O percentual de pedidos de registro no CRC tem predominância feminina, contribuindo para igualar a participação dos gêneros. No entanto, na pesquisa, a academia ainda tem percentualmente mais homens que mulheres.

Gráfico 4 - Gênero dos respondentes da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa | n = 500.

A Tabela 6 apresenta a amostra sintetizada por região geográfica. Verifica-se que há predominância de respondentes das regiões Sudeste (46%) e Sul (28%), inclusive por serem as regiões com maior quantidade de cursos de ciências contábeis. Em seguida tem-se a região Nordeste com 13,6% dos respondentes. Apesar da menor participação das regiões Centro-Oeste (8,4%) e Norte (4%), têm-se respondentes de 25 Estados e do Distrito Federal, só não houve respondentes no estado do Amapá.

Tabela 6 - Amostra por região geográfica - Docentes em ciências contábeis

Região do Brasil	Quantidade	Frequência
Sudeste	230	46,00%
Sul	140	28,00%
Nordeste	68	13,60%
Centro-Oeste	42	8,40%
Norte	20	4,00%
Total	500	100%

Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 8 demonstra a distribuição dos respondentes pelos estados da Federação em quantidade e em percentual.

Figura 8 - Distribuição dos respondentes pelos estados brasileiros



Fonte: Dados da pesquisa | n = 500

Com relação ao regime de trabalho, a Tabela 7 indica predominância de professores de dedicação integral/exclusiva (54,2%). Em seguida, 26,6% são professores horistas, e por último, têm-se os professores de dedicação parcial, compondo 19,2% da amostra.

Tabela 7 - Regime de trabalho - Docentes em ciências contábeis

Regime	Quantidade	Frequência
Professor de Dedicação Integral/Exclusiva	271	54,20%
Professor de Dedicação Parcial	96	19,20%
Professor Horista	133	26,60%
Total	500	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à categoria administrativa das IES, a amostra tem composição equilibrada entre IES federais (42,92%) e privadas (36,32%) e, menor quantidade de IES estaduais (17,14%). A soma das instituições federais e estaduais representam 57,50% da amostra, indicando que há mais instituições públicas na amostra, em contraste com o universo de IES onde, em Ciências Contábeis, 86,83% das 1.101 IES (participantes do ENADE 2018) são privadas. A Tabela 8 resume os dados relacionados com a categoria administrativa.

Tabela 8 - Categoria administrativa - IES dos docentes em ciências contábeis

Categoria Administrativa	Quantidade	Frequência
Federal	182	42,92%
Estadual	88	20,76%
Privada	154	36,32%
Total	424*	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

*Foram considerados apenas os docentes onde foi possível fazer a vinculação com a IES de atuação e que constava no banco de dados do ENADE.

Os resultados para a organização acadêmica indicam que a grande maioria dos professores respondentes da pesquisa provém de universidades (72,41%), seguidos por faculdades (15,33%) e centro universitários (12,26%). Em termos comparativos, o universo de IES com cursos em ciências contábeis participantes do ENADE 2018, esteve assim representado: 31,79% eram universidades, 20,16% centros universitários e 48,05% faculdades, indicando que a amostra deste estudo está desproporcional nesse quesito. A Tabela 9 demonstra tais dados da pesquisa.

Tabela 9 - Organização acadêmica - IES dos docentes em ciências contábeis

Organização Acadêmica	Quantidade	Frequência
Universidade	307	72,41%
Centro Universitário	52	12,26%
Faculdade	65	15,33%
Total	424	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

*Foram considerados apenas os docentes onde foi possível fazer a vinculação com a IES de atuação e que constava no banco de dados do ENADE.

Apesar do estudo ter, em termos proporcionais e absolutos, mais instituições públicas que instituições privadas, e mais universidades que faculdades na amostra, os resultados estatísticos indicam que estes critérios não são significativos para definir aceitação ou rejeição dos conceitos ou analisar as limitações, mas geram algum impacto quando relacionados com o rendimento discente (ver Tabelas 30 e 38).

4.2.1.1 Análise Descritiva para Qualificação Acadêmica

Este tópico consiste em uma análise exploratória dos dados mediante estatística descritiva das variáveis que compõe a Qualificação Acadêmica dos respondentes, a saber: titulação, tempo de titulação, área de atuação e publicações.

A Tabela 10 indica que cerca de 90% dos docentes pesquisados possuem graduação em ciências contábeis, 54,600% possuem especialização em contabilidade, 62,1% e 23,6% são respectivamente mestres e doutores na área contábil. É oportuno ressaltar que 74,5% possuem especialização *latu sensu*, e que apenas 11,2% da amostra não possuem a titulação de mestre e, quase metade (45,1%) possuem doutorado.

Tabela 10 - Titulação - Docentes em ciências contábeis

Área de Formação	Graduação	Especialização	Mestrado	Doutorado
Ciências Contábeis	84,3%	42,3%	59,5%	22,3%
Ciências Contábeis e Administração	5,5%	12,3%	2,6%	1,3%
Administração	4,2%	10,2%	15,5%	9,5%
Outra Área	6,0%	9,6%	11,2%	12,5%
Não Possui Esta Titulação	0,0%	25,5%	11,2%	54,4%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa | n = 529

Considerando os professores com formação *stricto sensu* (88,8%), evidencia-se na Tabela 11 o tempo médio de aquisição do título. A amostra da pesquisa é relativamente jovem, com tempo médio para a titulação de mestrado de 10 anos, onde 25% da amostra tem até 4 anos de titulação, e apenas 25% dos pesquisados possuem o título há mais de 15 anos.

Tabela 11 - Tempo de titulação *stricto sensu* - Docentes em ciências contábeis

Área de Formação >	Mestrado	Doutorado
Média	10,11	6,03
Mínimo	-2,00*	-4,00*
Máximo	38,00	45,00
1º Quartil	4,00	1,00
3º Quartil	15,00	9,00
Desvio Padrão	7,80	7,60
N	470	241

Fonte: Dados da pesquisa.

*14 mestrandos e 24 doutorandos estão computados na amostra, mas, quando da aplicação da pesquisa ainda não tinham se formado. | n = se refere aos 88,8% dos pesquisados que são mestres e 45,6% que são doutores.

Quanto ao doutorado, percebe-se na Tabela 11 que o tempo médio que o docente tem o título é ainda menor: 6 anos. O primeiro quartil está em 1, indicando que 25% dos doutores da

amostra têm até 1 ano de formação e, 75% deles têm menos de 9 anos de titulação, o que é justificado, em parte, pela recente expansão dos programas de pós-graduação em contabilidade, pois até 2008 apenas a FEA/USP oferecia doutorado em ciências contábeis.

Os professores de contabilidade pesquisados atuam em diversas áreas, com destaque para a área Societária, Contabilidade Gerencial, Contabilidade de Custos e Teoria da Contabilidade, conforme Tabela 12.

Tabela 12 - Evolução dos docentes nas respectivas áreas da contabilidade

Área	Docentes atuantes em 2012-2015	Docentes em 2018 atuantes desde 2012	Docentes 2018 [Todos]	Troca de áreas Docentes atuantes desde 2012 (n)	Troca de áreas Docentes atuantes desde 2012 (%)	Novos professores
Societária	276	284	329	8	2,81%	13,30%
Gerencial	180	202	229	22	10,89%	10,50%
Custos	171	166	185	-5	-3,01%	10,57%
Teoria	104	124	141	20	16,12%	10,12%
Pública	58	66	78	8	12,12%	13,52%
Auditoria	57	67	76	10	14,93%	10,07%
Perícia	57	63	73	6	9,52%	12,40%
Ética	38	41	50	3	7,32%	16,68%
Tributária	23	35	40	12	34,59%	7,91%
Outra área	35	50	53	15	30,0%	3,96%
N	460	460	529	529	529	69

Fonte: Dados da pesquisa.

Se comparados os mesmos professores que atuavam entre os anos de 2012-2015 com sua atuação recente (2018), percebe-se que há ligeiro ajuste nas áreas que lecionam. Em termos proporcionais, a área que mais incorporou novos professores foi a área Tributária (34,59%), seguida pela Teoria da Contabilidade (16,12%), Auditoria (14,93%), Contabilidade Pública (12,12%) e Contabilidade Gerencial (10,89%), sugerindo que os professores, no geral, passaram a atuar em mais áreas. A exceção vai para Contabilidade de Custos, onde há um decréscimo, indicando uma migração destes para outras disciplinas. Nota-se também um crescimento significativo na atuação dos professores em outras áreas que não a contabilidade propriamente dita.

Os professores que iniciaram a carreira docente mais recentemente (após 2015) mantêm uma distribuição equitativa entre as áreas de atuação analisadas, com pequena ênfase para Ética e Legislação (16,68%), Contabilidade Societária (13,30%) e Contabilidade Pública (13,52%).

Outro item, relacionado à qualificação acadêmica, é a produção científica dos docentes. A pesquisa procurou avaliar o quanto os docentes publicaram, considerando as publicações de alto impacto, aquelas com classificação *Qualis* B2³¹ ou superior, conforme Tabela 13.

Tabela 13 - Publicações B2 ou superior - Docentes em ciências contábeis

Nº Publicações	2012-2015		2016-2018	
	Frequência	%	Frequência	%
0	174	39,36%	192	38,40%
1	56	12,66%	99	19,80%
2	59	13,35%	56	11,20%
3	43	9,73%	54	10,80%
4	23	4,60%	27	5,40%
5	21	5,20%	25	5,00%
6	18	4,42%	15	3,00%
Mais de 6	48	10,86%	32	6,40%
Total	442*	100%	500	100%
Média	2,73		2,14	
Mínimo	0		0	
Máximo	40		25	
Desvio Padrão	4,34		3,18	

Fonte: Dados da pesquisa.

* 58 pesquisados não eram docentes no período 2012-2015.

Percebe-se que 39,36% (n =174) dos pesquisados no triênio 2012-2015 e 38,40% (192 docentes) no triênio 2016-2018 não tiveram publicações com estas especificações. 35,34% e 41,80%, respectivamente, tiveram entre 1 e 3 publicações. Há também professores com mais de 6 publicações (10,86% e 6,4%). Favorável às pesquisas que indicam o professor pesquisador como determinante positivo no desempenho do aluno (e. g., MIRANDA, CASA NOVA, CORNACCHIONE JUNIOR, 2014), mais de 60% dos docentes pesquisados têm alguma publicação em revistas de alto impacto.

4.2.1.2 Análise Descritiva para Qualificação Profissional

A qualificação profissional está relacionada com o tempo de titulação, nível de conhecimento da Estrutura Conceitual, com as certificações profissionais e áreas de atuação no mercado. A Tabela 14, indica o tempo de atuação dos pesquisados no mercado.

³¹ Foi considerado o *qualis* oficial em vigência em 2019.

Tabela 14 - Tempo de atuação no mercado – Docentes em ciências contábeis

Tempo de Atuação no Mercado (anos)	Frequência	%
0	87	17,40%
1 a 5	86	17,20%
6 a 10	85	17,00%
11 a 15	63	12,60%
16 a 20	61	12,20%
21 a 30	73	14,60%
Mais de 30	45	9,00%
Total	500	100%
Média		13,31
Mediana		10
Mínimo		0
Máximo		56
Desvio Padrão		11,85

Fonte: Dados da pesquisa.

A média de anos dedicados à atuação no mercado está em 13,3 anos. Pode-se perceber que 17,4% dos docentes atuam exclusivamente na docência, outros 17,2% possuem até 5 anos de mercado, 17% têm entre 6 e 10 anos, totalizando 258 docentes com até 10 anos de atuação no mercado. Apenas 35,8% dos docentes têm mais de 15 anos de experiência no mercado.

Perguntou-se aos respondentes o nível de conhecimento que eles julgavam ter sobre a Estrutura Conceitual da contabilidade. Na Tabela 15, numa escala de zero a dez pontos, verifica-se que estes declaram possuir conhecimento significativo dela.

Tabela 15 - Nível de conhecimento declarado da Estrutura Conceitual

Dados Estatísticos	Nota
Média	7,8
Mediana	8
1º Quartil (25%)	7
3º Quartil (75%)	9
Desvio Padrão	1,47

Fonte: Dados da pesquisa | n = 500.

A mediana e a média ficaram em torno de 8 pontos, sendo que 50% dos docentes deram notas entre 7 e 9. Doze anos após as mudanças na contabilidade trazidas pela Lei 11.638/07 parece ter sido tempo suficiente para a maioria dos docentes terem contato com a Estrutura Conceitual básica ao ponto de julgar-se conhecedor dela. Na metade desse tempo, Machado, Kuhn e Machado (2014) haviam avaliado como baixo o nível de conhecimento dos docentes com relação aos CPCs. Felizmente a realidade parece ter mudado pois é fundamental que o docente em ciências contábeis tenha domínio da Estrutura que norteia conceitualmente a contabilidade.

A Tabela 16 indica as certificações profissionais dos docentes participantes da pesquisa. Nota-se que apenas 24,8% do grupo não possui alguma certificação. A certificação mais recorrente é a inscrição no Conselho Regional de Contabilidade, o CRC.

Tabela 16 - Certificações profissionais – Docentes em ciências contábeis

Certificação	Frequência	Percentual
CRC	367	73,4%
CVM	5	1,0%
CPA	7	1,4%
ACCA	10	2,0%
Outros (CNPIC, CNAI, CMA)	15	3,0%
Não possui	124	24,8%
N	500*	100,0%*

Fonte: Dados da pesquisa.

* A somatória das linhas ultrapassa o N pois há docentes que possuem mais de uma certificação.

Explorando a Tabela 16, obtém-se que, entre os docentes com certificações não se constatou diferença entre homens e mulheres. Quanto à titulação dos pesquisados com certificações, o percentual dos que possuem mestrado é ligeiramente superior aos que não possuem (61,4% contra 58,1%). O mesmo ocorre com o doutorado (25,8% para os que possuem certificação, contra 21,8% dos que não possuem).

Os professores com certificação profissional, na média, são docentes há menos tempo (média de 12,98 anos), enquanto o grupo sem certificação tem média de 14,66 anos. Parece estar ocorrendo uma ligeira migração de profissionais para a docência, ao mesmo tempo que tem docentes com mais experiência que não sentiram a necessidade de alguma certificação.

Quanto ao tempo de experiência no mercado, a realidade inverte significativamente. O docente que possui certificação profissional é mais atuante no mercado, com média 15,13 anos (mediana de 13 anos) de atuação enquanto os professores sem certificação têm média de apenas 7,79 anos (mediana de 2 anos). Essa realidade é condizente com a profissão contábil que pressupõe o registro profissional no órgão de classe (CRC) para poder ser exercida.

A Tabela 17 evidencia as áreas de atuação dos docentes no mercado de trabalho.

Tabela 17 - Áreas de atuação no mercado pelo docente

Área	2012-2015		Atual	
	Frequência	Percentual	Frequência	Percentual
Apenas Docência	200	45,2%	282	56,4%
Contabilidade Societária	69	15,6%	40	8,0%
Contabilidade Gerencial	43	9,7%	31	6,2%
Auditoria e/ou Perícia	44	10,0%	50	10,0%
Consultoria Contábil	38	8,6%	37	7,4%
Contabilidade Pública	27	6,1%	36	7,2%
Legislação Fiscal e Tributária	7	1,6%	6	1,2%
Outras áreas	14	3,2%	18	3,6%
N	442*	100,0%	500	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa.

* Há 58 professores que iniciaram a docência após 2015.

Percebe-se que o grupo de pesquisados que atuam especificamente na docência, sem qualquer vinculação com o mercado de trabalho, é significativo e crescente, representando 45,2% dos docentes do triênio 2012-2015 e 56,4% dos docentes em 2018. O regime de trabalho contribui para este resultado, pois no grupo de pesquisados, 63,68% são provenientes de instituições públicas federais ou estaduais (Tabela 8). Pode-se perceber que parte significativa dos novos docentes atuam exclusivamente na docência.

4.2.1.3 Análise Descritiva para Qualificação Pedagógica

A qualificação pedagógica dos respondentes foi verificada pelo tempo de atuação na docência, assim como pela formação pedagógica recebida. A Tabela 18 indica o tempo de atuação docente dos pesquisados.

Tabela 18 - Tempo de atuação na docência

Tempo de Atuação na Docência (anos)	Frequência	Percentual
0	16	3,20%
1 a 5	93	18,60%
6 a 10	108	21,60%
11 a 15	93	18,60%
16 a 20	83	16,60%
21 a 30	85	17,00%
Mais de 30 anos	22	4,40%
Total	500	100%
Média	13,25 anos	
Mediana	11 anos	
Mínimo	0	
Máximo	50 anos	
Desvio Padrão	9,43 anos	

Fonte: Dados da pesquisa.

No grupo de docentes pesquisados, 21,8% têm até cinco anos de docência, e 21,4% têm mais de 20 anos de atuação docente, com média de 13,25 anos. O grupo é heterogêneo, com distribuição similar de participantes entre os grupos 1 a 5, 6 a 10, 11 a 15, 16 a 20 e 21 a 30 anos, permitindo colher a opinião de profissionais em diversos estágios da carreira acadêmica. Inclusive, 56,41% dos pesquisados já eram docentes por ocasião da mudança na legislação contábil em 2007. A Tabela 19 indica a formação pedagógica dos respondentes.

Tabela 19 - Formação pedagógica – Docentes em ciências contábeis

Formação Pedagógica	Frequência	Percentual
Cursou Estágio Docência e/ou Metodologia no Mestrado	318	60,1%
Cursou Estágio Docência e/ou Metodologia no Doutorado	123	23,3%
Curso de Extensão/Capacitação de Curta Duração em Formação Pedagógica	208	39,3%
Curso/Capacitação de Longa Duração em Educação	61	11,5%
Não Possui	106	20,0%

Fonte: Dados da pesquisa | n =529

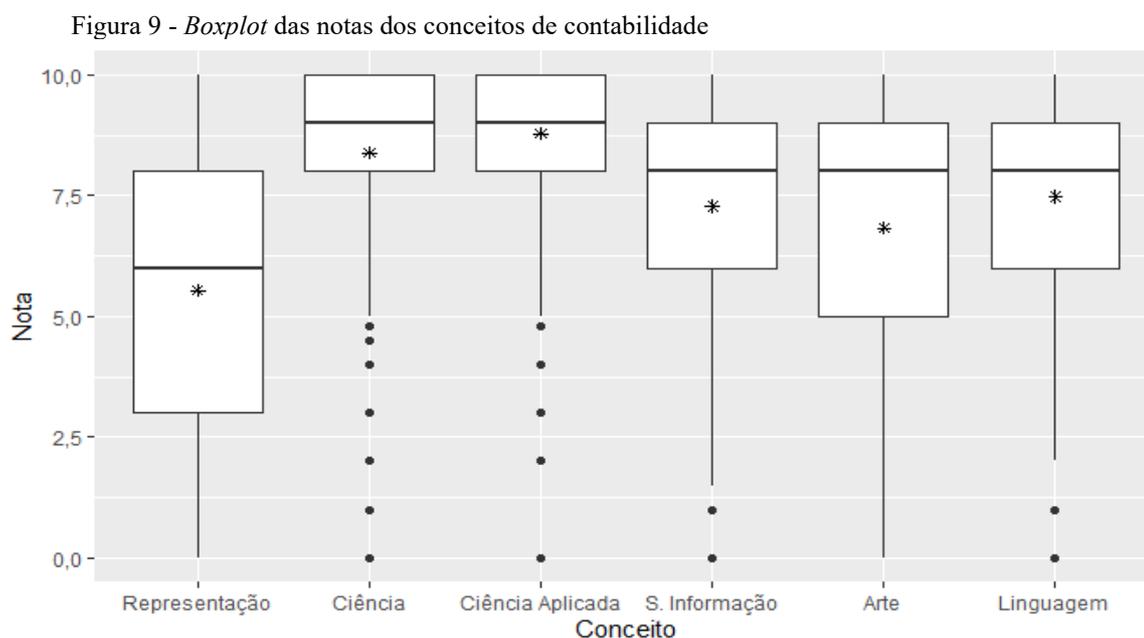
Percebe-se que o grupo de docentes sem nenhuma formação docente representa apenas um quinto da amostra pesquisada. Por outro lado, 60,1% dos docentes pesquisados cursaram disciplinas relacionadas à docência no mestrado (66,94% dos 475 mestres) e 23,3% dos docentes também cursaram disciplinas semelhantes no doutorado, o que representa metade dos 241 doutores da amostra. É preciso levar em consideração que a amostra tem uma proporção maior de instituições públicas quando comparado com a média nacional, no entanto ainda é um dado relevante levando-se em consideração que, conforme prevê a legislação brasileira (BRASIL, 1996), a formação para docência deve acontecer, prioritariamente no *stricto sensu*. Ao cruzar-se com os dados da Tabela 10 e 11, percebe-se a influência dos novos programas de pós-graduação *stricto sensu* em Ciências Contábeis na formação destes docentes. Adicionalmente cerca de 40% do grupo ainda buscou ou recebeu formação em serviço e destes, 11,5% cursaram docência do ensino superior ou similar na pós-graduação *latu sensu*.

4.2.2 Análise Descritiva dos Conceitos de Contabilidade

Ao iniciar a análise dos conceitos de contabilidade, ressalta-se que a contabilidade carece de um conceito que a represente. Por outro lado, diversos conceitos coexistem na área contábil, com distintos graus de aceitação. Essa análise focalizou os seis conceitos mais citados pela literatura nacional e internacional, a saber, os conceitos de Contabilidade como

Representação da Realidade, Ciência, Ciência Social Aplicada, Sistema de Informação, Arte e Linguagem dos Negócios.

Por não haver uma conceituação da contabilidade estabelecida, mas sim, diversos conceitos, perguntou-se aos docentes a percepção deles sobre o assunto. A Figura 9 apresenta o *boxplot* das notas para cada conceito de contabilidade, onde o asterisco representa a média de cada conceito; a linha inferior da caixa, o primeiro quartil; a linha principal, a mediana; e a superior, o terceiro quartil.



Fonte: Dados da pesquisa | n = 650.

Complementando a Figura 9, a Tabela 20 indica que tais conceitos, além de coexistirem, tem aceitação da comunidade acadêmica em contabilidade no Brasil. Todos eles foram validados pelos 650 professores pesquisados, com média superior a 5 e mediana igual ou superior à 6.

Tabela 20 - Medidas-resumo das notas dos conceitos de contabilidade

Conceito	Mínimo	1º Quartil	Mediana	Média	3º Quartil	Máximo
1 [Representação da Realidade]	0	3	6	5,53	8	10
2 [Ciência – Franco]	0	8	9	8,38	10	10
3 [Ciência Social Aplicada – USP]	0	8	9	8,79	10	10
4 [Sistema de Informação]	0	6	8	7,28	9	10
5 [Arte]	0	5	8	6,82	9	10
6 [Linguagem dos Negócios]	0	6	8	7,48	9	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que o conceito USP de contabilidade, atualmente compreendido como Ciência Social Aplicada (a partir de 2010), é o mais largamente aceito pelos professores (8,79), seguido do conceito de Hilário Franco (8,38) da contabilidade como Ciência. Ambos conceitos com pelo menos 75% das respostas maiores ou iguais a 8. O conceito de contabilidade como Linguagem dos Negócios também recebeu uma nota elevada (7,48) e tem sido um conceito associado ao senso comum da contabilidade, muitas vezes utilizado como conceito secundário nos livros didáticos, especialmente internacionais. Em seguida percebe-se a aceitação dos conceitos de Sistemas de Informação, com média 7,28 e Arte, com 6,82.

Já o conceito de Representação da Realidade, relativamente novo na literatura brasileira, teve sua aceitação com média 5,53, tendo 50% das respostas entre 3 e 8, possuindo a maior variabilidade na avaliação. Mesmo sendo o conceito com menor nível de concordância, ele ultrapassou os 50% de aceitação previamente estabelecidos (CUNHA, 2007; VIEIRA, 2009; MARTINS; THEÓPHILO, 2009), podendo ser considerado aceito pela comunidade acadêmica. Essa nota pode estar relacionada com o fato de ser recente o movimento de discussão deste conceito na literatura brasileira. No entanto, é possível perceber que importantes obras didáticas nacionais têm dado enfoque ao conceito de Representação da Realidade nos últimos 11 anos, tais como Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008), Tibúrcio Silva e Tristão (2011), Martins, Miranda e Diniz (2018) e Martins, Diniz e Miranda (2018). Adicionalmente, ressalta-se que o livro de Contabilidade Introdutória da FEA/USP (IUDÍCIBUS, 2007) sempre teve indicativos sobre a limitação da capacidade dos relatórios contábeis expressarem totalmente a realidade econômica e, a partir de 2007, faz menção específica sobre a contabilidade como um modelo, como simplificação da realidade, característica esta essencial no conceito de representação da realidade.

A Tabela 21 indica a aceitação e a rejeição dos conceitos contábeis entre os docentes pesquisados. Considerou-se como rejeição de um conceito quando a nota atribuída pelo docente ao conceito foi inferior à 5,0 e aceitação do mesmo quando a nota foi igual ou superior a 5,0.

Tabela 21 - Aceitação dos conceitos contábeis

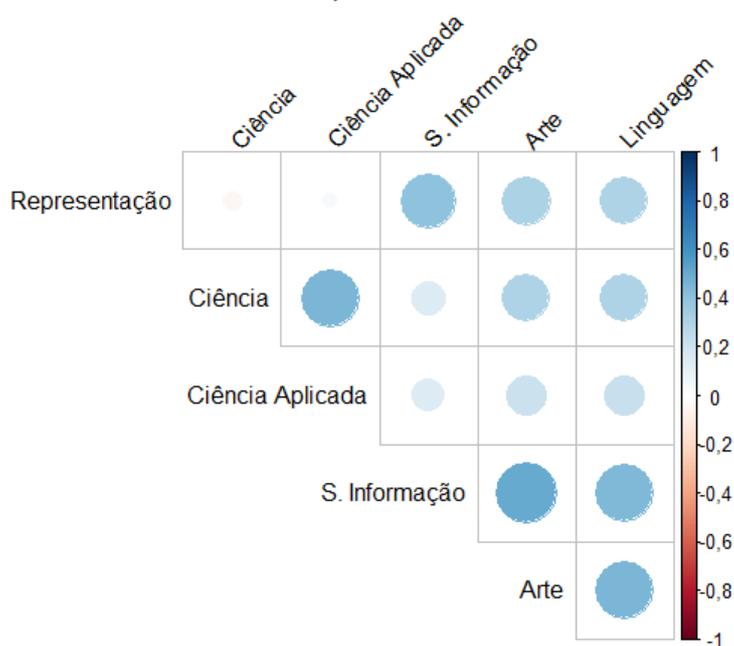
Conceito	Representação da Realidade	Ciência	Ciência Social Aplicada	Sistemas de Informação	Arte	Linguagem dos Negócios
Rejeição (<5)	221	36	15	75	125	70
Aceitação (≥5)	429	614	635	575	525	580
Proporção de aceitação	0,66	0,94	0,98	0,88	0,81	0,89

Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que o conceito USP teve apenas 15 rejeições, sendo o mais amplamente aceito pela comunidade acadêmica. A maioria dos pesquisados (66%; n=429) também acatam o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, apesar de ter a maior rejeição do grupo, indicando que se trata de um conceito em discussão, com oscilação de opiniões entre os docentes.

Analisou-se também a correlação entre os conceitos contábeis, visto que todos foram aceitos pela comunidade acadêmica brasileira. O Gráfico 5 e Tabela 22 indicam que os conceitos mais positivamente correlacionados são o de Contabilidade como Ciência com o conceito de Ciência Social Aplicada (conceitos 2 e 3) e o conceito de Representação da Realidade com Sistemas de Informação (1 e 4). Já os conceitos de Sistema de Informação com Arte (4 e 5), os conceitos de Arte com Linguagem dos Negócios (5 e 6) e os conceitos de Sistema de Informação com Linguagem dos Negócios (4 e 6), tem correlação negativa.

Gráfico 5 - Gráfico das correlações entre os conceitos contábeis



Fonte: Dados da pesquisa | n = 650.

Sobre o conceito de Ciência Social Aplicada – USP, este possui correlação moderada com o conceito de Ciência Social (2), uma das maiores correlações entre os conceitos, indicando proximidade entre eles. Também há uma fraca correlação deste com o conceito de Sistemas de Informação, Arte e Linguagem dos Negócios e, ausência de correlação significativa com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

Com relação ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, também não se pode observar correlação com o conceito de Ciência, além da já mencionada falta de

correlação com o conceito de Ciência Social Aplicada (USP). Este é um fato surpreendente, pois parece que os docentes enxergam como antagônicos a relação entre os dois conceitos, apesar do reconhecimento no conceito USP, de atributos do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, e deste último assumir categoricamente a contabilidade como sendo parte integrante das ciências sociais aplicadas (MATESSICH, 1995a, 2006, 2009; LEE, 2006, 2009).

Tabela 22 - Correlações entre os conceitos contábeis

Conceito	1	2	3	4	5	6
1 [Representação da Realidade]	1,00					
2 [Ciência – Franco]	-0,05*	1,00				
3 [Ciência Social Aplicada – USP]	-0,03*	0,45	1,00			
4 [Sistema de Informação]	0,40	0,15	0,14	1,00		
5 [Arte]	0,31	0,30	0,21	0,50	1,00	
6 [Linguagem dos Negócios]	0,30	0,30	0,22	0,44	0,45	1,00

Fonte: Dados da pesquisa | n = 650.

* Correlações não significativas. Nos demais itens, a correlação foi significativa ao nível de 1%. | O negrito indica as correlações mais significativas.

Antes de continuar a análise e discussão dos resultados da pesquisa sobre os conceitos de contabilidade e sua aceitação, e mais especificamente sobre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, cabe ressaltar, alguns pontos. O primeiro deles é que, para avaliação da concordância com o conceito, procurou-se trazer uma definição do conceito estabelecida pela literatura. E não foi diferente com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Usou-se a definição de Martins, Diniz e Miranda (2018 p. 56), também presente em Martins, Miranda e Diniz (2018), por ser a mais recente, a saber:

A contabilidade é um **modelo** que procura **representar** o que vem ocorrendo com a empresa, mas **modelo**, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade, nunca a própria realidade. **Sempre** estará mostrando algo de maneira mais simplificada do que de fato é, e estarão **sempre** faltando informações para se entender de forma completa o que está acontecendo (grifo nosso).

Na análise qualitativa dos dados da pesquisa, percebeu-se nos comentários feitos pelos docentes algumas discordâncias com termos usados para definir o conceito, como a expressão “sempre” e, sobretudo “modelo”. A ênfase no “sempre” não está incoerente com o conceito de representação da realidade, que reconhece que a representação não se confunde com a realidade, portanto, ao guardar traços distintos, “sempre” terá alguma diferença (limitação). No entanto, por ser uma expressão absoluta, e pelo desconhecimento do conceito de representação contábil, pode causar alguma estranheza àqueles pouco familiarizados com o conceito.

No livro de Contabilidade Introdutória da FEA/USP (IUDÍCIBUS, 2010, p. 9) quando se discute as limitações do modelo contábil, mesmo passando um sentido semelhante, optou-se por uma linguagem mais suave na explicação quando se menciona que “relatórios contábeis podem não expressar totalmente a realidade econômica da entidade [...] Algumas vezes, a contabilidade fornece um retrato algo desfocado ou defasado [...]”. Recomenda-se aqui uma breve reflexão sobre as implicações de excluir a expressão “sempre”. Mudaria o sentido? Causaria algum abrandamento? Aparentemente não.

Quando à expressão “modelo”, a Tabela 23 faz referência à representatividade das observações nos comentários totais.

Tabela 23 - Comentários sobre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade

Nota de Concordância	Quantidade de Comentários da Pesquisa	Comentários sobre o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade ser “Modelo”			
		N Concorda	% Concorda	N Discorda	% Discorda
0	22	-	-	8	36,36%
> 0 < 5	20	-	-	6	30,00%
5	17	-	-	6	35,29%
> 5 < 10	31	10	32,26%	6	19,35%
10	10	5	50,00%	-	-
Total	100	15	15,00%	26	26,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos 100 comentários feitos ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, 42% foram feitos pelos docentes que discordam do conceito (nota menor que 5), e 58% pelos que concordam, sendo que, do total de comentários que justificam ou reforçam as notas atribuídas, 41 incluem a palavra modelo, 15 destes concordando com a expressão “modelo” como parte do conceito e 26 discordando. Percebe-se que esta palavra pode estar contribuindo para a discordância com o conceito e serve de reflexão sobre a adequação de tê-la presente (ou não) no referido conceito. É possível que, se o conceito tivesse sido colocado de forma diferente, haveria percentuais diferentes de aceitação. Ademais, a segunda sentença do conceito, também carrega prerrogativas de explicação da primeira.

Numa análise da palavra modelo, percebe-se que esta possui acepções e significados diversos, e pode estar trazendo desvios à aceitação do conceito, indicando que talvez não seja a terminologia adequada para referenciar a Contabilidade como Representação da Realidade. A expressão “modelo” vem do italiano *modello* que é derivado do latim vulgar *modellus*, que, por sua vez é uma alteração feita ao latim *módulos*, diminutivo de *modus* (JAPIASSU; MARCONDES, 1989). Considerando as definições abordadas pelos dicionários Ferreira (2019), Ribeiro (2019) e Houaiss (2019), modelo pode indicar, dentre outros, maquete, molde,

modelo de documento (formulário), pessoa contratada por agência de moda, peça de vestuário criado por estilista, padrão a ser imitado, protótipo, primeira pessoa do singular do presente do indicativo do verbo modelar. Essa diversidade de aplicações tende a criar um ambiente ambíguo para compreensão da expressão quando usada para definir o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

No entanto, modelo pode também significar representação de algo (em escala reduzida), confundindo-se com a própria expressão representação. Ribeiro (2019) afirma que, na informática, a expressão indica “um modo simplificado de representar um fenômeno”, e Houaiss (2019) menciona que na física, trata-se de “um esquema de representação de um fenômeno ou conjunto de fenômenos (...)”. Deste ponto de vista, “modelo que procura representar” poderia ter trocado por “representação” sem perder o sentido do texto, uma vez que representação carrega consigo a ideia de aproximação, simplificação. Portanto, estaria em acordo com a ideia de ‘viés de representação’ indicada por Mattessich (1995a, 2003).

Finalmente, a análise da expressão modelo, também sugere uma forma ideal de representação de algo digno de ser feito ou de alguém digno de ser imitado. O modelo está interessado em representar um dado fenômeno e não outro, assim como modelo pressupõe um número finito de elementos do objeto a ser representado por outro (GOUVEIA JR, 1999; RIBEIRO, 2019). Nesse sentido, a expressão “modelo” guarda coerência com a proposta de Mattessich (1995a, 2003) para o conceito de Representação da Realidade, especialmente quando se trata do viés orientado para fins de representação contábil.

Verifica-se que etimologicamente, a palavra “modelo” não tem dificuldades de ser compreendida, no entanto, semanticamente, a depender da carga cultural do indivíduo, pode haver desvios de compreensão desta na proposta original do conceito. Dessa forma, apesar de estar coerente com o conceito em estudo, há espaço para uma análise e potencial ajuste da definição do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade proposta na literatura brasileira, se esta puder mitigar esses desvios.

Adicionalmente, percebe-se que essa preocupação atingiu a revisão *Conceptual Framework* (IASB, 2018b, p. 13) que substituiu o termo “*business model*” na revisão de 2018 para “*business activities*” justificando (item BC0.33) a intenção de mitigar a potencial confusão pelo uso do termo modelo, uma vez que este é usado com vários significados diferentes, nas diversas organizações.

4.2.3 Análise Descritiva das Limitações da Contabilidade

Fez-se também uma análise descritiva preliminar da aceitação das limitações da contabilidade para o processo decisório do usuário externo e suas relações com as características qualitativas da informação contábil da Estrutura Conceitual básica.

Ressalta-se que estas foram testadas pela técnica *Delphi*, com aceitação, pela comissão de especialistas, de 17 das 18 variáveis analisadas. Estas 17 variáveis foram submetidas aos docentes em contabilidade no Brasil para atribuírem uma nota de 0 a 10 à sua concordância com a afirmação contida em cada variável. A Tabela 24 detalha as notas.

Tabela 24 - Medidas-resumo das notas das limitações da contabilidade

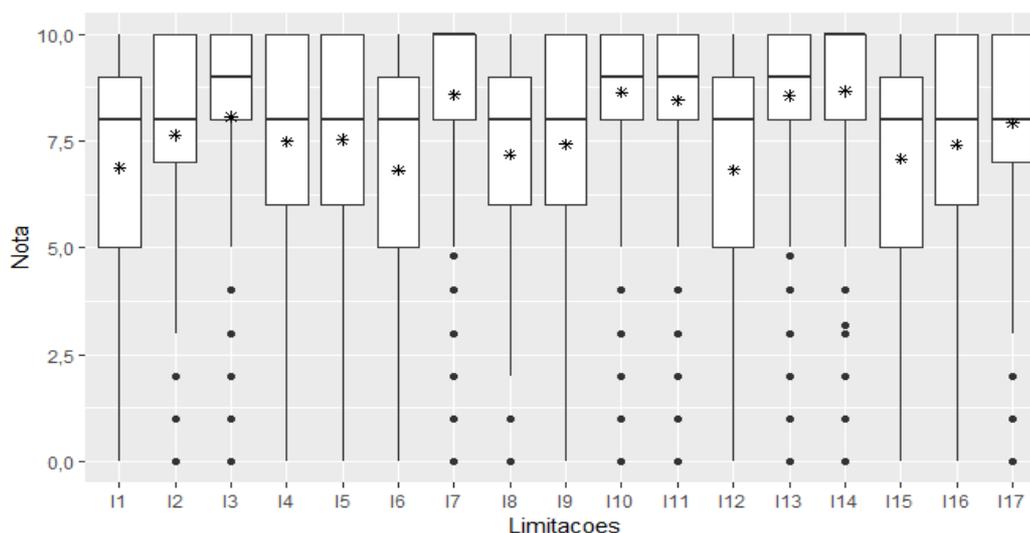
Limitação	Mínimo	1º Quartil	Mediana	Média	3º Quartil	Máximo	NSR
1 [Valor Justo_Preditiva]	0	5	8	6,88	9	10	17
2 [Indicadores_Confirmatória]	0	7	8	7,64	10	10	02
3 [Mensuração_Completa]	0	8	9	8,07	10	10	-
4 [Inflação_Completa]	0	6	8	7,49	10	10	01
5 [Gerenc.Resultados_Neutra]	0	6	8	7,53	10	10	16
6 [Escolhas Contábeis_Neutra]	0	5	8	6,82	9	10	11
7 [Fraudes_Livre_Erro_Mater]	0	8	10	8,58	10	10	03
8 [Escolhas_Comparabilidade]	0	6	8	7,18	9	10	07
9 [Inflação_Comparabilidade]	0	6	8	7,42	10	10	03
10 [Transparência_Verificabil]	0	8	9	8,65	10	10	02
11 [Domínio_Compreensibilid]	0	8	9	8,46	10	10	02
12 [Code Law_Tempestividad]	0	5	8	6,82	9	10	32
13 [Transparência_Compreens]	0	8	9	8,57	10	10	02
14 [Fraudes_Neutra]	0	8	10	8,67	10	10	03
15 [Gerenc.Result_Comparab]	0	5	8	7,08	9	10	16
16 [Inflação_Preditiva]	0	6	8	7,41	10	10	03
17 [Mensuração_Preditiva]	0	7	8	7,92	10	10	-

Fonte: Dados da pesquisa | n = 540 | NSR = Não Sei Responder.

A média atribuída às limitações relacionadas com as características qualitativas da informação contábil evidencia que o grupo de professores pesquisados concordam e acatam as limitações aqui discutidas e previamente validadas pela *Delphi*. As menores notas médias atribuídas foram 6,82, para a limitação 6 “As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da Informação de ser Neutra” e 6,82 para a limitação 12 “O Sistema Jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação

contábil” indicando níveis de concordância elevados. A Figura 10, com o *boxplot* permite a visualização das medidas de aceitação para cada uma das variáveis.

Figura 10 - *Boxplot* das notas das limitações da contabilidade



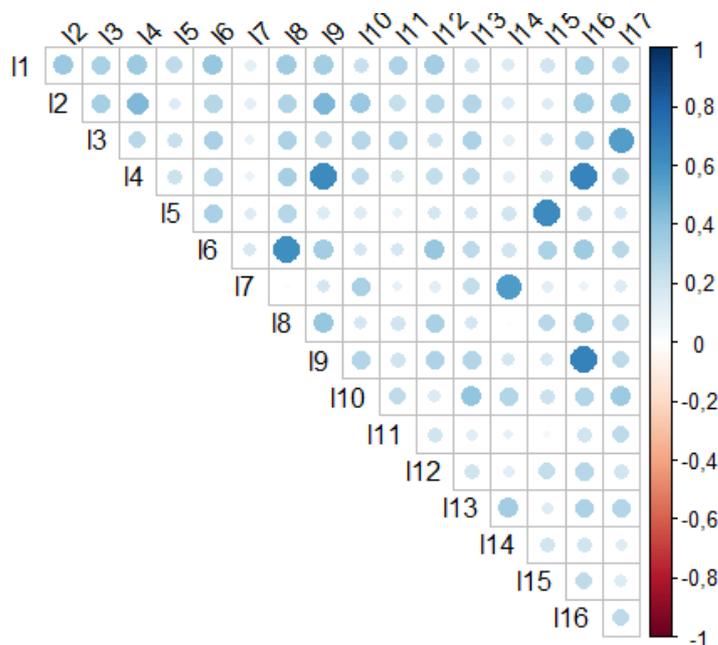
Fonte: Dados da pesquisa | Legenda das limitações: ver Tabela 24 | n = 540.

Na Tabela 24 e Figura 10, pode-se perceber que 8 das 17 variáveis receberam notas médias entre 7,0 e 8,0 pontos e 6 variáveis, notas superiores a 8,0 a saber: “14 – A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” (8,67), “10 – A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório de auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil” (8,65), “7 – A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material” (8,58), “13 – A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório de auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil” (8,57), “11 – A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade, por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil” (8,46), e “3 – A ausência de mecanismos adequados de Mensuração – para intangíveis, por exemplo – pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa” (8,07).

Verifica-se que os docentes acatam as limitações existentes na contabilidade e concordam que estas trazem implicações diretas aos usuários da informação contábil. Mattessich (2003, 2009) ressalta que estas limitações precisam ser levadas em consideração pelos consumidores de dados contábeis.

O Gráfico 6, indica as correlações entre as limitações contábeis.

Gráfico 6 - Gráfico das correlações entre as limitações contábeis



Fonte: Dados da pesquisa | Legenda das limitações: ver Tabela 24 | n = 540.

Pode-se observar que as limitações mais correlacionadas são: “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação de ser Completa” com “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil” (4 e 9); “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação de ser Completa” com “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil” (4 e 16); “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil” com “a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil” (9 e 16); “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” com “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil” (5 e 15); e “as Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra” com “as Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil” (6 e 8).

As correlações significativas e mais elevadas acontecem entre aquelas limitações que são idênticas, mas que foram relacionadas com características qualitativas da informação contábil distintas, a saber desconsideração dos efeitos inflacionários, a ocorrência de gerenciamento de resultados e as escolhas contábeis, o que imprime coerência aos resultados, uma vez que, quem considera uma limitação associada à Estrutura Conceitual, o faz da mesma

forma com as demais ligações desta limitação com outras características qualitativas da informação contábil.

4.2.4 Análise dos Conceitos de Contabilidade e suas Relações com as Limitações

Para a análise da relação entre conceitos de contabilidade com as limitações e suas relações com as características qualitativas da informação contábil, verificou-se as notas atribuídas pelos professores com relação à sua concordância com o conceito, e elegeu-se os dois conceitos com médias extremas, o conceito da USP, de Ciência Social Aplicada, mais aceito pela comunidade docente contábil, e o conceito de Representação da Realidade, de menor média de aceitação (5,53, conforme Tabelas 20 e 21), mas também aceito pela comunidade acadêmica (índice de aceitação de 66,1% da população pesquisada).

Seguiu-se os mesmos critérios da *Delphi*, considerando, para discussão dos dados, uma *dummy* que dividiu o grupo entre os que aceitam e rejeitam os conceitos. Considerou-se como rejeição do conceito quando a nota atribuída pelo docente ao conceito foi inferior a 5,0 e aceitação do mesmo quando a nota foi igual ou superior à 5,0.

A Tabela 25 apresenta os intervalos de confiança para cada uma das limitações, para análise da diferença de médias para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade entre os grupos de aceitação e rejeição deste conceito.

No teste do Intervalo de Confiança (IC) as regras de decisão para a diferença entre as duas proporções (Tabela 5), são:

Se o IC incluir o zero, então, $P_{\text{Aceitação}} = P_{\text{Rejeição}}$; onde “=” significa “não significativamente diferente ao nível de 5%”.

Se o IC não incluir o zero, então, $P_{\text{Aceitação}} \neq P_{\text{Rejeição}}$. Neste caso, pode acontecer:

- a) Se os extremos do intervalo forem negativos, então $P_{\text{Aceitação}} < P_{\text{Rejeição}}$
- b) Se os extremos do intervalo forem positivos, então $P_{\text{Aceitação}} > P_{\text{Rejeição}}$

Sendo assim, o intervalo de confiança de 95% para a diferença das médias de aceitação e rejeição, permite a interpretação de que as limitações com médias significativamente diferentes ao nível de significância de 5%, são aquelas em que o intervalo não contém o zero, lembrando que o intervalo é aproximado. Utilizou-se o IC por ser uma aproximação do teste T para amostras relativamente grandes, podendo ser aplicada aqui e, pelo teorema central do

limite ($\pm 1,96 * \text{erro padrão}$), a média deu distribuição aproximadamente normal, permitindo fazer o intervalo de confiança para a diferença usando a distribuição normal.

Tabela 25 - Média, erro-padrão da média e mediana das notas das limitações da contabilidade - Avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade

Limitação	Rejeição			Aceitação			Diferença das médias	
	Média	Erro-padrão	Mediana	Média	Erro-padrão	Mediana	Estimativa	IC 95%
1 [Justo_Preditiva]	6,51	0,22	7,00	7,07	0,14	8,00	0,56	0,05 1,07
2 [Indicad_Confirmatór]	7,51	0,21	8,00	7,71	0,14	8,00	0,20	-0,29 0,69
3 [Mensur_Completa]	7,68	0,20	8,00	8,27	0,10	9,00	0,59	0,15 1,03
4 [Inflacao_Completa]	6,77	0,23	8,00	7,86	0,12	8,00	1,09	0,58 1,60
5 [G.Resultad_Neutra]	6,75	0,24	8,00	7,94	0,13	9,00	1,19	0,66 1,72
6 [Escolhas_Neutra]	6,44	0,24	7,00	7,02	0,15	8,00	0,58	0,03 1,13
7 [Fraudes_Livre_Erro]	8,33	0,19	9,00	8,71	0,11	10,00	0,38	-0,05 0,81
8 [Escolhas_Comparab]	6,88	0,22	8,00	7,33	0,14	8,00	0,45	-0,06 0,96
9 [Inflação_Comparabil]	7,01	0,23	8,00	7,64	0,14	8,00	0,63	0,10 1,16
10 [Transp_Verificabil]	8,49	0,16	9,00	8,73	0,10	9,00	0,24	-0,13 0,61
11 [Domín_Compr]	8,29	0,18	9,00	8,54	0,10	9,00	0,25	-0,15 0,65
12 [CodeLaw_Tempe]	6,14	0,23	7,00	7,17	0,14	8,00	1,03	0,50 1,56
13 [Transp_Compreen]	8,28	0,18	9,00	8,72	0,09	9,00	0,44	0,05 0,83
14 [Fraudes_Neutra]	8,24	0,20	10,00	8,89	0,11	10,00	0,65	0,20 1,10
15 [G.result_Comparabi]	6,28	0,25	7,00	7,49	0,14	8,00	1,21	0,65 1,77
16 [Inflação_Preditiva]	6,74	0,23	8,00	7,76	0,12	8,00	1,02	0,51 1,53
17 [Mensur_Preditiva]	7,60	0,20	8,00	8,08	0,11	9,00	0,48	0,03 0,93

Fonte: Dados da pesquisa | n = 540 | Considerar exclusão dos NSR, conforme Tabela 24 | As notas das limitações foram agrupadas nas categorias: a) docentes que rejeitam e, b) docentes aceitam o conceito.

Na Tabela 24 já estava evidente que todas as limitações e suas relações com as características qualitativas da informação contábil (Estrutura Conceitual) foram aceitas pelos docentes pesquisados, independentemente de aceitarem ou não determinados conceitos, com médias entre 6,82 e 8,67, indicando inclusive que, mesmo entre aqueles que discordam do conceito da Contabilidade como Representação da Realidade, há aceitação das limitações inerentes ao conceito.

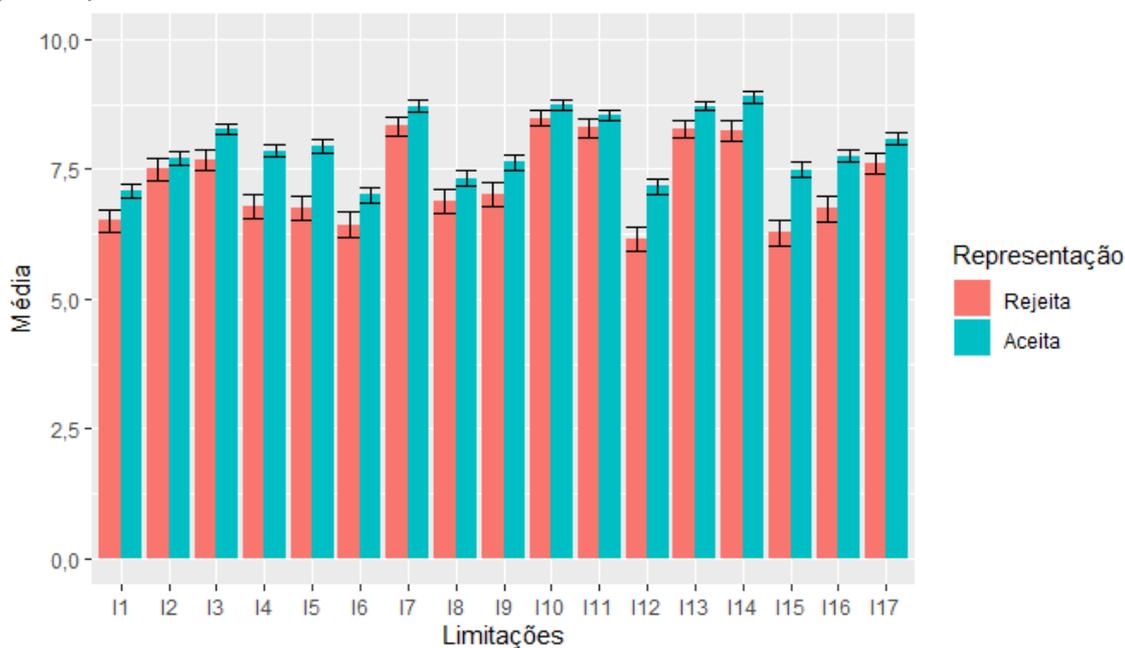
Adicionalmente, pode-se observar na Tabela 25 que, em todos os 17 itens, a nota média para as limitações é maior no grupo que aceita o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, indicando que aceitar o conceito implicou na tendência de concordância com as limitações acima da média dos que rejeitam o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Essa constatação é importante e coerente com o que se defende neste estudo, uma vez que o conceito de Representação da Realidade pressupõe a existência de limitações na contabilidade. Dessa forma, quem aceita o conceito também apresenta maior aceitação das limitações.

Outro aspecto relevante observado na Tabela 25 é que há diferença de média estatisticamente significativa para 12 das 17 limitações. Dessa forma, aceitar o conceito, também implicou em concordar com as limitações, e mais que isso, atribuir-lhe notas mais altas, estatisticamente significativas quando comparados com o grupo que rejeita o conceito. Este fato também está coerente com a proposta deste estudo, pois aceitar o conceito, implica necessariamente em aceitar as limitações preconizadas por ele.

As cinco limitações onde mesmo havendo aumento de média no grupo de aceitação, não se confirmou a diferença de média estatisticamente significativa, são: “2 – A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória da informação contábil”, “7 – A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material”, “8 – As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil”, “10 – A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório de auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil” e “11 – A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da contabilidade, por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil. Nota-se que as limitações 7 e 8 tiveram intervalos de confiança próximos de zero (0,05 e 0,06 respectivamente), muito próximas de também apontarem para diferenças estatisticamente significativas.

Complementarmente, o Gráfico 7 apresenta a média (com 1 erro-padrão para baixo e para cima) das limitações pela avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Como o erro-padrão é uma medida da variabilidade da estimativa, trata-se da raiz quadrada da variância do grupo dividida pelo número de elementos no grupo. Utilizou-se o mesmo para facilitar a comparação com o conceito de Ciência Social Aplicada que possui poucas respostas no grupo de rejeição tornando as estimativas das médias não precisas, pela alta variância. A barra no gráfico é uma medida de variabilidade, não um intervalo de confiança.

Gráfico 7 - Média e erro-padrão da média das limitações contábeis - Avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade



Fonte: Dados da pesquisa | n = 650.

Observa-se, pelo Gráfico 7, que as limitações que parecem apresentar maiores diferenças entre a aceitação e a rejeição do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade são: “4 – a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa”, “5 – A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra”, “12 – O sistema jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil”, “15 – A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil” e “16 – a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva da informação contábil”.

Ao serem comparadas com o conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada, as limitações com maiores oscilações de médias entre os grupos que aceitam e rejeitam os conceitos encontram semelhanças nas limitações 4, 15 e 16. No entanto, há também diferenças: - enquanto o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade tem destaque para as limitações 5 e 12, Ciência Social Aplicada reporta as maiores diferenças para as limitações 6 (as Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra) e 9 (a desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil).

O conceito de Ciência Social Aplicada (USP) foi analisado nos outros itens de diferenças de médias entre os grupos de aceitação e rejeição, conforme apêndice N. Com

alguma exceção, também verificou-se notas mais altas para quando o conceito é aceito, no entanto, há elevada dispersão dos dados, uma vez que o grupo de rejeição tem um “n” muito baixo e discrepante em relação ao elevado grupo de aceitação, impossibilitando análises mais aprofundadas, pela falta de precisão dos resultados estatísticos oriundos de tal análise.

Ajustou-se um modelo de regressão logística³² (MENARD, 2002) para análise da aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Com esse intuito, selecionou-se apenas os indivíduos com respostas completas sobre os conceitos e limitações (474 observações) ajustando inicialmente o modelo com todas as limitações como variáveis explicativas, obtendo que as limitações mais significativas na estimação da probabilidade de aceitação do conceito Contabilidade como Representação da Realidade são: 2, 4, 5, 12 e 16. O modelo ajustado com essas cinco limitações como variáveis explicativas, fornece os resultados apresentados na Tabela 26.

Tabela 26 - Ajuste do modelo de regressão logística para a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com as limitações selecionadas como variáveis explicativas

Parâmetro	Estimativa	Erro-padrão	p-valor	exp(Estimativa)
Intercepto	-1,479	0,458	0,0012	0,228
2 [Indicadores_Confirmatória]	-0,097	0,046	0,0359	0,908
4 [Inflação_Completa]	0,096	0,054	0,0744	1,101
5 [Gerenciamento de Resultados_Neutra]	0,127	0,039	0,0011	1,135
12 [Sistema Jurídico Code Law_Tempestividade]	0,102	0,039	0,0086	1,107
16 [Inflação_Preditiva]	0,079	0,050	0,1119	1,083

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao nível de significância de 5%, as limitações estatisticamente significativas na estimação da probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade são: 2, 5 e 12. A estimativa do intercepto é -1,479 e o exponencial desta estimativa é aproximadamente 0,228, significando que, se todas as notas das limitações consideradas fossem 0, a chance de aceitação seria 0,228 (ou, equivalentemente, a chance de rejeição seria $1/0,228 \cong 4,389$).

O resultado da regressão logística é esclarecedor no sentido de que evidencia uma interligação das limitações com o conceito Contabilidade como Representação da Realidade.

³² Foram verificados os pressupostos estatísticos para o ajuste adequado dos modelos de regressão (Logística e Beta). Estes dois modelos de regressão não assumem normalidade nem variância constante (homoscedasticidade). Eles assumem independência entre as observações e os resíduos e inexistência de multicolinearidade, que estão adequados. O modelo ajusta corretamente a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para 69,62% dos dados. A Curva ROC ficou em 0,6786 e foram analisados os dados discrepantes (3 observações) pela distância de Cook.

São aceitas tais limitações e sua relação com a Estrutura Conceitual, assim como a interligação com o conceito em estudo. Se as limitações fossem rejeitadas por um dos docentes pesquisados, a chance de este rejeitar o conceito, seria 4,4 vezes maior, implicando que não considerar as limitações (atribuir nota 0) reduziria para menos de 25% a chance de aceitar este conceito. O reconhecimento das limitações da contabilidade é relevante, pois reduz a confiança cega nos números contábeis, não iludindo a si mesmo nem aos usuários da informação contábil, e considerando que estes são uma aproximação de uma realidade mais complexa (IUDÍCIBUS, 1975, 2010; MATTESSICH, 2003, MARTINS, MIRANDA, DINIZ, 2018; MARTINS, DINIZ, MIRANDA, 2018).

Similarmente, a estimativa da limitação 2 (utilização de Indicadores Econômico-financeiros Inadequados impactando a capacidade Confirmatória da informação contábil) é - 0,097 e seu exponencial é 0,908 ($1/0,908 \cong 1,102$), significando que se todas as notas das outras limitações forem mantidas fixas e acrescentássemos um ponto na nota da limitação 2, a chance de rejeição do conceito de Representação da Realidade aumenta aproximadamente 10%. Convém ressaltar que esta foi uma das limitações que não acusou, pelo teste do IC com 95%, diferença estatisticamente significativa entre o grupo que aceita e rejeita o conceito.

Por outro lado, se aumentássemos um ponto na nota da limitação 5 (Gerenciamento de Resultados impactando a capacidade da informação de ser Neutra) mantendo as outras notas fixas, a chance de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade aumentaria aproximadamente 13,5% se aumentássemos um ponto da nota da limitação 12, mantendo as outras notas fixas, a chance de aceitação do conceito de Representação da Realidade aumentaria em aproximadamente 10,7%.

O teste (Tabela 26) também evidencia que as limitações 2, 5 e 12 são as que melhor explicam a aceitação da Contabilidade como Representação da Realidade onde, a elevação da nota da limitação “a utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória da informação contábil” tende a causar redução na aceitação do conceito. Por outro lado, qualquer incremento de nota para as limitações “a ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra”, assim como para “o sistema jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil” implicam em aumento da aceitação do conceito.

Para os professores pesquisados, o gerenciamento de resultados afeta a capacidade da informação de ser neutra e, portanto, se torna uma limitação, na medida em que pode caminhar para manipulação dos resultados gerando resultados tendenciosos. Essa possibilidade de manipulação do sistema contábil, conforme preconiza Sherman e Young (2016) parece preocupar os docentes colocando em destaque esta limitação contábil quando se trata de representar adequadamente a realidade.

O docente também entende que, em países onde há predomínio do sistema *code law* (baseado em regras) tende a haver implicações para com a tempestividade da informação sendo, portanto, uma limitação inclusive interligada com o conceito, no sentido de limitar a contabilidade de representar a realidade. Ball e Shivakumar (2005) e Conover, Miller e Szakmary (2008) indicam a influência do sistema jurídico nos relatórios financeiros das empresas, onde, países com sistema *code law* possuem mais atrasos na entrega das demonstrações, o que impacta na tempestividade da informação contábil.

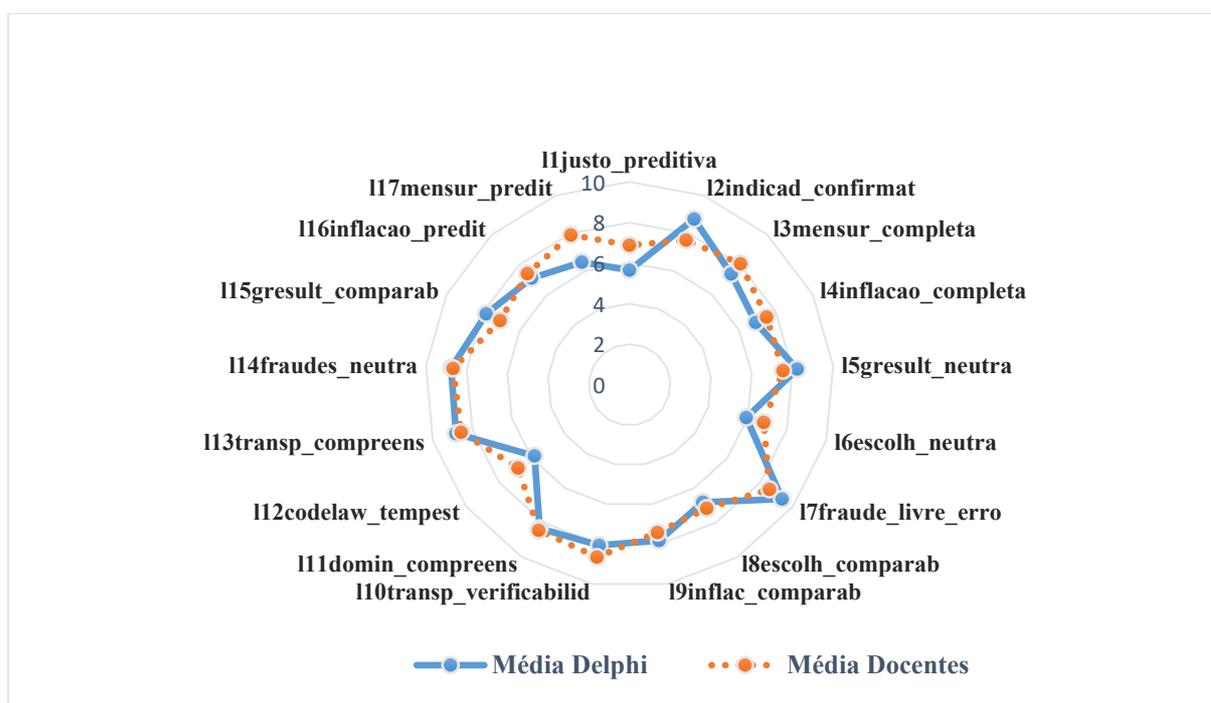
Por outro lado, apesar dos docentes aceitarem a limitação quanto aos indicadores econômico-financeiros e seu impacto na capacidade confirmatória dos dados, essa aceitação tem um limite. Avaliações acima da média tendem a trazer rejeição ao conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. É interessante notar que a limitação dos indicadores carrega em si mesma outras limitações, tais como a própria composição matemática deles, o fato de o lucro abrangente não se encontrar presente nos indicadores de retorno, as demonstrações não representarem a realidade por serem embelezadas e conseqüentemente afetar o valor confirmatório da informação (MARTINS; DINIZ; MIRANDA, 2018).

Ressalta-se também que as limitações relacionadas à inflação estão próximas do nível de significância de 10% (0,07 e 0,11) com o qual seriam estatisticamente significativas para explicação da aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade indicando que a desconsideração dos Efeitos Inflacionários tem possibilidade de impactar na capacidade da informação contábil de ser Completa e na Capacidade preditiva dessa informação. Diversos estudos têm indicado que a extinção da correção monetária tem causado limitações à correta representação da realidade, tais como Takamatsu e Lamounier (2006), Salotti *et al.* (2006) e Iudicibus (2010).

4.2.5 Comparação das Notas das Limitações entre os Respondentes Docentes e a Comissão de Especialistas (Técnica Delphi)

Procurou-se avaliar as diferenças entre as notas atribuídas pelos docentes em Ciências Contábeis e a nota atribuída pela comissão de especialistas (técnica *Delphi*). Essa nota refere-se às limitações da contabilidade no processo decisório do usuário externo e sua ligação com as características qualitativas da informação contábil (*Conceptual Framework*). A Figura 11 relaciona os dados desses dois grupos.

Figura 11 - Radar com diferença de médias entre grupo da *Delphi* e o grupo de docentes



Fonte: Dados da pesquisa | Delphi n = 17 | Docentes n = 540.

Na Figura 11 percebe-se uma proximidade da média para a maioria das limitações. A Tabela 27 estende a análise, evidenciando a média, erro-padrão e mediana das limitações para cada um dos grupos de respondentes.

Tabela 27 - Média, erro-padrão da média e mediana das notas das limitações da contabilidade, para os dados obtidos pela *Delphi* e pelo questionário da pesquisa

Limitação	Delphi			Questionário Docentes		
	Média	Erro-padrão	Mediana	Média	Erro-padrão	Mediana
1 [Valor Justo_Preditiva]	5,65	0,68	6	6,88	0,12	8
2 [Indicadores_Confirmatória]	8,77	0,30	9	7,64	0,12	8
3 [Mensuração_Completa]	7,38	0,44	8	8,07	0,10	9
4 [Inflação_Completa]	6,88	0,60	7	7,49	0,11	8
5 [Gerenc.Resultados_Neutra]	8,24	0,28	8	7,54	0,12	8
6 [Escolhas Contábeis_Neutra]	5,94	0,54	6	6,82	0,13	8
7 [Fraudes_Livre_Erro_Mater]	9,35	0,24	10	8,59	0,10	10
8 [Escolhas_Comparabilidade]	6,82	0,52	7	7,18	0,12	8
9 [Inflação_Comparabilidade]	7,82	0,46	8	7,42	0,12	8
10 [Transparência_Verificabil]	8,06	0,39	8	8,65	0,09	9
11 [Domínio_Compreensibilid]	8,34	0,28	9	8,46	0,09	9
12 [Code Law_Tempestividad]	5,82	0,57	6	6,82	0,12	8
13 [Transparência_Compreens]	8,82	0,20	9	8,57	0,09	9
14 [Fraudes_Neutra]	8,77	0,25	8	8,67	0,10	10
15 [Gerenc.Result_Comparab]	7,82	0,25	8	7,08	0,13	8
16 [Inflação_Preditiva]	7,12	0,49	7	7,41	0,12	8
17 [Mensuração_Preditiva]	6,47	0,58	7	7,92	0,10	8

Fonte: Dados da pesquisa | Delphi n = 17 | Docentes n = 540.

Observa-se que há alguma oscilação com relação à nota média, sendo que para o grupo da *Delphi*, 7 limitações têm médias maiores, e para o grupo dos professores, 10 limitações possuem médias maiores. Já, quando observadas as medianas, praticamente todas (exceção para a limitação 2) são maiores ou iguais para o grupo dos professores.

A distribuição das notas das limitações para ambas as fontes dos dados não se aproxima de uma distribuição normal. Assim, com o objetivo de comparar as notas médias de ambos os grupos, foram realizados testes de *Mann-Whitney* para cada limitação e os resultados estão apresentados na Tabela 28.

Tabela 28 - Diferença entre as médias e medianas das notas das limitações para os dados da *Delphi* e do questionário, e p-valor do teste de *Mann-Whitney* de soma dos postos

Limitação	Diferença das médias	Diferença das medianas	p-valor
1 [Valor Justo_Preditiva]	1,23	2	0,0421
2 [Indicadores_Confirmatória]	-1,12	-1	0,1704
3 [Mensuração_Completa]	0,69	1	0,0113
4 [Inflação_Completa]	0,61	1	0,1262
5 [Gerenc.Resultados_Neutra]	-0,70	0	0,8719
6 [Escolhas Contábeis_Neutra]	0,88	2	0,0513
7 [Fraudes_Livre_Erro_Material]	-0,77	0	0,2457
8 [Escolhas_Comparabilidade]	0,35	1	0,1320
9 [Inflação_Comparabilidade]	-0,40	0	0,7861
10 [Transparência_Verificabilidade]	0,59	1	0,0189
11 [Domínio_Compreensibilidade]	0,12	0	0,1075
12 [Sistema Code Law_Tempestividade]	1,00	2	0,0442
13 [Transparência_Compreensibilidade]	-0,26	0	0,5087
14 [Fraudes_Neutra]	-0,09	2	0,1756
15 [Gerenciamento Resultados_Comparab]	-0,74	0	0,9866
16 [Inflação_Preditiva]	0,29	1	0,1941
17 [Mensuração_Preditiva]	1,45	1	0,0015

Fonte: Dados da pesquisa | Delphi n = 17 | Docentes n = 540 | Negrito = casos com diferença de média entre os grupos analisados.

O teste de *Mann-Whitney* testa a hipótese nula de que as distribuições de dois grupos são iguais versus a hipótese alternativa de que a distribuição dos grupos difere por um deslocamento do parâmetro de locação. Ao nível de significância de 5%, o teste rejeita a hipótese nula (ou seja, evidencia diferença na locação) para as limitações 1, 3, 10, 12 e 17, e não rejeita a hipótese nula para as outras limitações (Tabela 28), onde a centralidade da distribuição nos parâmetros de locação indica que a diferença dos grupos não é significativa para as demais variáveis.

Dessa forma, conclui-se (Tabela 28) que em 12 das 17 limitações não há diferença de média estatisticamente significativa entre as notas obtidas na *Delphi* e as notas obtidas pelos docentes em ciências contábeis. Ou seja, os resultados obtidos pela pesquisa com os docentes em contabilidade no Brasil estão coerentes com a média atribuída pela comissão de especialistas da técnica *Delphi* para as limitações e suas relações com a *Conceptual Framework*.

As cinco limitações onde apurou-se diferença de médias estatisticamente significativas entre os grupos em análise, também coincidem com as limitações de baixo ou médio consenso, assinalados pela comissão de especialistas na técnica *Delphi*, indicando limitações ainda pouco consensuais, apesar da concordância com elas, conforme Tabela 29.

Tabela 29 - Comparativo da semelhança no nível de consenso das notas das limitações entre docentes x *Delphi* nas limitações com diferenças de médias

Limitações	Questionário Docentes				Delphi			
	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação	Nível de Consenso	Média	Desvio Padrão	Coefficiente de Variação	Nível de Consenso
1[justo_preditiva]	6,88	2,70	39,25%	Baixo	5,65	2,80	49,67%	Baixo
3[mensur_completa]	8,07	2,27	28,11%	Médio	7,38	1,83	24,83%	Médio
10[transp_verificab]	8,65	2,00	23,20%	Médio	8,06	1,60	19,85%	Médio
12[codelaw_tempest]	6,82	2,81	41,17%	Baixo	5,82	2,35	40,38%	Baixo
17[mensur_preditiva]	7,92	2,35	29,61%	Médio	6,47	2,37	36,70%	Baixo

Fonte: Dados da pesquisa

Quando o Coeficiente de Variação (CV) é menor que 15%, indica-se a existência de baixa dispersão dos dados e, portanto, alto consenso do grupo. Quando o CV é >15 e <30 , tem-se média dispersão e, portanto, médio consenso. CV acima de 30% indica alta dispersão dos dados e, portanto, baixo consenso do grupo.

É possível verificar que há uma aproximação no nível de concordância entre os docentes brasileiros em ciências contábeis e a comissão de especialistas no assunto, demonstrando uma solidificação das limitações contábeis e sua relação com as características qualitativas da informação contábil. Nos casos em que houve diferenças de médias significativas, observa-se que estas fazem parte do grupo que a *Delphi* identificou como havendo divergência de opinião entre os participantes que possuem opiniões consolidadas, mas nalguns casos conflitantes, o que justifica essa diferença de aceitação. Em todos os casos, a nota que o grupo de docentes atribui a estas limitações é ligeiramente superior ao da comissão de especialistas.

Pode-se perceber nos arranjos de média entre os dois grupos pesquisados que há uma aproximação significativa da percepção de importância entre a comissão de especialistas e os demais docentes pesquisados, aceitando-se as ligações da estrutura conceitual básica, mediante as características qualitativas da informação contábil com as limitações da informação contábil para o processo decisório do usuário externo. Essa constatação é relevante para a discussão, pois o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade assume a existência de limitações contábeis como algo inerente ao próprio modelo (MATTESSICH, 2003; MARTINS, 2005; IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2008). Estes resultados reforçam o alinhamento deste conceito com a *Conceptual Framework*.

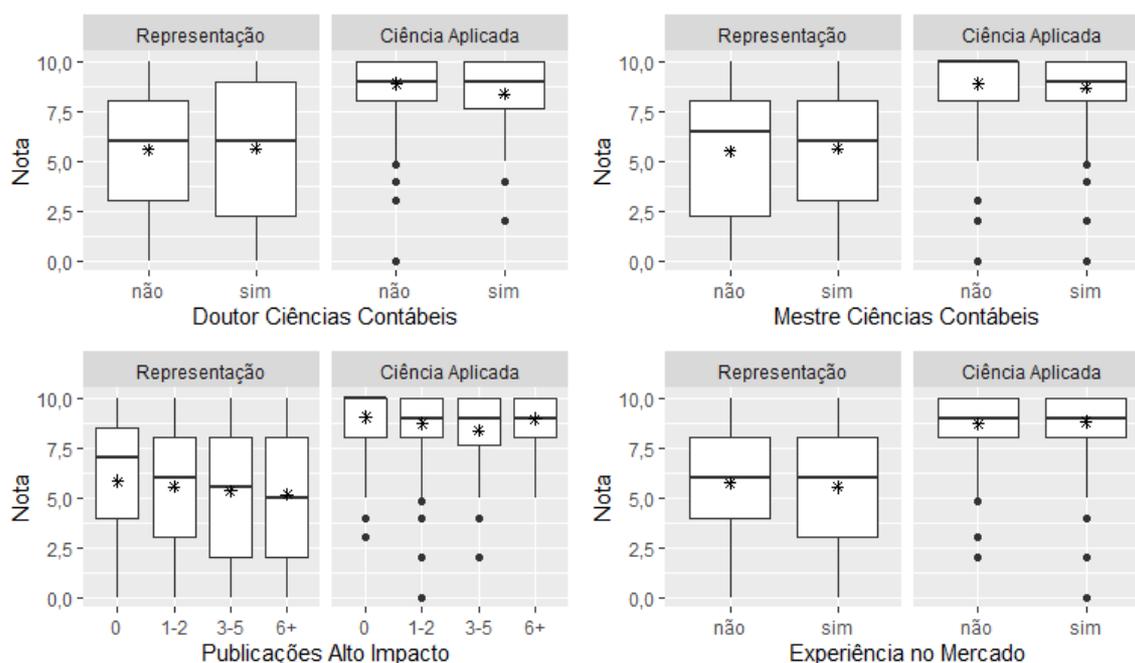
4.2.6 Análise dos Conceitos em Relação às Qualificações Docentes

Nessa etapa serão analisadas mais profundamente as qualificações docentes e possíveis associação aos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada.

4.2.6.1 Análise dos Conceitos versus Qualificações Docentes – Variáveis Categóricas

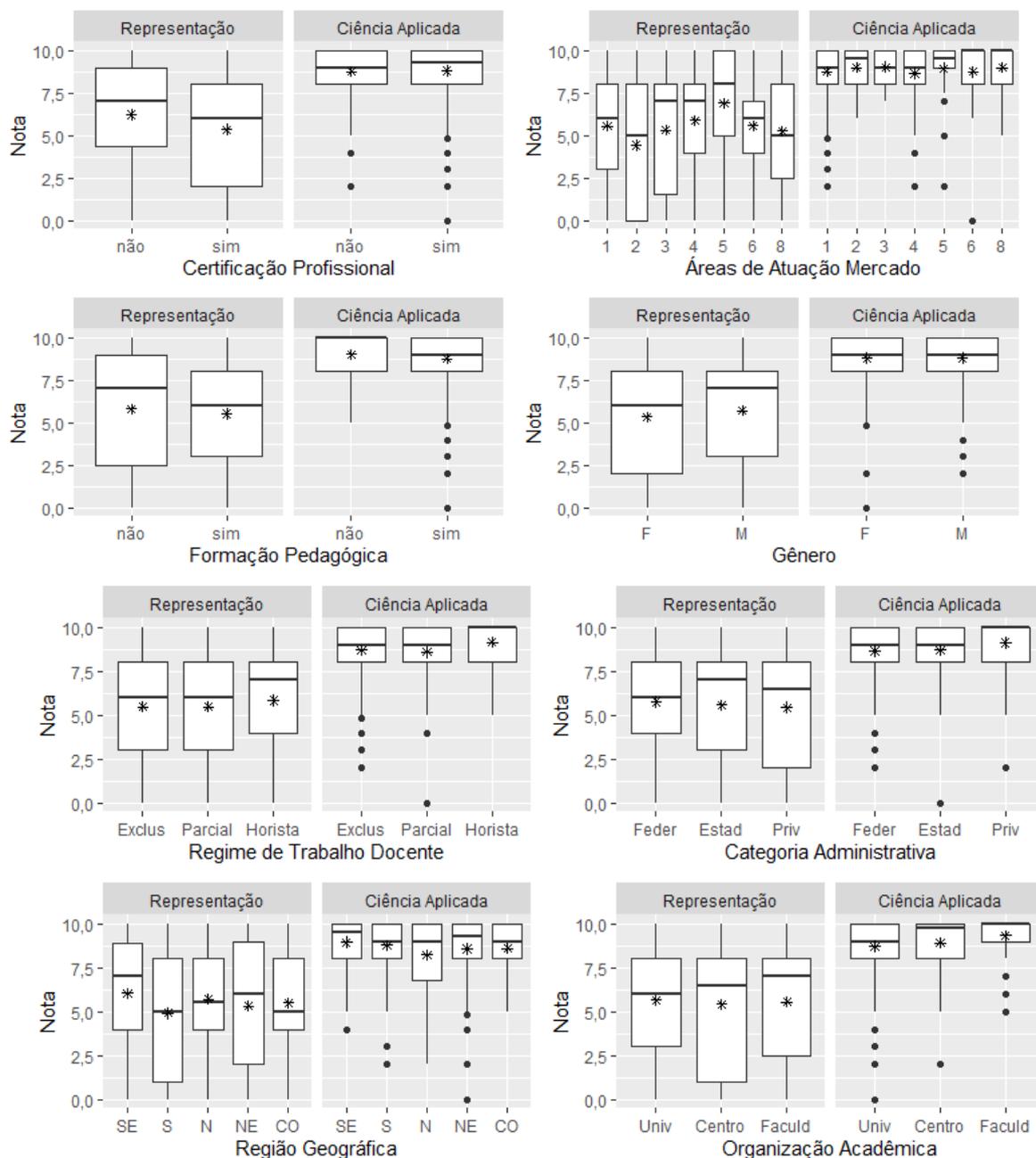
As Figuras 12 e 13 apresentam o *boxplot* das notas para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada, para cada categoria das variáveis de interesse e, pode-se notar que o comportamento das notas do conceito de Ciência Social Aplicada é similar para todas as categorias das variáveis de interesse. O comportamento das notas do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade também é similar para quase todas as categorias das variáveis de interesse, todavia nota-se maior diferença nas medidas centrais (média e mediana) para a Certificação Profissional (sendo a nota média do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade menor para quem tem certificação) e para a Região Geográfica.

Figura 12 - *Boxplot* das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada por categoria das variáveis de interesse (parte 1)



Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 13 - *Boxplot* das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada por categoria das variáveis de interesse (parte 2)



Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: para Áreas de Atuação Mercado as categorias foram: 1 = apenas docência, 2 = contabilidade societária, 3 = contabilidade gerencial, 4 = auditoria/perícia, 5 = consultoria contábil, 6 = contabilidade pública e 8 = outras áreas. | Para Regime de Trabalho Docente: Professor de dedicação Exclusiva, professor Parcial e professor Horista. | Para Categoria Administrativa: Instituições de Ensino Federal, Estadual e Privadas. | Para Região Geográfica, SE = Sudeste, S = Sul, N = Norte, NE = Nordeste e CO = Centro-oeste. | Para Organização Acadêmica, as categorias foram: Universidade, Centro Universitário e Faculdade.

Na Tabela 30 estão apresentadas as frequências conjuntas entre a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e as variáveis categóricas de interesse, assim como o resultado do teste qui-quadrado da aceitação deste conceito para as variáveis de interesse.

Tabela 30 - Tabela de frequências conjuntas da aceitação dos conceitos com as variáveis categóricas de interesse e o resultado da aplicação do teste qui-quadrado da aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para estas variáveis

Variáveis Categóricas		Conceito de Representação		P-valor
		Rejeita	Aceita	
Doutor	Não	140	271	1,00
	Sim	40	78	
Mestre	Não	69	145	0,50
	Sim	111	204	
Publicações Alto Impacto	0 publicações	60	132	0,70
	1-2	56	99	
	3-5	37	69	
	6 ou mais	18	29	
Experiência Mercado	Não	27	60	0,60
	Sim	144	269	
Certificação Profissional	Não	32	92	0,03
	Sim	139	237	
Área de Atuação no Mercado	1 [Apenas docência]	101	181	0,30
	2 [Contab. societária]	19	21	
	3 [Contab. gerencial]	11	20	
	4 [Auditoria/Perícia]	14	36	
	5 [Consultoria Cont.]	8	29	
	6 [Contab. pública]	10	26	
	8 [outras]	8	15	
Formação Pedagógica	Não	25	57	0,50
	Sim	146	272	
Gênero	Feminino	72	116	0,20
	Masculino	99	213	
Regime de Trabalho	1 [Dedic. Exclusiva]	101	170	0,30
	2 [Parcial]	29	67	
	3 [Horista]	41	92	
Categoria Administrativa	1 [Federal]	55	127	0,40
	2 [Estadual]	32	56	
	3 [Privada]	56	98	
Região Geográfica	SE [Sudeste]	63	167	0,04
	S [Sul]	60	80	
	N [Norte]	7	13	
	NE [Nordeste]	27	41	
	CO [Centro-oeste]	14	28	
Organização Acadêmica	1 [Universidade]	102	205	1,0
	2 [Centro Universitário]	18	34	
	3 [Faculdade]	22	41	

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se verificar, pela Tabela 30, que em todas as variáveis analisadas, o número daqueles que aceitam o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade é sempre maior do que o grupo que o rejeita. A rejeição média foi de 34%. O mesmo acontece com o conceito de Ciência Social Aplicada, porém neste último a rejeição tende a zero. Tendo em vista o interesse em testar a hipótese de que a distribuição da aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade é independente das variáveis de interesse, realizou-se o teste qui-quadrado para cada variável e os respectivos p-valores conforme pôde ser visto na parte direita da Tabela 30. Ao nível de significância de 5%, rejeitamos a hipótese de independência para as variáveis Certificação Profissional e Região Geográfica.

A Tabela 31 apresenta algumas medidas-resumo da nota do conceito de Contabilidade com Representação da Realidade por categoria das variáveis que apresentaram diferença.

Tabela 31 - Medidas-resumo da nota do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade por categoria das variáveis de interesse com diferença

Categoria		N	Média	Desvio-padrão	Mediana
Certificação Profissional	Não	124	6,23	3,10	7
	Sim	376	5,36	3,47	6
Região Geográfica	1 [Sudeste]	230	6,06	3,30	7
	2 [Sul]	140	4,91	3,50	5
	3 [Norte]	20	5,70	2,76	5,5
	4 [Nordeste]	68	5,32	3,70	6
	5 [Centro-Oeste]	42	5,50	3,05	5

Fonte: Dados da pesquisa.

O docente que não possui Certificação Profissional tem média maior na Tabela 31, assim como p-valor significativo da Tabela 30 indicando que aqueles que aceitam o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade não estão fortemente ligados à área profissional, de mercado. Percebe-se também que a região sudeste apresenta a maior média (6,06) para tal conceito, seguido da região norte (5,70), enquanto a região sul apresenta a menor aceitação do conceito (4,91). O p-valor para Região Geográfica (0,04) confirma a relação desta variável com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, indicado que há diferenças entre algumas das regiões.

Para verificar se as diferenças visualizadas são estatisticamente significativas, realizou-se o teste de *Mann-Whitney* para a Certificação Profissional e o teste de *Kruskal-Wallis* para a Região Geográfica, uma vez que essa variável tem mais de duas respostas categóricas. O teste de *Kruskal-Wallis* testa a hipótese nula de que os parâmetros de locação das distribuições são

iguais para todos os grupos *versus* a hipótese alternativa de que o parâmetro de locação é diferente para pelo menos um grupo.

Para Certificação Profissional obteve-se um p-valor = 0,02 e para a Região Geográfica obteve-se p-valor = 0,03, ou seja, ambas as hipóteses nulas foram rejeitadas ao nível de significância 5%, indicando que há diferença significativa para as duas variáveis em análise.

Para verificar quais regiões geográficas apresentam medianas diferentes, realizou-se o teste não-paramétrico de comparação par-a-par de *Wilcoxon*, obtendo os resultados apresentados na Tabela 32, lembrando que as regras de decisão envolvendo tal teste é:

H_0 : A diferença entre os pares segue uma distribuição simétrica em torno de zero (mediana = 0);

H_1 : A diferença entre os pares não segue uma distribuição simétrica em torno de zero (mediana \neq 0).

Se a estatística do teste for menor ou igual ao valor crítico (5%), rejeita-se H_0 .

Tabela 32 - P-valores da comparação par-a-par de Wilcoxon

	SE [Sudeste]	S [Sul]	N [Norte]	NE [Nordeste]
S [Sul]	0,02	-	-	-
N [Norte]	0,56	0,56	-	-
NE [Nordeste]	0,56	0,56	0,99	-
CO [Centro-oeste]	0,56	0,56	0,99	0,99

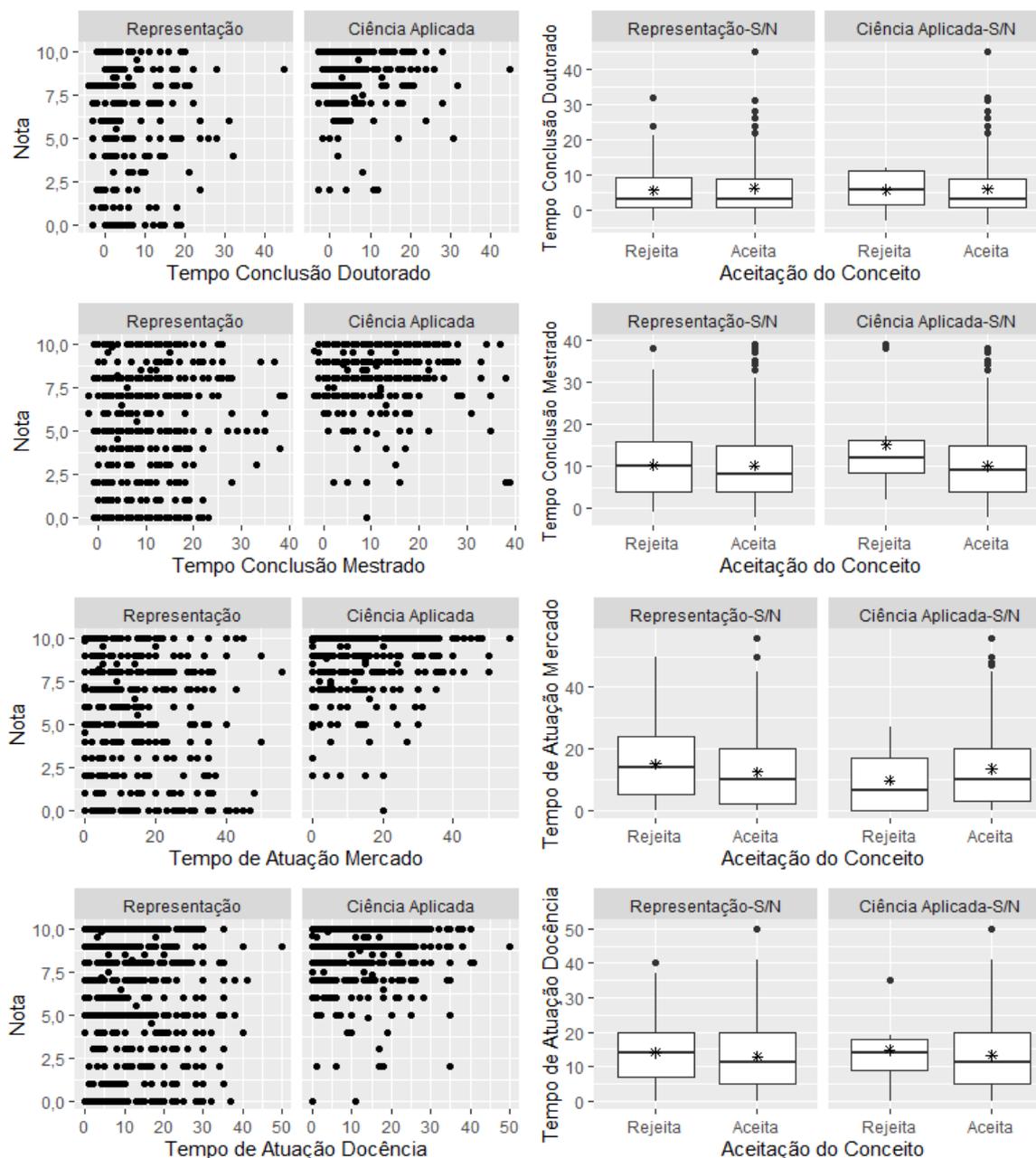
Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados do teste rejeitam H_0 para as regiões Sul e Sudeste, indicando que estas regiões apresentam diferença significativa no parâmetro de locação do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Estes resultados serão explorados mais profundamente pela regressão logística em momento posterior.

4.2.6.2 Análise dos Conceitos versus Qualificações Docentes – Variáveis Quantitativas

A seguir são analisadas as qualificações docentes representadas por variáveis quantitativas. Tem-se o diagrama de dispersão para cada uma das variáveis analisadas, juntamente com o *boxplot* na Figura 14.

Figura 14 - Diagrama de dispersão das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada, com as variáveis de interesse e *boxplot* das variáveis de interesse pela avaliação destes conceitos.



Fonte: Dados da pesquisa.

Aqueles que aceitam o conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada (USP) tendem a ter menos tempo de conclusão do mestrado enquanto no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade isso parece não fazer diferença. Já para o tempo de mercado há uma inversão: quanto mais tempo de mercado, maior tende a ser a nota no conceito de Ciência Social Aplicada e menor no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. O tempo de docência não parece impactar na aceitação dos conceitos.

Para verificar se há alguma correlação para as variáveis em análise, elaborou-se a Tabela 33 com o teste de correlação considerando os conceitos de Ciência Social Aplicada e Contabilidade como Representação da Realidade

Tabela 33 - Correlação da nota para os conceitos de Ciência Social Aplicada e Contabilidade como Representação da Realidade com as variáveis de interesse

Variáveis	Ciência Social Aplicada	Representação da Realidade
Tempo de Conclusão do Doutorado	0,031	-0,033
Tempo de Conclusão do Mestrado	-0,009	-0,089
Tempo de Atuação no Mercado	-0,095	0,070
Tempo de Atuação na Docência	-0,035	-0,006

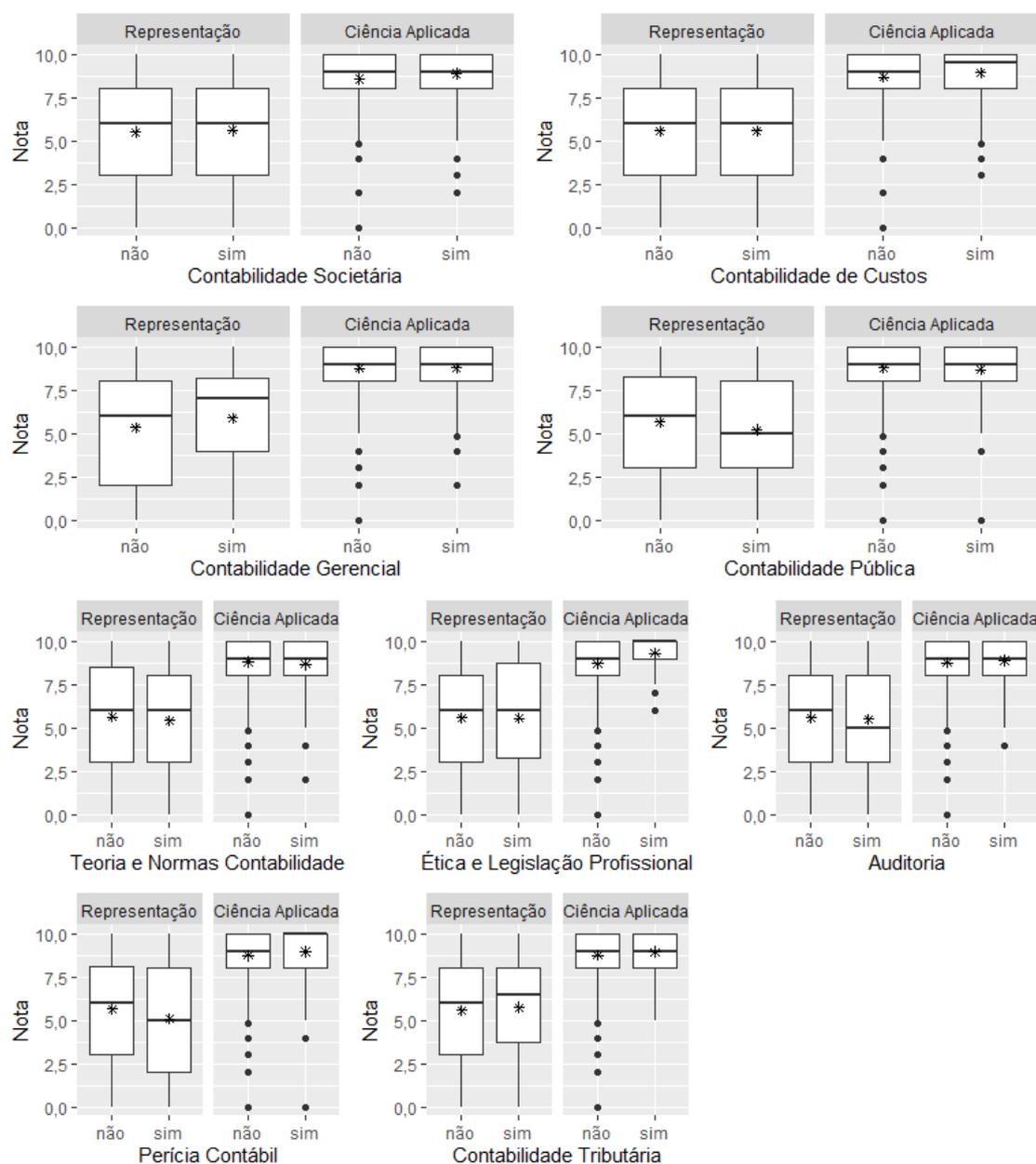
Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 33 corrobora para concluir que as variáveis consideradas não parecem ser correlacionadas (ausência de correlação significativa) com as notas dos conceitos. A Figura 14 também já sinalizava que as distribuições das variáveis são similares para ambos os níveis da avaliação dos conceitos. Desta forma, as variáveis consideradas não parecem explicar a variabilidade das notas/avaliação dos conceitos.

4.2.7 Análise dos Conceitos versus Variáveis de Área de Atuação Docente

Intentou-se avaliar se havia alguma dependência das áreas de atuação docente com relação aos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada. Realizou-se inicialmente um *boxplot* com as variáveis referentes à área, considerando ser docente na área (= sim) e não ser docente na área (= não), conforme Figura 15.

Figura 15 - *Boxplot* das notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada pelas variáveis referentes a área de atuação docente



Fonte: Dados da pesquisa.

Visualmente, percebe-se maior variação positiva da média para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade nos docentes da área de Contabilidade Gerencial, e, em menor proporção, o inverso acontece com as áreas de Teoria e Normas de Contabilidade, e Perícia Contábil. No conceito de Ciência Social Aplicada parece que a atuação docente não faz diferença no nível aceitação do conceito, exceto para a área de Ética e Legislação Profissional, onde a aceitação tende a ser maior para os docentes que ministram disciplinas nessa área.

Realizando os testes qui-quadrados, similarmente à análise feita para as variáveis categóricas, constata-se que a única variável de área para a qual rejeita-se a hipótese nula de independência com a avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade é a da Contabilidade Gerencial (p-valor = 0,0043). Realizando o teste de *Mann-Whitney* para testar se a distribuição das notas do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade tem o mesmo parâmetro de locação para ambos os níveis da área Gerencial, obtém-se p-valor = 0,0932, ou seja, ao nível de 10% não rejeitamos a hipótese nula de igualdade dos parâmetros de locação, evocando que a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade é favorecida pelo grupo de docentes que ministram disciplinas da área gerencial. Esta área de atuação docente será testada na regressão logística para verificar se permanece significativa para explicar a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

4.2.8 Análise dos Conceitos *versus* Área de Atuação Profissional

Analizou-se a existência de diferenças nos parâmetros de locação pela atuação do professor no mercado e as notas do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Na Tabela 30 foi feito o teste qui-quadrado para diversas variáveis, inclusive mercado que o professor atua, não resultando em diferenças significativas. No entanto, quando realizado o teste de *Kruskal-Wallis* para Área de Atuação no Mercado, procurando visualizar se as diferenças visualizadas eram estatisticamente significativas, resultou-se num p-valor = 0,0642. Como esta foi a única daquelas variáveis que estava próxima do nível de significância de 5%, testou-se a variável para ver quais áreas de atuação no mercado eram diferentes, lembrando que esse teste já corrige o erro tipo 1 (o do nível de significância). A Tabela 34 apresenta os resultados.

Tabela 34 - Teste *Wilcoxon* par a par para as áreas de atuação no mercado pelos docentes para avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade

	1 [Apenas docência]	2	3	4	5	6
2 [Contabilidade Societária]	0,166	-	-	-	-	-
3 [Contabilidade Gerencial]	0,875	0,585	-	-	-	-
4 [Auditoria/Perícia]	0,875	0,166	0,875	-	-	-
5 [Consultoria Contábil]	0,147	0,032	0,166	0,206	-	-
6 [Contabilidade Pública]	0,875	0,392	0,875	0,763	0,166	-
8 [Outros]	0,875	0,763	0,875	0,763	0,166	0,875

Fonte: Dados da pesquisa.

Conclui-se que há diferença significativa no parâmetro de locação das notas do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para os grupos de Contabilidade Societária e Consultoria Contábil, indicando alguma diferença entre os que trabalham nestas áreas.

Adicionou-se uma indicadora de cada um desses dois grupos na regressão, porém elas não foram significativas. Provavelmente, como há relativamente poucos docentes atuantes nestas áreas (40 no grupo de Contabilidade Societária e 37 no grupo de Consultoria Contábil), isso não ajuda a explicar a variabilidade das notas do conceito como um todo. Ressalta-se que pelas características da área, havia uma expectativa de que a atuação profissional em auditoria pudesse apontar para alguma diferença estatisticamente significativa, no entanto isso não aconteceu no grupo pesquisado.

4.2.9 Análise dos Conceitos *versus* Qualificações Docentes

Em seguida, ajustou-se um modelo de regressão logística³³ para as variáveis que se destacaram anteriormente. Foi testado o modelo direto, utilizando-se todas as variáveis e o resultado, em termos de variáveis significativas foi o mesmo.

Após análises prévias para seleção de variáveis explicativas entre todas as variáveis de interesse apresentadas, observou-se que as variáveis significativas para o ajuste de um modelo de regressão logística da probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade foram: Certificação Profissional, Região Geográfica e Atuação Docente em Contabilidade Gerencial. Os resultados do ajuste estão apresentados na Tabela 35.

Tabela 35 - Ajuste do modelo de regressão logística para a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, com as variáveis de interesse selecionadas como variáveis explicativas

Parâmetro	Estimativa	Erro-padrão	p-valor	exp(Estimativa)
Intercepto	1,138	0,250	<0,0001	3,121
Possuir Certificação Profissional	-0,539	0,239	0,0240	0,583
Ser da Região Geográfica 2 [Sul]	-0,661	0,229	0,0040	0,516
Ser da Região Geográfica 3 [Norte]	-0,193	0,499	0,6988	0,824
Ser da Região Geográfica 4 [Nordeste]	-0,652	0,295	0,0269	0,521
Ser da Região Geográfica 5 [Centro-oeste]	-0,202	0,366	0,5812	0,817
Ser da Área Gerencial	0,587	0,200	0,0033	1,799

Fonte: Dados da pesquisa.

³³ O modelo ajusta corretamente a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para 67,8% dos dados. A Curva ROC ficou em 0,6283 e foram analisados os dados discrepantes (2 observações) pela distância de Cook.

A estimativa do intercepto é 1,138 e o exponencial desta estimativa é aproximadamente 3,121, significando que se todas as variáveis explicativas consideradas fossem fixas no nível de referência (não possuir Certificação Profissional, não ser da Área Gerencial e Região Geográfica Sudeste), a chance de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade seria 3,12, indicando que ser da região Sudeste tem efeito relevante na aceitação do conceito. Nesta região estão localizados a maior quantidade de professores titulados. Por ser uma região mais desenvolvida do ponto de vista educacional, os professores têm maiores condições de se atualizarem, o que pode explicar a maior média para este conceito.

A estimativa do efeito da Certificação Profissional é -0,539 e seu exponencial é 0,583 ($1/0,583 \cong 1,714$), significando que se todas as outras variáveis explicativas forem mantidas fixas e mudar-se a Certificação Profissional de “não possui” para “possui”, a chance de rejeição do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade aumenta aproximadamente 71%. Ter certificação indica menor aceitação deste conceito, implicando que os professores que estão mais ligados à atividade profissional, estão também mais ligados ao conceito tradicional (Ciência Social Aplicada - USP). Os demais, que são docentes, mas não estão fortemente vinculados à área de atuação profissional, tendem a aceitar mais o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

Similarmente, se mudarmos a Região Geográfica de Sudeste para Sul e mantivermos as outras variáveis explicativas fixas, a chance de rejeição do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade aumenta aproximadamente 94% ($1/0,516 \cong 1,937$); se mudarmos a Região Geográfica de Sudeste para Nordeste e mantivermos as outras variáveis explicativas fixas, a chance de rejeição deste conceito aumenta aproximadamente 92% ($1/0,521 \cong 1,919$). As outras regiões não apresentaram efeitos significativos. Para a região Nordeste, a menor quantidade de docentes titulados, assim como as condições mais precárias de atualização profissional podem contribuir para a rejeição do conceito, no entanto, a região Sul é que apresentou desvios, não sendo possível verificar as potenciais razões para a elevada rejeição do conceito.

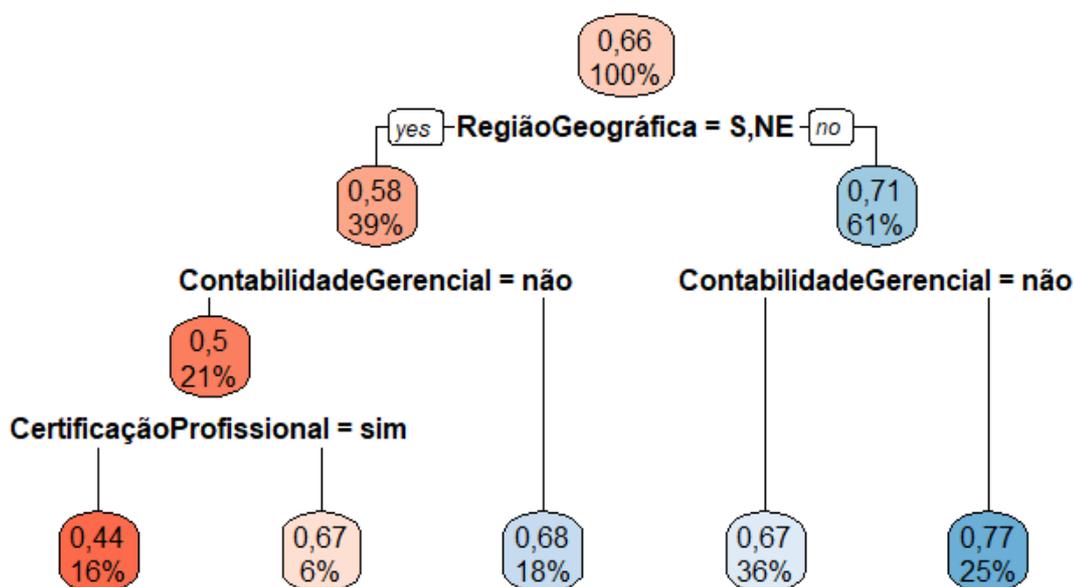
Para a área de Contabilidade Gerencial, se todas as outras variáveis explicativas forem mantidas fixas e mudar-se a área gerencial de “não” para “sim” (ou seja, ser da área), a chance de aceitação do conceito em análise aumenta aproximadamente 80%. Está evidente que ser da área de Contabilidade Gerencial é contributivo para a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. A liberdade da área gerencial, assim como a preocupação

com informações relevantes que possam efetivamente contribuir para a tomada de decisão do gestor tendem a contribuir para essa escolha.

O teste de regressão logística permite traçar um conjunto de características do docente que tende a contribuir para a aceitação do conceito de representação da realidade, a saber: não ser da região Sul, nem do Nordeste, estar menos ligado ao mercado e, portanto, sem Certificação Profissional, e ser da área de Contabilidade Gerencial.

Foi considerada ainda a abordagem de árvore de decisão (BREIMAN *et al.*, 1984) utilizando as variáveis selecionadas previamente com o objetivo de explicar a probabilidade de aceitação ou rejeição do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Foram utilizadas 529 observações (excluindo dados faltantes) e a árvore resultante está apresentada na Figura 16. O primeiro número dentro de cada elipse é a probabilidade de aceitação e o segundo número é o percentual da amostra que teve esse “comportamento”. Vale ressaltar que a árvore ajusta corretamente a probabilidade de aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade para 67,86% dos dados. A árvore de decisão apesar de estar mais focada em testes de computação e menos preocupada com o teste estatístico em si, corrobora para reforçar os achados da regressão logística.

Figura 16 - Árvore de decisão para a avaliação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade



Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se observar que os docentes pertencentes às Regiões Geográficas Sul (S) e ou Nordeste (NE) tem menor probabilidade de aceitar o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade que aqueles que pertencem às demais regiões (0,58 e 0,71,

respectivamente). Além disso, o grupo com menor probabilidade de aceitação deste conceito (0,44) é formado por quem pertence à região geográfica Sul (S) ou Nordeste (NE), não é da área de Contabilidade Gerencial e possui Certificação Profissional. Por outro lado, o grupo com maior probabilidade de aceitação de tal conceito (0,77) é formado por quem pertence à região Sudeste, Norte ou Centro-oeste e é da área de Contabilidade Gerencial.

Dessa forma, ao serem analisadas as variáveis constituintes da qualificação acadêmica e sua relação com o conceito Contabilidade como Representação da Realidade, não foram verificadas associações para titulação, tempo de titulação ou publicações. No entanto, a área que o docente leciona pode influenciar a aceitação deste conceito, como foi o caso dos docentes da área gerencial.

Para a qualificação profissional, variáveis como tempo de mercado, nível de conhecimento da Estrutura Conceitual ou área de atuação no mercado não foram relevantes para explicar a aceitação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. No entanto, verificou-se ser significativa a relação com o registro em órgãos de classe onde, possuir registro no CFC tem tendência inversamente proporcional à aceitação do conceito, influenciando na rejeição deste.

Por fim, quanto à qualificação pedagógica, especialmente a experiência docente e as formações pedagógicas no âmbito da pós-graduação, mestrado ou doutorado, parecem não contribuir para a explicação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

4.2.10 Análise do Rendimento nos Exames do ENADE 2015 e 2018 e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018 *versus* Conceitos de Contabilidade

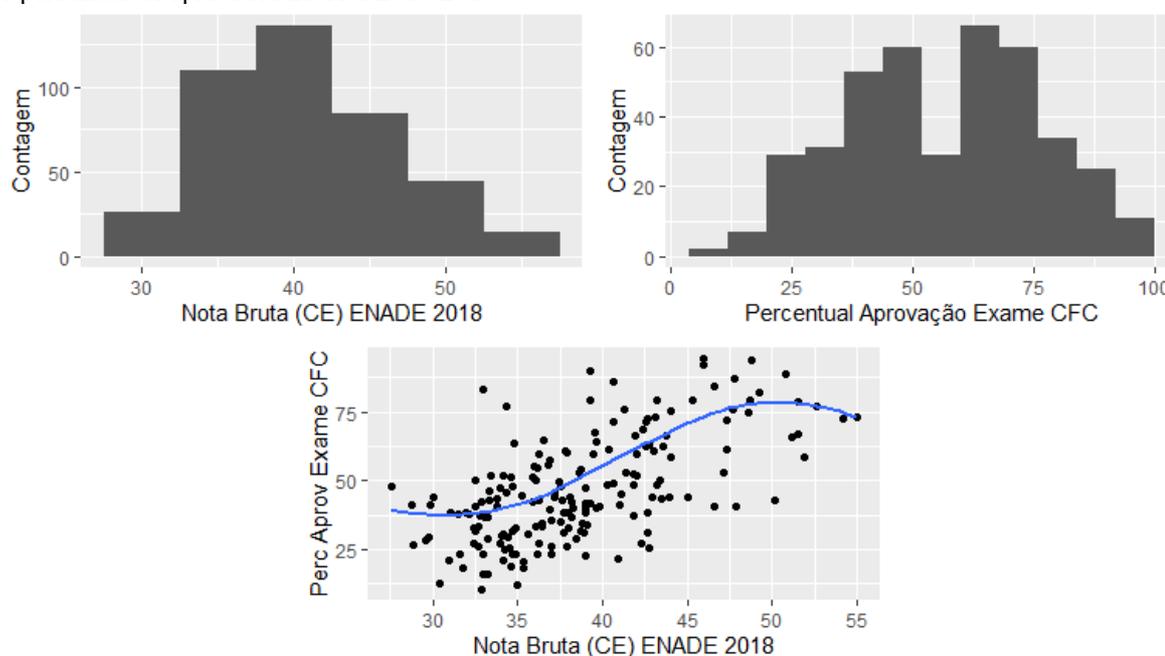
Testou-se também se havia alguma ligação entre os conceitos de contabilidade e o rendimento nos exames ENADE 2015 e 2018, e Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018. Para esta etapa, considerou-se 385 observações para o ENADE 2015, 414 observações para o ENADE 2018 e 433 para o Exame de Suficiência do CFC 2017 e 2018 (IES com alunos em mais de uma das quatro edições utilizadas), desconsiderando as observações faltantes, pela necessidade de vincular o professor à respectiva instituição onde leciona. O cruzamento das informações aconteceu no nível da instituição, considerando a nota atribuída pelo professor aos conceitos de contabilidade e o resultado dos discentes nos exames. Para o ENADE 2015 foram

computadas 187 IES distintas, para o ENADE 2018, 184 IES, e para o Exame de Suficiência do CFC, 180 IES.

4.2.10.1 Análise do Rendimento no ENADE 2015 e 2018 versus Conceitos de Contabilidade

No Gráfico 8, observa-se o comportamento dos histogramas e gráficos de dispersão para as variáveis. Para o ENADE 2018, utilizou-se a nota bruta de conhecimento específico como parâmetro para o rendimento pois entende-se que esta seja mais adequada à proposta de mensuração do rendimento discente efetivo da área.

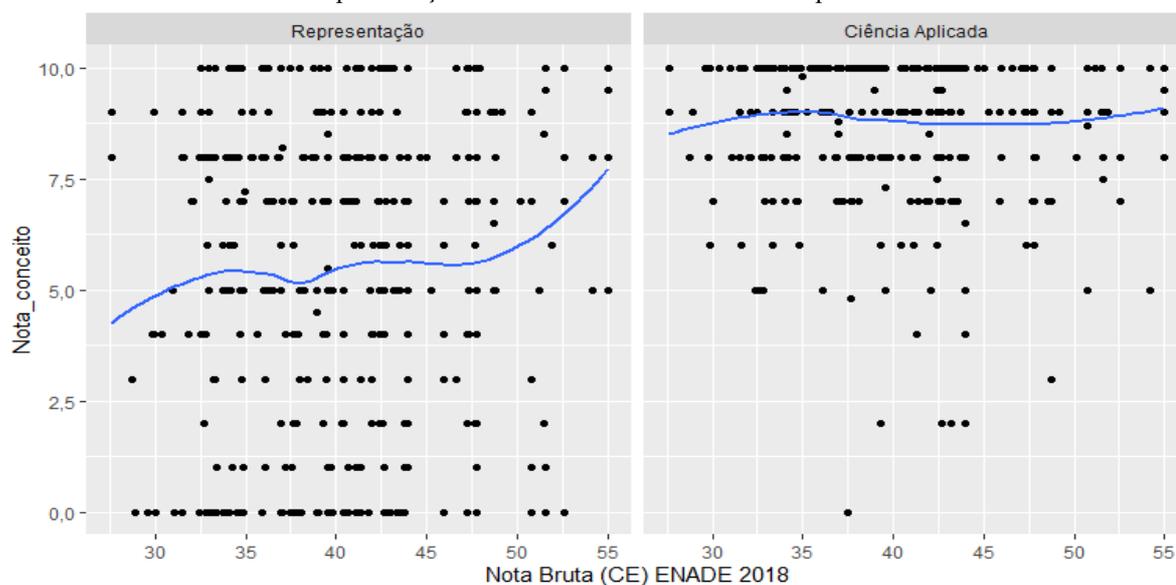
Gráfico 8 - Histogramas e gráfico de dispersão da nota bruta em conhecimentos específicos do ENADE 2018 e do percentual de aprovados no CFC 2017-2018



Fonte: Dados da pesquisa | ENADE 2018 n = 414 | Exame de Suficiência CFC n = 433.

No Gráfico 9, é verificada uma associação linear positiva entre ambas as provas. O coeficiente de correlação para essas variáveis é 0,637. Já o Gráfico 23 indica a dispersão das notas das provas para os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada.

Gráfico 9 - Gráfico de dispersão das notas do ENADE 2018 com as notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada

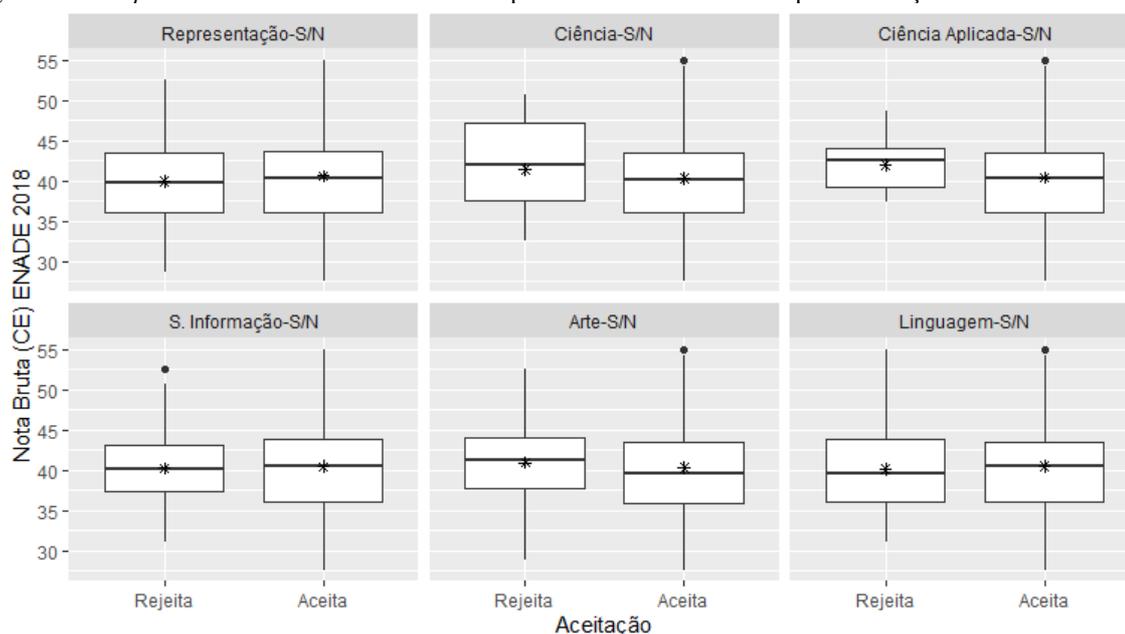


Fonte: Dados da pesquisa.

Há uma maior dispersão dos dados no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade em função da oscilação das notas de concordância, o que ocorre em escala menor para o conceito de Ciência Social Aplicada.

Na Figura 17, com o *boxplot* ampliado para todos os seis conceitos discutidos, pode-se observar que praticamente não há diferença no rendimento do ENADE 2018 entre os que aceitam e rejeitam tais conceitos. O ENADE 2015 teve comportamento semelhante, e consta no Apêndice O.

Figura 17 - *Boxplot* das notas de Conhecimento Específico do ENADE 2018 pela avaliação de todos os conceitos



Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 36 demonstra as correlações entre cada um dos conceitos de contabilidade e o rendimento discente no ENADE 2015 e 2018, indicado pelas notas de conhecimento específico (CE) e a nota bruta geral que contempla também as questões de conhecimento geral.

Tabela 36 - Correlação do rendimento discente no ENADE 2015 e 2018 com os conceitos de contabilidade

Conceitos	ENADE 2015				ENADE 2018			
	Nota Bruta CE		Nota Bruta Geral		Nota Bruta CE		Nota Bruta Geral	
	Corr	p-valor	Corr	p-valor	Corr	p-valor	Corr	p-valor
1 [Representação Realidade]	0,053	0,301	0,065	0,205	0,061	0,214	0,041	0,408
2 [Ciência – Franco]	-0,038	0,461	-0,044	0,387	-0,103	0,036	-0,098*	0,046
3 [Ciência Social Apl.-USP]	0,003	0,945	-0,01	0,843	-0,045	0,358	-0,042	0,397
4 [Sistema de Informação]	0,026	0,615	0,026	0,617	-0,016	0,746	-0,021	0,670
5 [Arte]	0,009	0,86	-0,001	0,981	-0,053	0,285	-0,057	0,245
6 [Linguagem dos Negócios]	-0,019	0,713	-0,017	0,739	-0,025	0,615	-0,027	0,590

Fonte: Dados da pesquisa.

Legenda: Nota Bruta CE = nota referente às questões de conhecimento específico no ENADE) | Nota Bruta Geral = conhecimento específico + conhecimento geral | Corr = Coeficiente de Correlação | ENADE 2015, n = 385 | ENADE 2018, n = 414.

* A correlação é significativa ao nível de 5%.

Para o ENADE 2015, não foram verificadas correlações estatisticamente significativas para os conceitos de contabilidade. Já no ENADE 2018, constatou-se correlação estatisticamente significativa ao nível de 5% apenas para o conceito de Ciência Social Aplicada.

Adicionalmente, as notas foram agrupadas por área, e foi testada a existência de correlação considerando a área de atuação do professor e a nota no ENADE 2015 na respectiva área relacionando com os conceitos de contabilidade. Não foram encontradas correlações estatisticamente significativas.

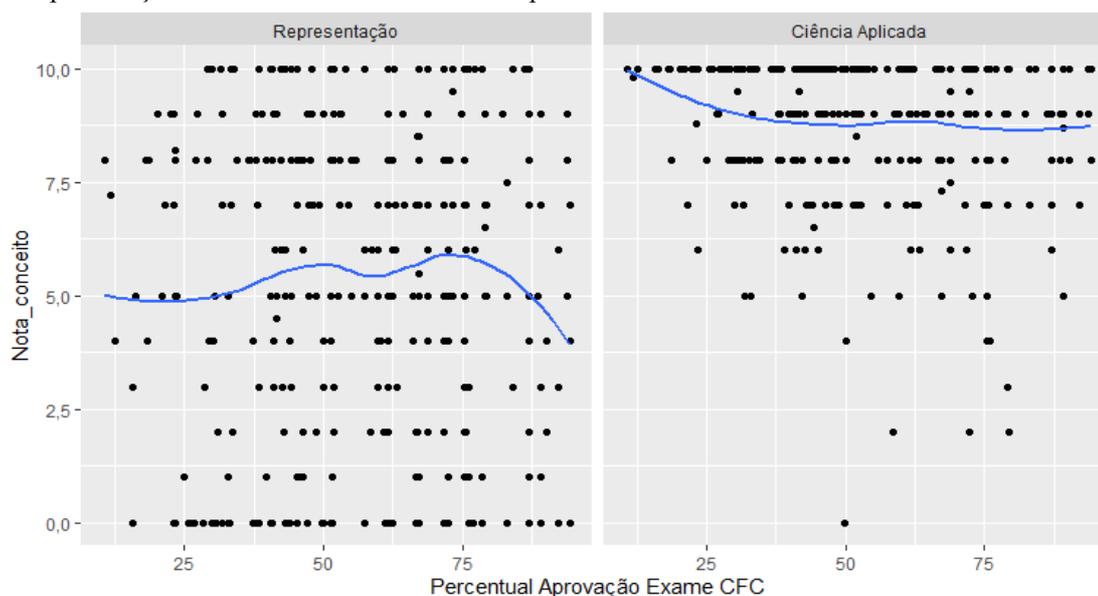
Observa-se que, com os dados disponíveis na amostra da pesquisa, o rendimento no ENADE 2015 e 2018 não guarda correlação significativa com os conceitos em análise, exceto para o conceito de Contabilidade como Ciência. Cabe ressaltar que há uma restrição que pode ter impactado os resultados dessa etapa: a quantidade de docentes por instituição. Apesar da elevada quantidade de instituições pesquisadas (187 IES), 94,11% destas IES tiveram cinco ou menos docentes respondentes, o que representa 76,4% do total de docentes pesquisados. Dessa forma, a quantidade de docentes pesquisados por IES é bem menor que aqueles que lecionaram para os alunos que realizaram o exame na maioria das IES. Foram também utilizados bancos de dados distintos (resultados do questionário da pesquisa, ENADE 2015, ENADE 2018, CPC 2015, Exame de Suficiência CFC 2017 e 2018) sendo difícil estabelecer relações entre as notas atribuídas aos conceitos e o rendimento discente, mesmo para as IES com maior quantidade de

respondentes, pela dificuldade de relacionar com precisão os docentes respondentes da pesquisa com os docentes que efetivamente lecionaram para as turmas que realizam o exame.

4.2.10.2 Análise do Rendimento no Exame de Suficiência 2017-2018 versus Conceitos de Contabilidade

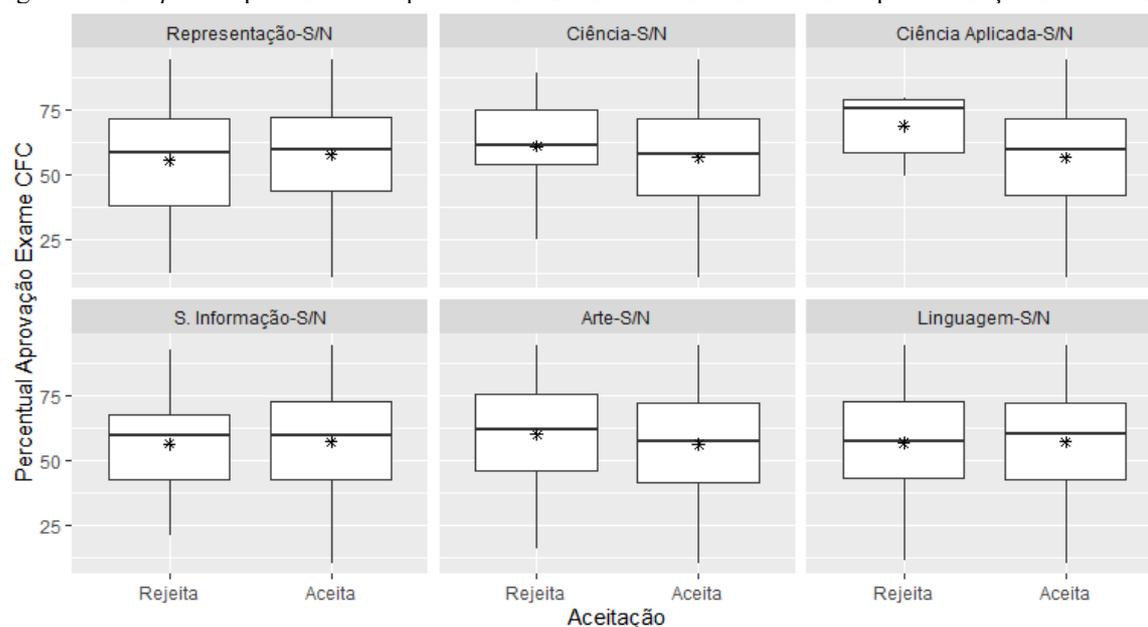
O Gráfico 10 demonstra a dispersão dos dados na comparação entre as notas de concordância atribuídas aos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada e o percentual de aprovação obtido pelos alunos no Exame de Suficiência, nas quatro edições que envolveram os anos de 2017 e 2018.

Gráfico 10 - Gráfico de dispersão das notas do Exame de Suficiência com as notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada



Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 18 considerou a análise (*boxplot*) de todos os seis conceitos e sua relação com o percentual de aprovação no Exame de Suficiência 2017 e 2018 e a aceitação ou rejeição dos conceitos de contabilidade.

Figura 18 - *Boxplot* do percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC pela avaliação dos conceitos

Fonte: Dados da pesquisa

Pode-se perceber um ligeiro deslocamento da média de aprovação para cima quando se aceita o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. O inverso, com deslocamento da média do percentual de aprovação para baixo acontece no conceito de Ciência – Franco), Ciência Social Aplicada – USP e Arte. O conceito de Sistemas de Informação e Linguagem dos Negócios parece não sofrer impactos.

Para verificar se estas diferenças são estatisticamente significativas, a Tabela 37 apresenta as correlações do percentual de aprovação nas quatro edições do Exame de Suficiência (2017-2018) com os conceitos de contabilidade. Ressalta-se aqui que a quantidade de discentes aprovados nos quatro exames foram acumuladas e, em seguida, calculado o percentual com relação aos participantes efetivos para se chegar ao percentual de aprovados, eliminando qualquer discrepância no percentual.

Tabela 37 – Correlação do rendimento discente nos Exames de Suficiência do CFC 2017-2018

Conceitos	% Aprovados CFC 2017-2018	
	Coefficiente de Correlação	p-valor
1 [Representação da Realidade]	,081*	,093
2 [Ciência – Franco]	-,155***	,001
3 [Ciência Social Aplicada-USP]	-,102**	,034
4 [Sistema de Informação]	-,018	,713
5 [Arte]	-,096**	,047
6 [Linguagem dos Negócios]	-,066	,171

Legenda: Percentual de aprovados no Exame do CFC, n = 433.

*** A correlação é significativa ao nível de 1% | ** A correlação é significativa ao nível de 5%

* A correlação é significativa ao nível de 10%

Com relação ao Exame de Suficiência do CFC 2017-2018, é encontrada correlação negativa estatisticamente significativa ao nível de 1% para o conceito de Contabilidade como Ciência; ao nível de 5% para os conceitos de Contabilidade como Ciência Social Aplicada e Arte; e, ao nível de 10%, para o conceito Contabilidade como Representação da Realidade, sendo este último o único com correlação positiva. Dessa forma, para os conceitos de Ciência, Ciência Social aplicada e Arte, quanto maior a nota atribuída, menor o rendimento discente, ressaltando que a força dessa correlação é fraca. Para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, a correlação é significativa e positiva, indicando que, quanto maior a nota atribuída a este conceito, maior o rendimento no Exame de Suficiência.

Embora a correlação seja fraca, a estatística significativa da correlação permite inferir que aqueles professores que concordam com o conceito de Contabilidade como Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte, tendem a ter alunos com menor desempenho no Exame de Suficiência. Quanto maior a concordância com estes conceitos, menor a nota no Exame de Suficiência. Na contraparte, professores que concordam com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade tentem a ter alunos com maior desempenho no Exame de Suficiência, sendo que, quanto maior a nota atribuída a este conceito, maior o rendimento no Exame.

O fato de ter sido encontrado resultados estatisticamente significativos na relação entre os conceitos de contabilidade e o rendimento discente no Exame de Suficiência do CFC e o mesmo não ter ocorrido com o ENADE pode estar relacionado com a características distintas dos exames, onde o primeiro está mais alinhado com o mercado, com a realidade da atuação profissional.

Procurou-se fazer uma regressão para compreender o comportamento das variáveis e seu possível impacto no desempenho dos discentes no Exame de Suficiência 2017-2018. Como os dados da variável resposta (Exame de Suficiência) estavam repetidos para algumas instituições em função de ter mais de um docente pesquisado na IES, os dados foram agrupados pela média das variáveis explicativas para cada IES/Curso, considerando-se inicialmente as 18 variáveis elencadas no Quadro 9.

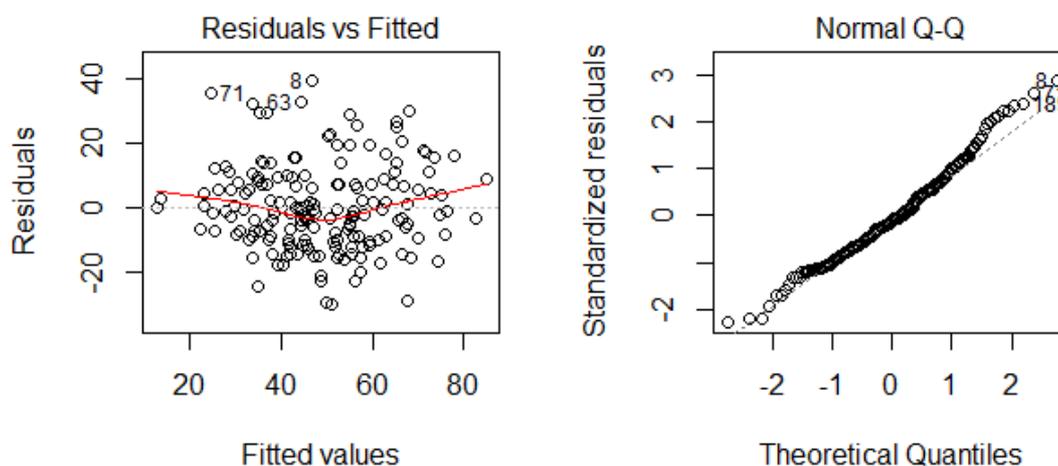
Fazendo uma análise prévia para seleção de variáveis explicativas, considerou-se apenas aquelas com p-valor inferior a 0,15 e mantendo também os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada, alvos-base da análise. Selecionou-se as seguintes variáveis para o modelo: Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, Conceito de Ciência Social Aplicada, Docentes com Publicações

B2 ou Superior, Tempo de Conclusão do Mestrado, Tempo de Atuação na Docência, Organização Acadêmica da IES, Categoria Administrativa da IES, Região Geográfica, Regime de Trabalho Docente e Ter Doutorado em Ciências Contábeis.

Foram adicionadas indicadores às variáveis, onde, para as variáveis dicotômicas (0 e 1) a média se torna a proporção de 1's. Para Organização Acadêmica, Categoria Administrativa e Região Geográfica, usou-se a mediana. Para Regime de Trabalho Docente a indicadora utilizada foi 1 se parcial ou integral/exclusivo e, 2 = regime horista. E para as Publicações dos Docentes, calculou-se a média das publicações e fez-se o agrupamento para docentes sem publicações, com 1 a 2, 3 a 5, e 6 ou mais publicações.

Como o percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC está limitado entre 0 e 100%, a suposição de normalidade dos modelos de regressão múltipla não é adequada. De fato, ajustando a reta de regressão usual e calculando os resíduos, obtém-se os resultados apresentados no Gráfico 11, evidenciando a necessidade de considerar um modelo mais adequado.

Gráfico 11 - Gráficos de resíduos do modelo considerando a distribuição normal



Fonte: Dados da pesquisa

Transformando os dados em decimais (dividindo por 100), obtém-se valores variando entre 0 e 1. Por conseguinte, é mais adequado considerar o modelo de regressão beta (Ferrari e Cribari-Neto, 2004) com a proporção de aprovados no CFC como variável resposta e a função *logit* como função de ligação. A Tabela 38 apresenta o ajuste do modelo de regressão beta.

Tabela 38 - Ajuste do modelo de regressão beta para a proporção de aprovação no Exame de Suficiência do CFC

Parâmetro	Estimativa	exp(Estimativa)	Erro Padrão	p-valor
Intercepto	0.4397	1.5522	0.3823	0.2501
Conceito de Representação da Realidade	0.0090	1.0091	0.0170	0.5962
Conceito de Ciência Social Aplicada – USP	-0.0071	0.9929	0.0340	0.8343
Docentes com 1 a 2 Publicações B2 ou Superior	0.1197	1.1272	0.1192	0.3154
Docentes com 3 a 5 Publicações B2 ou Superior	0.3479	1.4161	0.1373	0.0113
Docentes com 6 ou mais Publicações B2 ou Sup.	0.3949	1.4842	0.1989	0.0471
Tempo de Conclusão do Mestrado	0.0500	1.0513	0.0124	0.0001
Tempo de Atuação na Docência	-0.0378	0.9629	0.0101	0.0002
Organização Acadêmica Centro Universitário	-0.0455	0.9555	0.1498	0.7614
Organização Acadêmica Faculdade	-0.2926	0.7463	0.1414	0.0385
Categoria Administrativa Estadual	-0.3632	0.6954	0.1480	0.0141
Categoria Administrativa Privada	-0.8456	0.4293	0.1644	< 0.0001
Região Geográfica Sul	-0.0618	0.9401	0.1174	0.5987
Região Geográfica Norte	-0.8786	0.4154	0.2190	0.0001
Região Geográfica Nordeste	-0.5006	0.6062	0.1407	0.0004
Região Geográfica Centro-oeste	-0.3623	0.6961	0.1964	0.0650
Regime de Trabalho Parcial ou Integral	0.2029	1.2250	0.1285	0.1144
Ter Doutorado em Ciências Contábeis	0.2894	1.3356	0.1510	0.0554

Fonte: Dados da pesquisa.

A regressão beta retorna um coeficiente de precisão ajustado do modelo de 11,21 e o pseudo- R^2 de 0,5171. O exponencial das estimativas dos parâmetros se refere à proporção / (1-proporção), que é a “chance” da regressão beta, mas sem a interpretação direta da regressão logística. A ordem de grandeza é mesma para os resultados do percentual de aprovação. Dessa forma, uma estimativa negativa, com uma exponencial-estimativa abaixo de 1, indica redução no percentual de aprovação no Exame de Suficiência. O resultado não é exato, mas procura medir a variabilidade explicada. Percebe-se que os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciências Social Aplicada não foram significativos para os resultados da regressão. Também não houve significância estatística para regime de trabalho e titulação de doutorado em ciências contábeis.

Convém ressaltar que a quantidade de docentes participantes por IES, e a impossibilidade de garantir a relação exata entre os docentes que lecionaram na IES com os discentes que participaram do Exame de Suficiência do CFC 2017-2018 pode representar uma limitação. No entanto, apesar desta potencial limitação, os dados geraram resultados com alguma correlação, apesar de não ser sustentada pela regressão beta.

e a dificuldade assim como a junção do banco de dados do INEP (CPC) com os resultados das edições do Exame de Suficiência dos anos de 2017 e 2018 e resultados do

questionário pode ser uma restrição dos dados pela dificuldade de garantir a relação exata entre os docentes que lecionaram e os respectivos discentes participantes dos exames. No entanto, apesar destas limitações, os dados geraram resultados com alguma correlação, apesar de não ser sustentada pela regressão beta.

Os cursos de ciências contábeis com docentes que publicam em revistas de alto impacto (B2 ou superior), elevam o resultado dos alunos no Exame de Suficiência. A razão de proporção (chance) da nota do Exame aumenta em 41,61% quando os docentes possuem de 3 a 5 publicações de alto impacto, e chega a 48,42% quando os professores publicam seis ou mais artigos dessa natureza no triênio.

O tempo de conclusão do mestrado também influencia positivamente aprovação dos discentes. Simplificadamente, pode-se afirmar que o acréscimo de um ano no tempo de conclusão do mestrado (mantendo as demais variáveis fixas), aumenta em 5,13% a razão da proporção do percentual de aprovação no Exame de Suficiência.

Quanto ao tempo de docência ocorre o contrário. O acréscimo de um ano de docência impacta a razão da proporção do percentual de aprovação no Exame de Suficiência em 3,85% (1/0,9629). O achado sugere que professores mais recentes na docência tendem a contribuir mais para a aprovação no referido exame que os professores com mais tempo de atuação.

Ser um curso de IES com a organização acadêmica definida como 'faculdade', assim como fazer parte da categoria administrativa 'estadual' ou 'privada' também não são contributivos para o acréscimo na razão da proporção do percentual de aprovados no Exame de Suficiência. O mesmo acontece com as instituições localizadas no Norte ou Nordeste do país.

Dessa forma, um perfil contributivo para a aprovação dos alunos no Exame de Suficiência está relacionado com docentes que publicam em revistas de alto impacto, concluíram o mestrado há mais tempo, porém atuam a menos tempo na docência. Também corrobora com melhores resultados no Exame não ser faculdade, nem pertencer às categorias administrativas estadual ou privada e não estar localizado no Norte ou Nordeste do país. Tais resultados estão coerentes com estudos anteriores sobre desempenho acadêmico (LEMOS; MIRANDA, 2015; MIRANDA et al., 2015; RANGEL; MIRANDA, 2016). Essa aproximação com as pesquisas anteriores reforça os achados da pesquisa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente estudo se discutiu o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, ressaltando as limitações da informação contábil para o processo decisório do usuário externo e relacionando-as com as características qualitativas da informação contábil listadas na Estrutura Conceitual da contabilidade. Mediante a aplicação da técnica *Delphi* buscou-se o consenso de especialistas nacionais e internacionais sobre as limitações da contabilidade expostas pela literatura, decorrência direta da Contabilidade como Representação da Realidade.

O agrupamento das principais limitações da contabilidade, até então esparsas na literatura nacional e internacional, foi evidenciado pela análise da literatura e confirmada pela comissão de especialistas e docentes da área contábil de forma a criar um quadro de referência com interações à Estrutura Conceitual, útil para ampliar a discussão da temática assim como servir de base para estudos futuros.

Autores como Mattessich (2009) e Lee (2009) têm comentado a mudança de rumo do IASB-FASB. As declarações da SEC e FASB parecem também indicar isso, assim como trechos da própria *Conceptual Framework* que se utiliza de termos correspondente à noção de representação da realidade tais como “representação fiel”, “imagem”, “retrato da realidade”. No cenário brasileiro, a literatura tem crescido na abordagem da realidade social, na aceitação dos atributos do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade.

O resultado da pesquisa com os docentes revela uma aproximação no nível de concordância entre os docentes pesquisados e os resultados da comissão de especialistas (técnica *Delphi*). Mais de 70% das limitações e suas interações com a Estrutura Conceitual, mediante as características qualitativas da informação contábil não apresentam diferenças de média estatisticamente significativas. Inclusive os elementos que possuem alguma diferença de média entre os docentes estão também entre aqueles que tinham menor consenso na *Delphi*. Tais achados confirmam o aceite das limitações contábeis, atributos essenciais no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, mas, principalmente, reforçam a existência de alinhamento entre a *Conceptual Framework* e o conceito em discussão, na visão dos pesquisados.

Mediante testes estatísticos (Intervalo de Confiança e Regressão Logística) foi possível identificar a associação das limitações com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, indicando que a aceitação do conceito implicou, em todos os casos, em atribuir

nota mais elevada às limitações. Um docente que não leva em consideração as limitações têm quase cinco vezes mais chances de rejeitar o conceito. Percebeu-se também que há limitações especialmente significativas na estimação da probabilidade de aceitação do conceito, quais sejam: Gerenciamento de resultados impactando na Neutralidade da informação, assim como o Sistema jurídico *Code law* impactando na Tempestividade da informação.

Constatou-se também que, mesmo os docentes que não aceitam o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade têm aceitado as limitações da contabilidade, atributos indissociáveis deste conceito. A esse respeito, quando o usuário reflete sobre as limitações contábeis, ele tende a tomar decisões mais acertadas, pois este não vai confiar cegamente nos números contábeis, mas buscará subsídios complementares para fundamentar suas decisões, sempre que necessário. Essa é uma implicação importante, pois reconhece que a contabilidade apesar de ser imprescindível, não é a realidade em si, mas sua representação aproximada, portanto limitada, que tem o propósito de contribuir para um melhor processo decisório.

Pode-se observar, na visão dos docentes pesquisados e da comissão de especialistas, que há alinhamento entre as características qualitativas da informação e as limitações da contabilidade, indicando que *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, assim como a versão recepcionada no Brasil (CPC 00) é coerente com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. A Estrutura Conceitual desenvolvida pelo IASB já prevê, em sua composição, indicativos da Contabilidade como representação da realidade, ainda que careça de aprofundamentos.

O fato de que houve consenso entre os docentes sobre as limitações, assim como na comparação destas limitações com a comissão de especialistas, relacionadas com as características qualitativas presentes na Estrutura Conceitual, fortalece a discussão a respeito do alinhamento da estrutura conceitual com o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade e a relevância deste conceito. No entanto essa discussão precisa ampliada nos debates do meio acadêmico e empresarial para que seja consolidada a proposta da Contabilidade como Representação da Realidade, compreendendo as suas limitações inerentes. Essas discussões permitirão um verdadeiro revisitar da contabilidade como sendo social e aplicada.

As análises estatísticas, sobretudo a regressão logística, também permitiram indicar que o perfil mais favorável à aceitação do conceito de representação da realidade está associado ao docente com menor certificação profissional, com atuação preponderante no Sudeste e pertencente à área gerencial. Do ponto de vista das qualificações docentes, as qualificações

acadêmica e profissional encontraram associação significativa para explicação do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Na qualificação acadêmica, está associado com a área que o professor leciona (Contabilidade Gerencial) e, na qualificação profissional, está associado ao fato de o professor não possuir certificações profissionais. Quando à qualificação pedagógica, não foi encontrada relações que contribuíssem para explicar a aceitação dos conceitos estudados.

Não foi possível estabelecer associações significativas entre a aceitação dos conceitos e o rendimento discente no ENADE 2015 e 2018. No entanto, para o Exame de Suficiência 2017-2018, percebe-se correlações estatisticamente significativas para quatro dos seis conceitos de contabilidade. Ressalta-se que as correlações são negativas para os conceitos de Contabilidade como Ciência, Ciência Social Aplicada e Arte. Já para o conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, a correlação é positiva. Em ambos os casos as correlações são fracas.

Feitas estas ponderações, resgata-se a tese defendida por este estudo, de que há alinhamento do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a Estrutura Conceitual básica e aceitação dos atributos desse conceito (limitações) pela comunidade acadêmica brasileira, com implicações positivas no rendimento discente.

Diante dos resultados da pesquisa:

- Verifica-se a existência de alinhamento do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a *Conceptual Framework*, na visão dos docentes, reforçando os resultados da *Delphi*;
- Confirma-se a aceitação dos atributos (limitações) do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade previstos pela literatura e validados pela comissão de especialistas;
- Quanto às implicações positivas no rendimento discente, não há elementos para se afirmar categoricamente a tese, mas há indícios de implicações positivas, no entanto ainda são frágeis e carecem de aprofundamentos.

Dessa forma, alicerçado na literatura e nos resultados da pesquisa, a tese pode ser aceita, ainda que parcialmente, contribuindo para o avanço da pesquisa na área. Os achados da pesquisa trazem à tona reflexões importantes sobre a teoria contábil, revisitando os conceitos coexistentes na contabilidade nacional e internacional e sugerindo que o Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade cumpre os principais requisitos, inclusive de

aceitação da comunidade acadêmica para se fixar como um conceito coerente e passível de ser adotado pela *Conceptual Framework*.

Há implicações para os programas de pós-graduação *stricto sensu* que precisam, cada vez mais, fomentar a discussão crítica da contabilidade, compreendendo que esta é imprescindível às organizações, e que suas limitações (da contabilidade) precisam ser bem analisadas pelo docente e pesquisador, o que contribui para a compreensão das mesmas e para a discussão sobre formas de superá-las, além de melhor preparar os docentes para a transposição didática aos discentes em sala de aulas. Afinal de contas, compete aos programas de pós-graduação *stricto sensu* a formação de profissionais qualificados para exercer a docência no ensino superior (conforme determina a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – 9.394/96), assim como realizar pesquisas contributivas para a construção do conhecimento contábil.

As mudanças impostas pelas alterações tecnológicas realinhando o perfil e as competências do contador também exigem o repensar dos programas político-pedagógicos dos cursos de graduação em ciências contábeis na formação de um egresso gestor das informações contábeis, alguém que tenha condições de refletir sobre as implicações da contabilidade para os negócios. O conhecimento das limitações contábeis e sua relação com a Estrutura Conceitual, permeia essas mudanças e cumpre importante papel na reflexão sobre a profissão que se tem e a profissão que se espera. Há também evidências, ainda que elementares, de que a compreensão docente da contabilidade como Representação da Realidade contribua para os melhores resultados dos discentes no Exame de Suficiência do CFC, exame este que habilita o aluno para adentrar ao mercado de trabalho.

No contexto internacionalizado das normas contábeis, essa compreensão, pelo alunado de ciências contábeis, do alinhamento do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a Estrutura Conceitual pode implicar em uma melhor formação discente, uma vez que ele parece sobressair melhor no exame que o qualifica para exercer a profissão, quando seus professores assim compreendem a contabilidade.

A contribuição teórica da pesquisa está relacionada com o pioneirismo na sistematização das limitações da contabilidade (como Representação da Realidade) e seu relacionamento com as características qualitativas da informação contábil (*Conceptual Framework*) evidenciando a aceitação destas limitações pelos docentes em ciências contábeis, criando-se um quadro de referência para estudos futuros interessados em aprofundar-se na

temática, assim como a evidenciação do alinhamento do Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade com a Estrutura Conceitual.

Esse alinhamento verificado na pesquisa, analisando a teoria da contabilidade, sobretudo quanto aos conceitos contábeis, reforça o movimento crescente na literatura em dar relevância e consistência ao Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. Entendê-lo como o conceito mais coerente com a Estrutura Conceitual também é uma conclusão possível no estudo em questão e serve de base para a discussão do *status* do conhecimento dos conceitos de contabilidade.

A discussão das limitações da contabilidade e do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade poderá resultar, em auxílio nas revisões posteriores da *The Conceptual Framework for Financial Reporting* por parte dos normatizadores, contribuindo para algumas das discussões sobre a representação fidedigna, pela análise da percepção de quantidade expressiva dos docentes. Ainda que o IASB não dependa necessariamente destas discussões para ajustes normativos, são caminhos relevantes para uma contabilidade efetivamente social e aplicada.

Quanto à contribuição prática, os resultados indicaram, para o Exame de Suficiência, indícios de que o docente que aceita as limitações, assim como o Conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, pode estar melhor qualificando o alunado no sentido de habilitá-lo para exercer a profissão.

Os resultados também contribuem para o repensar do curso, via gestores e docentes, sobretudo quanto à necessidade de mudanças no processo de ensino-aprendizagem, especialmente em disciplinas como teoria da contabilidade pela dificuldade e pelos desafios do aluno em entender os conceitos básicos da contabilidade.

O estudo também contribui com a reflexão sobre a definição do conceito de contabilidade utilizado por Martins, Diniz e Miranda (2018)³⁴. Percebe-se que as palavras “sempre” e “modelo” têm causado estranheza e até mesmo confusão na compreensão pretendida pelo conceito de Contabilidade como Representação da Realidade. “Sempre” parece poder ser omitido sem perder a essência do conceito; e “modelo” é o maior dos desafios, pela miscelânea de significados atribuídos ao mesmo na contemporaneidade. A própria Estrutura Conceitual, na revisão de 2018, optou por trocar a palavra “modelo” por “atividade” quando se

³⁴ “A contabilidade é um **modelo** que procura **representar** o que vem ocorrendo com a empresa, mas **modelo**, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade, nunca a própria realidade. **Sempre** estará mostrando algo de maneira mais simplificada do que de fato é, e estarão **sempre** faltando informações para se entender de forma completa o que está acontecendo (grifo nosso)”.

refere à negócios. Desta feita, trocá-la por “forma” talvez possa mitigar a confusão. Em termos gerais, a definição trazida por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008)³⁵ traz um sentido mais completo ao conceito, ainda que possua a palavra modelo incorporada à definição. Em última análise, a definição da Contabilidade como Representação da Realidade (dos negócios) depreendida por Mattessich (2003), mesmo sendo breve, resume o que se espera do conceito.

Quanto às limitações da pesquisa, é preciso levar em consideração que a dificuldade de identificar os docentes que ministraram aulas para os alunos participantes do ENADE 2015 e 2018 e Exames de Suficiência 2017 e 2018, bem como a quantidade heterogênea de respondentes por instituição podem ter contribuído para a fragilização do resultado relacionado com as implicações no rendimento discente.

Os resultados da pesquisa servem de base para os interessados na discussão e posterior aprofundamento no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade, nas limitações da contabilidade e sua relação com o rendimento discente. Recomenda-se para pesquisas futuras que análises semelhantes sejam feitas com profissionais exclusivamente atuantes no mercado, tais como auditores e contadores, para verificar se há diferenças na aceitação dos conceitos contábeis, assim como das limitações contábeis. No que tange à relação entre a aceitação dos conceitos e o rendimento discente, recomenda-se o desenvolvimento de pesquisas pontuais por instituição (colhendo a percepção da totalidade dos docentes em exercício na instituição) avaliando, por exemplo, se professores desta instituição, pelos seus atributos e relações com o conceito, impactam no resultado dos exames.

³⁵ “A contabilidade é um **modelo** de representação dos eventos financeiros e patrimoniais das sociedades a fim de informar – da forma mais realista possível – a condição de uma entidade ou de um negócio aos usuários internos e externos dessas informações, por meio de relatórios formais e legalmente padronizados. Ela é constituída de **modelos**, e, por sua vez, esses modelos simplificam a realidade da empresa”.

REFERÊNCIAS:

ALMEIDA, J. E. F.; MARTINS, E. A.; ZANOTELI, E. J. Estrutura Conceitual na Prática. In: OTT, E.; ALENCAR, R. C. (Org.). **PROCONTAB: Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de Atualização em Contabilidade: Ciclo 1**. 1ed. Porto Alegre: Arted/Panamericana, 2014, p. 57-111.

AAA - AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. A Statement of Basic Accounting Theory. **American Accounting Association**, 1966.

_____. **Committee on Financial Reporting**. Response to the Exposure Draft on Qualitative Characteristics: Criteria for Selecting and Evaluating Financial Accounting and Reporting Policies of the Financial Accounting Standards Board, 1979.

_____. **Subcommittee on Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting**. Elements of Financial Statements and Their Measurement: Report to the Financial Accounting Standards Board, June, 1977.

AICPA - AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Accounting Principles Board**, Statement n. 4. Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises. New York: AICPA, 1970.

_____. Committee on Accounting Terminology. **Accounting Terminology Bulletin**, n. 1, 1953.

ANDERE, M. A.; ARAUJO, A. M. P. Aspectos da formação do professor de ensino superior de ciências contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 91-102, 2008. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000300008>

ANTONELLI, R. A.; COLAUTO, R. D.; CUNHA, J. V. A. Expectativa e satisfação dos alunos de ciências contábeis com relação às competências docentes. **REICE - Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v. 10, n. 1, 2016. Disponível em: <
https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/661408/REICE_10_1_5.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 14 set. 2018.

ARAUJO, A. M. P.; ASSAF NETO, A. **Aprendendo Contabilidade**. Ribeirão Preto: Inside Books, 2010.

ARAUJO MAIA, H.; FORMIGONI, H.; ADERITO DA SILVA, A. Business and Compliance Audit with mandatory disclosure level during the convergence of International Accounting Standards in Brazil. **Review of Business Management**, v. 14, n. 44, pp. 335-352, 2012. <http://dx.doi.org/10.7819/rbgn.v14i44.1047>.

BACHMANN, R.; CARNEIRO, L.; ESPEJO, M. Evidenciação de informações ambientais: Proposta de um indicador a partir da percepção de especialistas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 7, n. 17, p. 33-44, 10 jul. 2013. <https://doi.org/10.11606/rco.v7i17.56666>

BALL, R., SHIVAKUMAR, L. Earnings quality in UK private firms: comparative loss recognition timeliness. **Journal of Accounting and economics**, 39(3), 83-128, 2005. Disponível em: <http://faculty.london.edu/lshivakumar/Ern_qual_2004_10_19.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2018

BARRETO, E.; MURCIA, F.; LIMA, I. Impacto da Mensuração a Valor Justo na Crise Financeira Mundial: Identificando a Percepção de Especialista em Economia e Mercado Financeiro. **Revista de Contabilidade e Organizações**, vol. 6 n. 15, p. 44-59, 2012. <https://doi.org/10.11606/rco.v6i15.52656>

BARRON, O. E.; CHUNG, S. G.; YONG, K. O. The effect of statement of financial Accounting standards n. 157 fair value measurements on analysts' information environment. **Journal Accounting Public Policy**, 2016. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2016.04.001>

BELL, T.; FRECKA, T.; SOLOMON, I. The relation between research productivity and teaching effectiveness: empirical evidence of accounting educators. **Accounting Horizons**, 7 (4), 1993. Disponível em: <<http://search.proquest.com/openview/0f9807909419ca52743f95e5ef7d3074/1?pq-origsite=gscholar&cbl=3330>>. Acesso em: 18 mar. 2018.

BESTA, F. **La Ragioneria**. v. 1, 2 ed. Veneza: Milano, 1902.

BRASIL. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep). **Microdados ENADE**. 2019. Disponível em: <<http://portal.inep.gov.br/microdados>>. Acesso em: 24 set. 2018.

_____. Lei n. 9.394/96, de 20 de dezembro de 1996: Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, n. 248, dez. 1996, p. 27.833-27.841.

_____. **Resolução CNE/CES no 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04>. Acesso em: 28 ago. 2017.

BREIMAN, L., FRIEDMAN, J. H., OLSHEN, R. A., STONE, C. J. **Classification and Regression Trees**. Califórnia: Wadsworth, 1984.

BUENO, A. F.; LOPES, E. **Harmonização Global das Práticas Contábeis**. Contabilidade Internacional, São Paulo, módulo 2, 2005.

BUFFETT, M.; CLARK, D. **O Tao de Warren Buffett**. Rio de Janeiro: Sextante, 2007.

CAIO, E. K.; SECURATO, J. R. Método Delphi: fundamentos, críticas e vieses. **Cadernos de Pesquisa em Administração**, São Paulo, v. 1, n. 4, p. 51-61, 1997.

CAMARGO, R. V. W. Desempenho dos alunos de Ciências Contábeis na prova ENADE/2012: uma aplicação da Teoria da Resposta ao Item. **Revista de Educação e**

Pesquisa em Contabilidade (REPeC), Brasília, v. 10, n. 3, p 332-355, 2016.
<https://doi.org/10.17524/repec.v10i3.1401>

CAMPBELL, D. T. Evolutionary epistemology. In: SCHILPP, P. A. (Ed.). **The philosophy of Karl Popper**. La Sall, IL: Open Court, 1966, pp. 413-463.

CANNING, R. **The Economics of Accounting**. New York: Ronald Press, 1929.

CAMPIGLIA, A. O. **Contabilidade básica**. São Paulo: Universidade de São Paulo, 1966.

CARQUEJA, H. O. Teoria da Contabilidade: uma interpretação. **Polytechnical Studies Review**, n. 7, v. 4, p. 7-40, 2007. Disponível em:
 <<http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n7/v4n7a02.pdf>>. Acesso em: 06 jan. 2019.

CARVALHO, C. **Estudos de Contabilidade**. 25 ed., v. 3. São Paulo: Irradiação, 1973.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 774/1994**. Apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais da contabilidade. 1994. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774>. Acesso em: 10 ago. 2019.

_____. **Apuração de Resultado por Exame**. 2016. Disponível em: <<http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2016/11/relApuracaoResultadoPorExame.pdf>>. Acesso em: 12 de maio 2017.

_____. **Quantos Somos**. 2018. Disponível em <<https://cfc.org.br/registro/quantos-somos-2/>>. Acesso em: 10 out. 2019.

_____. **Relatórios Estatísticos do Exame de Suficiência**. 2019. Disponível em: <<https://cfc.org.br/registro/exame-de-suficiencia/relatorios-estatisticos-do-exame-de-suficiencia/>>. Acesso em: 14 mai. 2019

CHAMBERS, R. J. **An Accounting Thesaurus: 500 Years of Accounting**. 5. nd. Trowbridge: Pergamon, 1995.

CHETTY, R.; FRIEDMAN, J. N.; ROCKOFF, J. E. **The long-term impacts of teachers: Teacher value-added and student outcomes in adulthood**. National Bureau of Economic Research, 2011. Disponível em: <<https://www.nber.org/papers/w17699.pdf>>. Acesso em: 12 mai. 2017

COMER, M. J. **Corporate fraud**. Burlington: Gower Publishing Company, 2004.

CONOVER, C. M.; MILLER, R. E.; SZAKMARY, A. The timeliness of accounting disclosures in international security markets. **International Review of Financial Analysis**, 17(5), 849-869, 2008. <https://doi.org/10.1016/j.irfa.2007.07.002>

COSTA, A. S.; DINIZ, J. A. A influência das escolhas contábeis na carga tributária de empresas da construção civil. **Revista InterScientia**. João Pessoa, v. 3, n. 2, 2015. Disponível

em: < <https://periodicos.unipe.br/index.php/interscientia/article/view/17/14>>. Acesso em: 14 ago. 2019

CPC - COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00** – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, 2011. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2016.

CUNHA, J. V. A. **Doutores em ciências contábeis da FEA/USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano**. 2007. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-17102007-173046/publico/Tese_Jacqueline_17_09_07.pdf>. Acesso em: 14 nov. 2016.

_____.; MARTINS, G. A.; CORNACHIONE JÚNIOR, E. B. Fatores que são influenciados pelo título de doutor: Aplicações da técnica Delphi. **Revista de Informação Contábil**, v. 2, n. 4, p. 38-61, fev. 2008. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7833>>. Acesso em: 16 set. 2019.

CUNHA, M. I. A docência como ação complexa: o papel da didática na formação de professores. In: Romnowski, J. P.; Martins, P. L. O.; Junqueira, S. R. A. (Orgs.). **Conhecimento local e conhecimento**. Curitiba: Champagnat, 2004.

CHRISTOPHER, J. Corporate governance: a multi-theoretical approach to recognizing the wider influencing forces impacting on organizations. **Critical Perspectives on Accounting**, Florida, v. 21, n. 8, p. 683-695, 2010. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2010.05.002>

DANTAS, J. A.; RODRIGUES, F. F.; NIYAMA, J. K.; MELLO MENDES, P. C. Normatização contábil baseada em princípios ou regras?: benefícios, custos, oportunidades e riscos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 3-29, 2010. <https://doi.org/10.11606/rco.v4i9.34765>

D'ÁURIA, F. **Primeiros Princípios de Contabilidade Pura**. São Paulo: Nacional, 1949.

DAVIS, S. W.; MENON, K.; MORGAN, G. The images that have shaped accounting theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 7, n. 4, p. 307-318, 1982. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90007-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90007-1)

DIAS, F. J. M. A contabilidade e a ordem social: uma abordagem das teorias semióticas e da comunicação. **Revista da FAE**, v. 16, n. 1, p. 6-17, 2013. Disponível em: <https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/120/66>. Acesso em: 14 mar. 2018.

_____. A linguagem utilizada na evidenciação contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. **Caderno de Estudos**, n. 24, p. 38-49, 2000. <http://dx.doi.org/10.1590/S1413-92512000000200003>

DAVIDSON, S.; STICKNEY, C.; WEIL, R. L. **Financial Accounting**. 4. ed. Ney York: CBS Colege, 1985. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(82\)90007-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(82)90007-1)

ELBAZ, F. **Teaching thinking**: a study of practical knowledge. London: Croom Helm, 1983.

ELKHASHEN, E. M.; NTIM, COLLINS, G. Accounting and philosophy: the construction of social reality framework. **Journal of Accounting and Taxation**, v. 10(3), pp. 29-36, march, 2018. <https://doi.org/10.5897/JAT2017.0277>.

ELSON, R. J.; O'CALLAGHAN, S.; WALKER, J. P.; WILLIAMS, R. The meta language of accounting: what's the level of students' understanding? **Journal of Instructional Pedagogies**, vol. 11, p1, 2013. Disponível em: <<http://www.aabri.com/manuscripts/131468.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

ESTES, G. M.; KUESPERT, D. P. Delphi in industrial forecasting. **Chemical and Engineering News**, v. 54, n. 35, p. 40-47, 1976. <https://doi.org/10.1021/cen-v054n035.p040>

FERRARI, S., CRIBARI-NETO, F. Beta regression for modelling rates and proportions. **Journal of applied statistics**, 31(7), 799-815, 2004. <https://doi.org/10.1080/0266476042000214501>

FERREIRA, A. B. H. **Dicionário Aurélio Online**. Porto Editora, 2019. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/modelo>>. Acesso em: 03 ago. 2019.

FERREIRA, M. A. **Determinantes do desempenho discente no ENADE em cursos de Ciências Contábeis**. 2015. 124 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade Financeira) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2015. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/12620>>. Acesso em: 12 set. 2019.

FIELDS, T. D.; LYS, T. Z., VINCENT, L. Empirical research on accounting choice. **Journal of Accounting and Economics**, 31(1), 255-307, 2001. [https://doi.org/10.1016/S0165-4101\(01\)00028-3](https://doi.org/10.1016/S0165-4101(01)00028-3)

FLESCHER, D. L.; FLESCHER, T. K. **Accounting Principles for midmanagement**. EUA: Delmar Publichers, 1980.

FRANCO, I. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 1981.

_____. **Contabilidade Geral**. 24 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO RUÍZ, R. La polémica Macintosh-Mattessich sobre la realidad de los conceptos de ingreso y capital en contabilidad. **Revista Científica General José María Córdova**, v. 11, n. 11, 2013, p. 209-226. Disponível em: <<http://www.scielo.org.co/pdf/recig/v11n11/v11n11a10.pdf>>. Acesso em 07 mar. 2017

FREIRE, F. S.; SALES, I. C. S; NIYAMA, J. K.; IKONO, L. M. Valor Justo: Impactos dos SFAS 157 nas empresas brasileiras listadas NYSE. **Revista FAE**, Curitiba, v. 14. n. 1, jan-jun, 2011, p. 110-125. Disponível em: <<https://revistafae.fae.edu/revistafae/article/view/187/116>>. Acesso em 04 abr. 2019

FREZATTI, F.; BARROSO, M. F. G.; CARTER, D. Discursos internos se sustentam sem suporte da Contabilidade Gerencial? Um estudo de caso no setor de autopeças. **Organizações & Sociedade**, v. 22, n. 75, p. 485-504, 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/osoc/v22n75/1413-585X-osoc-22-75-0485.pdf>>. Acesso em 29 set. 2017.

GARCÍA, C. M. A formação de professores: novas perspectivas baseadas na investigação sobre o pensamento do professor. In: NÓVOA, A. (Org.). **Os professores e a sua formação**. Lisboa: Dom Quixote, p. 51-71, 1995.

GARNSEY, M. R., FISHER, I. E. Appearance of New Terms in Accounting Language: A Preliminary Examination of Accounting Pronouncements and Financial Statements. **Journal of Emerging Technologies in Accounting**, v. 5(1), 2008, p 17-36. <https://doi.org/10.2308/jeta.2008.5.1.17>

GAUTHIER, C. et al. **Por uma teoria da pedagogia**. Pesquisas contemporâneas sobre o saber docente. Ijuí-RS: Editora Unijuí, 1998.

GIOVINAZZO, R. Modelo de Aplicação da metodologia Delphi pela internet – vantagens e ressalvas. **Administração On Line**, v. 2, n. 2, abr./jun. 2001. Disponível em: <http://www.fecap.br/adm_online/art22/renata.htm>. Acesso em: 15 de set. 2017.

GOYAL, V. K.; GOYAL, R. **Financial Accounting**. 4 ed. New Delphi: PHI Learning, 2012.

GONÇALVES, E. C.; BAPTISTA, A. E. **Contabilidade Geral**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

GOULART, A. M. C. Custo de oportunidade: oculto na contabilidade, nebuloso na mente dos contadores. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 13, n. 30, p. 19-31, 2002. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772002000300002>

GOUVEIA JR, A. O conceito de modelo e sua utilização nas ciências do comportamento: breves notas introdutórias. **Estudos de Psicologia**, Campinas, v. 16, n. 1, p. 13-16, apr. 1999. <http://dx.doi.org/10.1590/S0103-166X1999000100002>.

GREEN, B.; JONES, M.; HUGHES, D.; WILLIAMS, A. Applying the Delphi technique in a study of GP's information requirements. **Health and Social Care in the Community**, v. 17, n. 3, p. 198-205, 1999. <https://doi.org/10.1046/j.1365-2524.1999.00176.x>

GRILLO, F. F.; LACHINI, T. C.; BAIOCO, V. G.; REINA, D.; SARLO NETO, A. Value relevance: análise dos efeitos da avaliação a valor justo. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 32, p. 94-109, jan./abr. 2016. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/56728/pdf>>. Acesso em: 14 ago. 2018.

GRISHAM, T. The Delphi technique: a method for testing complex and multifaceted topics. **International Journal of Managing Projects Business**, v. 2, n. 1, p. 112-130, 2009. <https://doi.org/10.1108/17538370910930545>

HANUSHEK, E. A. Conceptual and empirical issues in the estimation of educational production functions. **Journal of human Resources**, 14(3), pp. 351-388, 1979.
<https://doi.org/10.2307/145575>

HARTMANN, N. **Der Aufbau der realen Welt** - Structure of the real world. Berlin: de Gruyter, 1940.

HEAD, D. Fiscal Transparency: Concepts, Measurement and UK Practice. **Public Administration**, vol. 81, nº 4, 2003.

HERRMANN JÚNIOR, F. **Contabilidade Superior**: teoria econômica da contabilidade. 10 ed. São Paulo: Atlas, 1978.

HORNGREN, C. T.; HARRISON, W. T.; ROBINSON, M. A. **Accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 1996.

HOUAISS, A. **Michaelis Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa**. Melhoramentos, 2019. Disponível em: <michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=modelo>.
 Acesso em: 03 ago. 2019

HSU, C.; SANFORD, B. A. The Delphi Technique: Making Sense of Consensus. **Practical Assessment, Research & Evaluation**, v. 12, n. 10, 2007. Disponível em:
 <<https://pareonline.net/getvn.asp?v=12&n=10>>. Acesso em 14 nov. 2017.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**. IFRS, 2010. Disponível em:
 <<http://people.unica.it/gianluigi roberto/files/2015/09/Conceptual-Framework-IASB-2010.pdf>>. Acesso em 04 abr. 2018.

_____. **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018**. IFRS, 2018a.

_____. **Conceptual Framework for Financial Reporting – Project summary**. 2018b. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/-/media/project/conceptual-framework/fact-sheet-project-summary-and-feedback-statement/conceptual-framework-project-summary.pdf?la=en&hash=654CC1DE384D992926C9DC50FD2AF49C18A489C6>>. Acesso em 04 abr. 2018.

_____. **Conceptual Framework for Financial Reporting 2018 - Basis for Conclusions**. IFRS, 2018c.

IASB - INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. **Framework for preparation and presentation of financial statements**. Editado em abril de 1989. Adotado pelo IASB em abril de 2001. Disponível em: <www.iasb.org> Acesso em: 13/04/2018.

IUDÍCIBUS, S. (Coord). **Contabilidade Introdutória**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1975.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1978.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1981.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1983a.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1983b.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Contabilidade Introdutória**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____.; MARTINS, E. A. Estudando e pesquisando teoria: o futuro chegou?. **Revista Universo Contábil**, [S.l.], v. 11, n. 1, p. 06-24, mar. 2015. <https://doi.org/10.4270/ruc.2015101>

_____.; MARTINS, E. Uma investigação e uma proposição sobre o conceito e o uso do valor justo. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, p. 9-19, 2007. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772007000300002>

_____.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável também às demais sociedades. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IRIJI, Y. *Theory of Accounting measurement control*. Sarasota, Florida: **American Accounting Association**, 1975.

JAPIASSÚ, H.; MARCONDES, D. **Dicionário básico de Filosofia**. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1989. Disponível em: <http://www.academia.edu/download/54781803/Hilton_Japiassu_Danilo_Marcondes_-_Dicionario_Basico_de_Filosofia.pdf>. Acesso em: 14 ago. 2019.

KOLOZSVARI, A. C.; MARQUES, J. A. V. C.; MACEDO, M. A. S. Escolhas Contábeis: análise dos efeitos da mensuração a custo ou a valor justo das propriedades para investimento sobre o desempenho reportado no segmento de exploração imobiliária. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 18, n. 61, p. 18-27, set./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2301/2004>>. Acesso em: 14 set. 2016

LAVOIE, D. The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: the communicative function of “the language of business”. **Accounting, Organizations and Society**, v. 12, n. 6, p. 579-604, 1987. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(87\)90010-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(87)90010-9)

LEE, T. A. Cunning plans, spinners, and ideologues: Blackadder and Baldrick try accounting for economic reality. **Accounting and the Public Interest**, v. 6, 2006a, p. 45–50. <https://doi.org/10.2308/api.2006.6.1.45>

_____. The FASB and accounting for economic reality. **Accounting and the Public Interest**, v. 6, n. 1, 2006b, p. 1-21. <https://doi.org/10.2308/api.2006.6.1.1>

_____. The ontology and epistemology of social reality in accounting according to Mattessich. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, n. 1, 2009, p. 65-72.
<https://doi.org/10.2308/api.2009.9.1.65>

LEFTWICH, R. Market failure fallacies and accounting information. **Journal of Accounting and Economics**, v. 2, n. 3, p. 193-211, 1980. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(80\)90002-6](https://doi.org/10.1016/0165-4101(80)90002-6)

LEMOS, K. C. S.; MIRANDA, G. J. Alto e baixo desempenho no ENADE: que variáveis explicam?. **Revista Ambiente Contábil**, v. 7, n. 2, p. 101-118, 2015. Disponível em: <
<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/5579/5401>>. Acesso em: 16 out. 2019.

LLEWELLYN, S.; MILNE, M. J. Accounting as codified discourse. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 6, p. 805-824, 2007.
<https://doi.org/10.1108/09513570710830254>

LIBÂNEO, J. C. **Organização e gestão da escola: teoria e prática**. Goiânia: Alternativa, 2001.

LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L. Percepção dos graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da Teoria da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 2, 2012. Disponível em: <
<http://www.repec.org.br/repec/article/view/176/609>>. Acesso em: 06 ago. 2017.

LIMA, N. M., BERNARDO, R. F., MIRANDA, G. J.; MEDEIROS, C. R. O. Fraudes corporativas e a formação de contadores: uma análise dos currículos dos cursos de ciências contábeis. **Revista Ambiente Contábil**, v. 9, n. 1, 2017. Disponível em: <
<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/view/2895/2354>>. Acesso em 13 nov. 2017.

LINSTONE, H. A.; TUROFF, M. **The Delphi Method: techniques and applications**, 2002. Disponível em: <
<http://is.njit.edu/pubs/delphibook/delphibook.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2017.

LOO, R. The Delphi method: a powerful tool for strategic management. **International Journal of police Strategies & Management**. v. 25, n. 4, p. 762-769, 2002.
<https://doi.org/10.1108/13639510210450677>

LORENZ, K. **Die Ruckseite des Spiegels-Versuch einer Naturgeschichte menschlicher Erkenntnis**. Translated by Ronald Taylor as Behind the mirror, New York: Harcourt Brace Janovich, 1973.

LOURENÇO, R. L.; SANTOS, C. M. V.; SILVA, A. H. C. O que estudantes de contabilidade pensam sobre o resultado abrangente? **Revista Pensar Contábil**, v. 17, p. 4-13, 2015. Disponível em: <
<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/2618/2200>>. Acesso em: 14 nov. 2016.

LYRA, R. L. W. C. **Análise Hierárquica dos Indicadores Contábeis sob a Ótica do Desempenho Empresarial**. São Paulo, 2008. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São

Paulo, 2008. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-12012009-182631/publico/Ricardo_Lyra_tese.pdf>. Acesso em: 29 set. 2017.

MACINTOSH, N. B. **Accounting, accountants and accountability**: poststructuralist Positions. London: Routledge, 2002.

_____, SHEARER, T.; THORNTON, D. B.; WELKER, M. Accounting as simulacrum and hyperreality. **Accounting, Organizations and Society**, 25(1), 13-50, 2000.
[https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00010-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00010-0)

MACHADO, L. S.; KUHN, J.; MACHADO, M. R. R. Conhecimento dos docentes de contabilidade sobre as normas internacionais. *Revista Contabilidade e Controladoria*, [S.l.], v. 6, n. 1, maio 2014. <http://dx.doi.org/10.5380/rcc.v6i1.31560>.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARQUES, V. A.; SILVA, F. G. D.; LOUZADA, L. C.; AMARAL, H. F.; SOUZA, A. A. Qualidade informacional e nível de transparência: um estudo entre empresas ganhadoras e não ganhadoras do troféu transparência fipecafi-serasaexperian. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 14, n. 2, p. 769-796, 2015.
<https://doi.org/10.18593/race.v14i2.5912>

MARSHALL, P. D.; DOMBROWSKI, R.; GARNER, M.; SMITH, K. The Accounting education gap. **The CPA Journal**. June, 2010.

MARTINEZ, A. L. **Aprovados, mas...capacitados? Um estudo sobre princípios versus regras nos exames de suficiência e em provas de concursos públicos**. 2017. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-21062017-114834/>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A., MIRANDA, G. J. **Análise avançada das demonstrações contábeis**: uma abordagem crítica. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____; MIRANDA, G. J.; DINIZ, J. A. **Análise didática das demonstrações contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. Análise crítica de balanços: problemas na análise da estrutura dos balanços no Brasil. **Boletim IOB**. Temática Contábil e Balanços. Manual de Procedimentos, São Paulo, Boletim 49, 2005.

_____. Inversão de papéis. **Revista de Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 25, n. 65, p. 105-107, 2014. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772014000200002>

_____; GELBECKE, E. R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S. **Manual de Contabilidade Societária**, 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. Sobre confiabilidade e validade. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, São Paulo, v. 8, n. 20, p. 1-12, 2006. Disponível em:

<https://rbgn.fecap.br/RBGN/article/download/51/272>. Acesso em 10 ago. 2018

MARTINS, N. C. B. Rendimento discente no ENADE e seu detalhamento nos conteúdos específicos dos cursos de Ciências Contábeis do Brasil. 2019. 110 f. **Dissertação** (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2019.

<http://dx.doi.org/10.14393/ufu.di.2019.996>

MARTINS, V. G.; PAULO, E.; MONTE, P. A. O Gerenciamento de Resultados Contábeis Exerce Influência na Acurácia da Previsão de Analistas no Brasil?. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 3, p. 73-90, 2016. <https://doi.org/10.4270/ruc.2016322>

MATTESSICH, R. Accounting representation and the onion model of reality: a comparison with Baudrillard's orders of simulacra and his hyperreality. **Accounting, Organizations and Society**, v. 28, n. 5, pp. 443-470, 2003. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00024-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00024-7)

_____. Conditional-normative accounting methodology: incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. **Accounting, Organizations and Society**, v. 20, n. 4, pp. 259-284, 1995a. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)00023-O](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)00023-O)

_____. **Critique of Accounting** - examination of the foundations and normative structure of an applied discipline. Westport, CT: Quorum Books, 1995b.

_____. FASB and social reality - An alternative realist view. **Accounting and the Public Interest**, v. 9, p. 39-64, 2009. <https://doi.org/10.2308/api.2009.9.1.39>

_____. Social reality and the measurement of its phenomena. **Advances in Accounting**. v. 9: pp. 3-17, 1991a.

_____. Social versus physical reality in accounting, and the measurement of its phenomena, in: B. Banerjee, ed., Contemporary issues of accounting research, Calcutta: **Indian Accounting Association Research Foundation**: pp. 1-30, 1991b.

MEIGS, R. F.; MEIGS, W. B.; MEIGS, Mary A. **Financial Accounting**. 8. ed. New York: Macgraw-Hill, 1995.

MELLO, R. R. **Do tornar-se ao ser professor**: as contribuições da literatura. 150f. 1998. Tese (Doutorado em Educação) - Centro da Educação e Ciências Humanas, Universidade Federal de São Carlos, São Carlos, 1998.

MIRANDA, G. J., LEMOS, K. C. S.; OLIVEIRA, A. S.; FERREIRA, M. A. Determinantes do desempenho acadêmico na área de negócios. **Revista Meta: Avaliação**, v. 7, n. 20, p. 175-209, 2015. <http://dx.doi.org/10.22347/2175-2753v7i20.264>

_____. **Relações entre as qualificações do professor e o desempenho discente nos cursos de graduação em Contabilidade no Brasil**. 2011. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA/USP, São Paulo, Brasil. Disponível em: < <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-16032012-190355/publico/GilbertoJoseMirandaVC.pdf>>. Acesso em: 17 set. 2016.

_____.; CASA NOVA, S. P. C.; CORNACCHIONE JR, E. B. Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, p. 142-153, 2012. <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772012000200006>

_____.; CASA NOVA, S. P. C.; CORNACCHIONE JR, E. B. Uma aplicação da técnica *Delphi* no mapeamento das dimensões das qualificações docentes na área contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 2, p. 142-158, 2014. <https://doi.org/10.17524/repec.v8i2.1009>

MIZIK, N.; JACOBSON, R. The financial value impact of perceptual brand attributes. **Journal of Marketing Research**, XLV, 15-32, 2008.

MIZIK, N.; JACOBSON, R. Valuing branded businesses. **Journal of Marketing**, v.73, n.6, p. 137-153, 2009. <https://doi.org/10.1509/jmkr.45.1.015>

MORGAN, G. Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice. **Accounting, Organizations and Society**, 1988, v. 13, n. 5, pp. 477-485. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90018-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90018-9)

MOURA, G. D.; THEISS, V.; CUNHA, P. R. Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 11, n. 2, p. 111-122, 2014. <https://doi.org/10.4013/base.2014.112.02>

MUKHERJEE, A. HANIF, MOHAMMED. **Financial Accounting**. New Delphi: Tata MacGraw-Hill, 2003.

_____. **Financial Accounting**. New Delphi: Tata MacGraw-Hill, 2006.

_____. **Financial Accounting**. New Delphi: Tata MacGraw-Hill, 2015.

NEEDLES, B. E.; ANDERSON, H. R.; CALDWELL, J. C. **Principles of Accounting**. Boston: Houghton Mifflin, 1984.

MENARD, S. **Applied Logistic Regression analysis**. 2 ed. NY: Sage, 2002.

OLIVEIRA, M. O. R.; SCHOSSLER, D. P.; CAMPOS, R. E.; LUCE, F. B. Ativos intangíveis e o desempenho econômico-financeiro: comparação entre os portfólios de empresas tangível-intensivas e intangível-intensivas. **Revista de Administração da UFSM**, v. 7, n. 4, p. 678-699, 2014. Disponível em: < <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/143837>>. Acesso em: 06 set. 2017

PADOVEZE, C. Manual de **contabilidade básica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000

_____. Manual de **contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 2014

PATON, W. **Accounting Theory**. New York: Ronald Press, 1922.

PERERA, L. C. J.; FREITAS, E. C.; IMONIANA, J. O. Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p. 03-30, ago. 2014. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2014v11n23p3>

PEREZ, M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade Financeira - USP**, n. 40, v. 17, p. 7 – 24, 2006. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772006000100002>

PICCOLI, M. R.; CHIARELLO, T. C.; KLANN, R. C. A percepção dos acadêmicos sobre conceitos abordados na disciplina de teoria da contabilidade. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 5, n. 1, p. 40, 2015. <http://dx.doi.org/10.18028/rgfc.v5i1.735>

PIMENTA, S. G.; ANASTASIOU, L. G. C. **Docência no ensino superior**. São Paulo: Cortez, 2002.

_____. (Org.). **Saberes Pedagógicos e Atividade Docente**. São Paulo: Cortez, 1999.

RANGEL, J. R.; MIRANDA, G. J. Desempenho acadêmico e o uso de redes sociais. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 11, n. 2, p. 139-154, 2016. https://doi.org/10.21446/scg_ufrj.v11i2.13383

REYNOLDS, I. N.; SANDERS, A. B.; HILMAN, A. D. **Financial Accounting**. 2. Ed. CBS Colege, 1986.

RIAHI – BELKAOUI, A. **The linguistic shape of accounting**. London: Quorum Books, 1995.

RIBEIRO, D. **Dicionário Online de Português**. 2019. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/modelo/>>. Acesso em: 27 jul. 2019.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade Geral**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIGGS, H. E. **Contabilidad**. México: Macgraw-Hill, 1983.

ROWE, G.; WRIGTH, G. The Delphi technique as a forecasting tool: issues and analysis. **International Journal of Forecasting**. V. 15, n. 4, p. 353-375, 1999. [https://doi.org/10.1016/S0169-2070\(99\)00018-7](https://doi.org/10.1016/S0169-2070(99)00018-7)

SALOTTI, B. M.; LIMA, G. A. S. F.; CORRAR, L. J.; YAMAMOTO, M. M.; MALACRIDA, M. J. C. Um estudo empírico sobre o fim da correção monetária integral e se impacto na análise das demonstrações contábeis: uma análise setorial. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 9, n. 2, p. 189-221, 2006. Disponível em: <https://www.revistacgg.org/contabil/article/view/153/pdf_98>. Acesso em 14. Set. 2017

SAN-JUAN, D. A. **Fundamentals of Accounting**. Bloomington: AuthorHouse, 2007.

SANTOS, N. A. **Determinantes do desempenho acadêmico dos alunos dos cursos de Ciências Contábeis**. São Paulo, 2012. 248 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária, FEA/USP, São Paulo. Disponível em: <<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11062012-164530/publico/NalbiadeAraujoSantosVC.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

SANTOS, N. D. A.; CUNHA; J. V. A. D.; CORNACHIONE JUNIOR., E. B. Análise do Desempenho dos Cursos de Ciências Contábeis do Estado de Minas Gerais no ENADE/2006. In: **Anais...** Congresso da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT, IAAER-ANPCONT, São Paulo, SP, Brasil, 2009. <http://doi.org/10.13140/2.1.4234.8484>

SHERMAN, D. H., YOUNG, D. S. Onde as Demonstrações Financeiras erram. **Harvard Business Review**. Disponível em: <<http://hbrbr.com.br/onde-as-demonstracoes-financeiras-ainda-erram/>>. Acesso em: 19 julho 2016.

SHULMAN, L. S.; SHULMAN, J. H. “How and what teachers learn: A shifting perspective”. **Journal of Curriculum Studies**, n. 36, v.2, p. 257-271, 2007. <https://doi.org/10.1080/0022027032000148298>

SHULMAN, L. S. Knowledge and teaching: foundations of the new reform. In: **Harvard Educational Review**, 57, n.1, 1987. <https://doi.org/10.17763/haer.57.1.j463w79r56455411>

_____. Those Who understand: knowledge growth in teaching. **Educational Researcher**. 15 (2), pp. 4-14, 1986. <https://doi.org/10.3102/0013189X015002004>

SILVA, H.; REINA, D.; ENSSLIN, S.; REINA, D. Programas de pós-graduação em contabilidade: Análise da produção científica e redes de colaboração. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 145-162, 2012. <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45420>

SLOMSKI, V. G.; LAMES, E. R., MEGLIORINI, E.; LAMES, L. C. J. Saberes da docência que fundamentam a prática pedagógica do professor que ministra a disciplina de Gestão de Custos em um curso de Ciências Contábeis. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 71-89, dec. 2013. <https://doi.org/DOI:10.4270/RUC.2013431>

SMIRNOV, I.; THURNER, S. Formation of homophily in academic performance: students change their friends rather than performance. **Plos One**, v. 12, n. 8, p. 1-16, 2017. <https://doi.org/10.1371/journal.pone.0189564>

SMITH, C. A., ASHBURNE, G. J. **Financial and administrative Accounting**. 3 ed. Califórnia: MacGraaw-Hill, 1960.

SOUZA, E. A. S.; LEMES, S. A comparabilidade das escolhas contábeis na mensuração subsequente de ativos imobilizados, de ativos intangíveis e de propriedades para

investimentos em empresas da América do Sul. **Revista de Contabilidade e Finanças**. São Paulo, jun-ago, 2016, p. 169-184. <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201501480>

SOUZA, F. F.; VICENTE, E. F. R. Compreensão dos Graduandos dos Cursos de Ciências Contábeis Quanto aos Conceitos Relevantes Ensinados na Disciplina de Teoria da Contabilidade em IES da Grande Florianópolis. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 11, n. 1, p. 110-126, 2017. <https://doi.org/10.17524/repec.v11i1.1450>

SOUZA, Z. A. S.; FERREIRA, M. A.; MIRANDA, G. J. Teoria da atribuição de causalidade: percepções docentes e discentes sobre os determinantes do desempenho acadêmico. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 12, n. 2, 2019. <http://dx.doi.org/10.14392/asaa.20191202>

STERLING, R. R. Toward a Science of Accounting. **Financial Analysts Journal**, v. 31(5), 1975. <https://doi.org/10.2469/faj.v31.n5.28>

SUCUPIRA, Plataforma. **WebQualis**. 2019.

SUDGREN, S. Is fair value Accounting really fair? A discussion of pros and cons with fair value measurement. The Finnish. **Journal Business economics**, v 3(4), 2013. Disponível em: <http://lta.lib.aalto.fi/2013/3-4/lta_2013_03-4_d5.pdf>. Acesso em 13 jan. 2017.

SZUSTER, M.; CARDOSO, R. L.; SZUSTER, Fortunée R.; SZUSTER, Fernanda R.; SZUSTER, Flávia R. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Atlas, 2007.

TAKAMATSU, R. T.; LAMOUNIER, W. M. A importância da atualização monetária de valores para análise de demonstrações financeiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 17, n. 2, p. 67-87, 2006. Disponível em: <<https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/298/291>>. Acesso em 02 fev. 2017.

TARDIF, M. **Saberes docentes e formação profissional**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002.

_____; LESSARD, C.; LAHAYE, L. Os professores face ao saber: esboço de uma problemática do saber docente. In: **Teoria & Educação**, n. 4. Porto alegre, 1991.

TIBÚRCIO SILVA, C. A.; TRISTÃO, G. **Contabilidade Básica**. 3. Ed. São Paulo, Atlas, 2008.

_____. **Contabilidade Básica**. 4. Ed. São Paulo, Atlas, 2011.

_____. **Contabilidade Básica**. 4. Ed. São Paulo, Atlas, 2011.

TRANSPARENCY. **Corruption Perceptions Index 2016**. Disponível em: <https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2016>. Acesso em: 20 dez. 2017.

TULSIAN, P. C. **Financial Accounting**. 4 ed. India: Pearson, 2009.

UFES – UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO. Periódicos da área contábil e correlatos da área. Disponível em: <<http://www.cienciascontabeis.ufes.br/pt-br/peri%C3%B3dicos-da-%C3%A1rea-cont%C3%A1bil-e-correlatos-%C3%A1rea>>. Acesso em: 16 de set. 2019.

VASCONCELOS, A. F.; CAVALCANTE, P. R. N; MONTE, P. A. Fatores que influenciam as competências em docentes de Ciências Contábeis. **Veredas Favip - Revista Eletrônica de Ciências**, v. 5, n. 1-2, 2012. Disponível em: <<http://veredas.favip.edu.br/ojs/index.php/veredas1/article/view/8/168>>. Acesso em: 13 mar. 2018.

VELTER, F.; MISSAGIA, L. R. **Manual de Contabilidade**. 3 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2009.

VIANNA, N. W. H. **Subjetividade no processo de previsão**. São Paulo, 1989. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia e Contabilidade da Universidade de São Paulo – FEA/USP, 1989.

VIEIRA, C. A. M.; ARRUDA, M. P.; TAVARES, A. L. O impacto da inflação no endividamento das instituições financeiras brasileiras. **Revista Gestão, Finanças e Sustentabilidade**, Salvador, v. 6, n. 1, p. 28-44, jan./abr., 2016. <http://dx.doi.org/10.18028/rgfc.v6i1.1212>

VIEIRA, S. S. C. **Avaliação de Programas de Educação Continuada**: análise da percepção do aluno e do seu modelo de decisão para escolha de programas de especialização para executivos no Brasil. 247 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis), Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <<https://teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-29052009-112502/en.php>>. Acesso em: 14 jan. 2018.

WARRREN, C. S.; FEES, P. E.; REEVE, J. M. **ACCOUNTING**. 18. Ed. Canadá: South Western College, 1995.

_____.; REEVE, J. M.; DUCHAC, J. E. **ACCOUNTING**. 23. Ed. Mason – Canadá: South Western Cengage Learning, 2008

_____.; REEVE, J. M.; DUCHAC, J. E. **ACCOUNTING**. 24. Ed. Mason – Canadá: South Western Cengage Learning, 2011.

_____.; REEVE, J. M.; DUCHAC, J. E. **ACCOUNTING**. 25. Ed. Mason – Canadá: South Western Cengage Learning, 2017.

_____. JONES, P. J. **Corporate Financial Accounting**. 15. ed. Boston: Cengage, 2017.

WHIGHT, J. T. C.; GIOVINAZZO, R. A. *Delphi* – uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. **Caderno de Pesquisas em Administração**. São Paulo, v, 1, n. 12, 2000.

WORRELL, J. L.; DI GANGI, P. M.; BUSH, A. A. Exploring the use the Delphi method in accountin information systems reserarch. **Internation Journal of Accounting Information Systems**. V. 14, n. 3, p. 193-208, set. 2013. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.03.003>

ZEICHNER, K. M. **A Formação reflexiva de professores: ideias e práticas**. Lisboa: Educa, 1993.

ZONATTO, V. C. S.; DALLABONA, L. F.; MOURA, G. D.; DOMINGUES, M. J. C.; RAUSH, R. B. Evidências da Relação entre Qualificação Docente e Desempenho Acadêmico: uma análise à luz da Teoria do Capital Humano. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013. Disponível em: < <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/ufrj/article/viewFile/1642/1463>>. Acesso em 26 ago. 2017.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C.; RICCIO, E. L. Transparência: reposicionando o debate. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 12, n. 25, p. 137-158, 2015. <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2015v12n25p137>

APÊNDICES E ANEXO

APÊNDICE A – CONVITE AOS ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i>	168
APÊNDICE B – CONVITE AOS ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i> – INGLÊS.....	169
APÊNDICE C – CARTA DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	170
APÊNDICE D – CARTA DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS	171
APÊNDICE E – QUESTIONÁRIO DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	172
APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO DA PRIMEIRA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS.....	177
APÊNDICE G – CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i>	182
APÊNDICE H – CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS.....	184
APÊNDICE I – FIGURA ANEXA À CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i>	186
APÊNDICE J – FIGURA ANEXA À CARTA DA SEGUNDA RODADA <i>DELPHI</i> – INGLÊS	187
APÊNDICE K – CARTA DA TERCEIRA RODADA <i>DELPHI</i>	188
APÊNDICE L – NOME, FILIAÇÕES ACADÊMICAS E PROFISSIONAIS DOS 17 COMPONENTES DA COMISSÃO DE ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DA <i>DELPHI</i>	191
APÊNDICE M – QUESTIONÁRIO APLICADO AOS DOCENTES EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	196
APÊNDICE N – ANÁLISE ESTATÍSTICA – CONCEITO DE CONTABILIDADE COMO CIÊNCIA SOCIAL APLICADA (USP)	213
APÊNDICE O – ANÁLISE ESTATÍSTICA – ENADE 2015 (DISPERSÃO E <i>BOXPLOT</i>)	216
APÊNDICE P – QUADRO DOS CONCEITOS DE CONTABILIDADE – LITERATURA INTERNACIONAL – INGLÊS	218
ANEXO A – PARECER DO COMITÊ DE ÉTICA FAVORÁVEL À PESQUISA	220

APÊNDICE A – Convite aos Especialistas Participantes da *Delphi*

CARTA-CONVITE

Prezado (a) Dr. (a)

É com grande prazer que **a convidamos para participar** de uma pesquisa sobre o Domínio do Conceito de Contabilidade e seu Impacto no Ensino Superior do Brasil - **como componente de uma comissão de especialistas (Técnica Delphi)**.

Sou professor do Curso de Ciências Contábeis do UNASP Campus Hortolândia e aluno do Programa de Doutorado em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU), onde desenvolvo tese sobre a Contabilidade como representação da realidade associando o domínio do conceito pelo professor e o desempenho discente, sob a orientação do professor Dr. Gilberto José Miranda.

Para o desenvolvimento da pesquisa, torna-se necessária a aplicação de uma técnica para categorizar quais são as limitações à qualidade da informação contábil, assim como associar cada característica qualitativa da informação contábil-financeira a uma ou mais destas limitações.

Nesse estudo é utilizada a **Técnica *Delphi***, por meio da qual é feita consulta individualizada a especialistas de renome e expressão com a finalidade de se obter um posicionamento de possível consenso qualificado sobre problemas complexos. A consulta é feita por meio de duas ou, no máximo, três aplicações de questionários em rodadas sucessivas (com 2 questões). O tempo de resposta é de aproximadamente 10 minutos. Será enviado, via e-mail, um link para o formulário eletrônico da pesquisa.

Sua participação é essencial para o desenvolvimento dessa etapa da investigação. **Solicitamos que indique sua aceitação respondendo a este e-mail até dia 02/11/2017** para que a primeira etapa do processo lhe seja enviada.

Antecipamos agradecimentos e nos colocamos à disposição para eventual esclarecimento pelos contatos a seguir:

Pesquisador: Edilei Rodrigues de Lames

Título da Pesquisa: A Contabilidade como representação da realidade: associação entre o domínio do conceito pelo professor e o desempenho discente.

E-mail: edilei.lames@ufu.br

Telefone: (19) 99797-0285

Endereço: Campinas – SP

Atenciosamente,

Edilei Rodrigues de Lames

Gilberto José Miranda

APÊNDICE B – Convite aos Especialistas Participantes da *Delphi* – Inglês

INVITATION LETTER

Dear Sir or Madam.

It is with great pleasure that we **invite you to participate** in a research about the mastering of the concept of accounting and its impact on Brazil's higher education - **as part of a committee of specialists (Delphi Technique)**

I am the accounting sciences course's teacher in UNASP Campus Hortolândia and student of the Doctorate's program in accounting sciences of the Federal University of Uberlândia (UFU), where I develop a thesis on accounting as a representation of reality, associating the mastery of the concept by the teacher and student's performance, under the guidance of Professor Dr. Gilberto José Miranda.

For the development of the research, it is necessary the application of a technique to categorize what are the limitations to the quality of accounting information, as well as associate each qualitative characteristic of accounting-financial information with one or more of these limitations.

This research utilizes the **Delphi Technique, through which is made an individualized consultation with renowned experts and expression with the purpose of obtaining a possible position of qualified consensus on complex problems.** The query is made by the applications of two or, at most, three questionnaires in successive rounds (with 2 questions). The time to answer is approximately 10 minutes. A link will be sent by e-mail, a link to the electronic form of the research.

Your participation is essential for the development of this stage of the research. **We ask you to indicate your acceptance by replying to this e-mail by 11/13/17** so that the first stage of the process is sent to you.

We thank you in advance and we make ourselves available for eventual clarification by the following contacts:

Researcher: Edilei Rodrigues de Lames

Research Title: Accounting as a representation of reality: association between the dominance of the concept by the teacher and the student's performance.

E-mail: edilei.lames@ufu.br

Phone Number: (19) 99797-0285

Address: Campinas – SP

Sincerely,

Edilei Rodrigues de Lames

Gilberto José Miranda

APÊNDICE C – Carta da Primeira Rodada *Delphi*

PRIMEIRA RODADA DE APLICAÇÃO DA TÉCNICA DELPHI

Prezado (a) Dr. (a)

Reiteramos nossos agradecimentos pelo seu aceite em participar desta etapa da pesquisa.

Segue o link para a primeira rodada de aplicação da técnica *Delphi*:

<https://pt.surveymonkey.com/r/delphirodada1>

Caso tenha alguma dúvida, contatar:

Pesquisador: Edilei Rodrigues de Lames

Título da Pesquisa: Contabilidade como Representação da Realidade: Domínio do conceito pelo professor e o desempenho discente

e-mail: edilei.lames@ufu.br

Telefone: +55 019 99797-0285

Endereço: Campinas – SP (Brasil)

Gostaríamos de ressaltar o interesse e importância de que os nomes dos componentes da comissão de especialistas sejam divulgados no relatório da pesquisa, acompanhado de suas filiações acadêmicas e/ou profissionais. Dessa forma, solicitamos sua autorização para divulgação dessas informações. Esclarecemos também que os dados, informações e resultados oriundos da técnica *Delphi* serão divulgados de forma agregada, sem permitir qualquer identificação das respostas individuais dos especialistas.

Por gentileza, solicitamos a resposta a esta rodada de aplicação da técnica *Delphi* até o dia **24/11/2017**.

Atenciosamente,

Edilei Rodrigues de Lames

Gilberto José Miranda

APÊNDICE D – Carta da Primeira Rodada *Delphi* – Inglês**FIRST ROUND OF APPLICATION OF THE DELPHI TECHNIQUE**

Dear PhD.

We reiterate our gratefulness for your acceptance to participate in this stage of the research.

Follow the link for the first round of application of the Delphi technique:

<https://pt.surveymonkey.com/r/delphirodada1EN>

In case of any questions, contact:

Researcher: Edilei Rodrigues de Lames

Research Title: Accounting as a representation of reality: association between the dominance of the concept by the teacher and the student's performance.

E-mail: edilei.lames@ufu.br

Phone Number: +55 019 99797-0285

Address: Campinas – SP (Brasil)

We would like to emphasize the interest and importance of the names of the components of the commission of specialists being revealed in the research report, accompanied by your academic and/or professional affiliations. In this way, we ask for your authorization to reveal this information. We also clarify that data, information and results from the Delphi will be disclosed in aggregate form, not allowing any identification of the individual responses of the specialists.

We please request the response to this round of application of the Delphi technique until 11/25/2017.

Sincerely,

Edilei Rodrigues de Lames
Gilberto José Miranda

APÊNDICE E – Questionário da Primeira Rodada Delphi



RODADA 1 - TÉCNICA DELPHI PESQUISA SOBRE O ALINHAMENTO DO CONCEITO DE CONTABILIDADE COMO REPRESENTAÇÃO DA REALIDADE COM A ESTRUTURA CONCEITUAL (CPC 00)

Validação das Características Qualitativas da Informação Contábil com as Respectivas Limitações

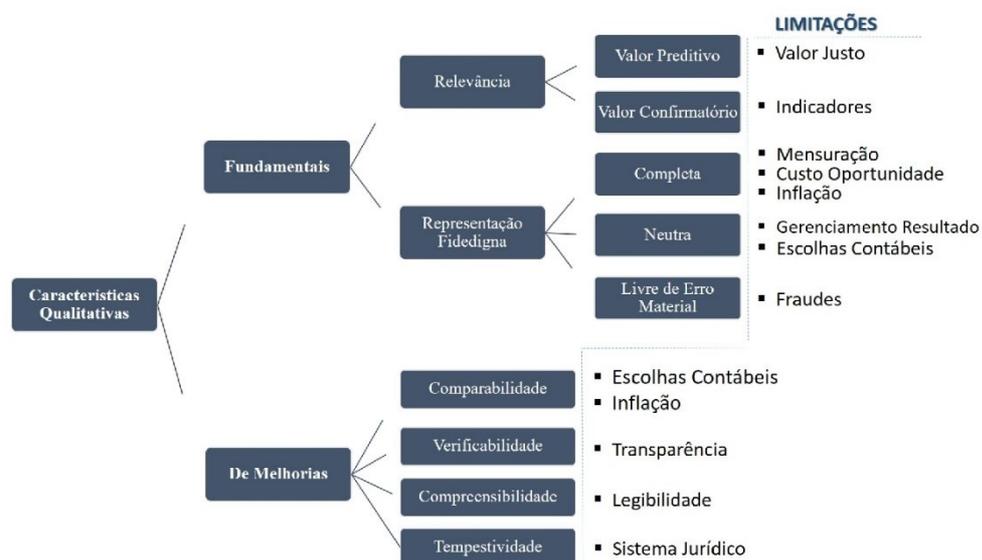
Essa pesquisa discute o alinhamento do conceito de contabilidade como representação da realidade com a estrutura conceitual da contabilidade (CPC 00/*Conceptual Framework*). Por ser uma representação da realidade e não a realidade em si, emergem as limitações. Entende-se, a partir de sustentações na literatura contábil, que o conceito da contabilidade como representação da realidade é coerente com a atual Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC-00).

A literatura contábil também discute as limitações da contabilidade em suas diversas vertentes, porém não o faz de forma sistematizada. A primeira etapa da tese é exatamente consolidar essas diversas limitações, esparsas na literatura e categorizá-las, conforme a estrutura conceitual básica. Os resultados também irão fundamentar o questionário que os professores de ciências contábeis responderão.

Observe as relações entre as Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil (CPC 00) e as Limitações ao Processo Decisório do Usuário Externo e atribua uma nota de 0 a 10 sobre sua concordância (sendo 0 = Discordo Totalmente e 10 = Concordo Totalmente).

A figura abaixo sintetiza as informações em análise:

Características Qualitativas da Informação Contábil versus Limitações ao Processo Decisório do Usuário Externo



*** 1. A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.**

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Comentários

*** 2. A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória (relevância) da informação contábil.**

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Comentários

* 3. A ausência de mecanismos adequados de **Mensuração** (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser **Completa** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 4. A falta de registro do **Custo Oportunidade** pode limitar a capacidade da informação contábil de ser **Completa** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 5. A desconsideração dos efeitos da **Inflação** pode limitar a capacidade da informação contábil de ser **Completa** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 6. A ocorrência de **Gerenciamento de Resultados** pode limitar a capacidade da informação contábil de ser **Neutra** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 7. As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser **Neutra** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 8. A existência de **Fraudes** nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser **Livre de Erro Material** (representação fidedigna).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 9. As Escolhas Contábeis podem limitar a **Comparabilidade** da informação contábil.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 10. A desconsideração dos efeitos da **Inflação** pode limitar a **Comparabilidade** da informação contábil.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 11. A falta de **Transparência** nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a **Verificabilidade** da informação contábil.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 12. A falta de **Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade)**, por parte do usuário, pode limitar a **Compreensibilidade** da informação contábil.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

* 13. O **Sistema Jurídico Code Law**, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a **Tempestividade** da informação contábil.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comentários

14. Você gostaria de sugerir outras limitações relacionadas às características qualitativas da informação contábil (CPC 00/Conceptual Framework)?

* 15. Indique seu nome para o envio dos resultados gerais e personalizado para a segunda rodada, conforme previsto na Técnica Delphi.

Nome

APÊNDICE F – Questionário da Primeira Rodada Delphi – Inglês



ROUND 1 - DELPHI TECHNIQUE
RESEARCH ON THE ALIGNMENT OF THE ACCOUNTING AS A
REPRESENTATION OF THE REALITY WITH THE CONCEPTUAL
FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING

Validation of Accounting Information's Qualitative Characteristics with Respective Limitations

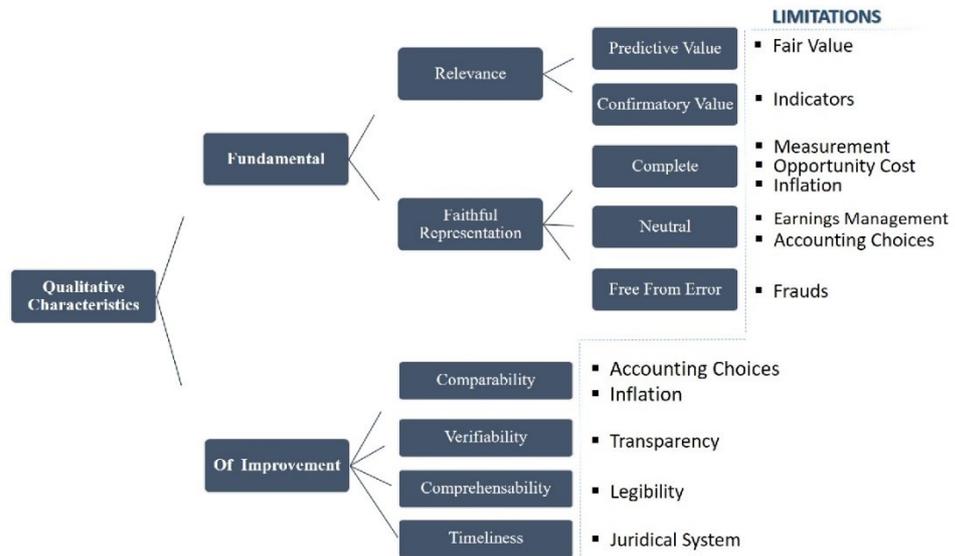
This research discusses the alignment of the concept of accounting as a representation of reality with the conceptual structure of accounting. Being a representation of reality and not reality itself, limitations emerge. It is understood, based on support in the accounting literature that the concept of accounting as a representation of reality is consistent with the current Conceptual Framework for Financial Reporting.

The accounting literature also discusses the limitations of accounting in its various aspects, but doesn't do it systematically. The first step of the thesis is exactly to consolidate these various limitations sparsed in the literature and to categorize them, according to The Conceptual Framework for Financial Reporting.

Observe the relations between the Qualitative Characteristics of Useful Financial Information (The Conceptual Framework) and the Limitations on the External User's Decision Process and assign a score from 0 to 10 (0 = Totally Disagree and 10 = Totally Agree).

The figure below synthesizes the information under analysis:

Qualitative characteristics of useful financial information versus Limitations to the External User's decision-making process



*** 1. The application of Fair Value to only a few situations (IFRS 13), may limit the Predictive (relevance) capacity of the accounting information.**

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Comments

*** 2. The use of inadequate or insufficient Economic and Financial Indicators for the analysis of the accounting statements may limit the Confirmatory (relevance) capacity of the accounting information.**

0 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

Comments

* 3. The absence of adequate **Measurement** mechanisms (for intangibles, for example) may limit the capacity of the accounting information of being **Complete** (faithful representation).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 4. The lack of registration of the **Opportunity Cost** may limit the ability of the accounting information to be **Complete** (faithful representation).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 5. Disregarding the effects of **Inflation** may limit the ability of accounting information to be **Complete** (faithful representation).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 6. The occurrence of **Earnings Management** may limit the ability of the accounting information to be **Neutral** (faithful representation).

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 7. **Subjectivity in the application of Accounting Choices may limit the ability of accounting information to be Neutral (faithful representation).**

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 8. **Frauds in the financial statements may limit the ability of the accounting information to be Free From Error (faithful representation).**

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 9. **Subjectivity in the application of Accounting Choices may limit the Comparability of accounting information.**

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 10. **Disregarding the effects of Inflation may limit the Comparability of accounting information.**

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 11. The lack of **Transparency** in the financial reports published, explanatory notes and/or audit report, for example, may limit the **Verifiability** of the accounting information.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 12. The lack of **Mastery of the Technical Content of the Accounting (Legibility)**, on the part of the user, can limit the **Understandability** of the accounting information.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

* 13. The **Juridical System "Code Law"**, because it presents greater legal and tax complexity, may limit the **Timeliness** of accounting information.

0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<input type="radio"/>										

Comments

14. **Would you like to suggest other limitations related to the qualitative characteristics of the accounting information (The Conceptual Framework)?**

* 15. **Enter your name** for the submission of the general and custom results for the second round, as provided in the Delphi Technique.

Nome

APÊNDICE G – Carta da Segunda Rodada *Delphi*

SEGUNDA RODADA DE APLICAÇÃO DA TÉCNICA DELPHI

Caro Professor,

Renovamos nossos agradecimentos por sua participação na pesquisa.

Nessa segunda rodada, apresentamos o questionário novamente, incluindo os resultados da primeira rodada contendo: a) o escore total (máximo de 170, por serem 17 especialistas); b) a média c) a mediana; d) o desvio padrão e; e) o coeficiente de variação (CV). Quanto menor o valor do CV, maior o consenso do grupo.

As sugestões de novos itens feitas pelo grupo de especialistas foram analisadas e incorporadas à lista para a segunda rodada.

Na proposta da técnica *Delphi*, **essa rodada pretende convergir os resultados para um possível consenso entre os especialistas. Pedimos que você reavalie sua nota atribuída anteriormente (abaixo)**, após analisar os resultados da rodada anterior (atribuir uma nota de 0 a 10 sobre sua concordância a respeito da relação entre as características qualitativas da informação contábil-financeira útil (CPC 00) e as limitações ao processo decisório do usuário externo). Lembre-se de que é possível manter a nota da rodada anterior. Sinta-se à vontade para emitir comentários.

Por gentileza, solicitamos a resposta a essa rodada de aplicação da técnica Delphi até o dia **13/12/2017**. Com os dados recebidos teremos condições de encerrar o processo ou enviar a última rodada, se algum item ainda estiver com CV elevado.

Caso tenha alguma dúvida, contatar:

Pesquisador: Edilei Rodrigues de Lames

Título da Pesquisa: Contabilidade como Representação da Realidade: Domínio do conceito pelo professor e o desempenho discente

e-mail: edilei.lames@ufu.br

Telefone: [+55 019 99797-0285](tel:+55019997970285)

Endereço: Campinas – SP (Brasil)

Para facilitar, clique em responder ao e-mail e utilize a própria tabela abaixo para fazer sua avaliação, ou podes utilizar o arquivo em *Excel* e devolver anexo.

Resultados da Primeira Rodada Delphi - COM ESPAÇO PARA NOTA DE REAVALIAÇÃO							Nome Especialista	
Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV	Sua Nota atribuída anteriormente	Nota Atual (Reavaliação)	Comentários (Opcional)
A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material (representação fidedigna).	159	9,35	10	1,00	10,65%	7		Este item foi retirado da segunda rodada por ter alcançado o consenso do grupo de especialistas (CV < 15%).
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	143	8,41	9	1,58	18,82%	6		
A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória (relevância) da informação contábil.	140	8,24	9	2,51	30,52%	9		
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	133	7,82	8	2,51	32,03%	6		
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	132	7,76	8	2,22	28,63%	7		
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	126	7,41	8	2,37	32,02%	8		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	119	7,00	8	3,22	46,01%	8		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	113	6,65	8	3,30	49,60%	8		
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	99	5,82	7	3,56	61,09%	8		
O Sistema Jurídico Code Law , por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	99	5,82	7	3,36	57,67%	7		
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	96	5,65	6	3,53	62,59%	8		
As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	91	5,35	6	3,37	62,99%	6		
A falta de registro do Custo Oportunidade pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	87	5,12	5	3,60	70,41%	6		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	-	-	-	-	-	Item novo. Atribuir Nota >		
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	-	-	-	-	-	Item novo. Atribuir Nota >		
A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	-	-	-	-	-	Item novo. Atribuir Nota >		
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	-	-	-	-	-	Item novo. Atribuir Nota >		
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	-	-	-	-	-	Item novo. Atribuir Nota >		
DP = Desvio Padrão CV = Coeficiente de Variação	N =	17	Score Máximo =	170				

Atenciosamente,

Edilei Rodrigues de Lames

Gilberto José Miranda

APÊNDICE H – Carta da Segunda Rodada *Delphi* – Inglês

SECOND ROUND OF APPLICATION OF THE DELPHI TECHNIQUE

Dear,

We thank you again for your participation in the research.

In this second round we again present a questionnaire, including the results of the first round, containing:

a) the total score (maximum of 170, for being 17 specialists; b) the average c) the median; d) the standard deviation ; e) the coefficient of variation (CV). The lower the CV value, the higher the group consensus.

The suggestions for new items made by the group of specialists were analyzed and incorporated into the list for the second round.

In the proposition of the Delphi Technique, **this round intends to converge the results to a possible consensus among the specialists. We ask you to re-evaluate your previously assigned score (below)**, after analyzing the results of the previous round (assign a score of 0 to 10 on your agreement on the relationship between the qualitative characteristics of the useful accounting of the financial information (CPC 00) and the limitations to the decision-making process of the external user). Remember that it is possible to keep the score from the previous round. Feel free to comment.

We kindly ask you to answer to this round of application of the Delphi technique until **12/13/2017**. With the data received we will be able to finish the process or send the last round if any item is still with a high CV.

If you have any questions, please contact:

Researcher: Edilei Rodrigues de Lames

Research Title: Accounting as a representation of reality: association between the dominance of the concept by the teacher and the student's performance.

E-mail: edilei.lames@ufu.br

Phone Number: +55 019 99797-0285

Address: Campinas – SP (Brasil)

To facilitate, click reply to email and use the chart below to make your evaluation, or you can use the file in Excel and return the attachment.

Results of the First Round Delphi - WITH SPACE FOR REVALUATION NOTE							Nome Especialista	
Qualitative Characteristics of Accounting Information (The Conceptual Framework) versus Limitations	Score	Mean	Medium	SD	CV	Your previously assigned Note (ROUND 1)	Current Rating (Revaluation)	Comments (Optional)
Frauds in the financial statements may limit the ability of the accounting information to be Free From Error (faithful representation).	159	9,35	10	1,00	10,65%	10		This item was withdrawn from the second round because it reached the consensus of the group of specialists (CV <15%).
The lack of Mastery of the Technical Content of the Accounting (Legibility), on the part of the user, can limit the Understandability of the accounting information.	143	8,41	9	1,58	18,82%	5		
The use of inadequate or insufficient Economic and Financial Indicators for the analysis of the accounting statements may limit the Confirmatory (relevance) capacity of the accounting information.	140	8,24	9	2,51	30,52%	10		
The occurrence of Earnings Management may limit the ability of the accounting information to be Neutral (faithful representation).	133	7,82	8	2,51	32,03%	10		
The lack of Transparency in the financial reports published, explanatory notes and/or audit report, for example, may limit the Verifiability of the accounting information.	132	7,76	8	2,22	28,63%	10		
The absence of adequate Measurement mechanisms (for intangibles, for example) may limit the capacity of the accounting information of being Complete (faithful representation).	126	7,41	8	2,37	32,02%	0		
Disregarding the effects of Inflation may limit the Comparability of accounting information.	119	7,00	8	3,22	46,01%	3		
Disregarding of the effects of Inflation may limit the ability of accounting information to be Complete (faithful representation).	113	6,65	8	3,30	49,60%	5		
The application of Fair Value to only a few situations (IFRS 13), may limit the Predictive (relevance) capacity of the accounting information.	99	5,82	7	3,56	61,09%	10		
The Juridical System "Code Law" , because it presents greater legal and tax complexity, may limit the Timeliness of accounting information.	99	5,82	7	3,36	57,67%	0		
The Accounting Choices may limit the Comparability of accounting information.	96	5,65	6	3,53	62,59%	0		
The Accounting Choices may limit the ability of accounting information to be Neutral (faithful representation).	91	5,35	6	3,37	62,99%	0		
The lack of registration of the Opportunity Cost may limit the ability of the accounting information to be Complete (faithful representation).	87	5,12	5	3,60	70,41%	10		
Disregarding the effects of Inflation may limit the Predictive (relevance) capacity of the accounting information.	-	-	-	-	-	New Item. Assign Note >		
The absence of adequate Measurement mechanisms (for intangibles, for example) may limit the Predictive (relevance) capacity of the accounting information.	-	-	-	-	-	New Item. Assign Note >		
Frauds in the financial statements may limit the ability of the accounting information to be Neutral (faithful representation).	-	-	-	-	-	New Item. Assign Note >		
The occurrence of Earnings Management may limit the Comparability of accounting information.	-	-	-	-	-	New Item. Assign Note >		
The lack of Transparency in the financial reports published, explanatory notes and/or audit report, for example, can limit the Understandability of the accounting information.	-	-	-	-	-	New Item. Assign Note >		
SD = Standard Deviation CV = Coefficient of Variation	N =	17	Maximum Score =	170				

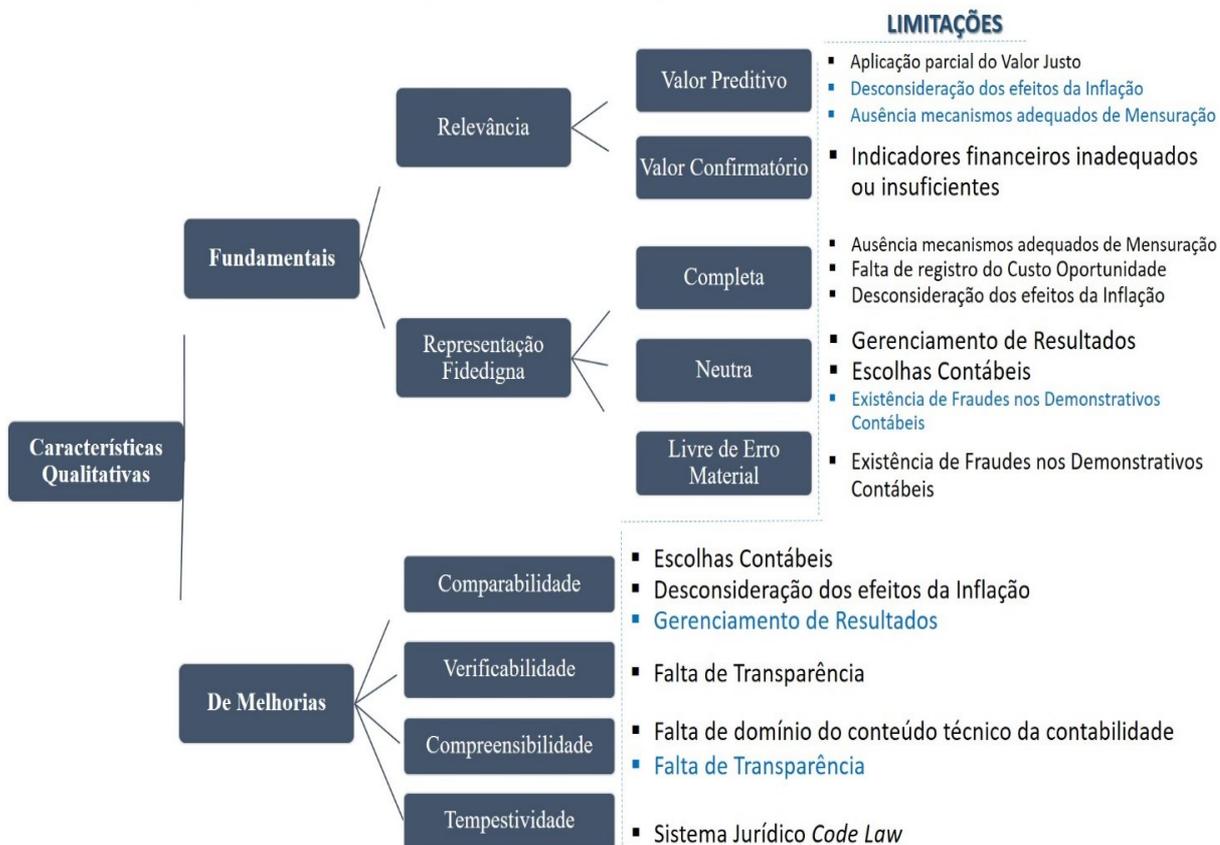
Sincerely,

Edilei Rodrigues de Lames

Gilberto José Miranda

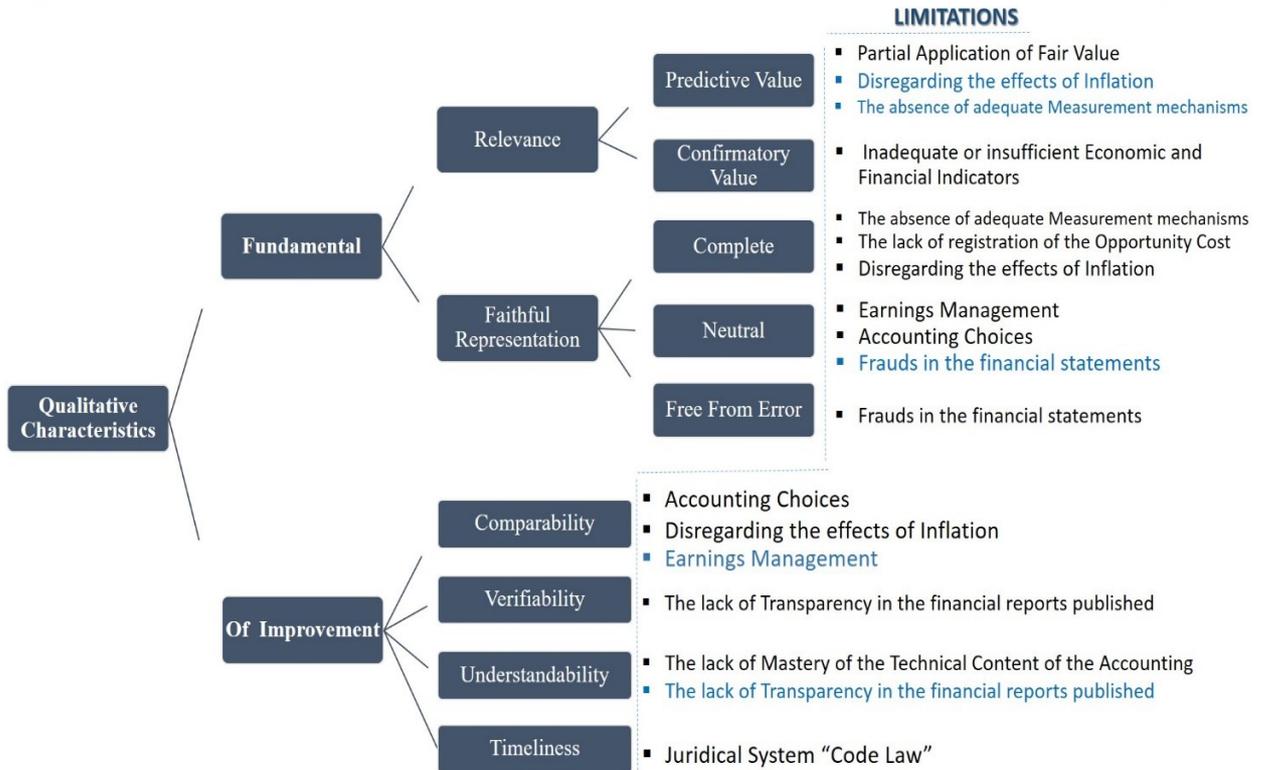
APÊNDICE I – Figura Anexa à Carta da Segunda Rodada *Delphi*

Características Qualitativas da Informação Contábil versus Limitações ao Processo Decisório do Usuário Externo



APÊNDICE J – Figura Anexa à Carta da Segunda Rodada *Delphi* – Inglês

Qualitative characteristics of useful financial information versus Limitations to the External User’s decision-making process



APÊNDICE K – Carta da Terceira Rodada *Delphi*

TERCEIRA RODADA DE APLICAÇÃO DA TÉCNICA DELPHI

Caro prof.,

Reforçamos nossos agradecimentos por sua participação na pesquisa.

Esta é a etapa final do estudo Delphi. Ela é necessária pois ainda há itens que não alcançaram o consenso do grupo. Lembrando que a proposta da Delphi é obter o consenso do grupo de especialistas sobre a temática abordada.

Abaixo seguem os resultados da rodada anterior. Por gentileza, **reavalie suas notas à luz destas novas informações**. Note que é possível manter a nota anterior.

Observação: Quanto menor o coeficiente de variação (CV), menor a dispersão, portanto, maior consenso entre os especialistas. O ideal é que o CV esteja abaixo de 15% ou, minimamente abaixo de 30%.

Por gentileza, **solicitamos a resposta à esta rodada até 31/01/2018** para que consigamos cumprir nossa agenda. Após o término da técnica Delphi, você receberá os resultados consolidados da pesquisa.

Novamente é possível responder na planilha anexa ou diretamente na tabela abaixo, clicando em responder ao e-mail.

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DP	CV	Sua Nota Atribuída na Rodada	Nota Atual (Reavaliação)	Comentários (Opcional)
A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	145,5	8,56	9	1,32	15,44%	9		
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.	141,0	8,29	9	2,14	25,85%	8		

(continua)

(continuação)

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DV	CV	Sua nota atribuída na Rodada	Reavaliação	Comentários
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	138,0	8,12	8	1,50	18,42%	6		
A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.	134,0	7,88	8	1,93	24,52%	8		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	134,0	7,88	8	2,20	27,97%	8		
A Existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	134,0	7,88	8	2,87	36,41%	6		
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	128,0	7,53	8	2,21	29,37%	8		
A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.	124,0	7,29	7	2,11	28,99%	7		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	118,0	6,94	8	2,86	41,21%	8		
A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	114,0	6,71	7	2,64	39,37%	7		

(continua)

(conclusão)

Características Qualitativas da Informação Contábil (CPC 00) x Limitações	Score	Média	Mediana	DV	CV	Sua nota atribuída na Rodada	Reavaliação	Comen- tários
As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.	113,0	6,65	7	2,52	37,96%	4		
A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	110,0	6,47	7	3,02	46,72%	9		
As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).	103,0	6,06	6	2,77	45,75%	6		
O Sistema Jurídico Code Law , por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.	102,0	6,00	6	2,81	46,77%	4		
A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.	100,0	5,88	7	3,18	54,05%	9		
A falta de registro do Custo de Oportunidade pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).	86,0	5,06	5	3,21	63,47%	10		

DP = Desvio Padrão | CV =
Coeficiente de Variação

N = 17 Score Máximo = 170

* O Item Utilização de Indicadores x Capacidade Confirmatória foi retirado por ter alcançado consenso (CV = 14,28%)

Caso tenha alguma dúvida, contatar: Pesquisador: Edilei Rodrigues de Lames

Título da Pesquisa: Contabilidade como representação da realidade: Domínio do conceito pelo professor e o desempenho discente

e-mail: edilei.lames@ufu.br - Telefone: +55 019 99797-0285

Endereço: Campinas – SP (Brasil)

Atenciosamente, Edilei Rodrigues de Lames e Gilberto José Miranda.

APÊNDICE L – Nome, Filiações Acadêmicas e Profissionais dos 17 componentes da Comissão de Especialistas Participantes da

Delphi

Quadro L – Especialistas participantes da *Delphi* com suas credenciais

Respondente	Credenciais do Especialista	País de Atuação	Titulação
Alan Sangster	Doutor em Ciências Contábeis. Professor do Departamento de Contabilidade e Finanças da Middlesex University Business School - London, e professor visitante na University of Wales - Newport. Ex-presidente da British Accounting Association Special Interest Group in Accounting Education (BAA AE SIG) e American Accounting Association Artificial Intelligence/Expert Systems (AI/ES) Section. Pesquisa sobre Educação, Tecnologias Emergentes e História da Contabilidade.	Reino Unido	Doutorado em Ciências Contábeis
Anísio Candido Pereira	Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Atualmente é vice coordenador e professor titular do Mestrado em Ciências Contábeis da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. Tem experiência na área de Ciências Contábeis, com ênfase em Teoria da Contabilidade, atuando principalmente nos seguintes temas: contabilidade, evidenciação, laudo, auditoria interna, Auditoria Contábil (Independente).	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
César Augusto Tibúrcio	Professor Titular do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UNB, Autor de livros, inclusive em Teoria da Contabilidade. Foi diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação (FACE) da UnB. Foi decano de Planejamento e Orçamento da Universidade de Brasília entre 2014 e 2016.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Edgard Bruno Cornacchione Junior	Possui doutorado e livre-docência em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Possui doutorado em Human Resource Education (PhD) pela University of Illinois at Urbana-Champaign (EUA) e pós-doutorado na University of Illinois at Urbana-Champaign, EUA. É professor titular (MS-6) da Universidade de São Paulo (USP). Atua no conselho editorial de diversos periódicos e é revisor 13 periódicos nacionais e internacionais. Atua como revisor de diversos congressos nos EUA, Europa e Brasil. Coordenador de <i>eLearning</i> da FIPECAFI. Ex-membro do conselho fiscal do CIETEC. Ex-coordenador do Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP e ex-chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP. Presidente do Conselho Curador da FIPECAFI. Membro ativo de associações profissionais e acadêmicas, internacionais e brasileiras, tais como American Accounting Association (AAA), European Accounting Association (EAA), Academy of Human Resource Development (AHRD), Academy of Management (AOM), International Association for Accounting Education and Research (IAAER), American Society for Training and Development (ASTD), American Educational Research Association (AERA), National Business Education Association (NBEA), ANPAD, ANPCONT, Delta Pi Epsilon, CFC/CRC (Brasil). Membro por excelência acadêmica da Honorary Society of Phi Kappa Phi (USA). Ex-Diretor Científico da ANPCONT. Recebeu diversos prêmios de mérito acadêmico, mérito didático e desempenho didático ao longo da sua carreira. Desenvolve pesquisa em temas como controladoria, informações gerenciais e educação para negócios.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

(continua)

(continuação)

Respondente	Credenciais do Especialista	País de Atuação	Titulação
Eliseu Martins	Doutor em Ciências Contábeis, com livre docência, pela Universidade de São Paulo. Professor Emérito da Universidade de São Paulo. Professor Titular aposentado do Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo. Ex-diretor da Comissão de Valores Mobiliários (CVM, em duas gestões), do Banco Central, Instituto Brasileiro de Auditores (IBRACON) e da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (ANEFAC). Presidente do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Autor de livros relevantes na área contábil. Pesquisa sobre Contabilidade para Usuários Externos.		Doutorado em Ciências Contábeis
Ernani Ott	Doutor em Ciências Econômicas y Empresariales pela Universidad de Deusto na Espanha. Professor titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Coordenador da Divisão de Contabilidade de ANPAD e Presidente da Associação Nacional de Programas de Pós-graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT). Atualmente é professor titular da Universidade do Vale do Rio dos Sinos e professor da Faculdade São Francisco de Assis – UNIFIN. Tem experiência na área contábil, com ênfase em Teoria da Contabilidade, atuando principalmente nos seguintes temas: responsabilidade social, balanço social, contabilidade ambiental, capital intelectual e evidenciação de informações contábeis.	Brasil	Doutorado em Ciências Econômicas e Empresariais
Flávia Zóboli Dalmácio	Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Atualmente, é Professora Doutora da Universidade de São Paulo do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto (FEARP-USP) e Editora Adjunto da RCO - Revista de Contabilidade e Organizações. Possui artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, participa ativamente de congressos nacionais e internacionais de contabilidade e atua como avaliadora ad hoc em diversos periódicos científicos na área contábil. Tem experiência na área de Contabilidade, com interesse de pesquisa nos seguintes temas: Contabilidade Societária, Teoria da Sinalização, Informação Contábil e Mercado de Capitais, Analistas de Investimentos e Governança Corporativa.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Guilherme Oscar Braunbeck	Doutor em Ciências Contábeis pela FEA/USP. Foi gerente de Projetos da iniciativa IFRS Education do International Accounting Standards Board (IASB). Foi docente da Fundação FIPECAFI. Atualmente é docente da Universidade de São Paulo do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA/USP). Participou de diversos projetos para promover relatórios de alta qualidade, incluindo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Banco Mundial e UNCTAD/ISAR. Vice-presidente da coordenadoria técnica do CPC, Diretor Financeiro da FACPC- Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

(continua)

(continuação)

Respondente	Credenciais do Especialista	País de Atuação	Titulação
Isabel Maria Estima Costa Lourenço	<p>É Professora Associada no ISCTE-IUL. Ela é Coordenadora do programa de Accounting Specialization of the PhD in Management. Atualmente leciona Contabilidade Financeira I no Mestrado em Contabilidade e Projeto de Pesquisa em Contabilidade no Doutorado em Gestão - Especialização em Contabilidade. Possui vasta experiência em Educação Executiva no INDEG-IUL. Ela é Diretora do Executive Master of Corporate Reporting, Executive Master of Accounting and Taxation e Diretora do 6 Days on Advanced Corporate Reporting. É professora visitante na Universidade de São Paulo (USP). Participa ativamente dos órgãos reguladores portugueses. Ela é membro da Comissão de Normalização Contabilística (Portuguese Accounting Standards Board). Foi nomeada como personalidade de reconhecido mérito em contabilidade. Ela também é Coordenadora dos Cursos de Contabilidade no Programa de treinamento para o Exame de entrada ao Portuguese Chartered Accountants Association (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas). Ela também participa de atividades de treinamento em outras Instituições, como o Tribunal de Contas. Ela é pesquisadora e coordenadora do Grupo de Pesquisa de Gestão e Contabilidade Financeira da BRU-IUL. É membro de diversos comitês científicos de revistas nacionais e internacionais, inclusive da European Accounting Review. Suas publicações estão presentes em diversos periódicos de prestígio internacional da área contábil. Ela também publicou vários livros de texto, especialmente os seguintes: Aplicação das Normas do IASB em Portugal, IFRS Demonstrações Financeiras: um guia para executivos, IFRS Demonstrações Financeiras: casos para executivos e Fundamentos de Contabilidade Financeira: teoria e casos.</p>	Portugal	Doutorado em Ciências Contábeis
Luciano Marcio Scherer	<p>Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Atualmente é Professor Associado do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná, lecionando Teoria da Contabilidade, dentre outros, além de exercer a função de Coordenador do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. É professor permanente do PPGCONT - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. Também atua como professor nos cursos de pós-graduação lato sensu ofertados pelo Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná. Atua nas linhas de pesquisa Contabilidade Financeira e Contabilidade para Usuários Externos: investigação de práticas contemporâneas. Já atuou profissionalmente em empresa de consultoria especializada em Fusões e Aquisições.</p>	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

(continua)

(continuação)

Respondente	Credenciais do Especialista	País de Atuação	Titulação
Luiz Nelson Guedes de Carvalho	Doutorado em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP. Professor Concursado e Sênior no Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, lecionando Contabilidade Internacional, Auditoria e Perícia, Relatos Corporativos Integrados (Finanças e Sustentabilidade) e Teoria da Contabilidade. Agraciado com o título "Doutor Honoris Causa" honraria concedida pela FECAP (2014). Presidente do Conselho de Administração de Petrobrás; Presidente do Conselho Fiscal da ONG Fundação Amazônia Sustentável (FAS); Coordenador do Comitê de Auditoria do Grupo Pão de Açúcar; Membro do Conselho de Administração e do Comitê de Sustentabilidade da BMF& Bovespa; Membro da Academia Brasileira de Ciências Contábeis (ABRACICON); Membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e Vice-Coordenador de Relações Internacionais. Coordenador Geral da edição das Melhores e Maiores empresas do Brasil, publicada pela revista EXAME. Assessor de empresas e escritórios de advocacia e parecerista especializado em litígios envolvendo questões: do sistema financeiro, do mercado de capitais, de auditoria de demonstrações financeiras, questões de contabilidade societária e questões de fusões e aquisições. Árbitro perante a Corte de Arbitragem Internacional da Câmara Internacional de Comércio (ICC) sediada em Paris, e perante o Centro de Mediação e Arbitragem da Câmara de Comércio Brasil-Canadá (CCBC), em São Paulo. Representante do Brasil no IASB.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Mary Anali Vera Colina	Doutorado em Ciências Económicas pela Universidad Del Zulia. Diretora e professora da Universidade Nacional da Colômbia (UNAL), com sede em Bogotá.	Colômbia	Doutorado em Ciências Económicas
Michael Wells	Mestrado em Ciências Contábeis pela University of KwaZulu-Natal. Diretor da iniciativa IFRS Education do International Accounting Standards Board (IASB) por mais de uma década desenvolvendo uma abordagem baseada no ensino das normas internacionais (IFRS). Trabalhou na África do Sul pela Ernst & Young (EY). Foi professor associado responsável pela seção de relatórios financeiros de uma universidade Sul Africana. Atua em diversos órgãos internacionais de consultoria e educação contábil, incluindo o International Association for Accounting Education and Research (IAAER) Board of Advisors and the American Accounting Association (AAA) Education Committee. Por quase uma década atuou como membro do International Federation of Accountants (IFAC), International Accounting Education Standards Board (IAESB) e Consultative Advisory Group (CAG).	EUA	Mestrado em Ciências Contábeis
Patrícia de Souza Costa	Doutorado em Ciências Contábeis pela FEA/USP, Pós-doutorado pela FEA/USP RP. Professora Adjunta da Universidade Federal de Uberlândia, lecionando Contabilidade Societária. Desenvolve pesquisas nas áreas da contabilidade Financeira/ Demonstrações contábeis/Análise de liquidez empresarial/ <i>book-tax-difference</i> , dentre outros.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

(continua)

(conclusão)

Respondente	Credenciais do Especialista	País de Atuação	Titulação
Roberto Carlos Klann	Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau. É Visiting Scholar na University of Texas at Dallas. Atualmente é Coordenador e Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau - FURB. Leciona nos Cursos de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração e Mestrado em Ciências Contábeis. Atua também como Professor Titular do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Brusque (UNIFEBE). É Membro Associado ao European Accounting Review desde 2013, e da American Accounting Association desde 2017. Autor de artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais. Avaliador de diversos congressos e periódicos na área de Contabilidade e Administração. Possui interesse em pesquisas nos seguintes temas: Contabilidade Financeira, Contabilidade Internacional, Teoria da Contabilidade e Qualidade da Informação Contábil.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Sérgio de Iudícibus	Doutor em Ciências Contábeis. Livre docência, pela Universidade de São Paulo. Professor Titular aposentado do Departamento de Contabilidade e Atuária, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo. Professor Emérito da FEA/USP. Autor de Livros de grande circulação na área contábil. Foi ex-presidente FIPECAFI, Diretor da FUVESP e ANEFAC, Diretor de Fiscalização do BACEN, Assessor de Política Financeira da Secretaria da Fazenda do Estado SP, presidente da FIPECAFI.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis
Sirlei Lemes	Doutora em Controladoria e Contabilidade. Professora Titular da Universidade Federal de Uberlândia (UFU). Pesquisa sobre adoção das IFRS e Desenvolvimento de Metodologias de Ensino em Contabilidade Internacional.	Brasil	Doutorado em Ciências Contábeis

Fonte: Elaborado pelo autor

APÊNDICE M – Questionário Aplicado aos Docentes em Ciências Contábeis



Universidade
Federal de
Uberlândia

PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.

TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado(a) para participar da pesquisa intitulada “Conceitos de contabilidade e suas relações com a estrutura conceitual básica, com a formação docente e com o rendimento discente”. Essa pesquisa está associada à Tese de Doutorado em Ciências Contábeis desenvolvida por Edilei Rodrigues de Lames (<http://lattes.cnpq.br/7534223057161369>), matriculado na linha de Controladoria do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (<http://www.ppgcc.facic.ufu.br>), sob a orientação do Prof. Dr. Gilberto José Miranda (<http://lattes.cnpq.br/3004130380690632>).

Nesta pesquisa nós estamos buscando avaliar a relação dos conceitos de contabilidade com a estrutura conceitual básica, com a formação docente e com o rendimento dos alunos.

Atendendo ao protocolo ético de pesquisa, a aceitação deste Termo de Consentimento Livre e Esclarecido é pré-requisito para iniciá-la. Para continuar, clique em "sim - iniciar a pesquisa" ao final da página. Você poderá acessar a plataforma em qualquer momento no período de coleta dos dados, e dessa forma decidir se quer ou não participar da pesquisa.

A sua participação se dará pelo preenchimento do questionário disponibilizado pela plataforma online SurveyMonkey, sendo que em nenhum momento você será identificado. Você não terá nenhum gasto ou ganho financeiro por participar na pesquisa.

Os riscos que a pesquisa pode oferecer estão relacionados com as dificuldades dos participantes em utilizar os recursos tecnológicos para responder a pesquisa, ou responder em tempo hábil, visto que os respondentes irão responder o questionário que estará disponibilizado em uma plataforma eletrônica. Poderá haver riscos de identificação dos respondentes, porém será feito o possível para minimizá-los, deixando as respostas no anonimato. Mesmo havendo o risco de identificação, os resultados da pesquisa serão publicados, tomando-se o devido cuidado para preservar a identidade do respondente, visto que os dados serão analisados em conjunto. Os benefícios aos participantes da pesquisa serão indiretos e estão relacionados à conhecer a sistematização das limitações da contabilidade e sua relação com a estrutura conceitual da contabilidade, assim como tornar perceptível aos docentes os conceitos de contabilidade considerados mais relevantes pela comunidade contábil pesquisada, permitir uma reflexão sobre o domínio destes conceitos no âmbito individual e da docência em contabilidade, permitindo uma análise do domínio dos conceitos e seu impacto no rendimento discente.

Você é livre para deixar de participar da pesquisa a qualquer momento sem nenhum prejuízo ou

coação. Em caso dúvida ou reclamação a respeito da pesquisa, você poderá entrar em contato com Gilberto José Miranda (Coordenador do Programa de Doutorado) pelo endereço: Av. João Naves de Ávila, nº 2121, bloco: 1F, sala 246, Campus Santa Mônica – Uberlândia – MG CEP: 38408-100; Telefone: (34) 3291-5904.

*** 1. Concordo em participar da pesquisa:**

- Sim - Iniciar a pesquisa
- Não.

PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.

Parte I - Conceitos de Contabilidade

Abaixo são apresentados vários conceitos sobre a contabilidade. Atribua uma nota de 0 a 10 (pode ser fracionada) sobre sua concordância em cada um dos conceitos, sendo 0 = Discordo Totalmente e 10 = Concordo Totalmente.

- * 1. "A contabilidade é um modelo que procura representar o que vem ocorrendo com a empresa, mas modelo, por definição, é uma aproximação [simplificação] da realidade, nunca a própria realidade. Sempre estará mostrando algo de maneira mais simplificada do que de fato é, e estarão sempre faltando informações para se entender de forma completa o que está acontecendo".

Nota:

Comentários
(opcional)

- * 2. "Contabilidade é a ciência que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a interpretação dos fatos nele ocorridos, com o fim de oferecer informações sobre sua composição e variação, bem como sobre o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial".

Nota:

Comentários
(opcional)

* 3. "Contabilidade é uma ciência social aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa, seja mesmo pessoa de Direito Público, tais como Estado, Município, União, Autarquia, etc".

Nota:

Comentários
(opcional)

* 4. "Contabilidade é um sistema de informação que mede, processa e comunica informações, principalmente de natureza financeira, sobre uma entidade econômica identificável com a finalidade de tomar decisões econômicas".

Nota:

Comentários
(opcional)

* 5. "Contabilidade é a arte de coletar, analisar, registrar e publicar, resumir e relatar transações financeiras de maneira significativa e ordenada para fornecer informações úteis essenciais para a tomada de decisões".

Nota:

Comentários
(opcional)

* 6. "Contabilidade é a linguagem dos negócios. Isso ocorre porque a contabilidade é o meio pelo qual as informações financeiras das empresas são comunicadas aos usuários".

Nota:

Comentários
(opcional)

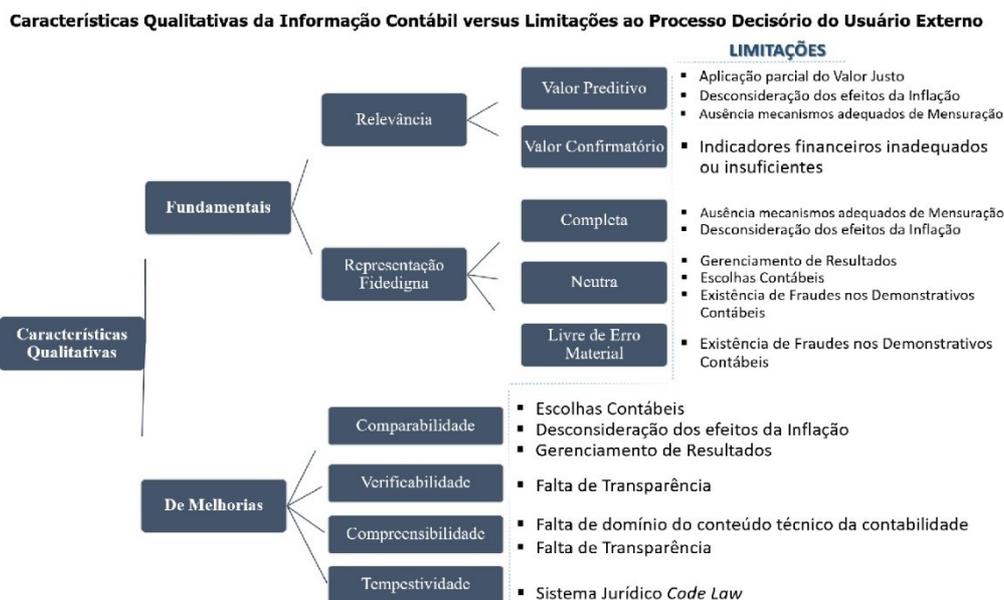
PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.

Parte II - Características Qualitativas da Informação Contábil e suas Respectivas Limitações

Observe as relações entre as Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil (CPC 00/*Conceptual Framework*) e as Limitações ao Processo Decisório do Usuário Externo e atribua uma nota de 0 a 10 sobre sua concordância (sendo 0 = Discordo Totalmente e 10 = Concordo Totalmente). Pode ser fracionada.

Caso haja alguma questão que não saiba responder, escreva "NSR" no lugar da nota.

A figura abaixo sintetiza as relações em análise. Observe-a antes de prosseguir:



*** 1. A aplicação do Valor Justo a apenas algumas situações (CPC 46) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 2. A utilização de Indicadores Econômico-Financeiros inadequados ou insuficientes para a análise das demonstrações contábeis pode limitar a capacidade Confirmatória (relevância) da informação contábil.**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 3. A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 4. A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Completa (representação fidedigna).**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 5. A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 6. As Escolhas Contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 7. A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Livre de Erro Material (representação fidedigna).**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 8. As Escolhas Contábeis podem limitar a Comparabilidade da informação contábil.**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 9. A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

*** 10. A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório da auditoria, por exemplo, pode limitar a Verificabilidade da informação contábil.**

Nota:

**Comentários
(opcional):**

* 11. A falta de Domínio do Conteúdo Técnico da Contabilidade (Legibilidade), por parte do usuário, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.

Nota:

Comentários
(opcional):

* 12. O Sistema Jurídico *Code Law*, por apresentar maior complexidade legal e tributária, pode limitar a Tempestividade da informação contábil.

Nota:

Comentários
(opcional):

* 13. A falta de Transparência nas demonstrações publicadas, nas notas explicativas e/ou relatório de auditoria, por exemplo, pode limitar a Compreensibilidade da informação contábil.

Nota:

Comentários
(opcional):

* 14. A existência de Fraudes nos demonstrativos contábeis pode limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra (representação fidedigna).

Nota:

Comentários
(opcional):

* 15. A ocorrência de Gerenciamento de Resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil.

Nota:

Comentários
(opcional):

*** 16. A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.**

Nota:

Comentários
(opcional):

*** 17. A ausência de mecanismos adequados de Mensuração (para intangíveis, por exemplo) pode limitar a capacidade Preditiva (relevância) da informação contábil.**

Nota:

Comentários
(opcional):

18. Você gostaria de sugerir outras limitações relacionadas às características qualitativas da informação contábil (CPC 00/*Conceptual Framework*)? Se sim, mencione abaixo (opcional).



**PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS
RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A
FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.**

Parte III - Características Docentes

- * 1. Com relação à **Estrutura Conceitual da Contabilidade (CPC 00)**, indique seu nível de conhecimento, sendo 0 para nenhum conhecimento e 10 para profundo conhecimento (pode ser fracionado).

Nota:

Comentários
(opcional)

- * 2. Indique sua **Formação/Titulação em cada nível:**

	Área de Formação
Graduação	<input type="text"/>
Especialização Latu Sensu/MBA	<input type="text"/>
Mestrado	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px;"> Ciências Contábeis Administração Ciências Contábeis e Administração Outra Área Não possuo essa titulação </div>
Doutorado	<input type="text"/>

- * 3. **Ano de Conclusão do Mestrado:**

- Não possuo Mestrado
- Concluí o Mestrado em:

*** 4. Ano de Conclusão do Doutorado:**

- Não possui Doutorado
- Concluí o Doutorado em:

*** 5. Tempo de Atuação na Docência (em anos completos):**

*** 6. Indique a(s) área(s) de atuação que melhor representa(m) sua atuação na Docência em Ciências Contábeis ATUALMENTE (pode marcar mais de uma)**

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Geral | <input type="checkbox"/> Legislação e Ética Profissional |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade de Custos | <input type="checkbox"/> Normas Brasileiras de Contabilidade |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Pública | <input type="checkbox"/> Auditoria Contábil |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Gerencial | <input type="checkbox"/> Perícia Contábil |
| <input type="checkbox"/> Teoria da Contabilidade | |
| <input type="checkbox"/> Outra Área (especifique): | |

*** 7. Indique a(s) área(s) de atuação que melhor representa(m) sua atuação na Docência em Ciências Contábeis entre os anos 2012-2015 (pode marcar mais de uma)**

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Não era docente nesse período | <input type="checkbox"/> Teoria da Contabilidade |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Geral | <input type="checkbox"/> Legislação e Ética Profissional |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade de Custos | <input type="checkbox"/> Normas Brasileiras de Contabilidade |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Pública | <input type="checkbox"/> Auditoria Contábil |
| <input type="checkbox"/> Contabilidade Gerencial | <input type="checkbox"/> Perícia Contábil |
| <input type="checkbox"/> Outra Área (especifique): | |



**PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS
RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A
FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.**

Parte III - Características Docentes (final).

*** 1. Atualmente, além da docência, sua principal área de atuação é:**

- Atuo apenas na docência
 Contabilidade Societária (escritório, contador)
- Auditoria e/ou Perícia contábil
 Contabilidade Pública
- Contabilidade Gerencial e/ou de Custos
 Consultoria contábil
- Outra área. Especifique:

*** 2. Tempo Total de Atuação na Profissão Contábil, exceto docência (em anos completos), Exemplo: como contador, controller, auditor, perito, consultor contábil, diretor ou gerente financeiro. Se não teve atuação na área, indique "0":**

*** 3. Em qual (is) Instituição de Ensino Superior (IES) exerce a docência atualmente?**

Nome Completo da
IES principal
(incluindo campus)

Se leciona em outra
IES, mencione
também:

*** 4. Sobre Formação Pedagógica, assinale a(s) alternativa(s) que corresponde(m) à sua realidade:**

- Não possuo formação pedagógica
- Realizei Curso de Extensão/Capacitação de **Curta Duração** em Formação Pedagógica **até 2015**
- Cursei Estágio Docência e/ou Disciplina de Metodologia do Ensino no **Mestrado**
- Realizei Curso de Extensão/Capacitação de **Curta Duração** em Formação Pedagógica **após 2015**
- Cursei Estágio Docência e/ou Disciplina de Metodologia do Ensino no **Doutorado**
- Realizei Curso/Capacitação de **Longa Duração** em Educação (Pós-graduação Latu Sensu ou similar)
- Outra. Especifique:

*** 5. Você possui algum tipo de certificação profissional na área contábil? Indique:**

- Não possuo
- CPA
- CRC
- CMA
- CVM
- ACCA
- Outra. Especifique:

*** 6. Seu Regime de Trabalho é: (se lecionar em mais de uma IES, indicar o regime na IES predominante)**

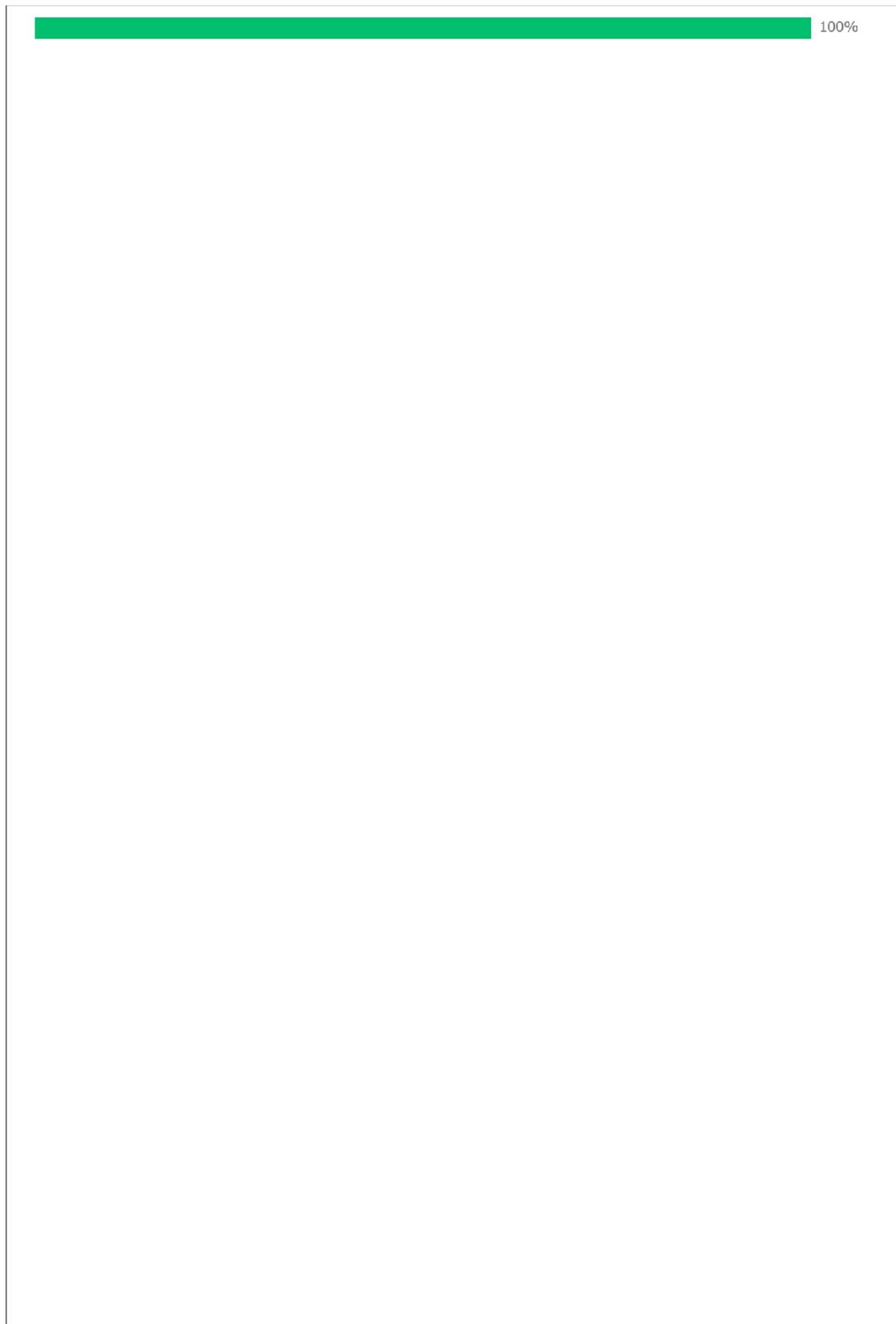
- Professor Horista
- Professor de Dedicção Integral/Exclusiva
- Professor de Dedicção Parcial

*** 7. Tiveste quantas produções científicas publicadas em Periódico com Qualis CAPES B2 ou superior (B2, B1, A2, A1) no último triênio (2016-2018)?**

*** 8. Em qual Estado brasileiro você é docente?**

*** 9. Com qual gênero você se identifica?**

- Masculino
- Feminino



**PESQUISA SOBRE OS CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS
RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A
FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.**

Parte III - Características Docentes (Final)

*** 1. Atualmente, além da docência, sua principal área de atuação é:**

- | | |
|--|---|
| <input type="radio"/> Atuo apenas na docência | <input type="radio"/> Contabilidade Societária (escritório, contador) |
| <input type="radio"/> Auditoria e/ou Perícia contábil | <input type="radio"/> Contabilidade Pública |
| <input type="radio"/> Contabilidade Gerencial e/ou de Custos | <input type="radio"/> Consultoria contábil |
| <input type="radio"/> Outra área. Especifique: | |

*** 2. Entre 2012-2015, além da docência, sua principal área de atuação era:**

- | | |
|--|---|
| <input type="radio"/> Atuava apenas na docência | <input type="radio"/> Contabilidade Societária (escritório, contador) |
| <input type="radio"/> Auditoria e/ou Perícia contábil | <input type="radio"/> Contabilidade Pública |
| <input type="radio"/> Contabilidade Gerencial e/ou de Custos | <input type="radio"/> Consultoria contábil |
| <input type="radio"/> Outra área. Especifique: | |

*** 3. Tempo Total de Atuação na Profissão Contábil, exceto docência (em anos completos), Exemplo: como contador, controller, auditor, perito, consultor contábil, diretor ou gerente financeiro. Se não teve atuação na área, indique "0":**

*** 4. Em qual (is) Instituição de Ensino Superior (IES) exerce a docência atualmente?**

Nome Completo da
IES principal
(incluindo campus)

Se leciona em outra
IES, mencione
também:

*** 5. Entre os anos 2012-2015 a(s) Instituição de Ensino Superior (IES) que predominantemente lecionaste foi(ram):**

A(s) mesma(s) citada(s) anteriormente.

Lecionei em outra(s) IES: Mencione o(s) nome(s) completo(s):

*** 6. Sobre Formação Pedagógica, assinale a(s) alternativa(s) que corresponde(m) à sua realidade:**

Não possuo formação pedagógica

Cursei Estágio Docência e/ou Disciplina de Metodologia do Ensino no **Mestrado**

Cursei Estágio Docência e/ou Disciplina de Metodologia do Ensino no **Doutorado**

Outra. Especifique:

Realizei Curso de Extensão/Capacitação de **Curta Duração** em Formação Pedagógica **até 2015**

Realizei Curso de Extensão/Capacitação de **Curta Duração** em Formação Pedagógica **após 2015**

Realizei Curso/Capacitação de **Longa Duração** em Educação (Pós-graduação *Latu Sensu* ou similar)

*** 7. Você possui algum tipo de certificação profissional na área contábil? Indique:**

Não possuo

CRC

CVM

Outra. Especifique:

CPA

CMA

ACCA

* 8. Entre 2012-2015, você possuía algum tipo de certificação profissional na área contábil? Indique:

- | | |
|---|-------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Não possuía certificação nesse período | <input type="checkbox"/> CPA |
| <input type="checkbox"/> CRC | <input type="checkbox"/> CMA |
| <input type="checkbox"/> CVM | <input type="checkbox"/> ACCA |
| <input type="checkbox"/> Outra. Especifique: | |

* 9. Seu Regime de Trabalho é: (se lecionar em mais de uma IES, indicar o regime na IES predominante)

- | | |
|---|--|
| <input type="radio"/> Professor Horista | <input type="radio"/> Professor de Dedicção Integral/Exclusiva |
| <input type="radio"/> Professor de Dedicção Parcial | |

* 10. Entre 2012-2015, seu Regime de Trabalho predominante era:

- | | |
|---|--|
| <input type="radio"/> Professor Horista | <input type="radio"/> Professor de Dedicção Integral/Exclusiva |
| <input type="radio"/> Professor de Dedicção Parcial | |

* 11. Tiveste quantas produções científicas publicadas em Periódico com Qualis CAPES B2 ou superior (B2, B1, A2, A1) no último triênio (2016-2018)?

* 12. Tiveste quantas produções científicas publicadas em Periódico com Qualis CAPES B2 ou superior (B2, B1, A2, A1) Entre 2012-2015?

* 13. Em qual Estado brasileiro você é docente?

* 14. Com qual gênero você se identifica?

- | | |
|---------------------------------|--------------------------------|
| <input type="radio"/> Masculino | <input type="radio"/> Feminino |
|---------------------------------|--------------------------------|



APÊNDICE N – Análise Estatística – Conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada (USP)

A análise do conceito Ciência Social Aplicada, da USP, foi feita com relação aos grupos de aceitação e rejeição do conceito. A Tabela N1 demonstra a análise para diferença de médias para o Conceito de Ciência Social Aplicada entre os grupos de aceitação e rejeição dele.

Tabela N1- Média, erro-padrão da média e mediana das notas das limitações de contabilidade, por avaliação do conceito de Ciência Social Aplicada

Limitação	Rejeição			Aceitação		
	Média	Erro-padrão	Mediana	Média	Erro-padrão	Mediana
1 [justo_preditiva]	4,73	0,94	5	6,93	0,12	8
2 [indicad_confirmat]	5,89	1,27	9	7,68	0,11	8
3 [mensur_completa]	7,25	0,62	8	8,09	0,10	9
4 [inflacao_completa]	3,92	1,18	3	7,57	0,11	8
5 [gresultados_neutra]	5,08	1,14	7	7,59	0,12	8
6 [escolha_neutra]	3,33	1,06	2	6,90	0,13	8
7 [fraude_livre_erro]	8,73	0,56	10	8,58	0,10	10
8 [escolha_comparab]	4,33	1,19	3	7,24	0,12	8
9 [inflação_comparab]	3,83	1,13	4	7,51	0,12	8
10 [transp_verificabil]	7,08	0,93	8	8,69	0,09	9
11 [domin_compreen]	8,33	0,81	9	8,46	0,09	9
12 [codelaw_tempest]	5,25	1,16	7	6,86	0,12	8
13 [transp_compreens]	6,73	0,97	8	8,61	0,08	9
14 [fraudes_neutra]	8,25	0,86	10	8,68	0,10	10
15 [gresult_comparab]	4,00	1,03	4	7,15	0,13	8
16 [inflação_preditiva]	4,00	1,18	4	7,49	0,11	8
17 [mensur_preditiva]	7,90	0,67	9	7,92	0,10	8

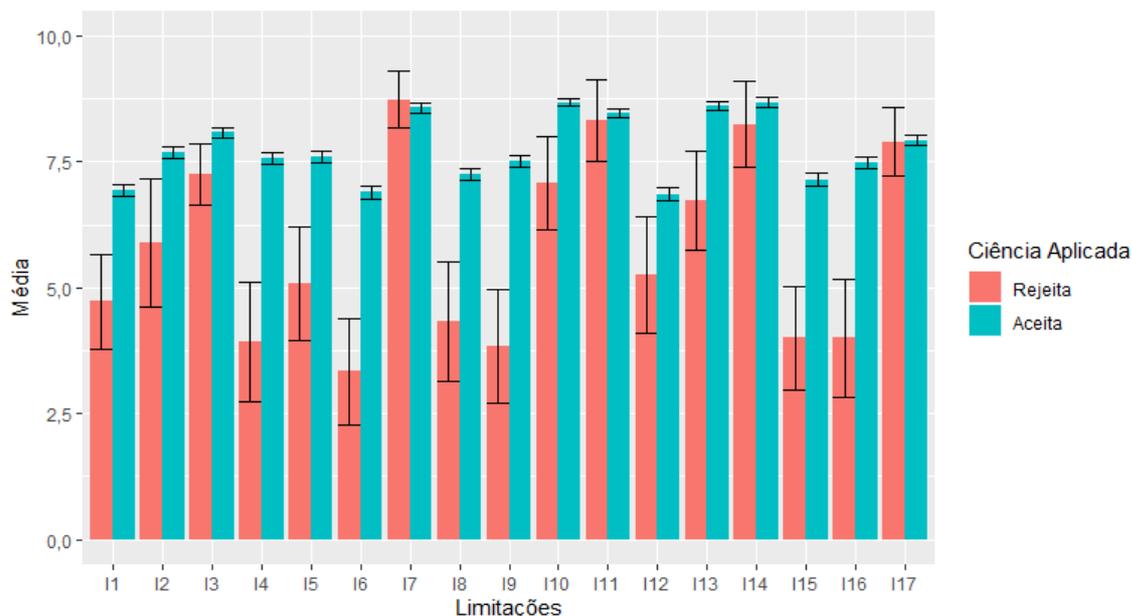
Fonte: Dados da pesquisa.

Ressalta-se que não foi incluído o intervalo de confiança na Tabela N1, pois o grupo dos que rejeitam o conceito tem poucas observações, dessa forma, a aproximação pela Distribuição Normal não é boa. Para todos os efeitos, é possível perceber que as médias do grupo de aceitação do conceito também é maior que para o grupo de rejeição (exceção para a limitação “7 – Existência de fraudes nos demonstrativos pode limitar a capacidade da informação contábil ser Livre de erro material).

A Figura N1 apresenta a média (com 1 erro-padrão para baixo e para cima) das limitações pela avaliação do conceito de Contabilidade como Ciência Social Aplicada. As limitações que parecem apresentar maiores diferenças entre a aceitação e rejeição deste conceito são: “4 – A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a capacidade da informação de ser Completa”,

“6 – As Escolhas contábeis podem limitar a capacidade da informação contábil de ser Neutra”, “9 – A desconsideração dos efeitos da inflação pode limitar a Comparabilidade da informação contábil”, “15 – A ocorrência de Gerenciamento de resultados pode limitar a Comparabilidade da informação contábil” e “16 – A desconsideração dos efeitos da Inflação pode limitar a Capacidade Preditiva da informação contábil).

Figura N1 - Média e erro-padrão da média das limitações contábeis, por avaliação do conceito de Ciência Social Aplicada.



Fonte: Dados da pesquisa | n = 650.

Vale notar que há apenas 15 observações no grupo de rejeita o conceito de Ciência Social Aplicada (ver Tabela 2), conseqüentemente o erro-padrão da média é maior neste grupo. A Tabela N2 detalha essa informação.

Tabela N2 - Tabela de frequência das notas do conceito de Ciência Social Aplicada, para os questionários com respostas sobre as limitações.

Nota	Frequência	Frequência Acumulada
0	1	1
2	6	7
3	1	8
4	3	11
5	12	23
6	18	41
7	41	82
8	76	158
9	91	249
10	225	474

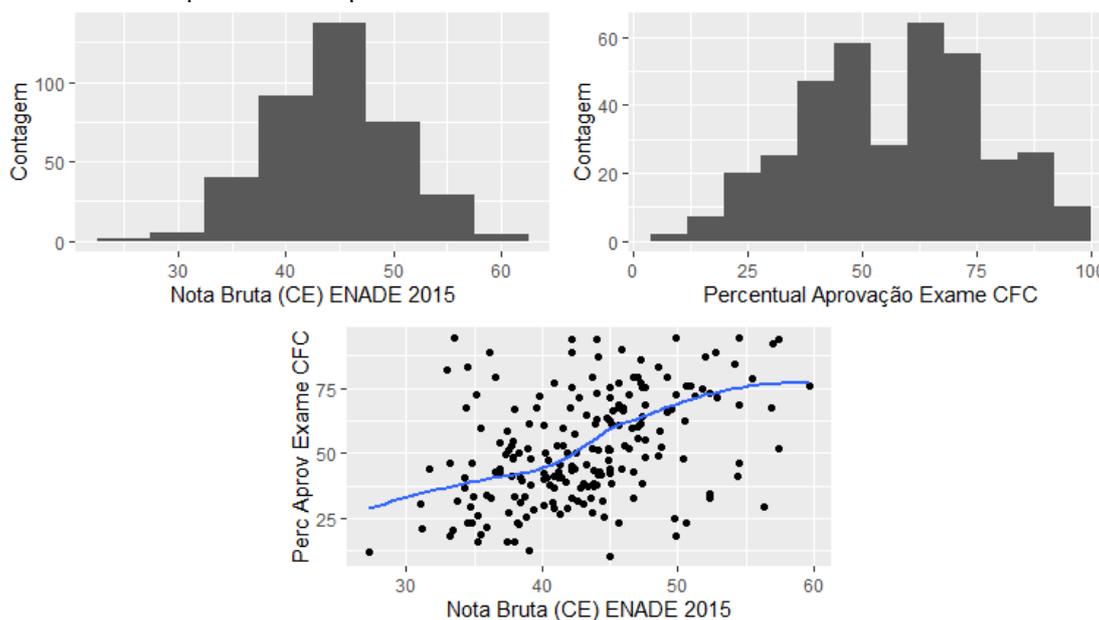
Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se observar que, entre as pessoas que responderam as questões sobre as limitações, apenas 11 avaliaram o conceito de Ciência Social Aplicada com notas inferiores a 5, apenas 41 avaliaram com notas inferiores a 7 e 82 avaliaram com notas inferiores a 8, o que inviabiliza análise mais profundas para este conceito. Vale ressaltar que considerando o <5 e ≥ 5 , um modelo que sempre classifica como “aceita o conceito de Ciência Social Aplicada” acerta quase 98% das vezes.

APÊNDICE O – Análise Estatística – ENADE 2015 (Dispersão e *Boxplot*)

No Gráfico O1, observa-se o comportamento dos histogramas e gráficos de dispersão para as variáveis. Para o ENADE 2015, foi utilizada a nota bruta de conhecimento específico (CE) como parâmetro para o rendimento, pois entende que esta seja mais adequada à proposta de mensuração do rendimento discente efetivo da área.

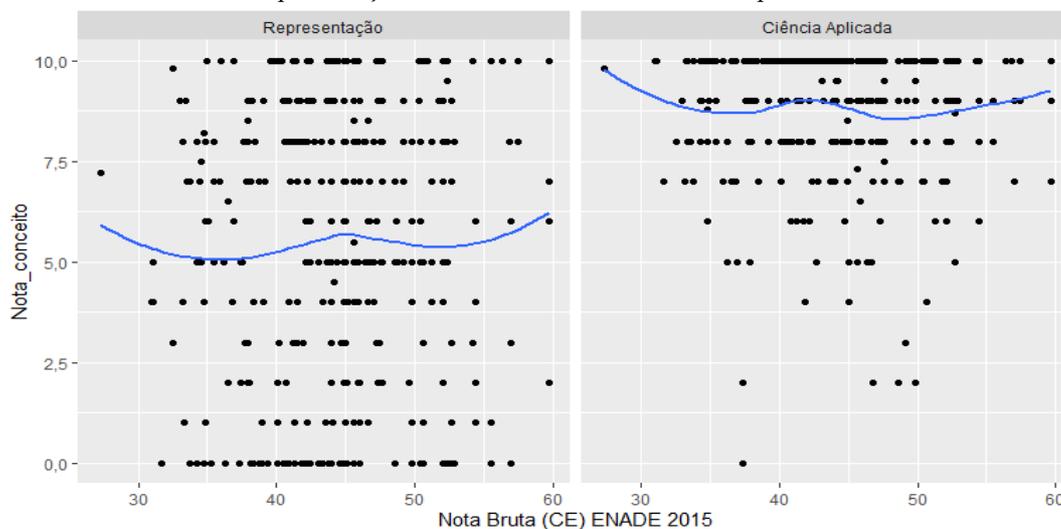
Gráfico O1 - Histogramas e gráfico de dispersão da nota bruta em conhecimentos específicos do ENADE 2015 e do percentual de aprovados no Exame de Suficiência do CFC 2017-2018



Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico O1, é verificada uma associação linear positiva entre ambas as provas. O coeficiente de correlação para essas variáveis é 0,5696. Já o Gráfico O2 indica a dispersão das notas das provas para os conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada.

Gráfico O2 - Gráfico de dispersão das notas do ENADE 2015 com as notas dos conceitos de Contabilidade como Representação da Realidade e Ciência Social Aplicada

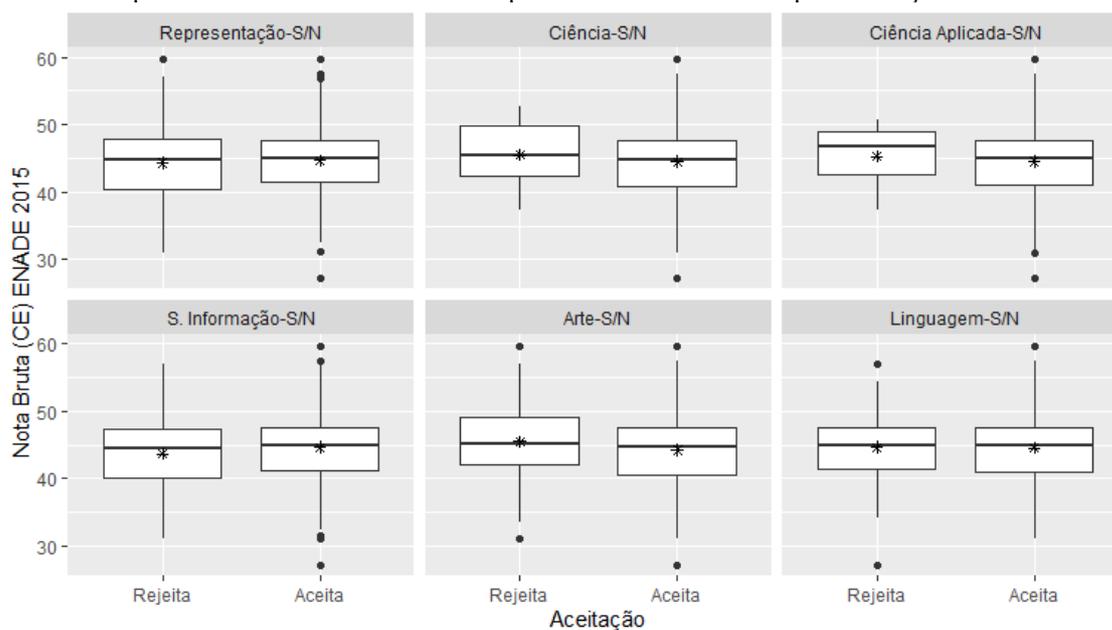


Fonte: Dados da pesquisa.

De modo semelhante ao ENADE 2018, há uma maior dispersão dos dados no conceito de Contabilidade como Representação da Realidade em função da oscilação das notas de concordância, o que ocorre em escala menor para o conceito de Ciência Social Aplicada.

Na Figura O1, com o *boxplot* ampliado para todos os seis conceitos discutidos, pode-se observar que praticamente não há diferença no rendimento do ENADE 2015 entre os que aceitam e rejeitam tais conceitos.

Figura O1 - Boxplot das notas de Conhecimento Específico do ENADE 2015 pela avaliação de todos os conceitos



Fonte: Dados da pesquisa.

APÊNDICE P – Quadro dos Conceitos de Contabilidade – Literatura Internacional – Inglês

Quadro 1 – Conceitos de Contabilidade na Literatura Internacional

Lisle, 1899, apud Chambers (1995)	Accounting is the science which treats of the methods of recording transactions entered into in connection with the production and exchange of wealth, and which shows their effect upon its production, distribution and Exchange.
AICPA, 1953	Accounting is the art of recording, classifying and summarizing in a significant manner and in terms of Money, transactions and events which are, in part, at least, of a financial character, and interpreting the result thereof.
Smith & Ashburne, 1960	Accounting is the science of recording and classifying business transactions and events, primarily of a financial character, and the art of making significant summaries, analyses and interpretations of those transactions and events and communicating the results to persons who must make decisions or form judgments.
AAA, 1966	Accounting is the process of identifying, measuring and comminuting economic information to permit informed judgements and decisions by users of information.
AICPA, 1970	Accounting is a service activity . Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions, in making reasoned choices among alternative courses of action.
Flesher, Flescher, 1980	Accounting is defined as the art of recording and summarizing business transaction and they effects on a business firm. Accounting has also been defined as the language of business .
Riggs, 1983	Contabilidad es el proceso de observar, medir, registrar, clasificar y resmir alas actividades individuales de una entidade, expresadas em términos monetários, y de interpretar la información resultante.
Needles, Anderson e Caldwell, 1984	Accounting is an information system that measures, processes and communicates information, primarily financial in nature, about an identifiable economic entity for the purpose of making economic decisions.
Davidson, Stickney e Weil, 1985	Accounting is a system for <i>measuring</i> the results if business activities, and <i>communicating</i> those measurements to interested users.
Reynolds, Sanders e Hilman, 1986	Accounting is the process of using a set of rules and method by which financial and economic data era collected, processed, and summarized into reports that can be used in making decisions.
Meigs <i>et. al.</i> , 1995	Accounting means measuring and describing the results of economic activities. Accounting has often been called “ language of business ”
Horngren, Harrison e Robinson, 1996	Accounting is the system that measures business activities, processes that information into reports, and communicates to result to decision makers. For this reason it is called the “ language of business ”.
Mattessich, 2003, 2009	Accounting is the representation of reality . occasionally, one or the other applied science is called upon also to represent aspects of reality conceptually. This [...] is certainly the case in accounting. But in those applied sciences one does not and cannot expect the same rigour of representation as encountered in the pure sciences. On the contrary, those representations are deliberately biased towards a specific purpose.
San-Juan, 2007	Accounting is the art of collecting, analyzing, recording and posting, summarizing and reporting financial transactions in a significant and orderly manner to provide useful

	<p>information essential to decision making. Accounting also includes the function of interpreting the significance of the relationships of information reflected in the financial statements.</p> <p>Accounting oftentimes referred to as the language of business. The financial statements are used to communicate the results of the operations and financial strength of business entity.</p>
Tulsian, 2009	<p>Accounting, as an information system in the process of identifying, measuring and communicating the economic information of an organization to its users who need the information for decision making.</p> <p>Accounting if often called the language of business. The basic function of any language is to serve as a means of communication. Accounting also serves this function.</p>
Goyal, Goyal, 2012	<p>Accounting is a science as well as an art of recording transactions of economic nature and also a technique of analyzing and interpreting the same.</p>
Mukherjee, Kanif, 2003, 2006, 2015	<p>Accounting is an art of recording, classifying, summarizing and reporting of transactions with the aim of showing the financial health of an entity – a business unit, a club, a charitable organization, etc., one which had its incomes and expenses.</p> <p>In popular sense, Accounting had been referred to as “language of business” because of its role in maintaining and processing all relevant financial information that an entity requires for its managing and reporting purposes.</p>
Warren, 1995; Warren, Reeve e Duchac, 2008, 2011, 2017; Warren, Jones, 2017	<p>Accounting can be defined as an information system that provides reports to users about the economic activities and condition of a business.</p> <p>You may think of Accounting as the “language of business”. This is because is the means by which businesses financial information is communicated to users.</p>

Fonte: Elaborado pelo autor com base nos autores pesquisados.

ANEXO A – Parecer do Comitê de Ética Favorável à Pesquisa



PARECER CONSUBSTANCIADO DO CEP

DADOS DO PROJETO DE PESQUISA

Título da Pesquisa: CONCEITOS DE CONTABILIDADE E SUAS RELAÇÕES COM A ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA, COM A FORMAÇÃO DOCENTE E COM O RENDIMENTO DISCENTE.

Pesquisador: Gilberto José Miranda

Área Temática:

Versão: 2

CAAE: 95116318.2.0000.5152

Instituição Proponente: FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Patrocinador Principal: Financiamento Próprio

DADOS DO PARECER

Número do Parecer: 2.952.702

Apresentação do Projeto:

Trata-se de análise de respostas às pendências apontadas no parecer consubstanciado número 2.826.867, de 16 de Agosto de 2018.

Conforme apresenta o protocolo: A pesquisa é classificada como exploratória e descritiva e caracteriza-se como qualitativa-quantitativa. A pesquisa contemplará os professores dos cursos de ciências contábeis das IES presentes na plataforma E-MEC, cujas instituições disponibilizem os contatos em suas páginas eletrônicas. Como amostra serão consideradas os professores respondentes com graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis e que lecionem disciplinas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis, considerando a característica das informações que serão solicitadas ao respondente. A pesquisa de campo foi estruturada para contemplar a aplicação de questionário. Dessa forma, os dados do questionário serão colhidos via formulário online, enviado por e-mail. O questionário é composto de três partes, a saber: Parte I – Conceitos de Contabilidade; Parte II – Limitações da Contabilidade x características qualitativas da informação contábil; Parte III – Características do Docente.

O tamanho da amostra é 3089.

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.952.702

Critério de Inclusão:

Para a seleção dos respondentes alvo da pesquisa, foram considerados apenas as Instituições de Ensino Superior (IES) que possuem em seu portfólio o curso de graduação em Ciências Contábeis, desconsiderando os programas de pós-graduação na área. Quanto aos docentes, estão limitados àqueles vinculados às instituições de ensino superior, e com e-mail disponível nos sites das IES, e localizados no momento da confecção do banco de dados para a pesquisa. Comporão a amostra os docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, que lecionam disciplinas de contabilidade, de instituições públicas e privadas de todo território nacional.

Critério de Exclusão:

Apesar do esforço na seleção da população alvo da pesquisa (seleção do banco de dados), e de informação explícita na carta convite, não se exclui a possibilidade de terem respondentes que não se enquadrem ao perfil necessário à pesquisa. Dessa forma, não participarão da pesquisa os respondentes que: a) sejam professores sem formação em Ciências Contábeis [Controlado pela Questão 2 da Parte III do Questionário], e; b) sejam professores que não lecionem disciplinas de contabilidade [Controlado pelas Questões 6 e/ou 7 da Parte III do Questionário].

Objetivo da Pesquisa:

Objetivo Primário:

Avaliar o impacto da compreensão que os docentes têm da Contabilidade como Representação da Realidade e sua relação com o rendimento discente.

Objetivo Secundário:

- Analisar se a compreensão dos conceitos de contabilidade, pelo docente, influencia o rendimento dos alunos;
- Identificar as limitações indicadas pelos docentes que explicam o conceito de contabilidade como representação da realidade;
- Identificar as características docentes e institucionais relacionadas ao domínio do conceito de Contabilidade como Representação da Realidade por parte dos professores investigados.

Avaliação dos Riscos e Benefícios:

Segundo os pesquisadores:

Riscos: Os riscos no desenvolvimento da pesquisa estão relacionados minimamente com dificuldade de acesso ao link para visita dos voluntários da pesquisa, visto que será disponibilizado em uma plataforma eletrônica, impossibilidade de alguns participantes em

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.952.702

participar dentro do tempo proposto por impedimentos pessoais ou ainda por dificuldades em utilizar os recursos tecnológicos. Poderá haver riscos de identificação dos respondentes, porém será feito o possível para minimizá-los, deixando as respostas no anonimato, e tratando e apresentando os dados de forma conjunta. Em todas estas situações, haverá a reformulação do tempo de desenvolvimento da pesquisa, para que ela continue e termine dentro do prazo estipulado no cronograma.

Benefícios: Os benefícios esperados para a pesquisa estão relacionados à sistematização das limitações da contabilidade e sua relação com a estrutura conceitual da contabilidade, assim como tornar perceptível aos docentes os conceitos de contabilidade considerados mais relevantes pela comunidade contábil pesquisada, assim como permitir uma reflexão sobre o domínio destes conceitos no âmbito individual e da docência em contabilidade, permitindo uma análise do domínio dos conceitos e seu impacto no rendimento discente. Os resultados encontrados servirão aos docentes, discentes, gestores acadêmicos, órgão da classe contábil, ao mercado e aos normatizadores.

Comentários e Considerações sobre a Pesquisa:

Não há.

Considerações sobre os Termos de apresentação obrigatória:

Estão apresentados.

Recomendações:

Não há.

Conclusões ou Pendências e Lista de Inadequações:

As pendências apontadas no parecer consubstanciado número 2.826.867, de 16 de Agosto de 2018, foram atendidas.

Não foram observados óbices éticos.

De acordo com as atribuições definidas na Resolução CNS 466/12, o CEP manifesta-se pela aprovação do protocolo de pesquisa proposto.

O protocolo não apresenta problemas de ética nas condutas de pesquisa com seres humanos, nos limites da redação e da metodologia apresentadas.

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.952.702

Considerações Finais a critério do CEP:

Data para entrega de Relatório Final ao CEP/UFU: Janeiro de 2019.

OBS.: O CEP/UFU LEMBRA QUE QUALQUER MUDANÇA NO PROTOCOLO DEVE SER INFORMADA IMEDIATAMENTE AO CEP PARA FINS DE ANÁLISE E APROVAÇÃO DA MESMA.

O CEP/UFU lembra que:

- a- segundo a Resolução 466/12, o pesquisador deverá arquivar por 5 anos o relatório da pesquisa e os Termos de Consentimento Livre e Esclarecido, assinados pelo sujeito de pesquisa.
- b- poderá, por escolha aleatória, visitar o pesquisador para conferência do relatório e documentação pertinente ao projeto.
- c- a aprovação do protocolo de pesquisa pelo CEP/UFU dá-se em decorrência do atendimento a Resolução CNS 466/12, não implicando na qualidade científica do mesmo.

Orientações ao pesquisador :

- O sujeito da pesquisa tem a liberdade de recusar-se a participar ou de retirar seu consentimento em qualquer fase da pesquisa, sem penalização alguma e sem prejuízo ao seu cuidado (Res. CNS 466/12) e deve receber uma via original do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido, na íntegra, por ele assinado.
- O pesquisador deve desenvolver a pesquisa conforme delineada no protocolo aprovado e descontinuar o estudo somente após análise das razões da descontinuidade pelo CEP que o aprovou (Res. CNS 466/12), aguardando seu parecer, exceto quando perceber risco ou dano não previsto ao sujeito participante ou quando constatar a superioridade de regime oferecido a um dos grupos da pesquisa que requeiram ação imediata.
- O CEP deve ser informado de todos os efeitos adversos ou fatos relevantes que alterem o curso normal do estudo (Res. CNS 466/12). É papel de o pesquisador assegurar medidas imediatas adequadas frente a evento adverso grave ocorrido (mesmo que tenha sido em outro centro) e enviar notificação ao CEP e à Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA – junto com seu posicionamento.
- Eventuais modificações ou emendas ao protocolo devem ser apresentadas ao CEP de forma clara e sucinta, identificando a parte do protocolo a ser modificada e suas justificativas. Em caso de projetos do Grupo I ou II apresentados anteriormente à ANVISA, o pesquisador ou patrocinador deve enviá-las também à mesma, junto com o parecer aprobatório do CEP, para serem juntadas ao

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLÂNDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br



Continuação do Parecer: 2.952.702

protocolo inicial (Res.251/97, item III.2.e).

Este parecer foi elaborado baseado nos documentos abaixo relacionados:

Tipo Documento	Arquivo	Postagem	Autor	Situação
Informações Básicas do Projeto	PB_INFORMAÇÕES_BÁSICAS_DO_PROJETO_1189014.pdf	22/08/2018 15:16:29		Aceito
TCLE / Termos de Assentimento / Justificativa de Ausência	TCLE_Gilberto_Edilei.pdf	22/08/2018 15:15:00	Gilberto José Miranda	Aceito
Folha de Rosto	Folha_de_Rosto_Projeto_Assinado2.pdf	22/08/2018 15:14:42	Gilberto José Miranda	Aceito
Recurso Anexado pelo Pesquisador	RESPOSTA_AO_CEP_PARECER_2826867.pdf	22/08/2018 15:03:15	Gilberto José Miranda	Aceito
Projeto Detalhado / Brochura Investigador	Projeto_CEP_Edilei_Tese_22_08_18_Ajustado.pdf	22/08/2018 15:02:34	Gilberto José Miranda	Aceito

Situação do Parecer:

Aprovado

Necessita Apreciação da CONEP:

Não

UBERLANDIA, 09 de Outubro de 2018

Assinado por:
Karine Rezende de Oliveira
(Coordenador(a))

Endereço: Av. João Naves de Ávila 2121- Bloco "1A", sala 224 - Campus Sta. Mônica
Bairro: Santa Mônica **CEP:** 38.408-144
UF: MG **Município:** UBERLANDIA
Telefone: (34)3239-4131 **Fax:** (34)3239-4335 **E-mail:** cep@propp.ufu.br