

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ (UEM)
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (CSA)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS (DCC)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (PCO)
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

JULIANE REGINA BETTIN SANTANA

**PERCEPÇÃO DOS RESULTADOS DE APRENDIZAGEM REFERENTES ÀS
NORMAS INTERNACIONAIS DE EDUCAÇÃO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DOS
ACADÊMICOS DE CONTABILIDADE**

Maringá
2017

JULIANE REGINA BETTIN SANTANA

**PERCEPÇÃO DOS RESULTADOS DE APRENDIZAGEM REFERENTES ÀS
NORMAS INTERNACIONAIS DE EDUCAÇÃO: UM ESTUDO SOB A ÓTICA DOS
ACADÊMICOS DE CONTABILIDADE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de mestre.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Marques

Maringá
2017

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá, PR, Brasil)**

S232p Santana, Juliane Regina Bettin
Percepção dos resultados de aprendizagem
referentes às normas internacionais de educação: um
estudo sob a ótica dos acadêmicos de contabilidade /
Juliane Regina Bettin Santana. -- Maringá, 2017.
136 f. : il. color., figs., tabs.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Marques.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de
Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas,
Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis, 2017.

1. Normas Internacionais de Educação. 2.
Resultados de aprendizagem. 3. Competências
profissionais. 4. Contabilidade - Ensino. I.
Marques, Claudio, orient. II. Universidade Estadual
de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas,
Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-
Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 21.ed.657.0711

ECSL

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PCO**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ - UEM****Centro de Ciências Sociais Aplicadas****Departamento de Ciências Contábeis**

Av. Colombo, 5.790 - Zona 07 - 87020-900 - Maringá - Pr.

Fonefax: (44) 3011-6025

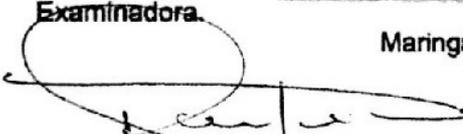
ATA DE DEFESA PÚBLICA

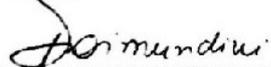
Aos vinte e nove dias do mês de junho do ano de dois mil e dezessete, às 14h., realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: "*Percepção dos Resultados de Aprendizagem Referente às Normas Internacionais de Educação: um Estudo sob a Ótica dos Acadêmicos de Contábeis*", de autoria de **Julliane Reglina Bettin Santana**, aluna do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Mestrado - Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

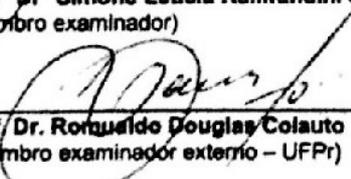
Nome do membro da banca	Função	IES
Prof. Dr. Claudio Marques	Presidente	UEM
Profa Drª Simone Leticia Raimundini Sanches	Membro examinador	UEM
Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto	Membro examinador	Externo/UFPPr
Prof. Dr. José Braz Hercos Junior	Suplente	UEM

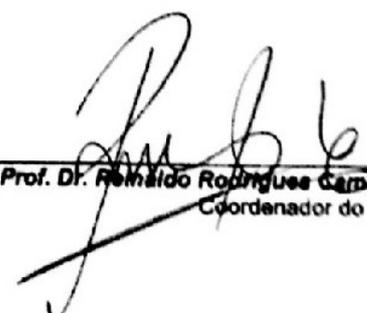
Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, a candidata foi **APROVADA** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **30 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM. E, para constar, foi lavrada a presente Ata, que vai assinada pelo Coordenador do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

Maringá, 29 de junho de 2017.


 Prof. Dr. Claudio Marques
 (Presidente)


 Profª Drª Simone Leticia Raimundini Sanches
 (Membro examinador)


 Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto
 (Membro examinador externo - UFPPr)


 Prof. Dr. Romaldo Rodrigues Carpinho
 Coordenador do PCO

Universidade Estadual de Maringá
 Programa de Pós-Graduação
 em Ciências Contábeis

CONFERE COM O ORIGINAL
 04/07/17

Nome do Responsável (legível)
 Matricula: 7102

RG: 33270860

Aos meus pais Nair e José por seus preciosos ensinamentos, ao meu amado esposo André e à minha pequena Luisa, fruto da minha existência.

AGRADECIMENTOS

É tempo de agradecer. Primeiramente a Deus, criador de tudo, que com sua imensa bondade me permitiu vivenciar essa experiência. Por cuidar de mim durante as viagens e por me capacitar.

De forma muito especial agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Claudio Marques, por toda a serenidade e paciência com que me conduziu neste estudo. Obrigada pela oportunidade de ser sua orientanda e poder aprender, crescer e construir o conhecimento por meio de suas orientações.

À minha família, em específico à minha mãe Nair, meu pai José e minha sogra Adelaide, por cuidarem da minha filha Luisa nos vários momentos em que precisei me ausentar. Se eu consegui concluir essa etapa, foi porque vocês me ajudaram!

Ao meu esposo André, por sempre acreditar na minha capacidade, por me dar forças para seguir e pelo incentivo nessa fase. Você foi e é meu grande motivador!

À minha filha Luisa, que mesmo na sua inocência de criança soube compreender a minha ausência e a minha dedicação aos estudos. E o mais importante, aprendeu a esperar. Agora vamos poder brincar muito juntas!

Ao Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto e à Profa. Dra. Simone Letícia Raimundini Sanches por aceitarem o convite para participar da banca examinadora deste trabalho e por suas valiosas considerações e recomendações.

Aos professores do programa, principalmente Prof. Reinaldo, Prof. Romildo, Profa. Simone, Profa. Marguit, Prof. José Braz, Prof. Edwin, Profa. Ednéia. Obrigada por todo o ensinamento e crescimento acadêmico e pessoal que me proporcionaram. Foi uma honra poder ter estudado nesta instituição e ter sido aluna de grandes mestres como vocês!

À Margarete, secretária do PCO, sempre muito solícita e paciente em nos auxiliar.

A todos os meus colegas do mestrado, em especial Suzana e Luana, pelas conversas, momentos e sentimentos compartilhados, que tornaram essa caminhada muito mais leve! À Carla, que compartilhou comigo as idas e vindas de Maringá, na busca pelo sonho de ser mestre.

À minha coordenadora e colega de trabalho Profa. Vânia, por consentir que eu me ausentasse das minhas atividades em vários momentos. A sua compreensão foi fundamental.

Aos professores que participaram da etapa de validação de conteúdo do questionário; aos coordenadores das instituições de ensino que permitiram que eu efetuasse a pesquisa, aos professores que cederam um momento de sua aula para aplicação do questionário e aos alunos que participaram, fazendo dessa pesquisa algo possível.

Porque, a fé sem a razão é um fideísmo e a razão sem a fé é um racionalismo. A fé e a razão, portanto, devem ser como as duas asas de um pássaro, que assim, nos permite voar.

(Pe. Joãozinho, SCJ)

RESUMO

A partir das Normas Internacionais de Educação (NIE) emitidas pelo IFAC, que tratam do desenvolvimento profissional inicial do contador, esta pesquisa objetivou investigar em que nível os resultados de aprendizagem preconizados na NIE 2 – Competências Técnicas, NIE 3 – Habilidades Profissionais e NIE 4 – Valores, ética e atitudes profissionais estão sendo proporcionados pelas Instituições de Ensino Superior (IES), segundo a percepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis. Para isso, foi aplicado um questionário estruturado, elaborado com base nos resultados de aprendizagem propostos nas NIE 2, 3 e 4, em que o aluno atribuiu uma nota de 0 a 10, demonstrando o seu nível de concordância sobre a IES ter proporcionado aquele resultado de aprendizagem. A amostra pesquisada foi constituída por 170 alunos do último período do curso de Ciências Contábeis de universidades localizadas em Londrina, Maringá e Cianorte. Os dados coletados foram submetidos à análise fatorial confirmatória a fim de avaliar a adequação do modelo utilizado e, para verificar o nível de concordância dos alunos para cada afirmativa, foram calculadas as médias e construídos os intervalos de confiança ao nível de 95%. Para comparar as médias dos resultados de aprendizagem das áreas de competências e das normas, foi utilizado o teste Tukey de comparações múltiplas. Os achados da pesquisa revelam que, no âmbito da NIE 2, há uma maior concordância dos alunos em relação às variáveis relacionadas à contabilidade financeira, sendo a área de competência de Tributação a que apresentou menor concordância entre os alunos. No campo das Habilidades Profissionais (NIE 3), a cooperação e trabalho em equipe, a avaliação crítica das informações e comunicação oral e escrita foram as variáveis citadas como as que mais foram proporcionadas pelas IES, em contrapartida, a habilidade de negociação obteve o maior grau de discordância. No que se refere aos valores, ética e atitudes profissionais (NIE 4), os alunos concordam que as variáveis relacionadas à área de competência de Princípios Éticos foram as mais proporcionadas, no entanto, houve uma média baixa atribuída à variável relacionada ao questionamento lógico e crítico. Por fim, os resultados encontrados evidenciaram que as médias atribuídas para NIE 4 - Valores, ética e atitudes foram maiores em relação às NIE 2 – Competências Técnicas e NIE 3 – Habilidades Profissionais, demonstrando que as aprendizagens proporcionadas pelas IES vão além dos conhecimentos técnicos e que fornecem ampla formação aos seus alunos, pautada em todas as esferas da competência profissional.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Educação, Resultados de Aprendizagem, Competências Profissionais, Ensino, Contabilidade.

ABSTRACT

Based on the International Education Standards (IES) issued by the IFAC that deal with the initial professional development of the accountant, this research aimed to investigate at what level the learning outcomes recommended in IES 2 - Technical Competence, IES 3 - Professional Skills and IES 4 – Professional Values, Ethics and Attitudes are being provided by the Institutions of Higher Education (IHE), in the perception of the students that are concluding Accounting Course. For this, a structured questionnaire was applied, it was elaborated based on the learning outcomes proposed in IES 2, 3 and 4, where the student assigned a grade from 0 to 10, demonstrating their level of agreement on the IHE having provided that learning outcome. The research sample consisted of 170 students from the last period of the Accounting Course at universities located in Londrina, Maringá and Cianorte. The data collected were submitted to confirmatory factorial analysis in order to evaluate the adequacy of the model used and to verify the level of agreement of the students for each affirmative, the averages were calculated and the confidence intervals were constructed at the 95% level. The Tukey test of multiple comparisons was used to compare the average of learning outcomes, competence areas and standards. The research findings reveal that in the scope of the IES 2, there is a greater agreement of the students in relation to the variables related to the financial accounting, being the area of competence of Taxation the one that presented less agreement among the students. In the field of Professional Skills (IES 3), cooperation and teamwork, critical evaluation of information and oral and written communication were the variables cited as the ones that were most provided by IHE. On the other hand, the negotiation ability obtained the highest degree of disagreement. Regarding values, ethics and professional attitudes (IES 4), students agree that the variables related to the area of competence of Ethical Principles were the most proportionated, but there was a low average assigned to the variable related to logical and critical questioning. Finally, the results showed that the average values attributed to IES 4 - Values, ethics and attitudes were higher in relation to IES 2 - Technical Competence and IES 3 - Professional Skills, demonstrating that the learning provided by IHE goes beyond technical knowledge and that the IHE are providing extensive formation to their students, based on all spheres of professional competence.

Keywords: International Standards of Education, Learning Outcomes, Professional Competence, Education, Accounting.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - A formação da Competência	37
Figura 2- Fluxo de elaboração e validação do Instrumento de Pesquisa.....	66
Figura 3- Diagrama de caminhos referente à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa	83

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Definições do termo competência	33
Quadro 2 - Síntese dos recursos/componentes/dimensões que constituem a Competência.	36
Quadro 3 - Orientações das Diretrizes Curriculares Nacionais quanto às competências, habilidades e conteúdos para o Curso de Ciências Contábeis	42
Quadro 4 - Blocos de conhecimento definidos pelo UNCTAD/ISAR	45
Quadro 5 - Conselhos do IFAC	52
Quadro 6 - As Normas Internacionais de Educação propostas pelo IFAC	54
Quadro 7 - Declaração de Obrigação dos Membros e adoção das normas internacionais pelo Brasil.....	55
Quadro 8 - Ações do CFC e IBRACON na adoção das Normas Internacionais de Educação	56
Quadro 9 - Resultados de aprendizagem de Competência Técnica.....	60
Quadro 10 - Resultados de aprendizagem para Habilidades Profissionais	62
Quadro 11 - Resultados de aprendizagens para os Valores, ética e atitudes profissionais.....	63
Quadro 12 - Perfil dos juízes que participaram da avaliação do instrumento	67
Quadro 13- Variáveis de estudo	75
Quadro 14 - Universidades do Paraná melhores colocadas no ranking RUF do curso de Ciências Contábeis	75
Quadro 15 - Composição da amostra final	76

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ajustes das questões por áreas de competências.....	71
Tabela 2 - Estimativas dos parâmetros referentes à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa.	86
Tabela 3 - Medidas de ajuste referente à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa	86
Tabela 4- Alunos que exercem atividade remunerada.....	88
Tabela 5 - Área de atuação dos alunos que exercem atividade remunerada	88

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Idade dos respondentes por sexo.....	87
Gráfico 2 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Competências Técnicas – NIE 2.....	90
Gráfico 3 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Habilidades Profissionais – NIE 3.....	92
Gráfico 4 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Valores, Ética e Atitudes Profissionais – NIE 4.....	94
Gráfico 5 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos para as áreas de competências das NIE 2, 3 e 4.....	96
Gráfico 6 - Médias e intervalos de 95% de confiança para as NIE 2, 3 e 4.....	98
Gráfico 7 - Diagrama de dispersão da concordância dos alunos entre a NIE 2 (CT) e as NIE 3 (HP) e 4 (VEAP).....	100

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AF	Análise Fatorial
AFC	Análise Fatorial Confirmatória
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CES	Câmara de Educação Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFI	Índice de Ajuste Comparativo
CNE	Conselho Nacional de Educação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVC	Coeficiente de Validade do Conteúdo
CVCc	Coeficiente de Validade de Conteúdo final para cada item
CVCt	Coeficiente de Validade de Conteúdo para o instrumento no todo.
DCN	Diretrizes Curriculares Nacionais
DPI	Desenvolvimento Profissional Inicial
DPC	Desenvolvimento Profissional Continuado
GAE	<i>Global Accountancy Education</i>
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IAESB	<i>Internacional Accounting Education Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituições de Ensino Superior
IESBA	<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i>
IFAC	<i>Internacional Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
ISAR	<i>Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i>
Mcvci	Média dos Coeficientes de Validade de Conteúdo dos itens
ML	Máxima Verossimilhança
Mpei	Média dos erros dos itens do questionário
NFI	Índice de Ajuste Normalizado
NIE	Normas Internacionais de Educação
ONU	Organização das Nações Unidas
RMSEA	Raiz do Erro Quadrático Médio de Aproximação
SMO	<i>Statements of Membership Obligations</i>
TLC	Teorema do Limite Central
UNCTAD	<i>United Nations Conference on Trade and Development</i>
WLSMV	Método de mínimos quadrados ponderados robustos
χ^2	Qui-quadrado

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	18
1.1 CONTEXTO.....	18
1.2 QUESTÃO DE PESQUISA	22
1.3 OBJETIVOS	23
1.3.1 Objetivo Geral	23
1.3.2 Objetivos Específicos	23
1.4 JUSTIFICATIVA	23
1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	25
1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	26
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	27
2.1 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS E NO ENSINO CONTÁBIL.	27
2.1.1 Os impactos da convergência na Educação Contábil	28
2.2 OS CONCEITOS DE COMPETÊNCIA.....	31
2.3 PROPOSTAS DE FORMAÇÃO DO CONTADOR: ORIENTAÇÕES CONTIDAS NAS DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS E PROPOSTAS POR ÓRGÃOS INTERNACIONAIS	39
2.3.1 Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis.....	40
2.3.2 Currículo Mundial ONU.....	43
2.3.3 Estudos do Global Accountancy Education (GAE)	46
2.3.4 Estudos da Pathways Commission: recomendações educacionais.....	48
2.4 O IFAC E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE EDUCAÇÃO	51
2.4.1 A educação profissional em contabilidade: Normas Internacionais de Educação – NIE 2, 3 e 4	57
2.4.2 Norma Internacional de Educação - NIE 2: Competências Técnicas.....	58
2.4.3. Norma Internacional de Educação - NIE 3: Habilidades Profissionais.....	61
2.4.4 Norma Internacional de Educação - NIE 4: Valores, ética e atitudes profissionais.....	62
3 MÉTODO DA PESQUISA	65
3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	65
3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA	65
3.2.1 Validação de conteúdo da versão preliminar.....	67

3.2.2 Validação e refinamento pela banca de qualificação.....	70
3.2.3 Revisão e ajustes do questionário por área de competência.....	70
3.2.4 Pré-Teste.....	71
3.2.5 Teste de Confiabilidade.....	72
3.2.6 Variáveis de estudo.....	73
3.3 AMOSTRA E COLETA DE DADOS.....	75
3.3.1 Operacionalização da coleta de dados.....	76
3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS.....	77
3.4.1. Análise Fatorial Confirmatória.....	77
3.4.1.1 Especificação.....	78
3.4.1.2 Estimação.....	79
3.4.1.3 Adequação.....	79
3.4.2 Comparação dos escores das questões.....	80
4 ANÁLISES DOS DADOS.....	82
4.1 ALFA DE CRONBACH PARA O QUESTIONÁRIO APLICADO NA AMOSTRA FINAL.....	82
4.2 RESULTADOS DA ANÁLISE FATORIAL CONFIRMATÓRIA.....	82
4.2.1 Estimação.....	84
4.2.2 Adequação.....	86
4.3 PERFIL DOS ALUNOS RESPONDENTES.....	87
4.4 ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS ALUNOS QUANTO AOS RESULTADOS DE APRENDIZAGEM DAS NIE 2, 3 E 4.	89
4.4.1 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 2 – Competência Técnica.....	89
4.4.2 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 3 – Habilidades Profissionais.....	92
4.4.3 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 4 – Valores, ética e atitudes profissionais.....	93
4.4.4 Comparação das percepções dos alunos quanto às áreas de competências e às NIE 2, 3 e 4.....	96
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	101
Referências.....	106
APÊNDICE A – Carta de Apresentação para Validação de Conteúdo.....	115

APÊNDICE B – Questionário para validação de conteúdo.....	116
APÊNDICE C – Coeficiente de Validade de Conteúdo	119
APÊNDICE D – Termo de Consentimento Livre e Esclarecido	121
APÊNDICE E – Instrumento de Pesquisa	122
APÊNDICE F – Descrição das variáveis de estudo	123
APÊNDICE G – Diagrama de Caminho com as estimativas padronizadas dos parâmetros	126
APÊNDICE H – Teste de diferença de médias (Comparação entre as questões, entre as áreas de competências e entre as normas).....	127

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO

Os debates sobre o termo “competência” se iniciaram na década de 70 no âmbito empresarial, primeiramente, relacionado à realização de uma tarefa de modo eficiente e, posteriormente, estendido e generalizado ao mundo do trabalho com ênfase na “gestão por competências” (Zabala & Arnau, 2014). A partir de então, o termo passou a ser utilizado no sistema escolar, inicialmente, nos estudos de formação profissional e, depois, nos outros níveis educacionais.

Neste aspecto, Fleury e Fleury (2001) afirmam que o tema competência tem sido muito debatido no meio acadêmico e empresarial, sendo associado às diferentes instâncias de compreensão: i) no nível da pessoa, associada à competência do indivíduo; ii) das organizações - as *core competences* e iii) dos países, relacionadas aos sistemas educacionais e formação de competências (Fleury e Fleury, 2001).

Assim, os conceitos de competências tomaram abrangência, sendo que cada área específica conceitualmente de acordo com a disciplina em questão (Perrenoud, 2013). Nos campos educacionais e do trabalho, os conceitos mais encontrados na literatura são aqueles integrados à noção dos saberes (saber, saber fazer, saber ser) (Le Boterf, 2003; Perrenoud, 2013) e da tríade C, H, A (conhecimentos, habilidades e atitudes) (Brandão, 2009; Durand, 2006; Dutra, 2004; Fleury & Fleury, 2000; Zabala & Arnau, 2014).

Para Perrenoud (2002, p. 45), as competências são colocadas como produto de uma aprendizagem e, ao mesmo tempo, como fundamento da ação humana. O autor define competência como o poder de agir com eficácia em uma situação, mobilizando e combinando, em tempo real e de modo pertinente, os recursos intelectuais e emocionais.

Zabala e Arnau (2014) entendem a competência como a capacidade de aplicar os conhecimentos, habilidades e atitudes em uma situação real, sendo que o agir competente sempre envolve o uso de conhecimentos inter-relacionados a habilidades e atitudes. Da mesma forma, a *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) compreende que a competência profissional vai muito além do conhecimento de princípios, normas, conceitos,

fatos e procedimentos, é a integração e aplicação de competências técnicas, habilidades profissionais e valores, ética e atitudes profissionais (IFAC, 2017).

No que diz respeito à competência profissional, Le Boterf (2003) explica que a competência é um saber agir responsável reconhecido pelos outros, o que implica saber como mobilizar, integrar e transferir os conhecimentos, recursos e habilidades, num contexto profissional determinado. Para o autor, o profissional competente é aquele que sabe administrar a complexidade.

A complexidade existente nas organizações e citada por Le Boterf (2003) é resultado de diversos fatores, dentre os quais, assinala-se a internacionalização crescente da economia, o aparecimento de novas tecnologias da informação que contribuem para transformar os modos de organização e de distribuição do trabalho, o desenvolvimento de uma concorrência impiedosa e o aumento das exigências do cliente e o desenvolvimento das interações entre a empresa e o seu entorno (Dutra, 2004; Le Boterf, 2003).

Diante disso, eleva-se o nível de desempenho visado e, portanto, o nível necessário de competências para agir corretamente em campos cada vez mais diversos e evolutivos (Perrenoud, 2013). Neste âmbito, Perrenoud (2013) afirma que o motivo pelo qual o mundo do trabalho colocou a noção de competência no cerne da gestão das organizações e a escola a instaurou no centro das recentes reformas curriculares está relacionada à própria evolução da sociedade (Perrenoud, 2013).

Da mesma forma, a contabilidade, sendo ela uma ciência social, acompanhou essa evolução. Tanto que com essa dinâmica surgiu também a necessidade de padrões contábeis globais, culminando em um processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. Essa convergência, que no Brasil é apoiada nas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009 e nos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a partir de 2008, provocou mudanças significativas na prática contábil, exigindo dos contadores mais raciocínio crítico e capacidade de análise, além da grande responsabilidade na seleção de políticas contábeis (Ernst & Young Terco & Fipecafi, 2011).

Essas mudanças, por sua vez, impactaram no ensino da contabilidade implicando em desafios aos educadores, dada a complexidade da tarefa em adotar um conjunto global de normas de contabilidade (Jackling, 2013). Neste sentido, não se pode mais almejar um ensino de contabilidade baseado somente em conhecimentos técnicos, os professores devem primar por uma abordagem profunda dos conteúdos, ao invés de abordagens superficiais que levam os alunos à mecanicidade e não à compreensão dos conceitos e à formação de ideias

acerca dos temas estudados (Mohamed e Lashine, 2003). É importante que seja dada ênfase em um conjunto de conhecimentos, habilidades e valores profissionais ampla o suficiente para permitir a adaptação à mudança (Needles, Cascini, Krylova, & Moustafa, 2001).

Nessa concepção (Howieson, 2003; Kavanagh & Drennan, 2008; Mohamed & Lashine, 2003, Pan & Perera, 2012, Tempone et al., 2012) enfatizam que as universidades são responsáveis por assegurar que os seus graduados sejam dotados de competência profissional, ou seja, conhecimentos, habilidade e atitudes, requeridas pelo mercado de trabalho.

Considerando essa vertente, observa-se que a preocupação sobre a educação em contabilidade e as competências profissionais demandadas pelo mercado de trabalho tem sido objeto de estudo de pesquisadores internacionais, os quais têm explorado as percepções de várias partes interessadas, como alunos, profissionais, empregadores, professores e membros de organismos profissionais (Abadayera & Watty, 2014, Abadayera & Watty, 2016; Bui & Porter, 2010; De Lange, Jackling & Gut, 2006; Kavanagh & Drennan, 2008; Mandilas, Kourtidis & Petasakis, 2014; Majzoub & Aga, 2015; Novin, Pearson & Senge, 1990; Pan & Perera, 2012; Tempone et al., 2012). Os principais resultados destas pesquisas apontam que apesar das competências técnicas fornecerem a base para uma carreira profissional na área contábil, há uma preferência dos empregadores por profissionais que possuam competências “não-técnicas”, chamadas também de competências genéricas e que, em contrapartida, são pouco desenvolvidas no ambiente acadêmico. Destaca-se ainda que as competências mais citadas nestes estudos como essenciais para a atuação do profissional de contabilidade são comunicação oral e escrita, trabalho em equipe e resolução de problemas. Além disso, constatou-se que existem diferenças entre as competências adquiridas pelos graduados e as requeridas pelo mercado de trabalho.

Neste âmbito, também foram encontradas pesquisas nacionais, cujos objetivos tiveram os mais diversos enfoques, como as de (Pires, Ott & Damacena, 2009; Santos, Sobral, Correa, Antonovz & Santos, 2011; Tamer, Viana, Soares & Lima, 2013) que buscaram identificar o perfil do profissional demandado pelo mercado de trabalho por meio das ofertas de empregos na área contábil em diversas regiões do país, chegando a resultados que mostram a procura por profissionais que têm experiência anterior e com conhecimentos de contabilidade societária e tributária. Outras pesquisas visaram identificar, junto a profissionais da área, quais as competências necessárias para o contador na atualidade (Cardoso, Mendonça & Oyadomari, 2010; Cardoso, Souza & Almeida, 2006; Cardoso, Riccio & Albuquerque 2009).

As conclusões desses estudos mostraram um perfil profissional mais técnico, com baixa dedicação à melhoria de outras habilidades. O modelo genérico de competências do contador, identificado no estudo de Cardoso et al (2009), contempla as competências de articulação, de técnicas de gestão, de conduta e administração e específicas da contabilidade.

Foram encontradas também pesquisas sobre percepções, realizadas com o intuito de verificar se os conhecimentos adquiridos pelos estudantes atendem aos requisitos do mercado (Leal, Soares & Sousa 2009), os que visaram captar as percepções dos alunos formandos quanto às competências adquiridas na graduação (Godoy & Antonelo, 2009; Pereira, 2013), as percepções de alunos e profissionais quanto aos conhecimentos, habilidades e métodos de ensino-aprendizagem considerados como mais importantes para a atuação do contador no mercado de trabalho (Ott, Cunha, Cornacchione & DeLuca, 2011) e o grau de importância atribuída às habilidades preconizadas pelas Normas Internacionais de Educação nº 3, desenvolvida por Lemes e Miranda (2014).

Com referência ao processo de desenvolvimento do ensino da contabilidade no mundo, a formação dos contadores tem merecido atenção constante dos organismos internacionais de contabilidade como o *International Federation of Accountants* (IFAC) a Organização das Nações Unidas (ONU), por meio de setores como o *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR) e o *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD). Os estudos do *Global Accountancy Education* (GAE) e da *Pathways Commission* também merecem destaque neste sentido.

Dentre as iniciativas citadas, destaca-se a do IFAC que, por meio do *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), desenvolve as Normas Internacionais de Educação – NIE (*International Education Standards – IES*) com o objetivo de melhorar o ensino da contabilidade e aumentar a competência profissional em nível global (IFAC, 2017). As NIE desenvolvidas pelo IFAC estabelecem os requisitos necessários para o Desenvolvimento Profissional Inicial (DPI), cujo enfoque volta-se aos programas de educação em contabilidade, como no Desenvolvimento Profissional Continuado (DPC) para os profissionais contábeis. No que se refere à DPI, destacam-se aqueles que se referem à formação profissional: NIE 2 – Competências Técnicas, NIE 3 – Habilidades Profissionais e NIE 4 – Valores, ética e atitudes profissionais. Cada uma dessas normas contempla um *framework*, com os resultados de aprendizagem de cada área de competência, necessária para

a formação do profissional na área contábil, ou seja, aquilo que se espera que o aluno demonstre no término da graduação.

Com isso, o IFAC (2017) almeja que a adoção e implementação das normas, proporcionem uma abordagem eficaz para o desenvolvimento de competências profissionais, e, por conseguinte, espera-se reduzir as diferenças internacionais entre as exigências para a atuação do contador, facilitar a mobilidade global de profissionais contabilistas e proporcionar referências internacionais de boas práticas para a educação profissional em contabilidade. Assim, as normas foram elaboradas com a finalidade de servirem de referência para os organismos membros, instituições educacionais e principalmente, na formação de contadores.

O IFAC assegura a implementação das NIE por seus organismos membros, por meio do *Statement of Membership Obligations* – SMO (Declaração de Obrigação dos Membros – DOM). No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), considerados organismos de grande representatividade da profissão contábil no país, são membros do IFAC. Portanto, assumiram o compromisso na adoção das normas internacionais estabelecidas, inclusive as normas internacionais de educação, devendo atuarem na convergência à realidade brasileira.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Diante das novas exigências profissionais compatíveis com as mudanças provocadas pela harmonização das normas contábeis e dos seus reflexos na educação, bem como por meio da identificação dos esforços de órgãos representativos de contabilidade, em estabelecer padrões educacionais para a formação desses profissionais, torna-se importante verificar se as competências técnicas, habilidades profissionais e valores, ética e atitudes profissionais definidas pelas Normas Internacionais de Educação - NIE 2, 3 e 4 estão sendo atendidas na percepção dos alunos concluintes. Dessa forma, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa: **Em que nível os resultados de aprendizagem preconizados pelas NIE 2, 3 e 4 estão sendo proporcionados pelas instituições de ensino na percepção de seus alunos?**

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Diante da questão colocada, o objetivo geral deste estudo é verificar em que nível os resultados de aprendizagem estão sendo proporcionadas pelas IES na percepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis, sob a perspectiva das Normas Internacionais de Educação (NIE) 2 – Competências Técnicas, NIE 3 – Habilidades Profissionais e NIE 4 – Valores, Ética e Atitudes Profissionais, emitidas pelo IFAC.

1.3.2 Objetivos Específicos

Visando operacionalizar o objetivo geral, esta pesquisa tem como objetivos específicos:

- a) Identificar a percepção dos alunos sobre os resultados de aprendizagem proporcionados pela IES referentes às competências técnicas preconizadas na NIE 2;
- b) Identificar a percepção dos alunos sobre os resultados de aprendizagem proporcionados pela IES referentes às habilidades profissionais preconizadas na NIE 3;
- c) Identificar a percepção dos alunos sobre os resultados de aprendizagem proporcionados pela IES referentes aos valores, ética e atitudes profissionais preconizados na NIE 4;
- d) Verificar se existem diferenças significativas nas percepções dos alunos, entre as áreas de competências de cada NIE e entre as NIE.

1.4 JUSTIFICATIVA

Dado que mais de 120 países exigem o uso da *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS) para elaboração das demonstrações financeiras (IFRS Foundation, 2016) e

considerando a adoção das referidas normas no Brasil a partir de 2008, é possível constatar que o processo de convergência aos padrões globais de contabilidade é uma realidade. Por conseguinte, é oportuna a reflexão sobre o desenvolvimento, aplicação e implicações desta convergência, bem como as suas consequências para a educação em contabilidade. Para que a adoção global das IFRS tenha êxito, é crucial construir, não somente uma infraestrutura de professores com conhecimentos na sua aplicação, mas também capazes de desenvolver nos alunos capacidades fundamentais para uma abordagem baseada em princípios (Jackling, 2013).

Desse modo, ao considerar as exigências de um novo perfil profissional compatível com os julgamentos e estimativas requeridas para a aplicação das IFRS, este estudo possibilita repensar a importância da educação contábil no Brasil, de forma que estejam em consonância com as mudanças ocorridas no ambiente de trabalho. Alinhadas a esse pensamento, evidenciam-se as orientações emitidas pelo IFAC, cuja finalidade é explorar novas formas de encorajar, apoiar e garantir que os países em desenvolvimento tenham a capacidade de responder de forma flexível e abrangente às oportunidades de reforma na educação e na prática contábil (Needles Jr. et al., 2001).

As normas emitidas pelo IFAC contemplam um *framework* de padrões internacionais de educação para os profissionais da contabilidade e estabelece, por meio das NIE 2 – Competências Técnicas, NIE 3 – Habilidades Profissionais e NIE 4 - Valores, ética e atitudes profissionais, o conjunto de competências profissionais que precisam ser adquiridas para ingressar na profissão. Reforça-se, também, que além da importância dessas normas no contexto contemporâneo, o Brasil como país membro do IFAC representado pelo CFC e IBRACON, se compromete a adotar as Normas Internacionais de Educação por meio do *Statements of Membership Obligations* (SMO), devendo, portanto, atribuir esforços para a adequação a essas normas.

Com base no exposto e nos conceitos de competência explorados, torna-se significativo verificar se os resultados de aprendizagem preconizados nas NIE 2, 3 e 4 são proporcionados pelas IES na graduação em Ciências Contábeis, sob a ótica dos alunos concluintes. De Lange et al. (2006) afirmam que sendo o aluno a principal parte interessada dentro de qualquer processo de aprendizagem, é importante que esforços para investigar questões que contemplem suas percepções sejam empreendidos.

Assim, o presente estudo traz contribuição para a área acadêmica, uma vez que não foram identificados trabalhos anteriores na literatura nacional que tratam sobre as percepções

dos alunos formandos do curso de Ciências Contábeis sobre as competências técnicas, habilidades profissionais e valores, ética e atitudes que foram proporcionadas pelas IES, sob a perspectiva das Normas Internacionais de Educação.

Dessa forma, os achados desta pesquisa possibilitam verificar a aderência ao *framework* estabelecido pelas NIE 2, 3 e 4 e, por consequência, com o elenco de competências profissionais adequadas ao novo ambiente de trabalho e às empresas, sendo oportuno ao meio prático, já que a formação recebida na graduação irá impactar no modo de atuação destes profissionais no mercado de trabalho.

Neste sentido, e considerando a importância do profissional contábil na sua atribuição de elaborar e fornecer informações úteis aos diversos usuários para tomada de decisão, essa pesquisa se justifica também no âmbito social, pela sua preocupação em identificar se a formação desses futuros profissionais tem abrangido além das competências técnicas, os campos das habilidades profissionais e dos valores, ética e atitudes.

Por fim, com a identificação dos resultados de aprendizagem, áreas de competências e normas que os alunos notam maior ênfase, é possível constituir um *feedback* para as instituições de ensino para que estas desenvolvam políticas educacionais voltadas para as áreas que tem sido pouco desenvolvidas, além de auxiliar no estabelecimento de novas abordagens e metodologias de ensino, como também na elaboração das matrizes curriculares, com foco no profissional que pretendem formar.

1.5 DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa delimita-se na análise da percepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis, a respeito dos resultados de aprendizagem proporcionados por três universidades situadas nas cidades de Londrina, Maringá e Cianorte do Estado do Paraná. Esses resultados de aprendizagem foram verificados sob o prisma das Normas Internacionais de Educação (NIE) emitidas pelo IFAC, sendo as normas 2, 3 e 4 as quais tratam dos conhecimentos técnicos, habilidades profissionais e valores, atitudes e ética, necessários para a formação desse profissional e ingresso no mercado de trabalho.

1.6 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Esta pesquisa está organizada em cinco tópicos, sendo este primeiro de caráter introdutório que apresenta a contextualização e a questão de pesquisa, os objetivos almejados, a justificativa para a realização da pesquisa e a sua delimitação.

Em seguida, apresenta-se a fundamentação teórica necessária para a compreensão do contexto da pesquisa e para o embasamento dos resultados encontrados. Assim, inicia-se com a elucidação do processo de convergência às normas internacionais e seus impactos no meio prático e na educação em contabilidade. Posteriormente são abordados os conceitos de competência, evidenciados pelos principais autores que dissertam sobre o tema.

São apresentadas também as principais propostas de formação do contador, partindo das Diretrizes Curriculares Nacionais que orientam os conteúdos, competências e habilidades que devem ser abrangidas nos cursos de Ciências Contábeis no Brasil e posteriormente apresentam-se os conteúdos recomendados pela UNCTAD/ISAR/ONU, na proposta de um Currículo Mundial. Estudos relevantes como os da *Global Accountancy Education (GAE)* e da *Pathways Commission* também são evidenciados no intuito de demonstrar a preocupação em nível internacional sobre os aspectos que tangem a formação do profissional contábil, culminando com as Normas Internacionais de Educação emitidas pelo IFAC, órgão de grande representatividade no meio contábil, e que norteiam esta pesquisa.

Na sequência é demonstrado o método de pesquisa, que vai desde a elaboração e validação do instrumento de pesquisa, até a operacionalização da coleta de dados e os métodos empregados para sua análise. Por fim, evidencia-se a Análise dos Dados, com a discussão dos principais aspectos encontrados e as Considerações Finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE: IMPLICAÇÕES PRÁTICAS E NO ENSINO CONTÁBIL.

A harmonização das práticas contábeis proporcionou uma alteração relevante no cotidiano dos profissionais de contabilidade, que visavam apenas à aplicação e obediência das normas contábeis locais, ocasionando em uma limitação do pensar. Estes profissionais passaram então a ter que atender e entender práticas de naturezas mais subjetivas de forma a interpretá-las (Iudícibus & Lisboa, 2007; Ferreira, Lagioia, Carvalho & Santos, 2013). A mudança de uma contabilidade baseada em regras (*rules*) para uma contabilidade baseada em princípios (*principles*) aumentou o grau de julgamento exigido dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis. Consequentemente, tais profissionais passaram a possuir grande responsabilidade na seleção e aplicação das premissas e estimativas contábeis (Ernst & Young Terco & Fipecafi, 2011).

A respeito das mudanças na prática profissional em razão da convergência às normas internacionais, Grecco, Formigoni, Geron & Segura (2013) realizaram uma pesquisa que buscou identificar as principais dificuldades na implantação das novas práticas contábeis brasileiras segundo a percepção dos profissionais de contabilidade e finanças de empresas sediadas no Brasil. Observou-se que a falta de suporte de sistemas de informação, a falta de profissional qualificado para a implantação e o aumento no trabalho operacional foram os que mais impactaram na empresa.

Grecco et al. (2013) enfatizam que esta percepção relaciona-se à mudança de foco da contabilidade societária brasileira, uma vez que os profissionais da contabilidade e o sistema de informação utilizado até então estavam muito voltados para a contabilidade tributária e isso acabou dificultando a adoção das normas internacionais. Um fato que corrobora para esse entendimento, identificado na pesquisa realizada pelos autores, é que em relação à percepção dos respondentes quanto ao reconhecimento, mensuração e divulgação de itens contábeis, o imobilizado foi citado como o que causou o maior impacto. Isso porque o imobilizado é um dos itens que sempre teve tratamento específico pelas normas tributárias brasileiras.

Na mesma vertente, o estudo realizado por Ferreira et al (2013) objetivou investigar a percepção dos profissionais de contabilidade na Região Metropolitana do Recife sobre o

processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Os principais resultados da pesquisa mostraram que 74% dos respondentes ainda não se sentiam suficientemente preparados para o processo de convergência contábil, embora reconheçam a sua importância no processo (94% dos respondentes). Em relação aos aspectos de tomada de decisões pelos contadores, concernentes a avaliação de ativos e passivos de acordo com as normas, mais da metade dos respondentes dizem não se sentir aptos para tal. Este resultado acentua a ideia de que os contadores precisam de atualização e formação para estarem devidamente preparados para essa demanda.

Em análise das principais mudanças organizacionais ocorridas com o processo de implementação do IFRS, Boscov (2013) identificou que, embora a implementação das normas não tenha impactado de forma direta a cultura das organizações, houve alterações nas estruturas das companhias, integração das áreas e melhor conhecimento da organização, além de uma aproximação da área contábil com o investidor. Além disso, foram detectadas grandes mudanças em sistemas, uso de informações gerenciais e alterações importantes no perfil profissional, exigindo uma requalificação face ao aumento da complexidade do trabalho desenvolvido pelo contador.

A padronização das normas contábeis remete às várias mudanças no papel do profissional de contabilidade e espera-se que a atuação desses profissionais funcione como parceiros de negócios e agentes de mudanças (Ferreira et al., 2012). Assim, pode-se dizer que a adoção do IFRS pelas companhias brasileiras no ano de 2010 foi um marco na contabilidade brasileira.

2.1.1 Os impactos da convergência na Educação Contábil

Conforme Faria e Queiroz (2009), um dos desafios trazidos pela harmonização dos padrões contábeis está relacionado à formação do profissional contábil. Segundo os autores, para que a harmonização exista, de fato, é essencial manter pessoal qualificado para elaborar os relatórios financeiros de acordo com os padrões contábeis internacionais.

Passos (2004) enfatiza que o ensino contábil por muitos anos enfocou o conhecimento técnico, baseado em uma legislação que obrigavam com que as empresas mantivessem seus registros contábeis e que para elaborá-los fosse necessário um contador. No entanto, com o

surgimento do curso superior em contabilidade inicia-se um movimento de mudança, com a difícil missão de mudar a visão tecnicista da área.

Nesse sentido, o processo de convergência para as normas contábeis internacionais implicou, também, em mudanças educacionais, uma vez que configurou em uma nova cultura contábil nos países que aderiram ao processo e, principalmente, naqueles países em desenvolvimento e que não possuíam tradição no mercado de capitais (Pereira, Niyama & Freire, 2012).

A natureza das normas IFRS baseada em princípios e as noções relacionadas com a flexibilidade e julgamento, exercem um efeito sobre a formação e as habilidades profissionais dos contabilistas e auditores. Isso significa dizer que a educação contábil terá que dar menos ênfase a memorização de regras e mais ênfase na compreensão, principalmente, do arcabouço teórico (Carmona, & Trombetta, 2008; Pereira, Niyama & Freire, 2012). Para Carvalho e Salotti (2013) lidar com as IFRS requer uma gama de conhecimentos especializados, tais como métodos quantitativos, matemática financeira e finanças corporativas. Nesse âmbito, ressalta-se também a necessidade de adaptação a um ensino que valorize a visão crítica das normas baseada em princípios, aliando-se a contabilidade financeira à gerencial (Araujo, Cornacchione, Reginato & Suzart, 2014; Bandyopadhyay & Mcgee, 2012).

Sunder (2010) afirma que o exercício de julgamento é uma característica da profissão. A mudança de uma abordagem baseada em regras para normas baseadas em princípios não serve para respostas do tipo “preto e branco” ou “certo ou errado”. Assim, Barth (2008) e Sunder (2010) enfatizam que ensinar um conjunto de regras pode trazer um conforto para o professor e o aluno, mas acarreta desvantagens significativas, dentre as quais, a preocupação de que pessoas talentosas e capazes de pensar de forma subjetiva não serão atraídos para a profissão contábil. Além disso, o ensino contábil que enfatiza a memorização sobre o entendimento, potencializa a geração de uma paralisia na tomada de decisões quando os estudantes ou profissionais encontrarem situações não abrangidas pelas regras que aprenderam ou quando as regras se mostrarem ambíguas (Jackling, Howieson & Natoli, 2012; Sunder, 2010).

Os fatos retratados reforçam a importância do aprimoramento da educação para que as universidades não forneçam apenas conhecimentos técnicos, mas que capacitem o contador a pensar e tomar decisões, assumindo um perfil que está ligado a qualidade na prestação de serviços a nível internacional e o desenvolvimento de uma percepção crítica da realidade e dos fenômenos organizacionais (Lima, Costa & Santana, 2015). Nesse contexto, Mulatinho

(2007) reforça que é necessário preparar o aluno para ingressar no mercado de trabalho, o que significa não o tornar tão somente um mero reprodutor de métodos e técnicas. A gestão organizacional contemporânea requer do contador cultura geral, criatividade, habilidade no relacionamento interpessoal, abertura ao novo, busca do aprendizado e visão interdisciplinar (Mulatinho, 2007).

De acordo com Faria e Queiroz (2009) para que o profissional de Contabilidade esteja preparado e capacitado para conquistar e manter seu emprego, evoluir funcional e hierarquicamente, bem como administrar sua carreira, é importante que tenha tido uma formação que privilegie as habilidades de adaptação, de pesquisa e inovação. Estas habilidades precisam ser desenvolvidas por meio de ações e atitudes que permitam ao profissional identificar e ajustar-se às exigências do mercado, em constante evolução. Portanto, o processo de convergência e de transição para as IFRS não só coloca uma enorme pressão sobre os educadores de contabilidade para se tornar proficientes no ensino de um novo conjunto de normas, mas também em mudar seu método de ensino a partir principalmente de ferramentas analíticas para ferramentas mais amplas, que ajudem a construir habilidades na aplicação de julgamento estratégico e para identificar a substância dos eventos econômicos (Bandyopadhyay & Mcgee, 2012).

Assim, o profissional dependerá muito da qualidade do ensino superior que receber e é seu dever procurar a Instituição de Ensino Superior (IES) que melhor contribua para seu desenvolvimento profissional. Por outro lado, em um mercado competitivo e regulamentado, como é o do Ensino Superior, caberá à referida IES a atribuição de desenvolver e adequar seus cursos à realidade de um mundo cada vez mais globalizado (Faria & Queiroz, 2009).

Coetzee e Schmulian (2011) descrevem como uma abordagem baseada em princípios exige que os educadores adotem vários métodos inovadores de pedagogia para desenvolver a capacidade de julgamento dos alunos. Métodos de ensino devem abranger as simulações, jogos empresariais, aprendizagem baseada em problema, aprendizagem baseada em cooperação, bem como estudos de caso com soluções alternativas. Como tal, o papel do educador de contabilidade é deslocado para um ambiente de pedagogia centrado no aluno (Jackling, 2013).

Jackling (2013) ilustra os artigos de uma seção especial do *Issues in Accounting Education* (IAE) que retratam a experiência de educadores de oito países no ensino da IFRS: Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Rússia, África do Sul e Reino Unido. O intuito foi mostrar as mudanças significativas na abordagem de ensino quando há a adoção pelo país

das normas internacionais de contabilidade e servem como uma ilustração da complexidade e da enormidade da tarefa em adotar um conjunto global de normas de contabilidade.

Foi constatado que, em específico, as dificuldades nas experiências do Brasil, China, África do Sul e a Rússia consistem, principalmente, nas diferenças contextuais de cultura, língua e fatores políticos, as quais afetam não somente no processo de adoção dos IFRS, mas implicam também em desafios aos educadores no ensino de contabilidade nestes padrões. As principais conclusões foram que, embora seja difícil generalizar, as IFRS proporcionaram uma oportunidade para os educadores de repensar e examinar criticamente a sua abordagem de ensino (Jackling, 2013).

De acordo com Jackling et al. (2012), os impactos potenciais no ensino de contabilidade nos diversos países estão relacionados com o seu ponto de partida, ou seja, o estágio de desenvolvimento em que as normas locais se encontravam quando começaram o processo de adoção das normas internacionais. Por exemplo, antes da adoção do IFRS, alguns países já tinham sofisticados mecanismos contábeis e GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) nacionais bem estabelecidos, como é caso da Austrália e Reino Unido, o que não culminou em um impacto significativo na mudança de abordagens de aprendizagem.

Particularmente no Brasil, a adoção das IFRS representou uma verdadeira revolução na abordagem do ensino da contabilidade (Carvalho & Salotti, 2013). Antes de 2008, de acordo com Carvalho e Salotti (2013), havia poucos conceitos relacionados aos relatórios financeiros, sendo que a ênfase da prática contábil estava em seguir regras, principalmente, as fiscais e não havia praticamente nenhum debate sobre a divulgação. Para os autores, o afastamento do *code law* e da filosofia inspirada na tributação em favor da abordagem baseada em princípios continua sendo o maior desafio educacional para professores e alunos e nos remete à reflexão das competências necessárias para atuar neste contexto.

2.2 OS CONCEITOS DE COMPETÊNCIA

O termo competência é amplamente discutido na literatura sem que, de fato, seja alcançado um consenso. Isso porque o termo competência faz parte da linguagem comum, mas também está associado, em cada uma das ciências humanas e sociais, a um conceito mais elaborado, se inserindo no campo conceitual específico da disciplina em questão (Perrenoud, 2013). Dessa forma, a competência pode ter tanto um sentido jurídico (competência de um

tribunal), como pode estar ligado a uma forma de erudição e a amplos conhecimentos em um domínio particular de *expertise* (Scalon, 2015). A definição de competências, então, é dada de diversas maneiras, tal qual é a diversidade das áreas de conhecimento, sendo termo polissêmico em seu uso corrente (Dutra, Hipolito & Silva 2000; Fleury & Fleury, 2001; Perrenoud, 2013, Scalon, 2015).

Em uma vasta pesquisa na literatura, Scalon (2015) remete às expressões mais encontradas para designar competência, sendo: qualidade global da pessoa; integração apropriada dos saberes, saber-fazer e saber-ser; sistema de conhecimentos conceituais e procedimentais; estado da pessoa; capacidade de transferir; conjunto integrado de habilidades; capacidade de ação, etc.

As competências profissionais foram estudadas, inicialmente, na área da psicologia por McClelland que, em seu artigo *Testing for Competence Rather than for Intelligence* de 1973, propõe o uso de “testes de competência” em vez de testes de QI para efeitos de seleção, argumentando que testes de inteligência não são confiáveis para prever o sucesso na profissão. McClelland (1973) definiu competência como uma característica subjacente a uma pessoa, que é, casualmente, relacionada ao desempenho superior na realização de uma tarefa ou em determinada situação.

Dutra (2004) cita que outro expoente na estruturação do conceito é Boyatzis (1982) que a partir da caracterização das demandas de determinado cargo na organização, procura fixar ações ou comportamento efetivos esperados. Ele relaciona a competência com questões como a entrega da pessoa para o meio no qual se insere e à percepção de que o contexto é fundamental para que a pessoa possa esboçar comportamentos aceitáveis (DUTRA, 2004, p. 22).

Neste aspecto, Dutra, Hipólito e Silva (2000) ressaltam que a competência é a capacidade de a pessoa gerar resultados dentro dos objetivos estratégicos e organizacionais da empresa, traduzindo-se pelo mapeamento do resultado esperado (*output*) e do conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessários para o seu atingimento (*input*).

Sob o ponto de vista de Dutra (2004), o conceito de competência pode ser dividido em duas linhas: (a) a competência entendida como o conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessárias para a pessoa exercer o seu trabalho; (b) a competência entendida como entrega da pessoa à organização.

Já Tardif (2008) propõe uma definição de que a competência é um sistema de conhecimentos, tanto declarativos (do que se trata), quanto condicionais (o quando e o

porquê) ou processuais (o como), organizados em esquemas operatórios e permitindo, no interior de um conjunto de situações, não apenas a identificação de problemas, mas também a sua resolução por meio de uma ação eficaz. (Tardif, 2008, p. 31)

Perrenoud (2013, p. 48) cita que Rey (2004) propõe uma distinção entre competências de diferentes níveis, das mais simples às mais complexas. Elas estariam divididas da seguinte forma:

- a) As competências de primeiro grau, que são procedimentos automatizados ou rotinas que o indivíduo realiza quando se encontra diante de elementos de situação ou sinais pré-estabelecidos.
- b) As competências de segundo grau, ou competências elementares, que exigem que do indivíduo a interpretação de uma situação nova, para que ele possa escolher o procedimento conveniente.
- c) As competências de terceiro grau, ou competências complexas, quando não se trata apenas de escolher, mas de combinar, de forma coerente, os procedimentos básicos tendo também como fundamentação a leitura de uma situação nova.

Apesar da identificação de diversas e complementares definições do termo competência, observa-se um consenso a respeito do conceito de **mobilização de recursos em uma situação problema**, tanto no âmbito educacional como do trabalho. Essa constatação é evidenciada a partir dos conceitos dados por diversos autores, conforme o Quadro 1:

Definições de competência	Referência
A possibilidade, para um indivíduo, de mobilizar de maneira interiorizada um conjunto integrado de recursos em vista de resolver uma família de situações-problema .	Rogiers (2000 como citado em Scalon, 2015)
Saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar , integrar, transferir conhecimentos, recursos e habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo.	Fleury & Fleury (2001)
É o poder de agir com eficácia em uma situação, mobilizando e combinando, em tempo real e de modo pertinente, os recursos intelectuais e emocionais.	Perrenoud (2013)
É saber mobilizar e combinar, de modo pertinente, um conjunto de recursos para administrar uma situação profissional complexa.	Le Boterf (2003)
É a intervenção eficaz nos diferentes âmbitos da vida mediante ações nas quais se mobilizam , ao mesmo tempo e de maneira inter-relacionada, componentes atitudinais, procedimentais e conceituais.	Zabala e Arnau (2014)

Quadro 1 - Definições de competência

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

Quanto aos recursos (ou componentes) em referência, entende-se que se tratam tanto dos recursos internos, aqueles que o indivíduo tem dentro de si, e que de certa maneira estão

registrados na sua memória; como os recursos externos, sejam eles documentos, ferramentas, computadores, etc. (Perrenoud, 2013). Apesar dos recursos externos serem necessários para a execução de uma tarefa, a ênfase é dada ao desenvolvimento dos recursos internos, já que os recursos externos não apresentam nenhuma utilidade se o ator não souber usá-los.

Assim, Perrenoud (2013) destaca que os recursos internos podem ser divididos em três categorias e se referem aos saberes, habilidades e outros recursos. Nessa perspectiva, o autor distingue os saberes como:

- Saberes declarativos ou modelos da realidade;
- Saberes processuais ou saber como fazer, que envolve métodos e técnicas;
- Saberes condicionais, ou seja, saber quando intervir de uma determinada maneira.

Perrenoud (2013) entende que os debates sobre a noção de saber ainda não resultaram em um consenso, uma vez que pode ser entendido como uma representação de mundo e de si próprio, ou ser considerado como todos os elementos cognitivos que fundamentam a ação. Aqui, se situaria a difícil distinção entre saberes e habilidades. Apesar das divergências entre pesquisadores, Perrenoud (2013, p. 49) atribui à habilidade a definição de “operações ou esquemas que podem funcionar como recursos a serviço de múltiplas competências”, entendendo a habilidade como o domínio de uma operação específica que, sozinha, não seria suficiente para enfrentar um conjunto de parâmetros a serem geridos.

A terceira categoria de recursos citado por Perrenoud (2013) abrange as atitudes e posturas; valores, princípios e normas; relações com o saber, com a ação, com o outro, com o poder; e recursos emocionais e relacionais. Assim, os recursos desta categoria estão mais ligados aos valores, identidades e preferências, sendo a análise destes algo mais complexo e que envolve aspectos filosóficos e éticos (Perrenoud, 2013).

Nesta mesma concepção, Le Boterf (2003) distingue os recursos em “saberes”, “saber-fazer” e “saber-ser”. Os “saberes” na visão de Le Boterf (2003) são constituídos de saberes teóricos que servem para entender um fenômeno, um objeto, uma situação, uma organização ou um processo e onde se encontram os conceitos, conhecimentos disciplinares, conhecimentos organizacionais e conhecimentos racionais; saberes do ambiente (meio), que se refere ao saber em relação a um contexto, ou seja, dão a faculdade de conhecer não só métodos e técnicas, mas o âmbito no qual se inserem; e os saberes procedimentais, que visam descrever como deve ser feito, como proceder para, isto é, são saberes descritos com vistas a uma ação a ser realizada.

Os saber-fazer, por sua vez, abrange: os saber-fazer formalizados, constituídos por condutas, métodos ou instrumentos dominados pelo profissional na aplicação prática, ou seja, são habilidades, capacidades para realizar operações; o saber-fazer empírico, que é o saber oriundo da ação e compreende as lições tiradas da experiência prática; e o saber-fazer cognitivo que corresponde às operações intelectuais necessárias à formulação, à análise e a à resolução de problemas, à concepção e à realização de projetos, à tomada de decisão, à criação ou à invenção.

Por fim, o saber ser, que envolve as aptidões ou qualidades pessoais. Le Boterf (2003) indica que esses são os recursos mais difíceis de expressar e descrever e são resultantes da interação entre uma personalidade e uma situação específica. São aquelas qualidades esperadas em uma situação profissional, ou seja, uma qualidade contextualizada. Está relacionada à maneira como uma atividade deve ser realizada, os critérios almejados do modo de proceder em uma situação.

Zabala e Arnau (2014) dispõem de um entendimento bem similar à noção dos saberes, porém, situando as três esferas que formam a competência em componentes conceituais (saber), procedimentais (saber-fazer) e atitudinal (ser). Assim, os componentes conceituais estão ligados aos conhecimentos, à aprendizagem teórica, que engloba fatos, conceitos e princípios; os componentes procedimentais se referem às habilidades, técnicas, estratégias e métodos e os componentes atitudinais, relacionados à forma de ser da pessoa, ou seja, à predisposição e à forma de agir em uma determinada situação.

Conforme Zabala e Arnau (2014, p. 42), para ser competente, é necessário

dispor de conhecimentos (fatos, conceitos e sistemas conceituais), embora eles não sirvam de nada se não os compreendemos nem se não somos capazes de utilizá-los. Para isso devemos dominar um grande número de procedimentos (habilidades, técnicas, estratégias, métodos, etc.) e, além disso, dispor da reflexão e dos meios teóricos que os fundamentem. A melhoria da competência implica a capacidade de refletir sobre sua aplicação, e para alcançá-la, é necessário o apoio do conhecimento teórico.

Brandão (2009) e Durand (2006) se referem às dimensões da competência, constituídas de conhecimentos, habilidades e atitudes, que podem ser entendidos como fatores disposicionais da pessoa, constituindo bases para seu desempenho ou para a expressão de competências no trabalho. Para os autores, o conhecimento corresponde a uma série de informações assimiladas e estruturadas pelo indivíduo, as quais lhe permitem entender o mundo, enquanto a habilidade se refere ao saber como fazer algo, ou seja, diz respeito à

capacidade da pessoa de fazer uso produtivo do conhecimento que detém, de instaurar conhecimentos armazenados em sua memória e utilizá-los em uma ação. Já as atitudes são estados complexos do ser humano, uma predisposição do indivíduo para reagir positiva ou negativamente à uma situação (Brandão, 2009).

No que diz respeito à competência profissional, de forma específica na carreira de contador, o IFAC (2016) traz a definição de que esta é a integração de competências técnicas, habilidades profissionais e valores, ética e atitudes. O IFAC (2016) entende como competências técnicas o conjunto de conhecimentos da área contábil que devem ser adquiridos pelos alunos e demonstrados no final da graduação, os quais, por sua vez, devem ser aplicados e integrados às habilidades profissionais, que estão relacionadas ao comportamento do profissional no âmbito do trabalho e envolve habilidades intelectuais, pessoais, interpessoais, de comunicação e organizacionais. Da mesma forma, devem aliar-se aos valores, ética e atitudes, que se referem à conduta profissional do contador, ou seja, ao agir com ceticismo, com compromisso ao interesse público e de acordo com os princípios éticos da profissão.

Diante dos conceitos apresentados, é possível que seja traçado um paralelo entre os significados atribuídos pelos diversos autores a respeito dos recursos/componentes/dimensões que constituem a competência, os quais são apresentados de forma sintética no Quadro 2.

		Referências				
		Perrenoud (2013)	Le Boterf (2003)	Zabala e Arnau (2014)	Brandão (2009) e Durand (2006)	IFAC (2017)
Competência é constituída por:	Saberes	Saberes	Componentes Conceituais	Conhecimentos	Competências Técnicas	
	Habilidades	Saber Fazer	Componentes Procedimentais	Habilidades	Habilidades Profissionais	
	Outros recursos	Saber ser	Componentes Atitudinais	Atitudes	Valores, ética e valores profissionais	

Quadro 2 - Síntese dos recursos/componentes/dimensões que constituem a Competência.

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

Analisando esses conceitos, é possível observar que existem várias coincidências nos três grandes domínios estabelecidos, relacionados aos campos do saber, do ser e do saber fazer. Para os dois primeiros, é utilizado na maioria dos casos os termos conhecimentos e atitudes, respectivamente. O mais controvertido, no entanto, está relacionado ao saber fazer, pois nele podem ser situadas desde habilidades muito simples até estratégias muito complexas (Zabala & Arnau, 2014).

No entanto, independente das divergências de nomenclatura encontrada nos tipos de recursos que compõem a Competência e na forma que estes autores entendem cada um deles, todos são unânimes em afirmar que a ação competente depende da mobilização desses recursos em um contexto. Assim, dispor de recursos é apenas uma condição necessária da competência (Le Boterf, 1994 como citado em Perrenoud, 2013). Scalon (2015) explica que o termo mobilização quando aplicado ao comportamento humano, diz respeito ao fato de que para enfrentar um desafio ou resolver um problema, o indivíduo apela para todos os recursos de que dispõem, tanto seus, quanto aqueles que o cerca. Segundo o autor, “essa mobilização de recursos está no coração da definição de competência” (Scalon, 2015, p. 146).

Isso que dizer que para que a competência seja aplicada em uma determinada situação, é necessária, portanto, a mobilização desses componentes/recursos de forma interligada. Nesse sentido, Ramirez (2003) enfatiza que não é possível analisar a competência separadamente, pois “na vida real” é muito difícil percebê-las distintas umas das outras, uma vez que todas elas compõem um só contexto, ou seja, uma identidade pessoal. Esse conceito de inter-relacionamento é mais bem compreendido se observada a Figura 1.

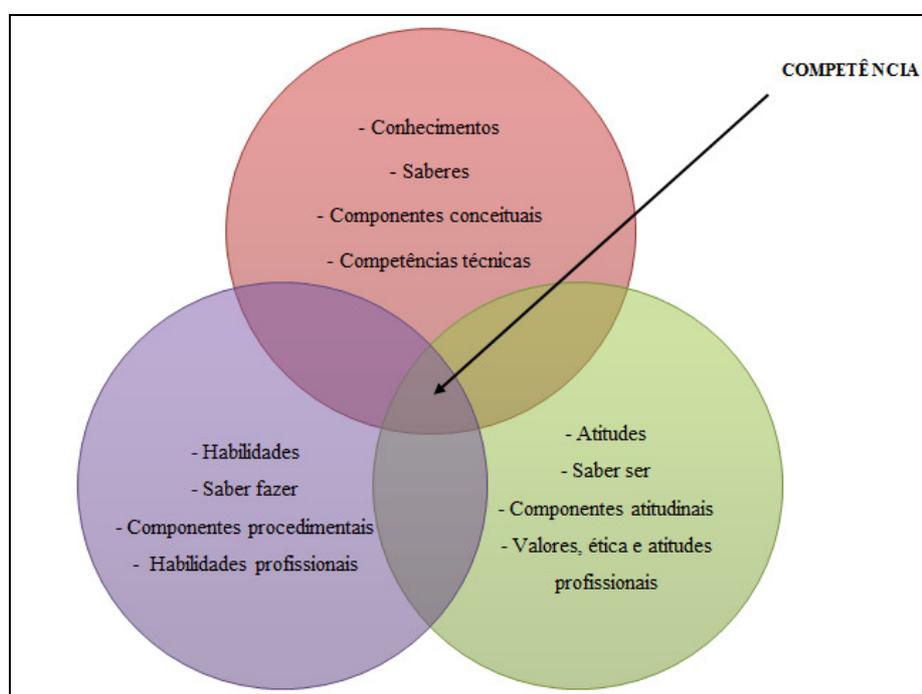


Figura 1 - A formação da Competência

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

Nesse aspecto, a competência seria, então, a combinação dos recursos que a constituem. Segundo Zabala e Arnau (2014), ao analisar qualquer ação competente, ou seja, qualquer competência, verifica-se que não há nenhuma ação humana em que esses elementos

apareçam de forma separada, pois é impossível responder a qualquer problema da vida sem dispor, ao mesmo tempo, de conhecimentos e do domínio de procedimentos, utilizando de estratégias e habilidades sobre componentes factuais e conceituais, os quais são dirigidos por pautas ou princípios de caráter atitudinal. Perrenoud (2013), por sua vez, prefere a imagem de sinergia, no sentido de trabalhar em conjunto, uma vez que se os recursos não cooperarem entre si, não se articularem e não se complementarem, a ação não será eficaz.

Considerando esses aspectos no âmbito profissional, Le Boterf (2003) ratifica que a lógica de integração dos saberes, do saber-fazer e dos comportamentos se estabelece em função das exigências da situação de trabalho. Isto porque diante da complexidade e da incerteza contidas em estruturas empresariais heterogêneas e flexíveis, as organizações dispõem cada vez mais de homens e mulheres capazes de enfrentar o inédito e a mudança permanente, isto é, o profissional deve ser aquele que, dotado de recursos, é capaz de mobilizá-los para administrar uma situação complexa (LE BOTERF, 2003).

Tendo em vista essa demanda e a necessidade de que esses profissionais sejam preparados e dotados de competências, é necessário voltar os olhares para o sistema educacional e para a formação desses profissionais. Neste sentido, Perrenoud (2013) tece uma crítica às instituições de ensino no tocante à formação profissional. Ressalta que, em setores mais dinâmicos, as próprias empresas criam os seus dispositivos de formação e desenvolvimento profissional, pois de certo modo, elas deixaram de esperar, do sistema educacional, uma reatividade à altura do ritmo das evoluções econômicas e tecnológicas. Reforça, ainda, que atualmente o mundo econômico espera da escola apenas uma relação com as competências, mais do que competências precisas, já que estas ficariam ultrapassadas antes mesmo do sistema educacional decidir desenvolvê-las.

Scalon (2015, p. 33) assevera que esse olhar crítico posto sobre o sistema educativo e sobre sua eficácia traz a luz algumas preocupações que justificam uma reforma em profundidade: as exigências do mundo moderno, a pouca motivação para estudar ou para aprender e a dificuldade dos indivíduos em utilizar seus conhecimentos e seu “saber-fazer”. Afirma que uma das soluções privilegiadas em vários países e em diversos estabelecimentos de formação consiste em remodelar os programas adotando uma abordagem por competências, onde os alunos são levados a trabalhar em situações significativas que se aproximam daquelas da vida cotidiana (Scalon, 2015, p. 34).

Assim, para que um ensino seja baseado em competências, considerando seus construtos completos, eminentemente de caráter processual, com aplicações infinitas em

função dos múltiplos contextos e das diferentes realidades e, conseqüentemente, de difícil análise a partir de sua globalidade (ZABALA & ARNAU, 2017), é necessário pensar sobre as aprendizagens dos distintos componentes que configuram qualquer competência. Para isso, é preciso saber quais devem ser suas finalidades, ou seja, o resultado que se espera ao final da aprendizagem.

No contexto de formação profissional, isto se relaciona à noção de padrão. Conforme Scalon (2015, p. 167), “os padrões foram apresentados como uma nova maneira de exprimir as expectativas que o sistema educativo deve satisfazer em todos os níveis de formação”, isto é, visa elevar o nível de aprendizagem dos alunos em relação àquilo que é esperado. Assim, os padrões designam objetivos a serem perseguidos ou resultados a serem atingidos no fim de um período de aprendizagem. Na esfera do ensino da contabilidade, observam-se as Diretrizes Curriculares Nacionais e os organismos internacionais que buscam a definição desses padrões de formação, como será visto adiante.

2.3 PROPOSTAS DE FORMAÇÃO DO CONTADOR: ORIENTAÇÕES CONTIDAS NAS DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS E PROPOSTAS POR ÓRGÃOS INTERNACIONAIS

No Brasil, o Ministério da Educação por meio de deliberações da Câmara de Ensino Superior – CES do Conselho Nacional de Educação – CNE, estabelece as diretrizes curriculares nacionais (DCN) para o curso de graduação em Ciências Contábeis. A DCN fornece orientações para que seja estabelecida a matriz curricular do curso, indicando de forma mais abrangente as competências e habilidades que os alunos deverão adquirir e os conteúdos que deverão ser abordados, de forma mais genérica. Por sua vez, o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR foca nas áreas técnicas que um indivíduo deve dominar para se tornar um contador profissional. Intenciona ser um guia, ou seja, não pretende que os conteúdos elencados sejam adotados integralmente, mas, ser base para a elaboração dos currículos.

Esta seção tem por objetivo demonstrar as orientações contidas na DCN e as propostas pelo currículo mundial, bem como, abordar os estudos desenvolvidos pelo *Global Accountancy Education* (GAE) e pela *Pathways Commission*, sendo o primeiro desenvolvido a partir das Normas Internacionais de Educação e o segundo que objetiva estudar a estrutura do

ensino superior para a formação profissional do contador e assim, formular recomendações para o ensino contábil.

2.3.1 Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis

No Brasil, as diretrizes e bases da educação nacional são estabelecidas pela Lei nº 9.394/1996 (Lei das Diretrizes e Bases – LDB), compreendendo todos os níveis da educação escolar, que são compostas pela educação básica, formada pela educação infantil, ensino fundamental e ensino médio e pela educação superior. No que diz respeito à educação superior, a Lei nº 9.394/1996 estabelece que esta tem por finalidade, entre outras, a de estimular o pensamento reflexivo e formar diplomados nas diferentes áreas do conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira e colaborar na sua formação contínua.

No entanto, para elaboração de seus currículos, as instituições de ensino superior - IES devem seguir as orientações contidas nas diretrizes curriculares para os cursos de graduação, propostas pelo Ministério da Educação e deliberadas pela Câmara de Ensino Superior – CES do Conselho Nacional de Educação – CNE. O CNE/CES entende que

os cursos de graduação precisam ser conduzidos, através das Diretrizes Curriculares, a abandonar as características de que muitas vezes se revestem, quais sejam as de atuarem como meros instrumentos de transmissão de conhecimento e informações, passando a orientar-se para oferecer uma sólida formação básica, preparando o futuro graduado para enfrentar os desafios das rápidas transformações da sociedade, do mercado de trabalho e das condições de exercício profissional (Parecer CNE/CES nº 776 de 3 de dezembro de 1997).

Compreende ainda que as diretrizes curriculares devem contemplar elementos de fundamentação essencial em cada área do conhecimento, campo do saber ou profissão, visando promover no estudante a capacidade de desenvolvimento intelectual e profissional autônomo e permanente (PARECER CNE/CES nº 776/1997).

Assim, as diretrizes curriculares para os cursos de graduação devem contemplar: a) perfil do formando/egresso/profissional - conforme o curso, o projeto pedagógico deverá orientar o currículo para um perfil profissional desejado; b) competência/habilidades/attitudes; c) habilitações e ênfase; d) conteúdos curriculares; e) organização do curso; f) estágios e atividades complementares; e, g) acompanhamento e avaliação (Parecer CNE/CES nº

583/2001). Desta forma, evidencia-se que, ao aprovar as Diretrizes Curriculares Nacionais para os Cursos de Graduação, a intenção é orientar a organização curricular, mas garantindo a flexibilidade, a criatividade e a responsabilidade das instituições de ensino superior ao elaborarem suas propostas curriculares, por curso, conforme entendimento contido na Lei nº 10.172/2001, que estabeleceu o Plano Nacional de Educação – PNE, ao definir, dentre os objetivos e metas:

Estabelecer, em nível nacional, diretrizes curriculares que assegurem a necessária flexibilidade e diversidade nos programas oferecidos pelas diferentes instituições de ensino superior, de forma a melhor atender às necessidades diferenciais de suas clientelas e às peculiaridades das regiões nas quais se inserem (Lei nº 10.172 de 9 de janeiro de 2001, Cap. B, seção 4.3, item 11).

Especificamente, para a formação do profissional contábil em nível de graduação, as IES devem observar as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, instituída pela Resolução CNE/CES nº 10/2004. A referida Resolução em seu Art. 3º estabelece que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar que o futuro contador tenha capacidade de:

- I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;
- II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;
- III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação. (Resolução CNE/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004, Art. 3º)

A Resolução CNE/CES nº 10/2004, indica no seu Art. 4º, as competências e habilidades que devem ser desenvolvidas no curso de graduação para a formação profissional do contador. Já os conteúdos que devem ser contemplados nos projetos pedagógicos e na organização curricular do curso estão evidenciados no Art 5º da mesma Resolução. Tanto as competências e as habilidades, quanto os conteúdos são apresentados no Quadro 3 abaixo.

Item	Orientações das Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Ciências Contábeis
Competências e Habilidades	<p>I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;</p> <p>II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;</p> <p>III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;</p> <p>IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;</p> <p>V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;</p> <p>VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;</p> <p>VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;</p> <p>VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.</p>
Conteúdos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis	<p>I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;</p> <p>II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;</p> <p>III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.</p>

Quadro 3 - Orientações das Diretrizes Curriculares Nacionais quanto às competências, habilidades e conteúdos para o Curso de Ciências Contábeis

Fonte: Resolução CNE/CES nº 10/2004.

Silva (2014) salienta que as competências e habilidades esperadas do egresso e expressas nas DCN, evidenciam que a norma prioriza a formação do profissional com conhecimento contábil, principalmente financeiro e gerencial, para o contexto econômico, globalizado e impactado pelas tecnologias de informação e comunicação. Destaca também a importância da visão sistêmica e interdisciplinar do contador no exercício da função contábil e da responsabilidade na prestação de contas perante a sociedade, norteadas por valores e

atitudes que demonstrem seu papel de cidadão, sendo a sua ação permeada pela ética e qualidade.

Laffin (2002) comenta que considerando todo o percurso abarcado pela diversidade de leis, decretos-leis, normas e resoluções ainda atuais ou já revogadas, é possível observar que a contabilidade, desde a sua inserção no ensino por meio do ensino comercial e, mais tarde, no ensino superior, sempre acompanhou o cortejo do corpo legislativo. Relativamente à Resolução CNE/CES nº 10/2004, Laffin (2012) tece uma crítica, manifestando que o currículo estabelecido por essa Resolução, está organizado predominantemente com as contribuições dos conhecimentos das ciências socioeconômicas, fazendo com que os problemas mais amplos do mundo real sejam sublimados, ficando circunscritos à reflexão e à resolução de problemas somente no que se refere aos aspectos imediatos à organização. Ressalta ainda que a percepção de mundo, de sujeito e do fenômeno educativo fique restrita ao conjunto dos limites de sua formação técnica.

Observa-se, assim, que a formulação das diretrizes curriculares nacionais para o curso de Ciências Contábeis antecede aos movimentos ocorridos no Brasil a partir de 2008 com significativa mudança nos padrões contábeis e os consequentes reflexos no ensino contábil. Lemes e Miranda (2008) destacam que as habilidades propostas pela Resolução CNE/CES nº. 10/2004 estão alinhadas às práticas contábeis ocorridas naquela época no Brasil e que é importante observar as propostas mais contemporâneas como as do IFAC que estão mais direcionadas às práticas contábeis globais (IFRS).

Com vistas a entender o panorama da educação contábil no mundo e as principais orientações a respeito da formação do contador na atualidade, as seções seguintes exploram os estudos do *Global Accountancy Education (GAE)* e *Pathways Commission* e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

2.3.2 Currículo Mundial ONU

Riccio e Sakata (2004) apontam que a formação dos contadores tem sido uma preocupação constante dos organismos internacionais de Contabilidade, citando a ONU, que por meio de setores como o UNCTAD/ISAR, publicaram a proposta de um Currículo Modelo, também sugerido como um *benchmark* para os países em desenvolvimento.

A UNCTAD é um órgão ligado à ONU que promove a integração favorável ao crescimento dos países em desenvolvimento na economia mundial. Esta instituição trabalha com as questões enfrentadas por essas economias para sua inserção no comércio internacional. A UNCTAD possui um grupo de especialistas em padrões contábeis internacionais, denominado *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR). Este grupo auxilia países em desenvolvimento a aplicar as melhores práticas de transparência empresarial e contábil, a fim de facilitar os fluxos de investimento e desenvolvimento econômico (Campos & Lemes, 2012).

Campos e Lemes (2012) comentam que o grupo de trabalho ISAR ponderou que era necessário preparar um programa mundial que servisse como referência e permitisse reduzir o tempo e o custo de negociar acordos de reconhecimentos mútuos e, com isso, aumentar o comércio externo de serviços de contabilidade. Como consequência, o ISAR pediu à UNCTAD que prosseguisse seus trabalhos sobre a elaboração de um programa mundial de estudos e outros requisitos para contadores em cooperação com outros organismos pertinentes, como o IFAC, a Sociedade Árabe de Contadores Públicos e a Associação de Contadores Públicos Colegiados. O objetivo do currículo detalhado é descrever para a comunidade internacional as áreas técnicas que um indivíduo deve dominar para se tornar um contador profissional, para que estabeleçam qualificações similares aos padrões mundiais (UNCTAD, 2011).

De acordo com o UNCTAD (2011), o currículo detalhado é apenas uma parte de um sistema maior para criar um ponto de referência para as qualificações de profissionais de contabilidade e que permite melhorar sua função de servir a economia global. Os componentes de tal sistema incluem: a) conhecimentos e habilidades em geral; b) educação profissional (técnico); c) exames profissionais; d) A experiência prática; e) a formação profissional contínua; e f) um esquema de certificação.

A UNCTAD (2011) destaca ainda que a proposta de um currículo modelo foi desenvolvida para a comunidade internacional como um todo, a fim de promover a harmonização global dos requisitos de qualificação profissional. Assim, essa harmonização preencheria as lacunas nos sistemas nacionais de formação, reduziria o custo de acordos de reconhecimento mútuo e aumentaria os serviços de contabilidade para além das fronteiras nacionais. Portanto, o objetivo do currículo modelo de contabilidade da UNCTAD é servir de padrão, guia, qualificação mínima, regulamento voluntário, referência (*benchmark*) e base

para harmonização, visando fortalecer a profissão contábil em todo mundo e, assim, criar uma profissão capaz de oferecer seus serviços a nível mundial (Erfurth & Domingues, 2013).

A ONU não pretende que o currículo seja adotado integralmente, mas que sirva como base para as instituições de ensino superior formularem seus próprios currículos. Com a uniformização do ensino da contabilidade no mundo, é possível permitir ao futuro contador desempenhar suas funções em qualquer lugar do globo (Czesnat, Cunha & Domingues, 2009; Erfurth & Domingues, 2013).

A UNCTAD/ISAR dividiu os conhecimentos necessários para um curso de contabilidade em quatro grandes blocos e, em cada bloco, indicou módulos específicos para os estudos, conforme indicado no Quadro 4 a seguir.

1. Conhecimentos administrativos e organizacionais	2. Tecnologia de Informação	3. Conhecimentos básicos de Contabilidade, Auditoria, Tributação e áreas relacionadas	4. Nível optativo (avanzado) de contabilidade, finanças e conhecimentos afins
1.1 Economia. 1.2 Métodos Quantitativos e estatística para negócios. 1.3 Políticas gerais administrativas, estruturas básicas organizacionais e comportamento das organizações. 1.4 Funções e práticas gerenciais, 1.5 Marketing 1.6 Negócios Internacionais	2.1 Tecnologia de Informação (TI).	3.1 Contabilidade básica; 3.2 Contabilidade financeira; 3.3 Contabilidade Financeira avançada; 3.4 Contabilidade Gerencial – conceitos básicos 3.5 Tributação. 3.7 Sistemas de informação contábil. 3.8 Direito Empresarial 3.9 Fundamentos de Auditoria e asseguuração 3.10 Finanças e gestão financeira. 3.11 Integração dos Conhecimentos	4.1 Contabilidade financeira avançada e relatórios especializados para indústrias. 4.2 Contabilidade Gerencial avançada. 4.3 Contabilidade tributária avançada 4.4 Direito Empresarial Avançado 4.5 Auditoria avançada 4.6 Finanças e Gestão financeira avançada 4.7 Estágio em Contabilidade

Quadro 4 - Blocos de conhecimento definidos pelo UNCTAD/ISAR

Fonte: UNCTAD, 2011.

Com base no Quadro 4, nota-se uma congruência entre os blocos de conhecimentos propostos pelo currículo mundial, com os conteúdos de formação básica, formação profissional e formação teórico-prática propostos na DCN do curso de Ciências Contábeis. Estudos que buscaram verificar se os currículos de universidades brasileiras estão de acordo com o estabelecido no currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR constataram que os currículos dos cursos pesquisados possuem grande similaridade em relação ao currículo mundial (Riccio & Sakata, 2004; Magalhães & Andrade, 2006; Czesnat, Cunha & Domingues, 2009). Outra característica interessante constatada nestas pesquisas é que as

disciplinas do bloco “Tecnologias da informação” são as menos contempladas pelos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, o que está desalinhado às crescentes exigências nesta área integrada à contabilidade.

É importante ressaltar que à medida que órgãos como a ONU propõem a universalização dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, a busca pela harmonização ganha mais aliados (Czesnat et al., 2009). Além disso, a UNCTAD/ISAR (2011) enfatiza que o Currículo Modelo é um documento vivo e deve ser mudado quando necessário para garantir o cumprimento das Normas Internacionais de Educação do IFAC e refletir novos desenvolvimentos em questões profissionais, técnicos e econômicos, bem como atualizações em tecnologia.

2.3.3 Estudos do Global Accountancy Education (GAE)

Os estudos do *Global Accountancy Education* (GAE) tem como objetivo geral, promover o desenvolvimento profissional e acadêmico da educação em contabilidade em todo o mundo com seus elementos de qualificação, formação profissional, formação prática e desenvolvimento profissional contínuo. As pesquisas são desenvolvidas tendo as Normas Internacionais de Educação e as diretrizes do IAESB/IFAC como pontos de referência. Atualmente, são conduzidas pelo *Global Accountability Development Initiative* (GADI) e têm o financiamento da *United States Agency for International Development* (USAID). Conta também com o apoio da CARANA Corporation, Real NIVRA e Universidade de Leiden (Karreman, 2012).

Considerando as diferenças na educação contábil em todo mundo, em 1999 os antecessores do GADI começaram a reunir informações sobre a educação global para formação dos profissionais em contabilidade, resultando em 2002 na primeira publicação. A partir de 2002, diversas pesquisas foram publicadas:

- GAE 2002: “O impacto da globalização sobre a Educação Contábil”; refere-se a um estudo de classificação mundial. O projeto resultou na classificação da educação contábil baseada na análise de qualificação, educação e formação profissional de 34 organismos profissionais em 25 países. Os participantes da pesquisa vieram de institutos acadêmicos e profissionais e juntos abrangeram todas as áreas de conhecimento. A Fundação do Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade (IASCF) publicou os resultados da investigação

- GAEB 2005: "Referências para a Educação Contábil Global"; refere-se a um estudo de referência regional da educação contábil no Sudeste da Europa. O projeto resultou em uma metodologia de *benchmarking* quantitativa que pode ser usada em todo o mundo como um instrumento que identifica lacunas e medidas de melhorias, facilita o comércio global em serviços de contabilidade e é fundamental para a definição das prioridades que devem ser abordadas para fortalecer a profissão contábil em constante transição e desenvolvimento. Os resultados sobre a educação contábil nos países selecionados foram comparados com países da União Europeia e outros países do Norte e Leste da Europa.

- GAE 2007: "Tendências em Educação Contábil Global"; refere-se a uma análise global das tendências no desenvolvimento do ensino contábil. O estudo baseou-se em uma revisão dos desenvolvimentos gerais em educação contábil e uma pesquisa para identificar a mudança real ocorrida nos países representados no estudo original GAE 2002. A informação coletada foi analisada a partir de diferentes perspectivas, as quais foram resumidas em duas grandes áreas: a primeira, mais geral, abrange aspectos de globalização, coordenação, convergência e reconhecimento. A segunda, mais específica, abrange normas e regulação, desenvolvimento de programas e educação baseada em competências (Karreman, 2007).

- ADI 2009: "Desenvolvimento de Índices Contábeis"; refere-se a um estudo piloto de referência global do ambiente contábil, que inclui a educação em contabilidade. Foram criados diversos indicadores de desempenho baseado em normas internacionais, que permitiram a comparação da educação contábil nos países já pesquisados anteriormente, com foco na adoção e implementação.

- GAE 2012: "Dinâmica da Educação Contábil Global"; refere-se a um estudo das competências e das capacidades dos contadores e auditores em vários países do mundo (quadro de competências). O objetivo central dessa pesquisa foi avaliar o estado da educação contábil em termos de qualificação, educação e formação em países e regiões selecionadas e comparar com os requerimentos das Normas Internacionais de Educação (Karreman, 2012). Foram selecionados 43 países, dentre os quais o Brasil, em que foi constatado que a experiência prática, a avaliação final de competência profissional, e o Desenvolvimento Profissional Continuado são exigências no país.

Silva (2014) destaca as principais oportunidades e desafios encontrados no estudo:

a) crescente influência das normas internacionais de educação em Contabilidade com a necessidade de participação mais estruturada e aceitação por parte dos governos, reguladores e prestadores de serviços educacionais;

- b) importância crescente da educação contábil para infraestrutura financeira global;
- c) informações padronizadas sobre os países para comparação não estão disponíveis;
- d) cooperação entre prestadores de serviços educacionais é importante para manter e fortalecer o interesse de novos candidatos;
- e) as normas internacionais de educação em Contabilidade podem ser usadas para melhorar a comparabilidade de qualificações entre países e para promover acordos de reconhecimento;
- f) as normas de educação podem ser usadas como referências para contabilidade.

O estudo do GAE (Karreman, 2012) destaca que a qualificação, educação, formação e experiência dos profissionais contabilistas e auditores são de importância crucial para o funcionamento da infra-estrutura financeira global. Dessa forma, as NIE são utilizadas como referência, pois representam um *framework* de competências que incluem requisitos de qualificação, educação geral e profissional, formação prática e experiência, assim como, Educação Continuada para contadores e auditores.

Neste aspecto, pode-se considerar que a qualificação, a educação, a formação e a experiência dos contabilistas e auditores profissionais são muito importantes para a infraestrutura financeira global e por isso, uma vasta gama de partes interessadas, incluindo os reguladores e os organismos de normatização; organizações de classe e empresas de contabilidade; e os que utilizam os serviços contábeis, dependem desses fatores (Karreman, 2012). No entanto, os resultados do estudo mostram que em muitos países falta o assentimento e a cooperação desses principais interessados.

2.3.4 Estudos da Pathways Commission: recomendações educacionais

Outro estudo que merece destaque é o realizado pela *Pathways Commission*, comissão criada pela *American Accounting Association* (AAA) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) a fim de estudar a futura estrutura do ensino superior para a profissão de contador e desenvolver recomendações educacionais. Assim, a Comissão iniciou o seu trabalho por meio do desenvolvimento de uma série de princípios fundamentais em que se concentra seu estudo e do processo utilizado para fazer suas recomendações. Para tal, os participantes da Comissão, incluindo líderes profissionais e educadores de contabilidade,

procuraram várias partes interessadas para investigar maneiras de melhorar as oportunidades e relevância do ensino da contabilidade.

No início do estudo, a *Pathways Commission* adotou como premissa que a preparação educacional dos contadores deve ter por base uma visão abrangente e bem articulada do papel da contabilidade na sociedade em geral. Isso considerando as diversas áreas de atuação do contador e que a mistura de educação inicial, formação, experiência e certificação necessária difere entre esses papéis. O desenvolvimento de informações úteis de negócios, preparação e certificação de informações financeiras e a produção de dados confiáveis para o gerenciamento e tomada de decisão, requer que os envolvidos tenham uma educação à altura dos desafios e responsabilidades inerentes ao seu trabalho.

Dessa forma, as recomendações não são direcionadas para uma área específica que precisa ser melhorada ou alterada no âmbito acadêmico ou na prática. Pelo contrário, ela se concentra em estabelecer um processo contínuo para implementar estas ou futuras recomendações e por em prática as estruturas e relacionamentos necessários para superar as limitações de esforços periódicos para manter a vitalidade da educação e da prática contábil.

As recomendações da *Pathways Commission* (2012) colocam ênfase significativa sobre a necessidade de um enfoque sustentado sobre as muitas áreas que são impactadas pela educação contábil e criando abordagens que promovam esse processo contínuo.

Abaixo, apresenta-se um resumo dos pontos de vista e recomendações dirigidas tanto à educação contábil quanto ao ambiente pragmático. Cada recomendação é seguida por um ou mais objetivos que se destinam a fornecer orientações adicionais para realizar o foco da recomendação. Apesar das recomendações e objetivos contidos no estudo estarem relacionados à realidade dos Estados Unidos, servem para reflexão da comunidade acadêmica e profissional de várias partes do mundo:

- 1) Criar uma profissão instruída para o futuro, pela integração intencional da pesquisa em contabilidade, educação e prática para estudantes, profissionais de contabilidade e educadores. Objetivos: 1.1. Integrar professores que se dedicam profissionalmente de forma plena em aspectos significativos do ensino da contabilidade, programas e pesquisa. 1.2. Foco de pesquisas acadêmicas sobre questões práticas relevantes. 1.3. Aumentar o valor do educador, com experiência profissional. 1.4. Integrar a pesquisa em contabilidade em cursos e programas de contabilidade.

- 2) Desenvolver mecanismos para atender a demanda futura de docentes, desbloqueando cursos de doutoramento através de pedagogias flexíveis em programas

existentes e explorando caminhos alternativos de formação, que estejam alinhados com as missões institucionais, educação contábil e objetivos de pesquisa. Objetivos: 2.1. Permitir um conteúdo e estrutura flexível em programas de doutorado. 2.2. Desenvolver múltiplos caminhos para a formação em contabilidade.

3) Reforma da educação contábil para que o ensino seja respeitado e recompensado como um componente crítico no alcance da missão de cada instituição. Objetivos: 3.1. Aumento da recompensa, reconhecimento e apoio para o ensino de alta qualidade. 3.2. Melhorar a conexão da avaliação anual do corpo docente e das promoções com a qualidade de ensino; 3.3. Melhorar a forma como as universidades valorizam o ensino.

4) Desenvolver modelos de currículo, envolvendo recursos de aprendizagem e mecanismos para compartilhá-los facilmente, bem como melhorar as oportunidades de desenvolvimento do corpo docente para manutenção de um currículo robusto. Objetivos: 4.1. Envolver a comunidade contábil para definir o corpo de conhecimentos de base para os currículos de contabilidade do futuro. 4.2. Implementar modelos curriculares para o futuro. 4.3. Desenvolver princípios orientadores e suporte para oportunidades de desenvolvimento do corpo docente através de planos de carreira.

5) Melhorar a capacidade de atrair estudantes com alto potencial para a profissão. Objetivos: 5.1. Melhorar a percepção do estudo da contabilidade e das oportunidades de carreira. 5.2. Transformar o curso de contabilidade em primeira opção. 5.3. Aumentar o acesso dos estudantes aos cursos de mestrado. 5.4. Desenvolver programas de educação financeira; 5.5. Incentivar um estudo separado e mais focado dos impedimentos, para melhorar a diversidade dentro da profissão.

6) Criar mecanismos para a coleta, análise e divulgação de informações sobre os mercados atuais e futuros para os profissionais e professores de contabilidade. Objetivos: 6.1. Estabelecer um comitê nacional para investigar informações necessárias para a profissão; 6.2. Projetar a oferta, a demanda e as competências dos futuros contadores; 6.3. Projetar a oferta e demanda futura de docentes de contabilidade no ensino superior; 6.4. Melhorar os benefícios da educação superior em contabilidade.

7) Converter as ideias do estudo em ação, por meio da criação de um processo de implementação para tratar estas e futuras recomendações, criando estruturas e mecanismos para a transição das mudanças na contabilidade, para um processo mais contínuo e sustentável. Objetivo 7.1. Iniciar um processo que possa sustentar os futuros esforços de mudança da educação em contabilidade.

Conforme relatório da *Pathways Commission* (2012), muitos esforços para rever e renovar a educação em contabilidade tiveram contribuições significativas e propuseram inovações eficazes. No entanto, os esforços anteriores não abordaram os principais impedimentos que inibem a renovação continuada. Nesse sentido, são citados os impedimentos a nível institucional, do programa/departamento e individuais, sendo os mais significativos: a) a falha em reconhecer o que impulsiona a capacidade de mudança, b) incapacidade de superar o “efeito silo” em muitos departamentos, em que os currículos são vistos simplesmente como coleções de disciplinas independentes, 3) atrasos na incorporação de práticas pedagógicas eficazes por falta de experiência, conhecimento e oportunidades de desenvolvimento, 4) a lentidão com que as mudanças no currículo ocorre dentro de faculdades e universidades, 5) falta de flexibilidade nos processos de efetivação na carreira, focados principalmente na produtividade da pesquisa, 6) falta de estruturas de recompensa, promovendo o foco do ensino no estudante e na inovação curricular, 7) incapacidade ou relutância de reitores e chefes de departamento para implementar a mudança, e 8) falta de apreciação ou compreensão da importância da pedagogia alinhada ao contexto e da relevância profissional.

Assim, exige-se um compromisso dos educadores de contabilidade e profissionais da área contábil, para desafiar as culturas e estruturas institucionais, atuando na raiz destes impedimentos, para que assim, a renovação e a inovação no ensino de contabilidade não continuem limitadas. As recomendações abordam vários desafios e embora possa haver vários pontos de vista ou se os impedimentos possam parecer insuperáveis, o propósito da comissão é promover um debate das partes interessadas e um autoexame de como a comunidade acadêmica e profissional podem indicar novos caminhos para uma profissão contábil fortalecida no futuro.

2.4 O IFAC E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE EDUCAÇÃO

A Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* – IFAC) foi criada em 1977 com o intuito de fortalecer a profissão contábil em todo o mundo e atuar no interesse público para: (i) o desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade em auditoria e asseguuração, contabilidade do setor público, ética e educação para profissionais da contabilidade, e apoiar a sua adoção e utilização; (ii) facilitar a colaboração e

cooperação entre os seus organismos membros; (iii) colaboração e cooperação com outras organizações internacionais e (iv) servir como o porta-voz internacional para a profissão contábil.

Na época, começou com 63 membros fundadores de 51 países, sendo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) um membro desde a sua criação. Hoje, é um organismo de grande representatividade em nível mundial, contando com mais de 175 membros e associados em 130 países e jurisdições em todo o mundo, representando quase 3 milhões de contadores atuantes em todas as áreas (IFAC, 2016).

Os membros e associados do IFAC são Organizações Profissionais de Contabilidade (*Professional Accountancy Organizations - PAOs*) reconhecidos em seus países por lei ou consenso geral como organizações nacionais substanciais. Atualmente, o Brasil tem participação no IFAC por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), tendo assim compromisso em apoiar a missão e os programas do IFAC.

A fim de fomentar o desenvolvimento de normas e orientações internacionais em áreas de concentração e setores específicos da profissão, o IFAC estabeleceu quatro conselhos independentes (*boards*) responsáveis pela emissão dessas normas em diferentes áreas, conforme demonstra o Quadro 5.

Conselho	Área de atuação	Data de criação
International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB	Auditoria e Asseguração	Outubro de 1977
Internacional Accounting Education Standards Board – IAESB	Educação	Outubro de 1977
International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA	Ética	Outubro de 1977
International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB	Setor Público	Maio de 1987

Quadro 5 - Conselhos do IFAC

Fonte: IFAC, 2016

No campo da educação, conforme elucidado, o IFAC conta com o Conselho de Normas Internacionais de Educação em Contabilidade (*International Accounting Education Standards Board – IAESB*) que é responsável por elaborar as Normas Internacionais de Educação - NIE (*Internacional Education Standards - IES*). Além disso, o IAESB também desenvolve as Declarações de Práticas de Educação Internacional (*International Education Practice Statements - IEPSs*) e os Documentos de Informações em Educação Internacional (*International Education Information Papers - IEIPs*), com o objetivo de fornecer orientação

e assistência aos organismos membros da IFAC na implementação das normas internacionais e promover boas práticas.

Nesse âmbito, o objetivo do IAESB é estabelecer uma série de normas de alta qualidade e outras publicações que reflitam boas práticas na educação, desenvolvimento e avaliação dos profissionais de contabilidade, promovendo a adoção e implementação das NIE, assim como, avançar no debate internacional sobre questões emergentes relativas à educação, desenvolvimento e avaliação dos profissionais de contabilidade (IFAC, 2017, p. 3).

Dessa forma, as NIE tem como objetivo melhorar a qualidade da educação em contabilidade em todo o mundo, estabelecendo requisitos para: o ingresso em programas profissionais de educação em contabilidade; o Desenvolvimento Profissional Inicial - DPI (*Initial Professional Development – IPD*) para os indivíduos que estão em processo de formação profissional para atuar na contabilidade e por isso tendo como foco os programas de educação em contabilidade e o Desenvolvimento Profissional Continuado - DPC (*Continuing Professional Development – CPD*), para os profissionais que já atuam como contadores e que estão relacionadas portanto à educação continuada.

Ao todo, são oito NIE, sendo seis normas relativas ao DPI e duas normas relativas ao DPC. As normas constam no Manual de Pronunciamentos Internacionais de Educação (*Handbook of International Education Pronouncements*) e são revisadas periodicamente a fim de acompanhar as mudanças ocorridas no meio pragmático. O propósito dessas revisões é melhorar a clareza das normas, assegurar a aplicação consistente de cada padrão, esclarecer questões decorrentes de mudança no ambiente de ensino da contabilidade e garantir que a consulta de todos os interessados seja feita de maneira ampla e transparente (Lemes & Miranda, 2014). Em síntese, as NIE tratam dos seguintes assuntos, conforme Quadro 6:

Nível	Escopo	Norma	Objetivos
Desenvolvimento Profissional Inicial – DPI	Ingressante	NIE 1 – Requisitos para o ingresso em um programa de educação em contabilidade	Estabelece os princípios a serem usados na definição dos requisitos educacionais mínimos para o ingresso nos programas de educação em contabilidade.
	Educação profissional em contabilidade	NIE 2 – Competências Técnicas	Estabelece os resultados de aprendizagem de competência técnica que precisam ser desenvolvidas e demonstradas até o final do DPI, a fim de desenvolver a função de contador.
		NIE 3 – Habilidades Profissionais	Estabelece os resultados de aprendizagem das habilidades profissionais que precisam ser desenvolvidas e demonstradas até o final do DPI, a fim de desenvolver a função de contador.
		NIE 4 – Valores, ética e atitudes profissionais	Estabelece os resultados de aprendizagem no que concernem aos valores, ética e atitudes profissionais que precisam ser desenvolvidos e demonstrados até o

			final do DPI, a fim de desenvolver a função de contador.
	Experiências práticas	NIE 5 – Experiência Prática	Estabelece os requisitos mínimos de experiência prática que o aluno deverá possuir ao final do DPI, para que possa desempenhar a função de contador. A experiência prática refere-se ao ambiente de trabalho e outras atividades que são relevantes para o desenvolvimento de competência profissional.
	Avaliação	NIE 6 – Avaliação de competências profissional	Estabelece os requisitos para a avaliação da competência profissional que precisam ser alcançados pelos futuros contadores até ao final do DPI. Os organismos membros têm a responsabilidade de avaliar se os futuros contadores alcançaram o nível adequado de competência profissional.
Desenvolvimento Profissional Contínuo – DPC	Manutenção da competência profissional	NIE 7 – Desenvolvimento Profissional Continuado	Estabelece o desenvolvimento profissional contínuo (DPC), necessário para que os contadores desenvolvam e mantenham a competência profissional necessária para fornecer serviços de alta qualidade aos clientes, empregadores e outras partes interessadas, e assim reforçar a confiança pública na profissão.
		NIE 8 - Competências profissionais para o auditor responsável pela auditoria das demonstrações financeiras.	Estabelece as competências profissionais que o contador deve manter e desenvolver ao desempenhar o papel de auditor responsável pela auditoria das demonstrações financeiras. Determina que os organismos membros estipulem políticas e procedimentos de controle para que os atuantes na área cumpram essas exigências profissionais.

Quadro 6 - As Normas Internacionais de Educação propostas pelo IFAC

Fonte: Adaptado de The Structure of the Standards, 2015 e Handbook of International Education Pronouncements, 2017.

O IFAC (2017, p. 7) enfatiza que o desenvolvimento, a adoção e a implementação das NIE fornecem uma abordagem eficaz para o desenvolvimento das competências profissionais. Com isso, o órgão almeja que seja possível: (i) reduzir as diferenças internacionais dos requisitos necessários para desempenhar a função de profissional contábil; (ii) facilitar a mobilidade global dos contadores; e, (iii) proporcionar uma referência internacional de boas práticas para a educação em contabilidade.

O IFAC assegura que as normas serão adotadas ou implementadas pelos países membros ou associados por meio da Declaração de Obrigações dos Membros (*Statements of Membership Obligations – SMO*). Isso se dá, não somente no âmbito das normas internacionais de Educação emitidas pelo IAESB, mas também das normas e outros pronunciamentos emitidos pelo IAASB, IAESB, IESBA, IPSASB e o *International Accounting Standards Board (IASB)*.

Embora a obrigação de cumprimento das SMOs esteja prevista no parágrafo 2.3.b da Constituição do IFAC, o órgão reconhece que os seus membros operam sob diferentes

ambientes legais e regulamentares, o que pode dificultar a plena implementação das normas. O Quadro 7 indica as áreas temáticas abrangidas pelas SMOs e o status do Brasil em relação à adoção e ao cumprimento das obrigações estabelecidas.

Áreas temáticas SMO	Status
SMO 1 - Garantia de Qualidade	Adotado
SMO 2 - Normas Internacionais de Educação	Parcialmente adotado
SMO 3 – Normas Internacionais de Auditoria	Adotado
SMO 4 – Código de Ética para Profissionais da Contabilidade	Adotado
SMO 5 – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público	Parcialmente Adotado
SMO 6 – Sindicância e Disciplina	Adotado
SMO 7 – Normas Internacionais de Relatório Financeiro	Adotado

Quadro 7 - Declaração de Obrigação dos Membros e adoção das normas internacionais pelo Brasil

Fonte: adaptado pela autora de IFAC, 2016.

Conforme Quadro 7, verifica-se que, no que se refere às Normas Internacionais de Educação, adotadas parcialmente pelo Brasil pois, ao contrário de outros países como Estados Unidos, por exemplo, a profissão não é regulamentada por organismos profissionais, mas pelo governo. No Brasil, é o Ministério da Educação (MEC) que regula o conteúdo do currículo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, por meio das Diretrizes Curriculares Nacionais.

No entanto, nos casos em que os países tenham alguma restrição para a efetiva implementação das normas, o IFAC estabelece que sejam desenvolvidos e executados planos de ação a fim de demonstrar a sua conformidade com as exigências do SMOs, sendo que estes devem ser atualizados regularmente. O CFC e o IBRACON vêm trabalhando juntos desde 2005 em um plano de convergência de Padrões Internacionais, conhecido como Plano de Convergência no Brasil. No que se refere às ações empreendidas em busca da convergência às normas internacionais de educação estabelecidas pelo IFAC, destaca-se algumas que estão em andamento no Plano de Ação (*Action Plan*) elaborado para o período de 2015 a 2017 e demonstradas no Quadro 8:

Plano	Data de Início	Data de Conclusão	Ações
Desenvolvimento do plano de aproximação com entidades acadêmicas	Fevereiro de 2008	Em andamento	Atividades de comunicação orientadas à divulgação do Plano de Convergência no ambiente acadêmico.
Manutenção do processo em curso	13/07/2009	Em andamento	Acompanhar as Normas Internacionais de Educação emitidas e garantir a sua disseminação no ambiente acadêmico brasileiro e trabalhar para que seja adotada pelas instituições de ensino
	13/07/2009	Em andamento	Garantir que as normas novas e revisadas em auditoria, demonstrações financeiras e ética estão sendo incorporadas nos requisitos educacionais e de treinamento no Brasil.

Quadro 8 - Ações do CFC e IBRACON na adoção das Normas Internacionais de Educação

Fonte: Action Plan, CFC e IBRACON, 2015

Além das ações evidenciadas, podemos afirmar também que um marco importante no âmbito da educação em contabilidade, foi a aprovação do Projeto de Lei 12.249/2010, que alterou as cláusulas do Decreto-Lei 9.295/1946 e trouxe a concessão de autoridade ao CFC para estabelecer um Exame de Suficiência, cuja aprovação é requisito para obtenção do registro profissional no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Esta mesma lei estabelece que para o exercício da profissão contábil no Brasil, todos os profissionais devem ser registrados em seus respectivos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), que por sua vez são regulados no nível federal pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC). O CFC e o IBRACON (2015) entendem que a consequência imediata dessas mudanças é formar profissionais com uma base mais sólida já que anteriormente, um diploma universitário era o principal requisito para a prática de contabilidade no Brasil.

Assim, a aplicação de um exame que certifique a capacidade do Bacharel em Ciências Contábeis em atuar na área contábil, exige que as Instituições de Ensino estejam alinhadas aos conhecimentos necessários que os alunos devem adquirir para que tenham sucesso na avaliação. Apesar de haver uma regulamentação no ensino da contabilidade no Brasil, é possível de certa forma que os conteúdos ministrados pelas IES estejam em consonância com os resultados de aprendizagem constantes nas normas internacionais de educação, se estes fizerem parte dos conteúdos avaliados no exame.

Isto posto, e considerando o escopo deste trabalho, na subseção seguinte serão detalhadas as NIE que tem enfoque na educação profissional em contabilidade (NIE 2, 3 e 4) e que tratam das competências técnicas, habilidades profissionais e valores, ética e atitudes profissionais que precisam ser desenvolvidas nas universidades e necessárias para atuação na profissão contábil.

2.4.1 A educação profissional em contabilidade: Normas Internacionais de Educação – NIE 2, 3 e 4

As Normas Internacionais de Educação (NIE) abordam que o objetivo geral do ensino da contabilidade no nível inicial é desenvolver a competência profissional dos alunos para que se tornem contadores aptos para atuar no ambiente de trabalho. Neste contexto, o IFAC (2017) entende que a competência profissional vai além do conhecimento de princípios, padrões, conceitos, fatos e procedimentos, ela é formada pela integração e aplicação de (a) competência técnica, (b) habilidades profissionais, e (c) valores, ética e atitudes profissionais.

Neste aspecto, o IFAC desenvolveu três normas: NIE 2 - Competência Técnica, NIE 3 - Habilidades Profissionais e NIE 4 - Valores, Ética e Atitudes Profissionais que estabelecem as áreas de competências e os resultados de aprendizagem que os alunos precisam ter alcançado até o final do DPI, ou seja, até o final da graduação, para que então, demonstrem as competências profissionais necessárias para sua atuação profissional. Assim, cada NIE incluem os resultados de aprendizagem que estabelecem o conteúdo e a profundidade de conhecimento, compreensão e aplicação necessários para cada área de competência específica (IFAC, 2017).

As normas são elaboradas em uma abordagem de resultados de aprendizagem, que está pautada na ideia de que as experiências de aprendizagem e desenvolvimento são mais eficazes quando baseadas naquilo que o aluno precisa demonstrar (IFAC, 2016). Dentro dessa concepção, alguns benefícios específicos sobre essa abordagem foram citados pelos respondentes do *Consultation Paper – Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes* e que passaram pela experiência de implementação dessas normas (IAESB, 2015):

- a) Uma abordagem por resultados de aprendizagem promove um link direto entre o ensino e a capacidade no local de trabalho;
- b) O processo de identificação dos resultados de aprendizagem promove a discussão de questões fundamentais, tais como: que tipo de contador profissional pretende-se desenvolver e quais são as suas principais necessidades de desenvolvimento;
- c) Uma declaração explícita sobre o que o processo educacional pretende alcançar ajuda a esclarecer o currículo para os alunos e educadores e também fornece um foco para o ensino e aprendizagem;
- d) Ao fornecer uma declaração explícita do que o currículo está definido para alcançar, a educação baseada em resultados enfatiza a responsabilidade. Os resultados de

aprendizagem fornecem detalhes sobre quais aspectos dos alunos podem ser medidos e também facilitam um processo de garantia da qualidade;

- e) Promove uma abordagem de ensino e aprendizagem centrada no aluno, pois se os alunos têm uma visão mais clara sobre o que eles estão tentando alcançar, eles podem ter mais responsabilidade na sua própria aprendizagem;
- f) A inovação no ensino é possível e também incentivada por esta abordagem. Diferentes estilos de aprendizagem podem ser utilizados também.

Por sua vez, as áreas de competência que constam nas normas são categorias para as quais um conjunto de resultados de aprendizagem relacionados pode ser especificado. As áreas de competência, como resultado, ajudam a fornecer uma construção lógica que pode ser útil na concepção de programas, currículos e atividades de avaliação (IAESB, 2015).

Embora as normas especifiquem as áreas de competências e os resultados de aprendizagens relacionados, o IFAC (2016) esclarece que não é necessário que a instituição de ensino designe disciplinas idênticas com as áreas de competências. Como o que se pretende é o que os alunos alcancem os resultados de aprendizagem que constam nas normas, estes podem ser abordados e desenvolvidos em disciplinas diferentes ou em mais de uma disciplina.

Cada norma traz, basicamente, em sua estrutura: a introdução, que traz o escopo da norma e da data de vigência (a partir de 1º de Julho de 2015), o objetivo geral da norma, os requisitos, que contempla o *framework* com as áreas de competências e os resultados de aprendizagem e o material explicativo, cuja finalidade é auxiliar na aplicação dos requisitos. A sequência traz o objetivo das NIE 2, 3 e 4 e o *framework* com os resultados de aprendizagens e respectivas áreas de competência que devem ser abordados no ensino da contabilidade.

2.4.2 Norma Internacional de Educação - NIE 2: Competências Técnicas

A NIE 2 – Competências Técnicas, expressa um conjunto de conhecimentos de natureza técnica que são necessárias ao contador, descrevendo os resultados de aprendizagem que os alunos devem atingir até o final da graduação. Segundo a norma, competência técnica é definida como “a capacidade de aplicar o conhecimento profissional para executar uma função a um padrão definido” (IFAC, 2017, p. 33).

Assim, o aluno deve demonstrar ter alcançado os resultados de aprendizagens estabelecidos, que constituem o padrão mínimo necessário para o bom desempenho da função de contador. De forma mais detalhada, o Quadro 9 lista os resultados de aprendizagens e as áreas de competências contidas na NIE 2:

Áreas de Competência	Resultados de Aprendizagem
Contabilidade e relatórios financeiros	Aplicar os princípios de contabilidade para transações e outros eventos.
	Aplicar International Financial Reporting Standards (IFRS), ou outras normas relevantes para transações e outros eventos.
	Avaliar a adequação das práticas contábeis utilizadas para preparar as demonstrações financeiras.
	Preparação de demonstrações financeiras, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, em conformidade com o IFRS ou outras normas relevantes.
	Interpretar as demonstrações financeiras e divulgações relacionadas.
	Interpretar relatórios que incluem dados não-financeiros, por exemplo, relatórios de sustentabilidade e relatórios integrados.
Contabilidade Gerencial	Aplicar técnicas de apoio à tomada de decisão de gestão, incluindo custeio de produto, análise de variância, gerenciamento de inventário e orçamento e previsão.
	Aplicar técnicas quantitativas apropriadas para analisar o comportamento dos custos e os direcionadores dos custos.
	Analisar dados financeiros e não financeiros para fornecer informações relevantes para a tomada de decisão gerencial.
	Preparar relatórios para apoiar a tomada de decisões de gestão, incluindo relatórios que incidem sobre planejamento e orçamento, gestão de custos, controle de qualidade, medição de desempenho e benchmarking.
	Avaliar o desempenho de produtos e segmentos de negócio.
Finanças e Gestão Financeira	Comparar as diversas fontes de financiamento disponíveis para uma organização, incluindo o financiamento bancário, instrumentos financeiros, e mercado de ações, capitais e tesouraria.
	Analisar o fluxo de caixa de uma organização e os requisitos de capital de giro.
	Analisar a posição financeira atual e futuro de uma organização, utilizando técnicas que incluem a análise de relação, análise de tendências e análise de fluxo de caixa.
	Avaliar a adequação dos componentes utilizados para calcular o custo de capital de uma organização.
	Aplicar técnicas de orçamento de capital na avaliação de decisões de investimento de capital.
	Explicar a abordagem de renda, ativos e avaliação de mercado usadas para decisão de investimentos, plano de negócios e gestão financeira de longo prazo.
Tributação	Explicar todas as exigências e cumprimento de tributação nacional.
	Preparar cálculos de impostos diretos e indiretos para pessoas físicas e jurídicas.
	Analisar as questões fiscais associados a operações internacionais não complexas.
	Explicar as diferenças entre planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal.
Auditoria e asseguaração	Descrever os objetivos e as etapas envolvidas na execução de auditoria das demonstrações financeiras.
	Aplicar as normas de auditoria relevantes (por exemplo, as Normas Internacionais de Auditoria), e as leis e regulamentos aplicáveis para uma auditoria de demonstrações financeiras.
	Avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e considerar o impacto sobre a estratégia de auditoria.
	Aplicar métodos quantitativos que são usados em trabalhos de auditoria.
	Explicar os elementos-chave de trabalhos de asseguaração e normas aplicáveis que são relevantes para tais compromissos.

Governança, gestão de riscos e controle interno	Explicar os princípios da boa governança, incluindo os direitos e responsabilidades dos proprietários, investidores, e aqueles encarregados da governança; e explicar o papel das partes interessadas em requisitos de governança, divulgação e transparência.
	Analisar os componentes do quadro de governança de uma organização.
	Analisar riscos e oportunidades através de um quadro de gestão de risco da organização.
	Analisar os componentes de controle interno relacionados com informação financeira.
Leis e regulamentos de negócios	Explicar as leis e regulamentos que regem as diferentes formas legais das entidades.
	Explicar as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente no qual os contabilistas operam.
Tecnologia da informação	Analisar a adequação dos controles de tecnologia da informação gerais e relevantes aplicações de controle.
	Explicar como a tecnologia da informação contribui para análise dos dados e tomada de decisão.
	Usar a tecnologia da informação para apoiar as tomadas de decisão através da análise de negócios.
Ambiente empresarial e organizacional	Descrever o ambiente em que a organização opera, incluindo as principais forças econômicas, legais, políticas, sociais, técnicas, internacionais e culturais.
	Analisar aspectos do ambiente global que afetam o comércio internacional e as finanças.
	Identificar as características da globalização, incluindo o papel das multinacionais, e-commerce e mercados emergentes.
Economia	Descrever os princípios fundamentais da microeconomia e macroeconomia.
	Descrever os efeitos das mudanças nos indicadores macroeconômicos na atividade empresarial.
	Explicar os diferentes tipos de estruturas de mercado, incluindo concorrência perfeita, concorrência monopolísticas, monopólio e oligopólio.
Estratégia e gestão empresarial	Explicar as várias maneiras que as organizações podem ser desenhadas e estruturadas.
	Explicar o propósito e importância de diferentes tipos de áreas funcionais e operacionais dentro das organizações.
	Analisar os fatores internos e externos que podem influenciar na estratégia da organização.
	Explicar os processos que podem ser usados para implementar a estratégia da organização.
	Explicar quais teorias do comportamento organizacional podem ser usadas para melhorar a performance do indivíduo, da equipe e da organização.

Quadro 9 - Resultados de aprendizagem de Competência Técnica

Fonte: IFAC 2017, p. 34-37.

O IFAC (2017) ressalta a importância de as Instituições de Ensino revisarem e atualizarem regularmente os conteúdos ministrados no curso de Ciências Contábeis, com base nos resultados de aprendizagem constantes na NIE, considerando o ambiente complexo e em rápida mutação no qual os contadores atuam. Recomenda neste sentido, que um ciclo de revisão típico pode ser de três a cinco anos, mas pode ser apropriado realizar uma revisão mais frequente, por exemplo, para levar em conta as mudanças na legislação, regulamentos e normas relevantes da área contábil.

Ressalta-se que os alunos deverão alcançar os resultados de aprendizagem listados, independentemente da especialização que pretenda fazer posteriormente ou da área que tem intenção de atuar. Por isso, a norma apresenta resultados de aprendizagem generalistas que

forneem a base para a atuação e especialização em diferentes funções contábeis. Ainda, espera-se que o nível de proficiência nessas áreas de competência seja intermediário, ou seja, o aluno deve estar apto a demonstrar as competências técnicas em um contexto ou situação de trabalho, com ambiguidade, complexidade e incerteza, moderadas.

2.4.3. Norma Internacional de Educação - NIE 3: Habilidades Profissionais

Para o IFAC, as habilidades profissionais são as habilidades intelectuais, interpessoais e de comunicação, pessoais e organizacionais que um profissional de contabilidade deve integrar com as competências técnicas e com os valores, ética e atitudes profissionais para demonstrar competência profissional. No âmbito da NIE 3, as habilidades categorizadas nessas quatro áreas de competência se referem à (IFAC, 2017, p. 47):

- a) Habilidade Intelectual: concernente à capacidade de um contador em resolver problemas, tomar decisões e exercer o julgamento profissional;
- b) Habilidade Interpessoal e comunicação: diz respeito à capacidade de um contador trabalhar e interagir eficazmente com outras pessoas;
- c) Habilidade Pessoal: relativo às atitudes pessoais e comportamento de um contador e,
- d) Habilidade Organizacional: corresponde à capacidade de um contador em trabalhar eficazmente com ou dentro de uma organização para obter os melhores resultados ou resultados das pessoas e recursos disponíveis.

Essas habilidades definidas como uma área de competência, tem seus resultados de aprendizagem detalhados, os quais podem ser visualizados no Quadro 10:

Áreas de Competências	Resultados de Aprendizagem
Intelectual	Avaliar a informação a partir de uma variedade de fontes e perspectivas através de pesquisa, análise e integração.
	Aplicar o julgamento profissional, incluindo a identificação e avaliação de alternativas, para chegar a conclusões bem fundamentadas com base em fatos e todas as circunstâncias relevantes.
	Identificar quando é apropriado consultar especialistas para resolver problemas e chegar a conclusões.
	aplicar o raciocínio, análise crítica e pensamento inovador para resolver problemas.
	Recomendar soluções para problemas, multi-facetada não estruturados.

Interpessoal e Comunicação	Mostrar cooperação e trabalho em equipe quando trabalha em direção aos objetivos organizacionais.
	Comunicar claramente e de forma concisa, quando apresenta, discute e relata em situações formais e informais, quer por escrito quer oralmente.
	Demonstrar consciência de culturas e linguagens diferentes em toda comunicação.
	Aplicar escuta ativa e técnicas de entrevista eficazes.
	Aplicar habilidades de negociação para chegar a soluções e acordos.
	Aplicar as competências consultivas para minimizar ou resolver conflitos, resolver problemas, e maximizar as oportunidades.
	Apresente ideias e influenciar os outros para prestar apoio e compromisso.
Pessoal	Demonstrar um compromisso com a aprendizagem ao longo da vida.
	Aplicar o ceticismo profissional através de questionamento e avaliando criticamente todas as informações.
	Estabelecer altos padrões pessoais de entrega e monitorar o desempenho pessoal, através do feedback dos outros e através de reflexão.
	Gerenciar o tempo e recursos para alcançar compromissos profissionais.
	Antecipar desafios e planejar potenciais soluções.
Organizacional	Aplicar uma mente aberta para novas oportunidades.
	Assumir funções de acordo com as práticas estabelecidas para cumprir prazos prescritos.
	Revisão do próprio trabalho e dos outros para determinar se ele está em conformidade com os padrões de qualidade da organização.
	Aplicar competências de gestão para motivar as pessoas e desenvolver os outros.
	Aplicar habilidades de delegação para entregar atribuições.
	Aplicar habilidades de liderança para influenciar os outros a trabalhar no sentido das metas organizacionais.
Aplicar as ferramentas adequadas e tecnologia para aumentar a eficiência e eficácia e melhorar a tomada de decisão.	

Quadro 10 - Resultados de aprendizagem para Habilidades Profissionais

Fonte: IFAC, 2017, p. 45-46.

O IFAC sugere que os órgãos membros, os educadores e outras partes interessadas identifiquem a abordagem mais apropriada para a aprendizagem e o desenvolvimento das habilidades profissionais, que podem incluir a combinação entre um programa de aprendizagem estruturado e experiência prática. A avaliação dessas habilidades profissionais podem ser feitas por meio de simulações ou exercícios em grupo, que são exemplos de atividades que permitem os alunos desenvolverem e demonstrarem os resultados de aprendizagem relacionados com as habilidades profissionais na universidade.

2.4.4 Norma Internacional de Educação - NIE 4: Valores, ética e atitudes profissionais

Por fim, os resultados de aprendizagem referentes aos Valores, Ética e Atitudes profissionais constam na NIE 4. Nesta norma, os valores, ética e atitudes profissionais são referidos como as características que identificam os contadores como membros de uma profissão e incluem os princípios de conduta (por exemplo, princípios éticos) geralmente

associados e considerados essenciais na definição das características distintivas do comportamento profissional (IFAC, 2017).

De acordo com a NIE 4, os valores, a ética e as atitudes profissionais incluem um compromisso com: a) competência técnica e habilidades profissionais, b) comportamento ético, por exemplo, independência, objetividade, confidencialidade e integridade; c) responsabilidade social, como, conscientização e consideração do interesse público; e, d) busca da excelência, por exemplo, compromisso com a melhoria contínua e aprendizagem ao longo da vida.

Os resultados de aprendizagem almejados nesta norma estão descritos no Quadro 11 abaixo:

Área de Competência	Resultados de Aprendizagem
Ceticismo profissional e julgamento profissional	Aplicar um questionamento lógico e crítico para avaliar informações financeiras e outros dados relevantes.
	Identificar e avaliar alternativas razoáveis para chegar a conclusões bem fundamentadas com base em fatos e todas as circunstâncias relevantes.
Princípios Éticos	Explicar a natureza da ética.
	Explicar as vantagens e desvantagens da ética.
	Identificar problemas éticos e aplicar os princípios éticos quando determinado.
	Analisar os cursos de ação alternativos e determinar as suas consequências éticas.
	Aplicar os princípios éticos básicos de integridade, objetividade, competência e diligência profissionais, confidencialidade, comportamento profissional e dilemas éticos e determinar uma abordagem adequada.
	Aplicar as exigências éticas relevantes para o comportamento profissional em conformidade com as normas.
Compromisso com o interesse público	Explicar o papel da ética na profissão e em relação ao conceito de Responsabilidade Social.
	Explicar o papel da ética em relação aos negócios e à boa governança.
	Analisar a inter-relação da ética e da lei, incluindo a relação entre leis, regulamentos e do interesse público.
	Analisar as consequências de comportamento antiético para o indivíduo a profissão e ao público.

Quadro 11 - Resultados de aprendizagens para os Valores, ética e atitudes profissionais.

Fonte: IFAC, 2017, p. 55-56.

Desta maneira, esta NIE integra os requisitos éticos relevantes no ensino da profissão contábil e estabelecem, ordinariamente, cinco princípios fundamentais de ética profissional: a integridade, a objetividade, a competência profissional e a devida diligência, confidencialidade e comportamento profissional.

Ao estabelecer os resultados de aprendizagem sobre os valores, ética e atitudes profissionais, os membros da IFAC promovem um compromisso para que o aluno atue no interesse público. De acordo com o IFAC (2017), atuar no interesse público inclui a conscientização e a preocupação com o impacto no público, o desenvolvimento de uma

sensibilidade às responsabilidades sociais, aprendizagem ao longo da vida, uma predisposição para a qualidade, confiabilidade, responsabilidade, oportunidade e cortesia e o respeito pelas leis e regulamentos.

Mesmo que os valores, ética e atitudes profissionais sejam inicialmente tratados como uma disciplina, à medida que os alunos progredem é importante a integração de valores profissionais, ética e atitudes com outras disciplinas, encorajando, dessa forma, o reconhecimento e a consideração de implicações éticas mais amplas.

Destaca-se que, não obstante os valores, ética e atitudes profissionais devem ser alcançados na graduação, a aprendizagem e o desenvolvimento continuam ao longo da carreira do contador, pois à medida que vão ganhando experiência prática, também vão sendo expostos a uma gama mais ampla de questões éticas.

3 MÉTODO DA PESQUISA

Neste capítulo são descritos os procedimentos metodológicos utilizados na pesquisa com o intuito de alcançar os objetivos propostos. Assim, apresenta-se o delineamento metodológico, os critérios para elaboração do instrumento de pesquisa e sua validação, as variáveis e a amostra estudada e o método de análise de dados aplicado.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, à medida que busca fazer descrições de fenômenos ou características associadas com a população alvo, como situações, eventos, atitudes ou opiniões e descobrir associações entre as diferentes variáveis (Pinsonneault & Kraemer, 1993; Cooper & Schindler, 2011). Para tanto, o procedimento adotado foi o levantamento (*survey*) que, segundo Cozby (2003), tende a fornecer uma “fotografia” do pensamento e dos comportamentos das pessoas em dado momento, sendo um meio importante de pesquisadores estudarem relações entre variáveis e a mudança de atitudes e comportamentos no decorrer do tempo. Por fim, a abordagem do problema foi quantitativa, com o emprego de instrumentos estatísticos, metodologia bastante comum em estudos de levantamentos (Raupp & Beuren, 2013).

3.2 INSTRUMENTO DE PESQUISA

Para a coleta dos dados, foi elaborado um questionário estruturado constituído de duas partes: a primeira com vistas à identificação do perfil dos respondentes (idade, sexo, se já possui outra graduação, se exerce atividade remunerada e em que área) e a segunda constituída de questões que visam captar a percepção do aluno sobre o nível em que os resultados de aprendizagem foram proporcionados pela IES. As questões que compuseram a segunda parte do questionário são provenientes dos resultados de aprendizagem estabelecidos nas NIE 2 – Competências Técnicas, NIE 3 – Habilidades Profissionais e NIE 4 – Valores, Ética e Atitudes profissionais emitidas pelo IFAC.

Considerando que as Normas Internacionais de Educação - NIE (*Internacional Education Standards – IES*) estabelecem padrões dividindo a formação do profissional contábil em duas fases, o questionário foi elaborado consoante às normas que visam o Desenvolvimento Profissional Inicial (DPI) e que estão relacionadas com as competências exigidas para o acesso à profissão (NIE 2, 3 e 4). Assim, cada resultado de aprendizagem contido nessas normas foi transformado em afirmativas passíveis de mensuração, em que o aluno atribuiu uma nota de 0 a 10 (onde 0 = discordo totalmente e 10 = concordo totalmente) se na sua percepção essas aprendizagens foram proporcionadas pelas IES. Conforme Hodge e Gillespie (2003) e Cummins e Gullone (2000), escalas de classificação de 0 a 10 podem permitir que os entrevistados quantifiquem com mais precisão as suas respostas, visto que comumente, as pessoas estão familiarizadas com esse parâmetro (inclusive nas avaliações educacionais).

Inicialmente, o questionário foi elaborado considerando todos os resultados de aprendizagem contemplados nas NIE 2, 3 e 4, os quais totalizavam 82 afirmativas. Para chegar ao instrumento que foi aplicado aos alunos concluintes, o questionário passou pela validação de conteúdo por especialistas, além de validação e refinamento pela banca de qualificação, ajuste do número de questões por área de competência, aplicação de pré-teste e teste de confiabilidade, cujo fluxo está ilustrado na Figura 2 e detalhado nas seções seguintes.

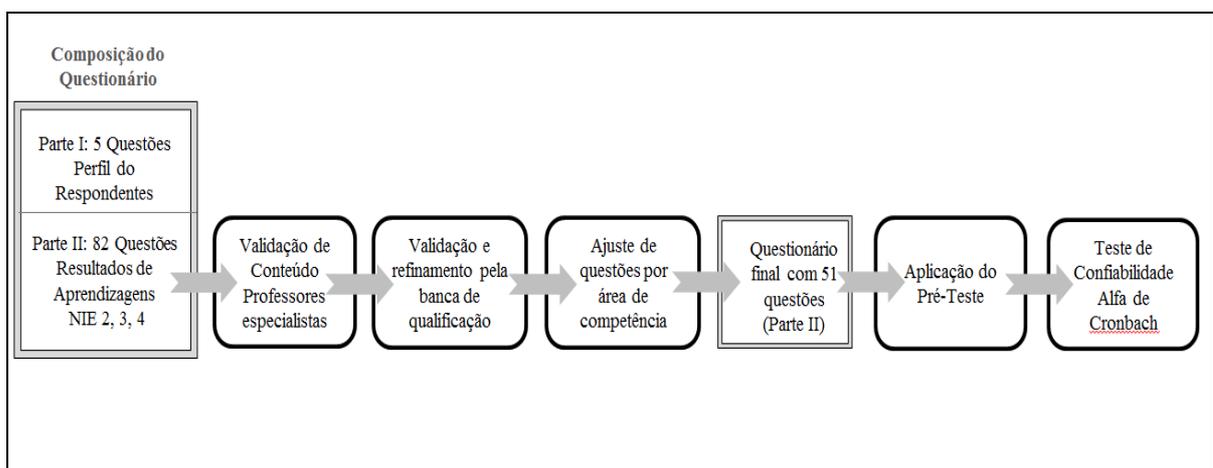


Figura 2- Fluxo de elaboração e validação do Instrumento de Pesquisa

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

3.2.1 Validação de conteúdo da versão preliminar

A validação de conteúdo da versão preliminar do questionário foi realizada com a finalidade de refinar o instrumento de coleta de dados, permitindo a identificação dos pontos fortes e fracos e a adequação do instrumento antes de ser aplicado em uma amostra de participantes (Cassepp-Borges; Balbinotti; Teodoro, 2010).

Para tanto, a validação de conteúdo foi realizada de acordo com as orientações de Cassepp-Borges; Balbinotti; Teodoro (2010), que consiste no envio do questionário para avaliação de profissionais especialistas na área para verificação dos aspectos: clareza de linguagem, pertinência prática e a relevância teórica das perguntas criadas.

A recomendação de Cassepp-Borges et al., (2010) é que o questionário seja avaliado por no mínimo 3 (três) e no máximo de 5 (cinco) juízes. Seguindo o proposto, os questionários foram encaminhados para 5 (cinco) juízes, com formação na área contábil, titulados em nível de mestrado e doutorado e com ampla experiência na docência, conforme descrito no Quadro 12. O questionário foi acompanhado de uma carta de apresentação com as instruções de preenchimento (Apêndice A e B).

Juiz	Formação	Atuação Profissional	Tempo de atuação
1	Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Mestrado em Engenharia de Produção e Graduação em Ciências Contábeis.	Professor de graduação e pós-graduação.	19 anos
2	Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Mestrado em Engenharia de Produção, Graduação em Ciências Contábeis.	Professor de graduação e pós-graduação	19 anos
3	Doutorado em Controladoria e Contabilidade, Mestrado em Contabilidade, Graduação em Ciências Contábeis.	Professor de graduação e pós-graduação	9 anos
4	Mestrado em Controladoria e Contabilidade, Especialização em Controladoria e Gerência Financeira, Graduação em Ciências Contábeis.	Professor de graduação	19 anos
5	Mestrado em Educação, Especialização em Direito dos Empreendimentos Econômicos, em Administração Financeira e Contábil, em Metodologia do Ensino Superior e Graduação em Letras Estrangeiras Modernas, Direito e Ciências Contábeis.	Professor de graduação	28 anos

Quadro 12 - Perfil dos juízes que participaram da avaliação do instrumento

Fonte: elaborado pela autora, 2016.

A orientação aos avaliadores é que fossem seguidos os seguintes critérios:

- **Clareza de linguagem:** Considera a linguagem utilizada nos itens, tendo em vista as características da população respondente (alunos formandos do curso de Ciências Contábeis). A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que a linguagem de cada item é suficientemente clara, compreensível e adequada para esta população? Em que nível?”.

- **Pertinência Prática:** Considera se cada item foi elaborado de forma a avaliar a competência dos alunos formandos do curso de Ciências Contábeis. Analisa se, de fato, cada item possui importância para o instrumento. A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que os itens propostos são pertinentes para avaliar a competência desta população? Em que nível?”.

- **Relevância Teórica:** Considera o grau de associação entre o item e a teoria. Visa analisar se o item está relacionado com o constructo. A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que o conteúdo deste item é representativo do comportamento que se quer medir, ou de uma das dimensões dele, considerando a teoria em questão (competências)? Em que nível?”.

Para avaliar as questões, os juízes utilizaram uma escala de pontuação com variação de 1 (pouquíssima) a 5 (muitíssima), indicando quão clara, pertinente e relevante é a questão. Para que os juízes pudessem expressar suas opiniões e/ou sugestões, principalmente para as questões que tiveram baixa pontuação, foi disponibilizado o campo de observações ao final do questionário.

A fim de identificar os itens que não estavam adequados ao instrumento, foi utilizado o coeficiente de validade de conteúdo (CVC) proposto por Hernandez-Nieto (2002 como citado em Cassepp-Borges et al., 2010), cujo cálculo leva em consideração os conceitos de clareza de linguagem, de pertinência prática e relevância teórica, com base na avaliação dos juízes-avaliadores. O cálculo é feito da seguinte forma:

1. Com base nas notas dos juízes (1 a 5), calcula-se a média das notas de cada item;
2. Com base na média, calcula-se o CVC_i inicial para cada item:

$$CVC_i = \frac{M_x}{V_{máx}} \quad (1)$$

Onde M_x é a média obtida para cada item e $V_{máx}$ representa o valor máximo que o item poderia receber.

3. É recomendado o cálculo do erro (P_e) para descontar possíveis vieses dos juízes-avaliadores, para cada item:

$$P_e = \left(\frac{1}{J}\right) J \quad (2)$$

4. Com isso, o CVC final de cada item (CVC_i), será:

$$CVC_c = CVC_i - Pe_i \quad (3)$$

5. Para o cálculo do CVC total do questionário (CVC_c), para cada uma das características (clareza de linguagem, pertinência prática e relevância teórica), Hernandez-Nieto (2002 como citado em Cassepp-Borges, Balbinotti & Teodoro, 2010) sugere que seja calculado:

$$CVC_c = Mcvc_i - Mpe_i \quad (4)$$

Onde $Mcvc_i$ representa a média dos coeficientes de validade de conteúdo dos itens do questionário e Mpe_i a média dos erros dos itens do questionário.

Após o retorno dos questionários, respondidos pelos juízes avaliadores, os dados foram tabulados e realizados os cálculos do Coeficiente de Validade de Conteúdo (CVC) com uso do Microsoft Excel[®], cujos resultados estão evidenciados no Apêndice C. De acordo com a recomendação e Hernandez-Nieto (2002 como citado em Cassepp-Borges et al., 2010), só devem ser consideradas aceitáveis as questões com $CVC_c > 0,8$. Sendo assim, no quesito pertinência prática, foi observado que todas as questões apresentaram CVC maior que 0,80. No quesito relevância teórica, as questões 7, 29 e 81 ficaram no limiar do valor aceitável e foram consideradas dentro do recomendado. Somente no quesito clareza de linguagem é que foram observadas questões com CVC_c abaixo do determinado, sendo as questões 19, 20, 25, 29, 36, 38 e 45. No entanto, Cassepp-Borges et al. (2010) sugerem que nos casos que o quesito clareza de linguagem apresentar coeficiente menor que 0,8, as questões devem ser reformuladas ou adequadas para garantir melhor entendimento dos respondentes-alvo. Dessa forma, as questões que apresentaram o CVC_c menor que 0,80 foram adaptadas utilizando as recomendações feitas pelos juízes para melhoria.

Ressalta-se que, embora o modelo de Hernandez-Nieto (2002 como citado em Cassepp-Borges et al., 2010) proponha também a avaliação da dimensão teórica pelos juízes, esse item foi desconsiderado por não estar relacionado ao propósito da validação do instrumento.

3.2.2 Validação e refinamento pela banca de qualificação

Considerando o número de questões que compunha o questionário, a inviabilidade da sua aplicação por conta da sua extensão e como a validação de conteúdo não resultou em eliminação de nenhuma questão, o questionário foi levado para análise da banca de qualificação, uma vez que os professores que a compuseram possuem mérito acadêmico para avaliação e inferência no instrumento. Assim, o questionário foi amplamente discutido pelos professores da banca, os quais analisaram questão por questão e verificaram a existência de questões similares, que poderiam ser eliminadas. Em consenso, ao término da discussão, os avaliadores da banca sugeriram a eliminação de 46 questões e indicaram que, antes disso, fosse feita uma revisão por área de competências, a fim de verificar se as questões mantidas abrangiam todas as competências que se pretendia medir.

3.2.3 Revisão e ajustes do questionário por área de competência

Para que as questões abrangessem equitativamente todas as áreas de competências contidas nas NIE 2, 3 e 4, foi realizada uma análise da proporção dos resultados de aprendizagem por área de competência, para que, embora com o número de questões reduzido, a mesma proporção fosse mantida no questionário.

Essas proporções estão demonstradas na Tabela 1, onde é possível observar a quantidade de resultados de aprendizagem de cada área de competência separada por NIE, a proporção pela redução de questões propostas pela banca e a proporção final após ajustes.

Áreas de competências por NIE	Resultados de aprendizagem					
	NIE		Pós Banca		Ajustes	
	Qtde	% em relação ao total por NIE	Qtde	% em relação ao total por NIE	Qtde	% em relação ao total por NIE
NIE 2 - COMPETÊNCIAS TÉCNICAS	46	56%	28	78%	32	63%
1 Contabilidade e Relatórios Financeiros	6	13%	5	18%	5	16%
2 Contabilidade Gerencial	5	11%	3	11%	3	9%
3 Finanças e Gestão Financeira	6	13%	5	18%	5	16%
4 Tributação	4	9%	2	7%	2	6%
5 Auditoria e Asseguração	5	11%	4	14%	4	13%
6 Governança, Gestão de riscos e Controle interno	4	9%	3	11%	3	9%
7 Leis e regulamentos de negócios	2	4%	1	4%	1	3%

8	Tecnologia da informação	3	7%	2	7%	2	6%
9	Ambiente empresarial e organizacional	3	7%	1	4%	2	6%
10	Economia	3	7%	1	4%	2	6%
11	Estratégia e gestão empresarial	5	11%	1	4%	3	9%
NIE 3 - HABILIDADES PROFISSIONAIS		24	29%	3	8%	13	25%
1	Intelectual	5	21%	2	67%	3	23%
2	Interpessoal e comunicação	7	29%	1	33%	4	31%
3	Pessoal	6	25%	0	0%	3	23%
4	Organizacional	6	25%	0	0%	3	23%
NIE 4 - VALORES, ÉTICA E ATITUDES		12	15%	5	14%	6	12%
1	Ceticismo profissional e julgamento profissional	2	17%	1	20%	1	17%
2	Princípios éticos	6	50%	2	40%	3	50%
3	Compromisso com o interesse público	4	33%	2	40%	2	33%
Total de Resultados de Aprendizagem		82		36		51	

Tabela 1 - Ajustes das questões por áreas de competências

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Para a realização dos ajustes, foram consideradas todas as recomendações da banca em relação às questões que deviam ser mantidas ou excluídas do questionário, mas observando que a proporção final do questionário deveria ficar o mais próximo possível da proporção original. Assim, foram incluídas algumas questões de áreas de competências que ficaram com um percentual baixo em relação à norma, sendo que o questionário ajustado contemplou 51 questões (Apêndice E).

3.2.4 Pré-Teste

Com o intuito de identificar possíveis falhas no instrumento como inconsistências, ambiguidades, linguagem inacessível e outros detalhes que poderiam prejudicar a avaliação do respondente (Martins & Theóphilo, 2009), o questionário desenvolvido para a coleta de dados foi submetido a um pré-teste. Esse procedimento é importante para o aprimoramento e para aumentar a confiabilidade e validade do instrumento de pesquisa, ou seja, garantir que atende à finalidade da pesquisa (Martins & Theóphilo, 2009).

Chagas (2000) evidencia a importância da realização do pré-teste diante da dificuldade de prever todos os problemas e/ou dúvidas que podem surgir durante a aplicação do questionário. É na fase do pré-teste que o pesquisador, com base nas respostas de um pequeno universo, consegue perceber se as perguntas foram formuladas com sucesso (Chaer, Diniz e Ribeiro, 2011, p. 263).

Assim, considerando que o pré-teste deve ser realizado em uma amostra de respondentes com características semelhantes aos respondentes da pesquisa real (Malhotra, 2012), o questionário foi aplicado previamente a 30 alunos do 4º ano de uma universidade privada da cidade de Londrina, que não fazem parte da amostra final. O pré-teste foi aplicado no mês de novembro de 2016 em sala de aula, onde foi realizada uma breve explanação dos objetivos da pesquisa e da finalidade de aplicação daquele questionário, enfatizando que qualquer problema no entendimento das questões, dos termos utilizados e até quanto à formatação do questionário deveriam ser apontados. Para isso, foi fornecido um formulário a parte, para que os alunos pudessem fazer suas anotações. Além disso, foi esclarecido que a qualquer momento eles poderiam fazer perguntas ou fazer apontamentos para que fosse tomada nota. A aplicação do pré-teste ocorreu de forma tranquila, sendo que os comentários foram a respeito da formatação do questionário o qual foi melhorado para aplicação final.

3.2.5 Teste de Confiabilidade

A confiabilidade de um questionário está relacionada com o grau de consistência da mensuração de um construto a partir dos itens que compõem esse questionário (Maroco & Marques, 2006), ou seja, conceitualmente, a confiabilidade reflete o quanto os valores observados estão correlacionados aos verdadeiros valores (Hora, Monteiro & Arica, 2010).

Para estimar a confiabilidade do instrumento de coleta de dados utilizado nesse estudo, foi realizado o cálculo do Alfa de Cronbach, considerado um dos procedimentos estatísticos mais utilizados para a verificação da consistência interna de um questionário (Freitas e Rodrigues, 2005).

O coeficiente Alfa foi proposto por Lee J. Cronbach em 1951, como uma alternativa aos coeficientes desenvolvidos por Kuder-Richardson e Guttmann. A proposta de Cronbach (1951) foi de criar uma estimativa de consistência interna a partir da variância dos itens e dos totais do teste por sujeito. A fórmula de Alfa, segundo Cronbach e Shavelson (2004) é dada por:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{s_t^2} \right) \quad (5)$$

Onde, k corresponde ao número de itens do questionário, s_i^2 corresponde a variância de cada item e s^2 corresponde a variância total do questionário, ou seja, a soma de todas as variâncias (Cronbach & Shavelson, 2004). Para o cálculo do α uma única aplicação do instrumento de medição é suficiente, o qual produzirá valores entre 0 e 1. Quanto menor for a soma das variâncias dos itens relativamente à variância total dos sujeitos, mais o coeficiente se aproxima de 1, significando que mais consistente e, conseqüentemente, mais fiável é o instrumento. (Maroco e Marques, 2010). Hair et al. (2009) elucidam que em investigações no campo das ciências sociais um α acima de 0,60 é considerado aceitável.

Dessa forma, o Alfa de Cronbach foi utilizado nesta pesquisa, inicialmente, para estimar a confiabilidade do questionário aplicado no pré-teste. Os dados obtidos dos 30 respondentes foram tabulados e eliminados três questionários que apresentaram viés nas respostas e que poderiam influenciar no cálculo do coeficiente, resultando em 27 questionários respondidos.

O coeficiente α foi calculado no R obtendo um valor de 0,973, considerado de elevada confiabilidade. Na análise da correlação entre itens, foi verificado que algumas questões apresentaram uma alta correlação entre si, com valores acima de 0,80. No entanto, a remoção dessas questões impactou em uma diminuição do valor do coeficiente α e dessa forma, optou-se por manter todas as questões e garantir uma alta consistência da escala inteira.

O coeficiente Alfa de Cronbach é usado nesta pesquisa também para validar o questionário aplicado na amostra final, cujos resultados são apresentados na seção 4.1.

3.2.6 Variáveis de estudo

Após o refinamento do questionário e testada a sua confiabilidade as variáveis estudadas são representadas no Quadro 13. A descrição de cada uma das variáveis é evidenciada no Apêndice F.

	AC	Variáveis	Referência	
Competências técnicas	CT1	V1	Princípios contábeis	NIE 2
	CT1	V2	Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)	NIE 2
	CT1	V3	Práticas contábeis	NIE 2
	CT1	V4	Preparação de Demonstrações Financeiras	NIE 2
	CT1	V5	Interpretação das Demonstrações Financeiras	NIE 2
	CT2	V6	Análise de dados financeiros e não financeiros	NIE 2
	CT2	V7	Preparação de Relatórios Gerenciais	NIE 2
	CT2	V8	Avaliação de desempenho	NIE 2
	CT3	V9	Fontes de Financiamento	NIE 2
	CT3	V10	Fluxo de caixa e capital de giro	NIE 2
	CT3	V11	Análise de indicadores financeiros	NIE 2
	CT3	V12	Componentes do custo de capital	NIE 2
	CT3	V13	Análise de investimentos	NIE 2
	CT4	V14	Legislação tributária nacional	NIE 2
	CT4	V15	Planejamento Tributário	NIE 2
	CT5	V16	Objetivos e etapas da auditoria das DFS	NIE 2
	CT5	V17	Normas, leis e regulamentos de auditoria	NIE 2
	CT5	V18	Risco de distorção relevante nas DFS	NIE 2
	CT5	V19	Métodos quantitativos em auditoria	NIE 2
	CT6	V20	Princípios da boa governança	NIE 2
	CT6	V21	Gestão de risco da organização	NIE 2
	CT6	V22	Controle interno	NIE 2
	CT7	V23	Lei e regulamentos contábeis	NIE 2
	CT8	V24	Tecnologia da informação para controle	NIE 2
	CT8	V25	Tecnologia da informação para análise e tomada de decisão	NIE 2
	CT9	V26	Ambiente de operação da empresa	NIE 2
	CT9	V27	Ambiente global (comércio internacional e finanças)	NIE 2
	CT10	V28	Microeconomia e Macroeconomia	NIE 2
	CT10	V29	Indicadores macroeconômicos	NIE 2
	CT11	V30	Influência de fatores internos e externo na estratégia	NIE 2
	CT11	V31	Processos para implementação de estratégia	NIE 2
	CT11	V32	Comportamento Organizacional	NIE 2
Habilidades profissionais	HP1	V33	Avaliação da informação por várias fontes e perspectivas	NIE 3
	HP1	V34	Consulta de especialistas	NIE 3
	HP1	V35	Raciocínio, análise crítica e pensamento inovador	NIE 3
	HP2	V36	Cooperação e trabalho em equipe	NIE 3
	HP2	V37	Comunicação oral e escrita	NIE 3
	HP2	V38	Habilidade de negociação	NIE 3
	HP2	V39	Habilidade de resolver conflitos e problemas	NIE 3
	HP3	V40	Avaliação crítica das informações	NIE 3
	HP3	V41	Gerenciamento de tempo e recursos	NIE 3
	HP3	V42	Antecipar desafios e planejar soluções	NIE 3
	HP4	V43	Habilidade para delegar tarefas	NIE 3
	HP4	V44	Habilidade de liderança	NIE 3
	HP4	V45	Tecnologias para aumentar a eficiência e eficácia	NIE 3
ética e atitudes profissionais	VEAP1	V46	Questionamento lógico e crítico	NIE4
	VEAP2	V47	Identificação de problemas éticos	NIE4
	VEAP2	V48	Aplicação de princípios éticos	NIE4
	VEAP2	V49	Código de Ética	NIE4

	VEAP3	V50	Ética e a boa governança	NIE4
	VEAP3	V51	Ética e a lei	NIE4
AC - Área de Competência: CT - Competência Técnica, HP - Habilidade Profissional, VEAP - Valores, ética e atitudes profissionais				
CT1 - Contabilidade e Relatórios Financeiros, CT2 - Contabilidade Gerencial, CT3 - Finanças e Gestão Financeira, CT4 - Tributação, CT5 - Auditoria e Asseguração, CT6 - Governança, Gestão de riscos e Controle interno, CT7 - Leis e regulamentos de negócios, CT8 - Tecnologia da informação, CT9 - Ambiente empresarial e organizacional, CT10 - Economia, CT11 - Estratégia e gestão empresarial, HP1 - Intelectual, HP2 - Interpessoal e comunicação, HP3 - Pessoal, HP4 - Organizacional, VEAP1 - Ceticismo profissional e julgamento profissional, VEAP2 - Princípios éticos, VEAP3 - Compromisso com o interesse público				

Quadro 13- Variáveis de estudo

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

3.3 AMOSTRA E COLETA DE DADOS

A população do estudo consiste em alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior (IES) de ensino presencial do Paraná, sendo que a constituição da amostragem foi intencional e não probabilística. Como critério, as IES foram selecionadas inicialmente com base nas cinco primeiras posições do Ranking de Cursos do RUF (Ranking Universitário Folha) edição de 2015, as quais estão elencadas no Quadro 14.

Posição PR	Nome da Instituição	Cidade	Tipo	Posição no País	
				Avaliação do mercado	Qualidade de ensino
1°	Universidade Federal do Paraná (UFPR)	Curitiba	Pública	16°	6°
2°	Universidade Estadual de Maringá (UEM)	Maringá	Pública	16°	11°
3°	Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)	Londrina	Privada	6°	19°
4°	Universidade Estadual de Londrina (UEL)	Londrina	Pública	43°	10°
5°	Centro Universitário de Maringá (UNICESUMAR)	Maringá	Privada	43°	43°

Quadro 14 - Universidades do Paraná melhores colocadas no ranking RUF do curso de Ciências Contábeis

Fonte: Ranking Universitário Folha, 2015.

O *ranking* de cursos do RUF é elaborado a partir de pesquisas e de dados oficiais do MEC e do Enade e contempla duas dimensões que totalizam 100 pontos: qualidade de ensino (64 pontos) e avaliação do mercado (36 pontos). A qualidade de ensino é composta por quatro indicadores, sendo: (i) Pesquisa Datafolha realizada com 726 professores que avaliam cursos de graduação para o Inep-MEC; (ii) proporção de docentes com doutorado e com mestrado na instituição (dados do MEC); (iii) proporção de professores com dedicação integral e parcial

(dados do MEC); e, (iv) nota do curso no Enade (Exame Nacional de Desempenho de Estudantes). Já a dimensão de avaliação do mercado é feita por meio de Pesquisa Datafolha com 2.222 profissionais da área de recursos humanos de empresas.

Considerando o propósito da pesquisa em coletar as percepções de alunos concluintes, optou-se por aplicar o questionário no término do curso, considerando que os alunos já teriam visto uma gama mais ampla ou quase a totalidade de conteúdos. Assim, foi feito contato com as IES que compunham a amostra inicial para apresentar os objetivos da pesquisa e solicitar autorização para aplicação dos questionários em sala de aula ou por meio de questionário eletrônico enviado por e-mail.

Para as IES em que o questionário foi enviado em formato eletrônico, obteve-se uma taxa de retorno muito baixa, acarretando à exclusão destas da amostra. Assim, com a exclusão da UFPR e da Unicesumar, a amostra final foi composta por 170 alunos de três IES situadas em Londrina, Maringá e Cianorte, conforme demonstrado no Quadro 15 a seguir:

Nome da Instituição	Cidade	Tipo	Quantidade de respondentes
Universidade Estadual de Maringá (UEM)	Maringá	Pública	71
Universidade Estadual de Maringá (UEM)	Cianorte	Pública	21
Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUCPR)	Londrina	Privada	23
Universidade Estadual de Londrina (UEL)	Londrina	Pública	55
Total			170

Quadro 15 - Composição da amostra final

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

3.3.1 Operacionalização da coleta de dados

A aplicação dos questionários na amostra final foi feita pessoalmente nos meses de novembro e dezembro de 2016, mediante agendamento prévio realizado com a coordenação do curso e com o professor que estaria em sala de aula.

Foi apresentado aos alunos o objetivo da pesquisa, os itens referentes ao termo de consentimento (Apêndice D), dando amplo entendimento aos alunos quanto a sua participação no estudo. Também foram dadas as instruções para a correta interpretação do que seria medido e da utilização da escala de mensuração (nota de 0 a 10), sendo que todos os presentes aceitaram participar da pesquisa. A duração média de resposta dos alunos foi de 15 minutos e todo o processo de aplicação foi supervisionada pela autora da pesquisa a fim de garantir que as instruções tinham sido entendidas e que todos os itens estavam sendo respondidos.

3.4 MÉTODOS DE ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados por meio da aplicação dos questionários foram tabulados em planilhas eletrônicas do Microsoft Excel®, constituindo, assim, a base para as análises estatísticas. Para a análise da consistência interna do questionário aplicado, foi usado o coeficiente Alpha de Cronbach e, para verificar a adequação dos dados observados à estrutura proposta no instrumento de pesquisa, foi utilizada a Análise Fatorial Confirmatória (AFC). A fim de analisar o nível em que os resultados de aprendizagem foram proporcionados pelas IES na percepção dos alunos, foram utilizadas as médias e os intervalos de confiança, bem como teste de diferença de médias. Todas as análises foram realizadas com o auxílio do ambiente estatístico R (*R Development Core Team*), versão 3.3.1, sendo que para a AFC foram utilizados os pacotes *lavaan* e *semPlot*.

3.4.1. Análise Fatorial Confirmatória

A análise fatorial (AF) compreende uma série de técnicas estatísticas que trabalham com análises multivariadas e matrizes amplamente utilizadas nas pesquisas em Psicologia, principalmente no que diz respeito ao desenvolvimento, avaliação e refinamento de instrumentos psicológicos (Pasquali, 2003; Damasio, 2012). Isto porque em Psicologia é trabalhado o conceito de traço latente, em que se deve demonstrar a correspondência (congruência) entre traço latente e sua representação física, o comportamento (Pasquali, 2003, p.159). Nesta perspectiva, Pasquali (2003, p. 289) enfatiza que a AF está calcada sobre o pressuposto de que uma série de variáveis observadas, medidas, chamadas de variáveis empíricas ou observáveis pode ser explicada por um número menor de variáveis hipotéticas, não observáveis, precisamente chamadas de variáveis hipotéticas ou variáveis-fontes, mais conhecidas como fatores.

Assim, a AF pode ser abordada tanto por uma perspectiva exploratória, com o intuito de identificar uma estrutura subjacente dos dados observados, quanto confirmatória, em que o pesquisador, a priori, especifica o número de variáveis latentes, bem como as variáveis indicadoras de cada variável latente.

A análise fatorial exploratória (AFE) tem como objetivo explorar os dados e fornecer ao pesquisador a informação de quantos fatores são necessários para melhor representar os

dados, definindo assim a sua estrutura. Assim, a AFE é utilizada quando o pesquisador não sabe quantos fatores realmente existem ou quais variáveis pertencem as quais construtos (Hair Jr. et al, 2009).

Já a AFC é um procedimento que faz parte dos modelos de equações estruturais, cujo propósito se centra no estudo de modelos para instrumentos de medida (Léon, 2011). Na AFC o pesquisador usa o conhecimento da teoria, pesquisa empírica ou ambos; postula o padrão de relação a priori; e então testa a hipótese estatisticamente (Malhotra, 2012). Brown (2006) enfatiza que, na AFC, o pesquisador deve ter um forte senso, baseado em evidências ou em teoria, do número de fatores que existem nos dados e de quais indicadores (escores de teste, itens de teste, respostas a questionários) estão relacionados a quais fatores e assim por diante.

De acordo com Hair Jr. et al (2009), isso quer dizer que o pesquisador deve especificar o número de fatores que existem dentro de um conjunto de variáveis e sobre qual fator cada variável irá carregar elevadamente antes que resultados possam ser computados, ou seja, permite testar o quanto as variáveis medidas representam os construtos e “nos diz quão bem nossa especificação dos fatores combina com a realidade (os dados verdadeiros)” (Hair Jr. et al, 2009, p. 590).

Considerando que neste trabalho foram utilizadas as Normas Internacionais de Educação e que nelas constam os resultados de aprendizagem já relacionados a uma área de competência, depreende-se que esta estrutura latente já está especificada e, portanto, o uso da Análise Fatorial Confirmatória é a mais adequada, já que fornecerá um teste confirmatório de nossa teoria de mensuração (Hair Jr. et al, 2009).

Assim, tendo como intuito verificar se os dados observados estão adequados à estrutura proposta no instrumento, utilizou-se a AFC seguindo os três estágios apresentados por Brown (2006): a especificação, estimação e avaliação do modelo.

3.4.1.1 Especificação

A especificação da estrutura proposta aos dados agrupa as 51 variáveis em 18 áreas de competência diferentes que, por sua vez, agrupam-se em 3 Normas Internacionais de Educação (NIE). O número e a relação entre os fatores são previamente decididos pelo pesquisador, com base em aspectos teóricos, neste caso, nas NIE. A AFC busca investigar se

os padrões de covariância entre as variáveis observadas são explicados pela variância nos fatores.

3.4.1.2 Estimação

O método mais comum usado para estimar parâmetros em modelos AFC é a máxima verossimilhança (ML) devido às suas propriedades estatísticas desejáveis. A utilização de ML baseia-se na suposição de normalidade multivariada e continuidade das variáveis observadas (Bollen, 2002). Deste modo, o método de estimação ML não é, em geral, apropriado para variáveis ordinais, pois quando a suposição de normalidade não é adequada, o uso de ML pode resultar em estimativas imprecisas para os parâmetros do modelo e em conclusões errôneas extraídas de dados observados.

Desta forma, foram sugeridos estimadores com correções, como método de mínimos quadrados ponderados robustos pela média e variância (WLSMV), que se mostram superiores ao ML quando os dados analisados são ordinais. O WLSMV é específico para dados observados categóricos (por exemplo, binários ou ordinais) nos quais nem a hipótese de normalidade, nem a propriedade de continuidade são consideradas plausíveis. Embora o WLSMV não faça suposições distribucionais sobre as variáveis observadas, uma distribuição latente normal subjacente a cada variável categórica observada é assumida.

Uma vez que os dados foram medidos em escala ordinal, mas com um número grande de categorias (de 0 a 10), a suposição de normalidade multivariada foi investigada por meio da avaliação dos coeficientes de assimetria e curtose, bem como pelo teste de Mardia de normalidade multivariada. Com base nos resultados observados, foi decidido pelo método de estimação mais adequado. O parâmetro referente ao primeiro item de cada fator é fixado em 1.

3.4.1.3 Adequação

Para a avaliação do modelo foram utilizadas as medidas de qualidade de ajuste entre o modelo proposto e os dados da amostra: o χ^2 (qui-quadrado da razão de verossimilhança), CFI (índice de ajuste comparativo), o NFI (índice de ajuste normalizado) e o RMSEA (raiz do erro quadrático médio de aproximação).

De acordo com Hair et al. (2009), a estatística χ^2 avalia a qualidade do ajuste, indicando o quão bem o modelo especificado reproduz a matriz de covariância entre os itens indicadores, ou seja, testa a similaridade entre a matriz de covariância estimada com a matriz observada. O CFI também foi avaliado, sendo que este índice varia no intervalo de 0 a 1, sendo que valores abaixo de 0,90 não são geralmente associados com modelos que se ajustam bem (Hair et al., 2009).

Outro índice de ajuste avaliado foi o NFI que é baseado na comparação do valor de χ^2 para o modelo ajustado com o valor de χ^2 para o modelo nulo. Este índice tem variação de 0 a 1 e o modelo é tido como perfeito quando o valor de NFI é próximo do valor 1 (Hair et al. 2009). A última medida considerada foi a RMSEA. Esta medida, corrigindo a tendência da estatística χ^2 , tenta representar o quão bem um modelo se ajusta a uma população e não apenas a uma amostra. Para a maioria dos modelos, valores de RMSEA abaixo de 0,10 indicam ajustes aceitáveis (Hair et al., 2009).

3.4.2 Comparação dos escores das questões

Objetivando avaliar com quais itens do instrumento de pesquisa os alunos apontaram uma maior concordância, foram calculadas a média por questão e, posteriormente, por área de competência e por norma. Para estimar o nível de concordância dos alunos, foi usado a recomendação de Likert em que o ponto central divide as percepções favoráveis e desfavoráveis (Pasquali, 2010). Mesmo que as variáveis tenham natureza ordinal, de acordo com o Teorema do Limite Central (TLC), quando o tamanho da amostra aumenta, independente da forma da distribuição da população, a distribuição amostral da média aproxima-se cada vez mais de uma distribuição normal (Morretin & Bussab, 2013). Como regra geral, se a amostra for maior que 30, o TLC se aplicará (Morretin & Bussab, 2013; Montgomery & Runger, 2016). Assim, considerando um tamanho amostral suficientemente grande e pautando-se nas premissas do TLC, foram construídos os intervalos de 95% de confiança para as médias das questões, áreas de competência e normas, de acordo com (Morretin & Bussab, 2013, p. 318):

$$IC(\mu, \gamma\%) = \bar{x} \pm z(\gamma)\sigma_{\bar{x}}^2 \quad (5)$$

Onde:

γ = nível de confiança

\bar{x} = média amostral

$z(\gamma)$ = percentil da distribuição normal

$\sigma_{\bar{x}}^2$ = erro padrão da média, estimado por $\sqrt{s^2/n}$, em que s^2 e n são a variância e tamanho amostral, respectivamente.

Posteriormente, foram construídos gráficos com os intervalos de confiança calculados. Uma vez que foi utilizada a mesma escala de concordância para todas as questões e considerando a mesma distribuição para todas as variáveis, intervalos de confiança que não se sobrepõem indicam que existe uma diferença real entre as médias de concordância das questões (Dancey & Reidy, 2013). Sob essa premissa, optou-se pela demonstração dos resultados por meio de diagramas de barras de erro, o que permite uma melhor visualização das médias, dos intervalos de confiança e se estes estão sobrepostos.

Para ratificar os resultados demonstrados, foi utilizado o teste de Tukey de comparações múltiplas, após realização da análise de variância (ANOVA). Foi escolhido um teste *post hoc* mais conservador em razão do grande número de comparações (Dancey & Reidy, 2013). Dessa forma, foram feitas as comparações: a) entre as questões de cada norma, b) a comparação entre às áreas de competência, e, c) a comparação entre as normas (NIE 2, 3 e 4), (Apêndice H).

Com o intuito de explorar os dados visualmente, também foi construído o diagrama de dispersão para avaliar a relação das médias das questões da norma de Competência Técnica (NIE 2) com as médias das questões das outras duas normas (Habilidades Profissionais -NIE 3 e Valores, Ética e Atitudes Profissionais – NIE 4). O diagrama de dispersão é utilizado para representar simultaneamente os valores de duas variáveis quantitativas, medidas em cada elemento do conjunto de dados, por meio da atribuição de pontos aos valores observados destas variáveis em um espaço cartesiano bidimensional (Triola, 2013).

4 ANÁLISES DOS DADOS

Este capítulo apresenta os resultados da pesquisa, demonstrando os resultados da AFC sobre a adequação entre os dados observados e o modelo e em seguida, expõe-se a análise do perfil dos respondentes e a análise e a comparação dos escores entre os itens do questionário.

4.1 ALFA DE CRONBACH PARA O QUESTIONÁRIO APLICADO NA AMOSTRA FINAL

Após a aplicação dos questionários na amostra final de alunos e antes de proceder as análises estatísticas, foi realizado o teste de alfa de Cronbach a fim de verificar a consistência interna do instrumento aplicado. O resultado indicou o valor do $\alpha = 0,955$, denotando novamente uma alta confiabilidade do instrumento. Realizando a análise por item, constatou-se que a retirada de qualquer item não geraria acréscimo no valor do coeficiente.

4.2 RESULTADOS DA ANÁLISE FATORIAL CONFIRMATÓRIA

Conforme indicado na seção 3.4.1, a AFC foi feita seguindo os passos recomendados por Brown (2006). Dessa forma, inicialmente, foi realizada a especificação do modelo, sendo o diagrama de caminho (do inglês, *Path Diagram*) uma maneira de representar um modelo hipotetizado pelo pesquisador e útil para visualizar as relações entre as variáveis indicadoras e as variáveis latentes, conforme apresentado na Figura 3.

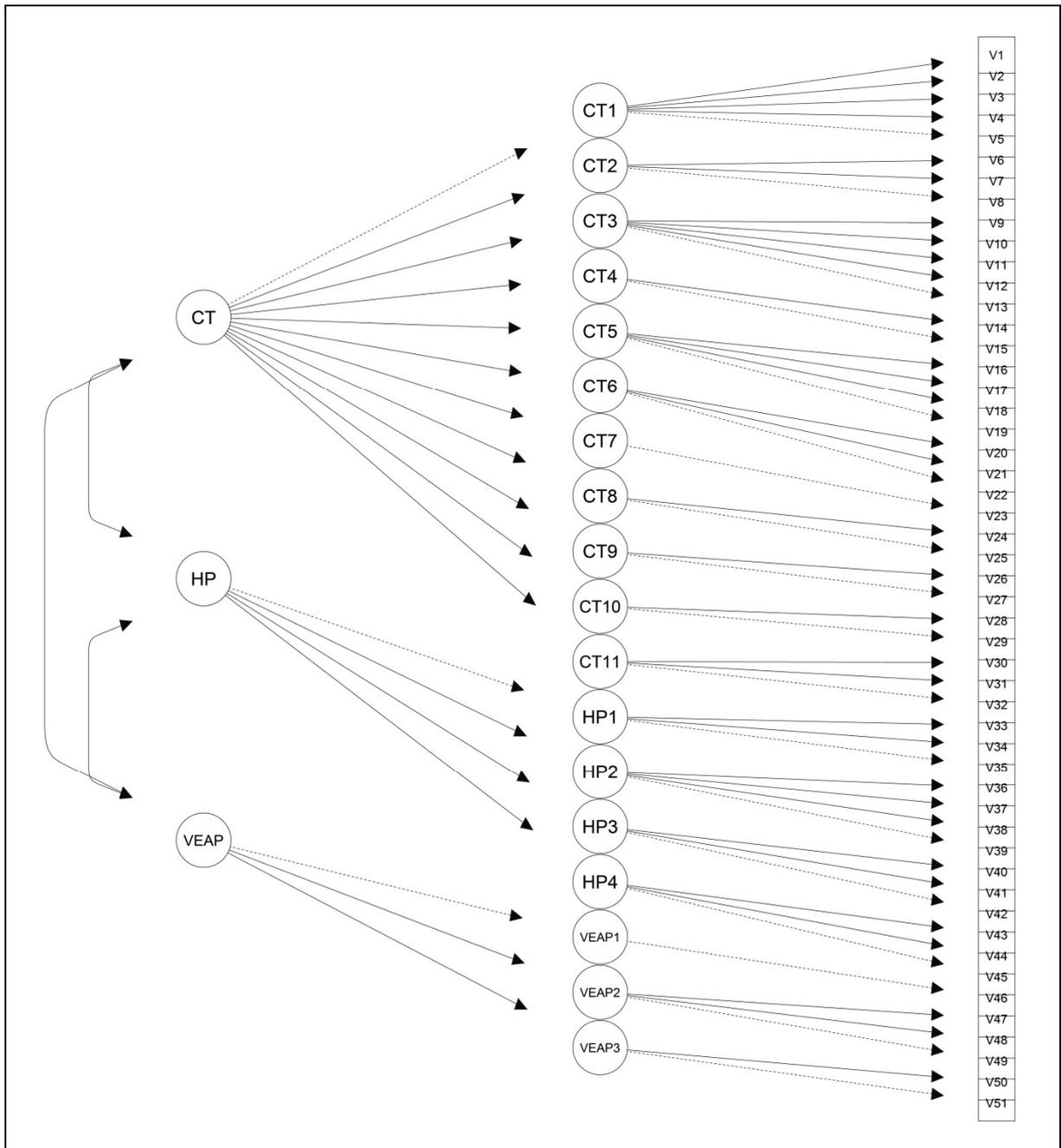


Figura 3- Diagrama de caminhos referente à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa

Fonte: elaborado pela autora, 2017.

Desse modo, a Figura 3 apresenta o diagrama de caminhos do modelo proposto, em que os nós quadrados indicam variáveis manifestas ou observadas e os nós circulares indicam variáveis latentes ou não observadas. Assim, vê-se a estrutura proposta para o instrumento de pesquisa, em que as 51 variáveis são agrupadas em 18 áreas de competência diferentes que, por sua vez, são agrupadas em 3 Normas Internacionais de Educação (NIE).

4.2.1 Estimação

Com o intuito de decidir qual o método de estimação mais adequado, a princípio, foi investigada se a distribuição das respostas dos alunos aos itens do questionário se aproximava de uma distribuição normal. Foi observado que todos os itens do instrumento possuíam um padrão assimétrico, com todos os valores de assimetria negativos, variando de -0,187 até -1,560. Os valores de curtose foram relativamente altos, variando de 2,390 até 5,268. Por meio da aplicação do teste de Mardia (método de normalidade multivariada), a hipótese nula de que os dados seguem uma distribuição normal multivariada, ao nível de 5% de significância foi rejeitada.

Uma vez constatada a violação da suposição de normalidade, exigida pelo método de estimação de máxima verossimilhança, optou-se pela utilização do método dos mínimos quadrados ponderados robustos pela média e variância (WLSMV) para estimar os parâmetros do modelo, cujo método é especificamente projetado para dados ordinais.

A Tabela 2 apresenta as estimativas dos parâmetros do modelo proposto, onde é possível observar que todos os coeficientes que representam cargas fatoriais das relações especificadas são significativos, ao nível de 5% de significância ($p < 0,05$). Também são apresentados os coeficientes padronizados das cargas fatoriais que demonstram o poder de explicação da variável observada para a variável latente. O diagrama de caminho com as estimativas padronizadas dos parâmetros consta no Apêndice G.

	Estimativa	EP	Valor p	r^2	Padronizado
CT1 =~ V1	1,00			0,287	0,536
CT1 =~ V2	1,23	0,32	< 0,001	0,315	0,561
CT1 =~ V3	1,49	0,36	< 0,001	0,669	0,818
CT1 =~ V4	1,50	0,38	< 0,001	0,545	0,738
CT1 =~ V5	0,63	0,21	0,002	0,182	0,427
CT2 =~ V6	1,00			0,412	0,642
CT2 =~ V7	1,46	0,26	< 0,001	0,591	0,769
CT2 =~ V8	1,39	0,32	< 0,001	0,409	0,639
CT3 =~ V9	1,00			0,436	0,660
CT3 =~ V10	0,97	0,17	< 0,001	0,507	0,712
CT3 =~ V11	0,61	0,18	0,001	0,203	0,450
CT3 =~ V12	0,94	0,18	< 0,001	0,399	0,631
CT3 =~ V13	1,23	0,24	< 0,001	0,586	0,765
CT4 =~ V14	1,00			0,459	0,677

CT4 == V15	1,18	0,19	< 0,001	0,469	0,685
CT5 == V16	1,00			0,578	0,760
CT5 == V17	1,07	0,09	< 0,001	0,721	0,849
CT5 == V18	1,07	0,14	< 0,001	0,705	0,839
CT5 == V19	1,36	0,18	< 0,001	0,913	0,955
CT6 == V20	1,00			0,536	0,732
CT6 == V21	1,05	0,15	< 0,001	0,559	0,748
CT6 == V22	1,10	0,14	< 0,001	0,654	0,809
CT7 == V23	1,00			1,000	1,000
CT8 == V24	1,00			0,646	0,804
CT8 == V25	1,12	0,10	< 0,001	0,804	0,897
CT9 == V26	1,00			0,445	0,667
CT9 == V27	1,18	0,15	< 0,001	0,500	0,707
CT10 == V28	1,00			0,866	0,930
CT10 == V29	1,00	0,05	< 0,001	0,937	0,968
CT11 == V30	1,00			0,569	0,755
CT11 == V31	1,13	0,08	< 0,001	0,651	0,807
CT11 == V32	1,06	0,12	< 0,001	0,513	0,716
HP1 == V33	1,00			0,497	0,705
HP1 == V34	1,07	0,15	< 0,001	0,521	0,722
HP1 == V35	0,94	0,15	< 0,001	0,492	0,702
HP2 == V36	1,00			0,715	0,846
HP2 == V37	0,67	0,11	< 0,001	0,339	0,582
HP2 == V38	1,17	0,11	< 0,001	0,747	0,864
HP2 == V39	1,21	0,11	< 0,001	0,816	0,903
HP3 == V40	1,00			0,477	0,691
HP3 == V41	1,04	0,14	< 0,001	0,550	0,742
HP3 == V42	1,16	0,18	< 0,001	0,690	0,830
HP4 == V43	1,00			0,720	0,849
HP4 == V44	0,94	0,09	< 0,001	0,703	0,838
HP4 == V45	0,75	0,11	< 0,001	0,591	0,769
VEAP1 == V46	1,00			1,000	1,000
VEAP2 == V47	1,00			0,899	0,948
VEAP2 == V48	0,96	0,11	< 0,001	0,750	0,866
VEAP2 == V49	0,91	0,11	< 0,001	0,655	0,810
VEAP3 == V50	1,00			0,769	0,877
VEAP3 == V51	0,91	0,13	< 0,001	0,655	0,809
CT == CT1	1,00			0,232	0,481
CT == CT2	1,29	0,44	0,004	0,366	0,605
CT == CT3	1,73	0,60	0,004	0,368	0,607
CT == CT4	2,50	0,76	0,001	0,603	0,776
CT == CT5	1,98	0,77	0,010	0,275	0,524
CT == CT6	2,97	1,00	0,003	0,681	0,826

CT =~ CT7	3,01	0,83	< 0,001	0,375	0,612
CT =~ CT8	3,14	0,95	0,001	0,599	0,774
CT =~ CT9	3,03	0,97	0,002	0,965	0,982
CT =~ CT10	3,16	0,95	0,001	0,402	0,634
CT =~ CT11	3,28	0,94	< 0,001	0,927	0,963
HP =~ HP1	1,00			0,832	0,912
HP =~ HP2	1,19	0,20	< 0,001	0,817	0,904
HP =~ HP3	1,07	0,17	< 0,001	0,874	0,935
HP =~ HP4	1,38	0,22	< 0,001	0,822	0,907
VEAP =~ VEAP1	1,00			0,435	0,659
VEAP =~ VEAP2	1,07	0,23	< 0,001	0,693	0,832
VEAP =~ VEAP3	1,06	0,22	< 0,001	0,704	0,839

EP: erro padrão.

Tabela 2 - Estimativas dos parâmetros referentes à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

4.2.2 Adequação

No que se refere à adequação do modelo para os dados observados, considera-se os índices apresentados na Tabela 3, que representam uma série de medidas que descrevem o quão bem a estrutura contida nas NIE explica a matriz de covariância observada entre as variáveis medidas. Por meio da observação dos dados contidos na tabela, é possível verificar que pelo teste de qualidade de ajuste baseado na estatística qui-quadrado (χ^2), não há evidências amostrais para rejeitar a hipótese de que o modelo proposto se ajusta aos dados, ao nível de 5% de significância, indicando a adequação do modelo.

Estatística	Valor
χ^2	1075 (gl = 1205, p = 0,997)
CFI	1,0000
NFI	0,9263
RMSEA	0,0000

Tabela 3 - Medidas de ajuste referente à análise fatorial confirmatória dos itens do instrumento de pesquisa

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Além disso, verifica-se que as estatísticas CFI e NFI apresentaram valores próximos de 1, sendo que quanto maior a proximidade de 1, melhor é o ajuste do modelo. Por fim,

observa-se que a medida RMSEA que apresentou um valor de aproximadamente 0, o que ratifica as conclusões anteriores de um bom ajuste do modelo

4.3 PERFIL DOS ALUNOS RESPONDENTES

Antes de realizar as análises dos dados coletados quanto às percepções dos alunos, é fundamental conhecer as características da amostra estudada. Dessa forma, foi realizada uma análise do perfil dos respondentes com base nas respostas obtidas no bloco I do questionário, que visou identificar o sexo dos respondentes, idade, se já possui outra graduação, exercício de atividade remunerada e em qual área. A pesquisa contou com a colaboração de 170 alunos formandos de três IES localizadas nas cidades de Londrina, Maringá e Cianorte. Do total de respondentes, 99 (58%) são do sexo feminino e 71 (42%) são do sexo masculino. No que se refere à idade dos respondentes, é possível verificar no Gráfico 1 a distribuição etária separada por sexo, em que se constata que as idades estão divididas de forma bem semelhante, comparando homens e mulheres.

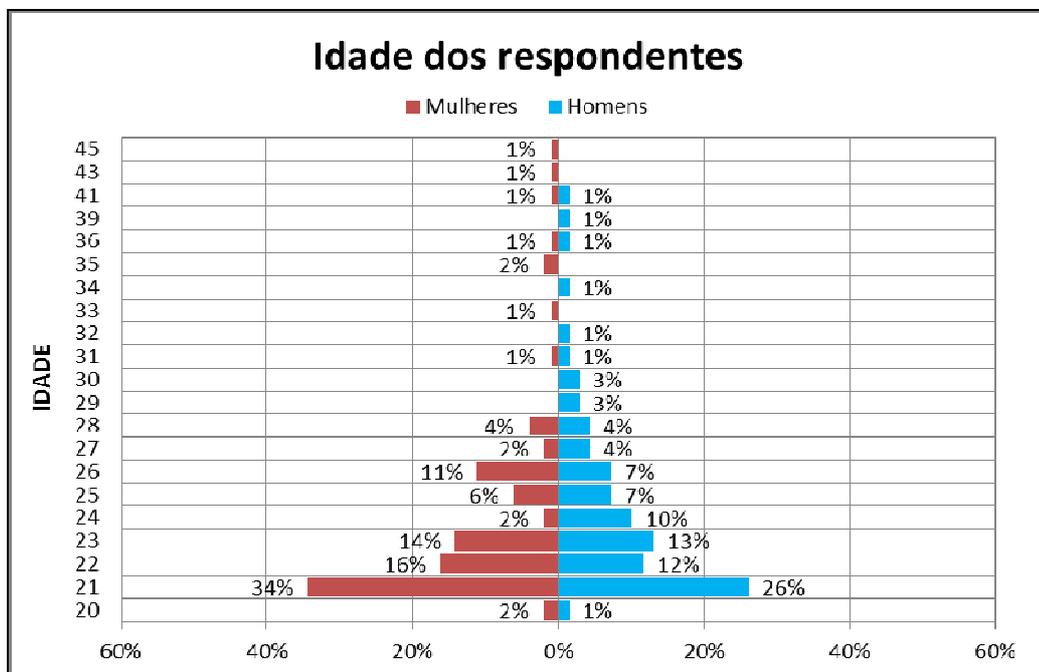


Gráfico 1 - Idade dos respondentes por sexo.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Verifica-se também que a maioria dos respondentes (80%) estão na faixa de 21 a 26, sendo que 59% tem de 21 a 23 anos, indicando que mais da metade da amostra estudada

ingressou mais cedo no ensino superior. Nesse quesito, duas pessoas do sexo masculino não informaram a idade.

Foi verificado, ainda, que 9% dos respondentes afirmaram já possuir outra graduação sendo que, desses, 60% são da grande área de administração (Administração e Ciências Econômicas) e de cursos de gestão (Gestão Comercial e Gestão Financeira), áreas mais correlatas à área contábil. Os outros 40% são de outras áreas, sendo Educação Física, História, Ciências da Computação e Pedagogia. A média de idade dos respondentes que já possuem outra graduação é de 29 anos, sendo que 60% são homens e 40% mulheres.

Quando perguntados se exercem atividade remunerada, 87,65% afirmaram que sim, sendo a maioria das atividades realizadas em tempo integral, conforme mostra a Tabela 4 de distribuição.

Integral		Parcial		Não Exerce		Trabalho Eventual		Não informou		Total	
Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
114	67,06%	35	20,59%	19	11,18%	1	0,59%	1	0,59%	170	100,00%

Tabela 4- Alunos que exercem atividade remunerada

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Dos que não exercem nenhuma atividade, 79% são mulheres com faixa etária média de 21 anos. Para ter um panorama se os alunos estão atuando na área contábil, foi questionado sobre a área de atuação dos respondentes. Do total, 25 (17%) especificaram atuação em outras áreas e 18 (12%) não informaram. A maioria, porém, 107 (71%) informou atuar em áreas relacionadas à contabilidade, conforme Tabela 5.

Área de atuação	Integral		Parcial		Trabalho Eventual		Total	
	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%	Qtde	%
Contábil	29	25%	9	26%	-	-	38	25%
Administrativa/Financeira	24	21%	5	14%	-	-	29	19%
Fiscal/Tributário	13	11%	4	11%	-	-	17	11%
Departamento Pessoal	9	8%	-	-	1	100%	10	7%
Controladoria	4	4%	-	-	-	-	4	3%
Custos/Gerencial	2	2%	-	-	-	-	2	1%
Perícia e Auditoria	1	1%	6	17%	-	-	7	5%
Outras Áreas	23	20%	2	6%	-	-	25	17%
Não informaram	9	8%	9	26%	-	-	18	12%
	114	100%	35	100%	1	100%	150	100%

Tabela 5 - Área de atuação dos alunos que exercem atividade remunerada

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

As funções mencionadas pelos estudantes que atuam em outras áreas foram bem diversificadas, como por exemplo: gerente de atendimento, técnico administrativo no setor público, consultor de sistemas, agricultor, atendente de farmácia, secretária, entre outros.

De maneira geral, os dados demonstram que a amostra foi constituída de uma proporção equilibrada de homens e mulheres, sendo observada a predominância de alunos mais jovens, já que a maioria dos respondentes se concentra na faixa etária de 21 a 23 anos. Observou-se também que a grande maioria exerce atividade remunerada senão na área contábil, em áreas correlatas à contabilidade.

4.4 ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS ALUNOS QUANTO AOS RESULTADOS DE APRENDIZAGEM DAS NIE 2, 3 E 4.

Como descrito na seção 3.2, a parte II do questionário foi composta de afirmativas que representam os resultados de aprendizagem contidas nas NIE 2, 3 e 4, sendo que os alunos atribuíram uma nota de 0 a 10 demonstrando a sua concordância em ter adquirido ou não as aprendizagens referentes à competência técnica, habilidade profissional e valores, éticas e atitudes profissionais.

4.4.1 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 2 – Competência Técnica

A fim de verificar o nível de concordância dos alunos para cada uma das afirmativas que constituíam os resultados de aprendizagem referentes às Competências Técnicas, foram calculadas as médias e os intervalos de confiança ao nível de 95% para os dados coletados, cuja apresentação gráfica (Gráfico 2) permite uma maior clareza na visualização da posição de cada variável em relação às demais.

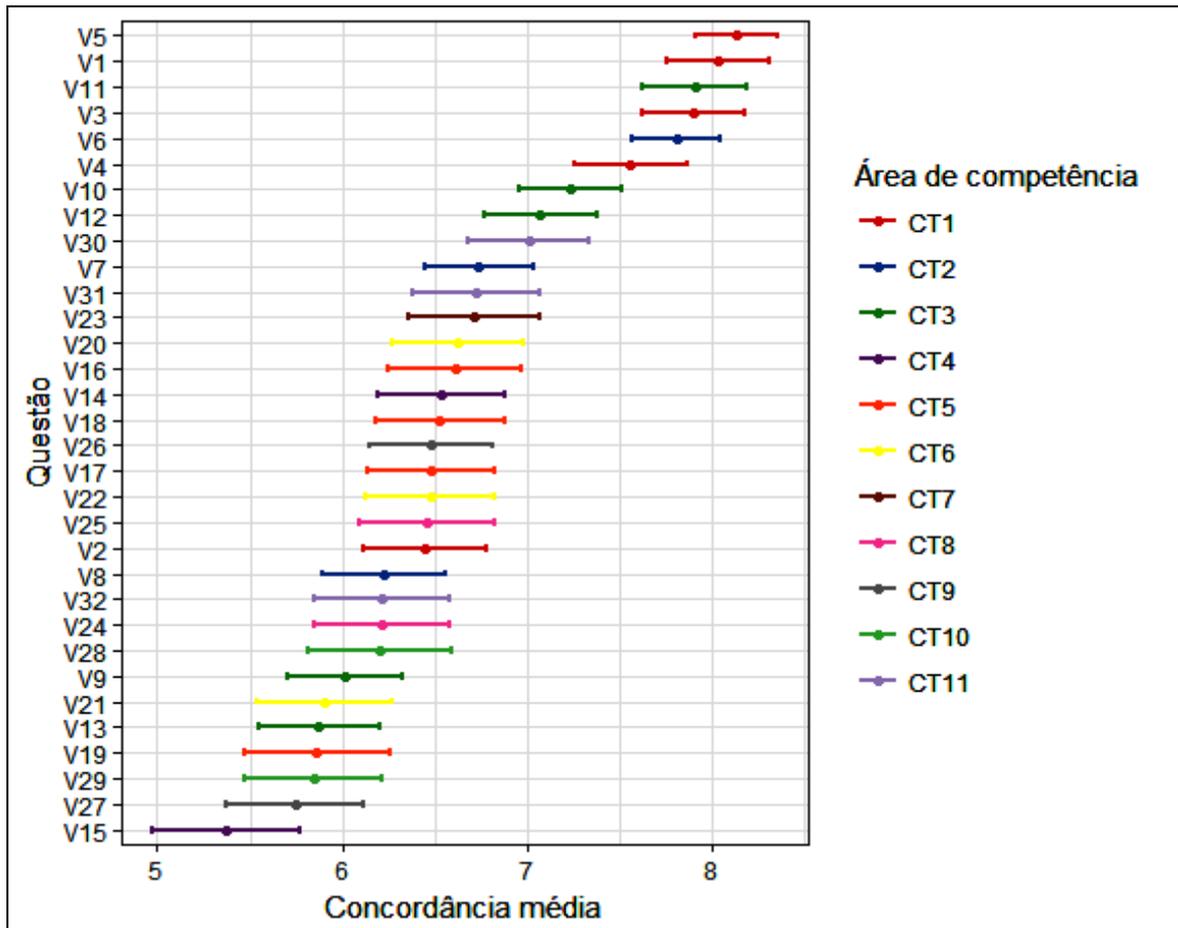


Gráfico 2 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Competências Técnicas – NIE 2.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

A NIE 2 é composta de 32 variáveis, alocadas em 11 áreas de competências diferentes. É possível observar que, em geral, as médias variam entre as questões da norma entre 5,4, e 8,1. Destacam-se, no entanto, as variáveis V5, V1, V11, V3 e V6, as quais obtiveram as maiores médias dentre as variáveis apresentadas, sendo que as notas atribuídas variaram entre 7,8 e 8,1.

Demonstra-se, assim, que na percepção dos alunos, os resultados de aprendizagem que mais foram proporcionados dizem respeito à interpretação das demonstrações financeiras e de divulgações relacionadas (V5), à aplicação dos princípios de contabilidade para transações e outros eventos (V1), à análise da posição financeira atual e futura de uma organização, com a utilização de técnicas, como a análise de indicadores (liquidez, rentabilidade e solvência), análise de tendências e análise de fluxo de caixa (V11), à avaliação da adequação das práticas contábeis utilizadas para preparar as demonstrações financeiras (V3) e à análise de dados financeiros e não financeiros para fornecer informações relevantes para a tomada de decisão

gerencial (V6). Salienta-se que dessas variáveis, três pertencem à área de competência CT1 – Contabilidade e Relatórios Financeiros (V5, V1 e V3) e as outras pertencem à CT2 – Contabilidade Gerencial (V6) e CT 3 – Finanças e Gestão Financeira (V11).

Essas variáveis apresentaram diferença significativa ($p < 0,05$) com as demais variáveis de Competência Técnica, com exceção da variável V4, o que pode ser visualizado também por meio da sobreposição dos intervalos de confiança. Nota-se que a variável V4 “Preparação das Demonstrações Financeiras” destaca-se das demais, apresentando um grau elevado de concordância e diferença significativa da maioria das variáveis.

No que diz respeito à variável que apresentou maior grau de discordância pelos alunos, assinala-se a V15 “Planejamento Tributário”, que diz respeito à capacidade do aluno em diferenciar os conceitos de planejamento tributário, elisão e evasão fiscal. Nesta questão, 15% dos respondentes atribuíram notas de 0 a 2 representando alta discordância e 18% atribuíram notas 3 e 4, totalizando 34% dos respondentes que discordam em alguma medida, que esse resultado de aprendizagem foi proporcionado. Esta foi também a variável que apresentou menor nota em média (5,4), como pode ser observado no Gráfico 2. Constatou-se diferença significativa entre a média da variável V15 e as médias de 21 variáveis da NIE 2, o que é claramente evidenciado pelos intervalos de confiança apresentados.

Outra variável que apresentou elevado grau de discordância foi a V27 “Ambiente global (comércio internacional e finanças)” da área de competência CT9 – “Ambiente Empresarial e Organizacional”, obtendo a segunda nota média mais baixa das variáveis da NIE 2 (5,7). Com nota média abaixo de 6,0, foram elencadas também às variáveis V21 “Gestão de Risco da Organização”, V13 “Análise de Investimentos”, V19 “Métodos Quantitativos em auditoria” e V29 “Indicadores macroeconômicos”, o que pressupõe que dentre os resultados de aprendizagem dessa norma, estes foram os menos proporcionados pelas IES, já que para estas questões foram atribuídas notas baixas, isto é, apresentaram maiores grau de discordância entre os alunos pesquisados.

4.4.2 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 3 – Habilidades Profissionais

A mesma análise foi realizada para a NIE 3, com a verificação das médias e intervalos de confiança, sendo que não foi possível notar uma tendência de médias de concordância maiores ou menores para questões que integram uma determinada área de competência, estando as mesmas variando entre 6,1 e 7,5, como pode ser observado no Gráfico 3.

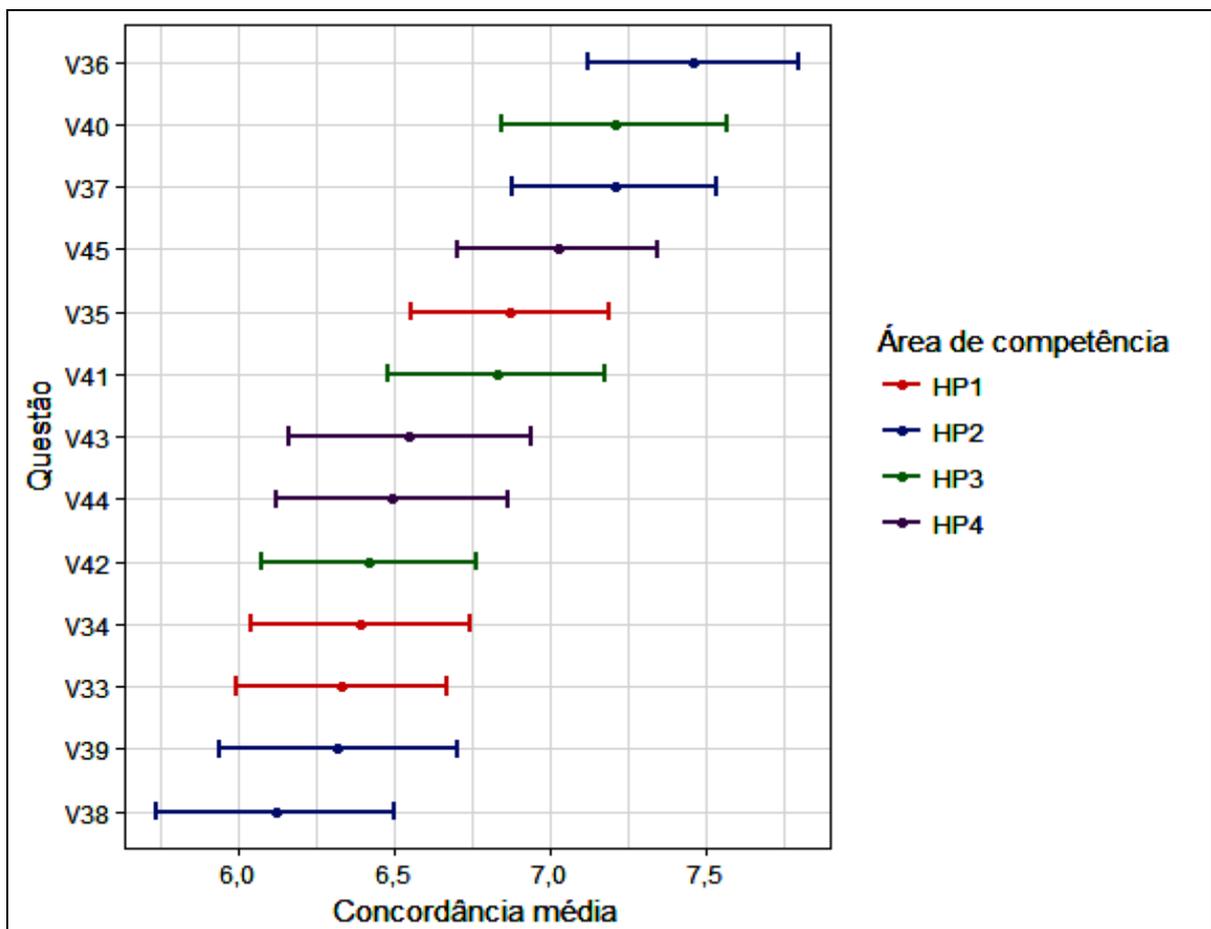


Gráfico 3 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Habilidades Profissionais – NIE 3.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Os dados evidenciados na figura em referência demonstram que as variáveis que apresentaram maiores médias foram a V36 “Cooperação e Trabalho em Equipe” com nota média 7,5 e com 61% dos respondentes que atribuíram notas entre 8 e 10, a V40 “Avaliação Crítica das Informações” com nota média 7,2, representada por 52% dos respondentes que concordam muito ou totalmente que essa aprendizagem foi proporcionada pela IES, ou seja,

atribuíram notas entre 8 e 10. Outra variável que apresentou alto grau de concordância pelos respondentes foi a V37 “Comunicação Oral e Escrita”, que se refere à capacidade do aluno em se comunicar de forma clara e concisa tanto por escrito quanto oralmente, ao apresentar, discutir ou relatar uma ideia e/ou informação, em situações formais e informais, também com nota média 7,2.

Quanto às habilidades de trabalho em equipe e comunicação, estas foram citadas nos estudos de Bui e Porter (2010) , Pan e Perera (2011) e Tempone et al (2012) como umas das mais importantes para atuação no mercado de trabalho na visão dos empregadores. A habilidade de comunicação também foi identificada na pesquisa de Mandilas, Kourtidis e Petasakis (2014) como uma das mais requeridas para o exercício profissional do contador no mercado de trabalho.

As habilidades de trabalho em equipe e comunicação foram citadas também na pesquisa de Kavanagh e Drennan (2008) com alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis na Austrália, os quais citaram serem essas umas das mais importantes para a carreira profissional. No entanto, diferentemente das percepções aqui encontradas, os alunos pesquisados por Kavanagh e Drennan (2008) declararam que estas habilidades não são suficientemente desenvolvidas no curso.

No que se refere às variáveis com maior grau de discordância, destaca-se a V38 “Habilidade de Negociação” com menor média (6,1). No que se refere às competências profissionais almejadas pelos empregadores, destaca-se a habilidade de negociação, citada nos estudos de Tempone et al (2012) e Abadayera e Watty (2014) como uma das habilidades que são mais desejáveis para a atuação profissional e que não são alcançados pelos graduados em Ciências Contábeis no nível esperado pelos empregadores. Neste aspecto, pode-se inferir que a maioria dos alunos pesquisados concorda que essa habilidade está sendo proporcionada pelas IES, o que os tornaria capacitados para atender as demandas profissionais.

4.4.3 Percepção dos alunos quanto aos resultados de aprendizagem da NIE 4 – Valores, ética e atitudes profissionais

No que diz respeito à percepção dos alunos em relação aos resultados de aprendizagens proporcionados pelas IES concernentes aos valores, ética e atitudes

profissionais preconizadas na NIE 4, observa-se pouca variação das notas médias atribuídas, que ficaram entre 6,5 a 7,8.

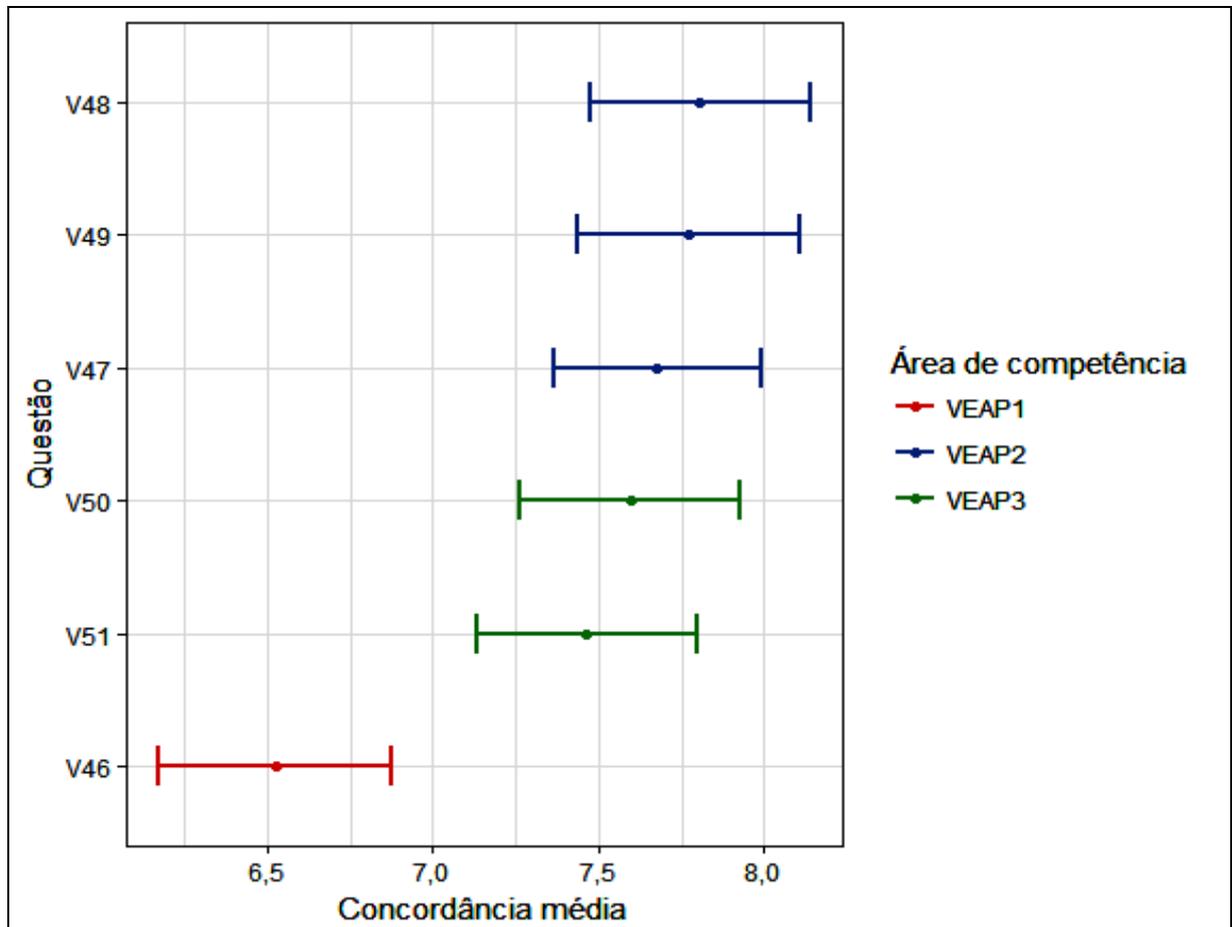


Gráfico 4 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos sobre as questões relativas às Valores, Ética e Atitudes Profissionais – NIE 4.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Considerando as áreas de competência referentes à NIE 4, vê-se claramente no Gráfico 4 que a concordância média com a única questão da área de competência VEAP1 “Ceticismo profissional e julgamento profissional” é menor em relação as demais áreas de competência, estando, inclusive, fora do intervalo de confiança abrangido pelas demais questões. Esta variável (V46) está relacionada à capacidade do aluno em aplicar um questionamento lógico e crítico para avaliar informações financeiras e outros dados relevantes.

O fato de essa variável ter sido considerada pelos alunos como a menos proporcionada pelas IES no âmbito na NIE 4, inclusive, com diferença significativa para as demais variáveis, chama a atenção, principalmente, considerando que as premissas de uma abordagem baseada

em princípios, como a que se aplica na utilização das normas internacionais em contabilidade, exige do contador essas características.

A percepção de que a maioria dos estudantes carece de pensamento lógico e crítico, porém, na percepção de profissionais que trabalham na área contábil, é evidenciado na pesquisa de Majzoub & Aga (2015) que buscou identificar a lacuna entre o sistema educacional de contabilidade e a profissão contábil no Líbano, a partir da perspectiva das NIE 2, 3 e 4.

Dentre as variáveis observadas no estudo Abadayera e Watty (2014), ao analisarem as perspectivas dos professores do curso de Ciências Contábeis sobre as competências consideradas importantes para o sucesso na carreira profissional, a capacidade de aplicar um pensamento crítico é citada como uma das variáveis que, embora seja considerada importante, os professores reconhecem que não se sentem confiantes para ensinar os alunos.

Já as maiores médias foram observadas para os itens da área de competência VEAP2 “Princípios Éticos” e dizem respeito aos resultados de aprendizagem proporcionadas ao aluno com o objetivo de capacitá-lo à aplicar os princípios éticos básicos de integridade, objetividade, competência e diligência profissionais, confidencialidade, comportamento profissional e dilemas éticos e determinar uma abordagem adequada (V48), aplicar as exigências éticas relevantes para o comportamento profissional de acordo com o Código de Ética (V49) e identificar problemas éticos e aplicar os princípios éticos quando necessário (V47).

A ética no trabalho é citada nos trabalhos de Abadayera e Watty (2014; 2016) como uma das competências genéricas consideradas como mais importantes pelos empregadores e que, em contrapartida, não são identificadas nos graduados em contabilidade no nível esperado, pois não são desenvolvidas na graduação. Nesta pesquisa, pela ótica dos alunos, os graus de concordância elevados para essas variáveis demonstram que esses resultados de aprendizagem foram proporcionados pelas IES é um indício de que elas estão sendo desenvolvidas durante o curso de graduação.

4.4.4 Comparação das percepções dos alunos quanto às áreas de competências e às NIE 2, 3 e 4.

Considerando como concordância de determinada área de competência (ou norma) a média da concordância entre as questões que a compõe, inicialmente, apresenta-se no Gráfico 5 os intervalos de confiança e a média dos indivíduos pesquisados por áreas de competências.

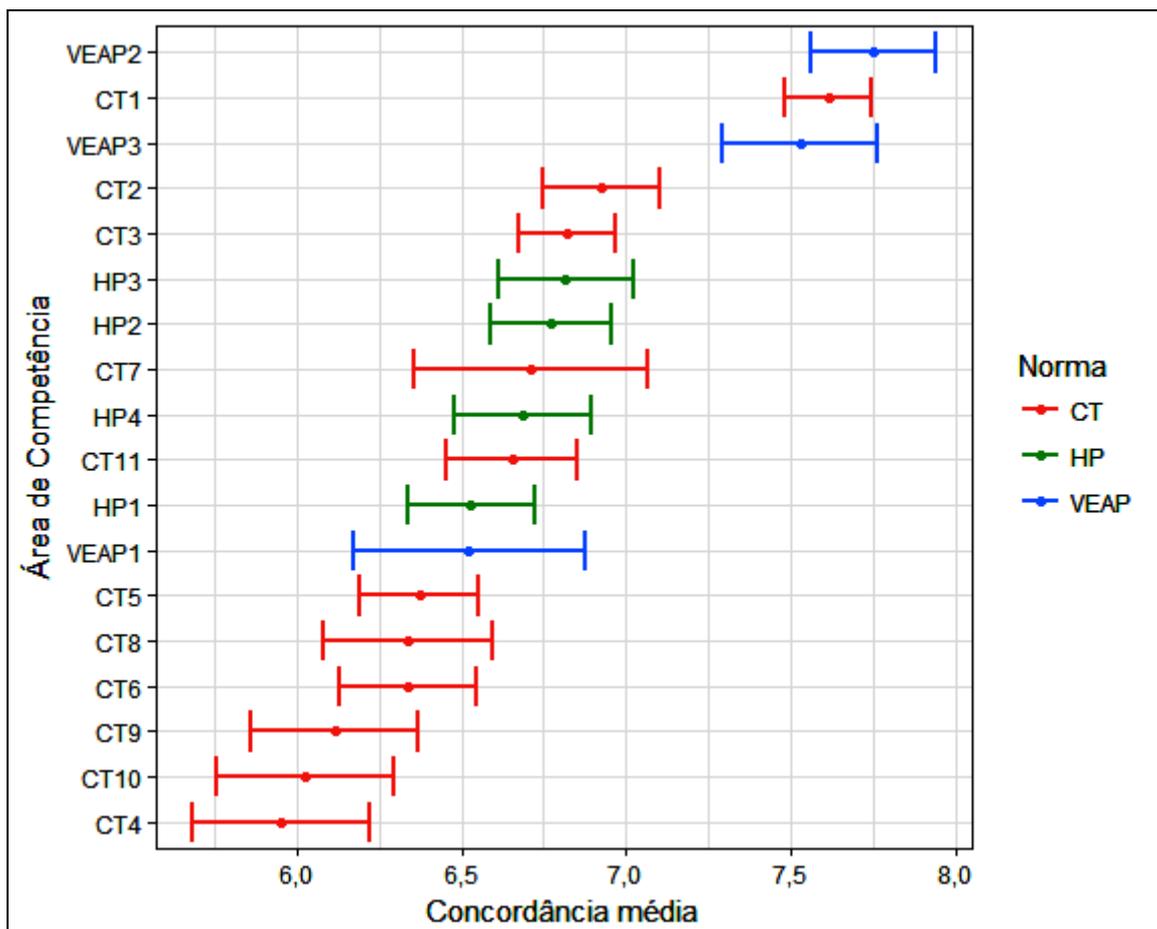


Gráfico 5 - Médias e intervalos de 95% de confiança referente à concordância dos alunos para as áreas de competências das NIE 2, 3 e 4.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Em relação à concordância por área de competência, vê-se que as médias da VEAP2 – Princípios Éticos, CT1 – Contabilidade e Relatórios Financeiros e VEAP3 – Compromisso com o Interesse Público foram bem maiores que as demais, com médias de 7,8, 7,6 e 7,5, respectivamente. Essas áreas de competências não diferem entre si, mas apresentam diferenças significativas para as demais áreas de competência.

Por outro lado, vê-se que as áreas de competência de CT4 – Tributação, CT10 – Economia e CT9 – Ambiente Empresarial e Organizacional apresentam as menores médias.

Constata-se que a área de competência Tributação (CT4), que se refere ao conhecimento do aluno sobre as exigências da Legislação Tributária nacional e sobre os conceitos de planejamento tributário, foi considerada como a que menos foi proporcionada pelas IES na percepção dos alunos. Ainda, é possível verificar que as áreas CT9 e CT10 são áreas de competências com conhecimentos que se complementam, já que dizem respeito aos princípios macro e microeconômicos e à identificação e análise do ambiente em que a empresa opera e dos aspectos que a afetam. Ressalta-se o fato da área de competência CT4 - Tributação ter obtido o maior grau de discordância e a menor nota média, já que de forma cultural no Brasil é notada uma influência das normas tributárias na prática contábil (Carvalho & Salotti, 2013). Esse resultado pressupõe um enfoque mais voltado para a contabilidade financeira na percepção do aluno, haja vista que uma das áreas de competência que obtiveram maiores notas médias e maiores graus de concordância foi a CT1 – Contabilidade e Relatórios Financeiros, que envolve os conhecimentos relacionados à aplicação dos princípios e normas internacionais de contabilidade e à avaliação de quão adequadas são as práticas contábeis utilizadas, como também, à capacidade do aluno em preparar as demonstrações financeiras de acordo com as normas e também de saber interpretá-las. Considerando as pesquisas de Pires et al. (2009); Santos et al., (2011) e Tamer et al., (2013), os conhecimentos em contabilidade societária e legislação tributária foram citados como os mais demandados, tendo como base os anúncios de emprego na área contábil em diferentes regiões do Brasil.

Por fim, avaliando a percepção geral dos alunos por NIE, nota-se que há uma grande diferença entre as médias de concordância para a NIE 4 em relação às outras duas, o que é claramente corroborado pelo intervalo de confiança construído e evidenciado no Gráfico 6.

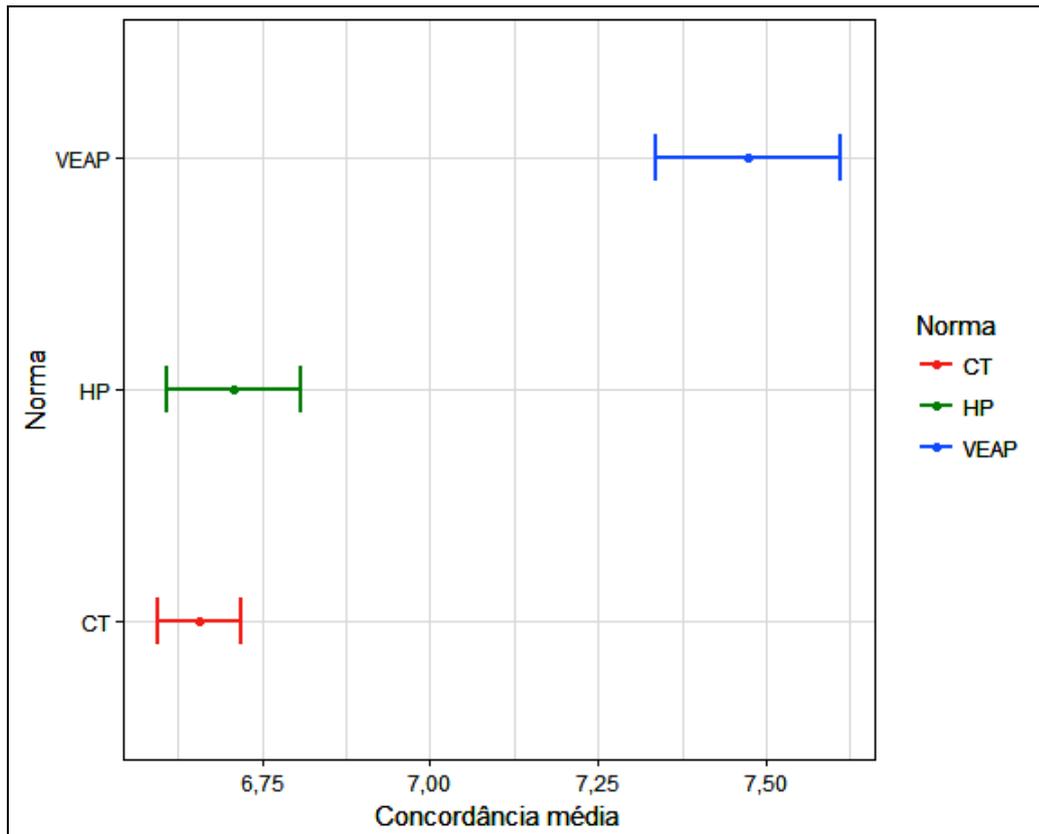


Gráfico 6 - Médias e intervalos de 95% de confiança para as NIE 2, 3 e 4.

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Evidencia-se também que o teste de médias apontou diferença estatisticamente significativa da NIE 4 (VEAP) com as NIE 2 (CT) e 3 (HP). Entre as NIE 2 e 3, não foram encontradas diferenças significativas. Nota-se também que, para a NIE 2 – Competências Técnicas houve uma menor variabilidade dos dados, se comparados com os intervalos de confiança da NIE 3 – Habilidades Profissionais e mais ainda em relação a NIE 4 – Valores, Ética e Atitudes Profissionais.

A grande concordância demonstrada pelos alunos pesquisados de que as IES estão enfatizando no ensino, além das competências técnicas e das habilidades profissionais, os resultados de aprendizagem relacionados aos valores, à ética e às atitudes profissionais é positivo, já que muito provavelmente este aluno será exposto às questões éticas e dilemas potenciais durante a sua atuação profissional (IFAC, 2017) que exigirão a proficiência nas áreas de competências preconizadas na NIE 4.

Mazjoub e Aga (2015) abrangeram em sua pesquisa, além da percepção dos recém-graduados, a dos profissionais da área contábil, dos professores e dos empregadores sobre as competências profissionais dos graduados em Ciências Contábeis, tendo como referência as NIE 2, 3 e 4. Essas perspectivas foram comparadas e as evidências encontradas é que, no que

se refere aos valores, ética e atitudes profissionais, não houve diferenças significativas entre os grupos, ou seja, constatou-se que os graduados são proficientes nas áreas de competências preconizadas pela NIE 4 para o mercado de trabalho.

É importante ressaltar que as competências “genéricas” ou “não-técnicas” são as que se destacam na maioria dos estudos internacionais que visam identificar as competências profissionais mais importantes e mais requeridas para atuação na área contábil (Abadayera e Watty, 2014; Bui e Porter, 2010; De Lange et al., 2006; Kavanagh e Drennan, 2008; Mandilas, Kourtidis e Petasakis, 2014; Pan e Perera, 2011, Tempone et al., 2012;). No entanto, diferentemente dos resultados obtidos nesses estudos, em que é constatada pouca ênfase no desenvolvimento dessas “competências” no ensino superior em contabilidade, os resultados aqui verificados apontam que pela percepção dos alunos, tanto as habilidades profissionais, quanto os valores, ética e atitudes têm sido proporcionadas pelas IES, sendo que estes últimos se destacam em termos de nível concordância.

Por fim, com o intuito de avaliar a relação das médias encontradas para as questões da NIE 2 Competências Técnicas, com as médias obtidas nas questões que compunham a NIE 3 e 4, ou seja, competências técnicas e não técnicas, foi construído um diagrama de dispersão, conforme evidenciado no Gráfico 7.

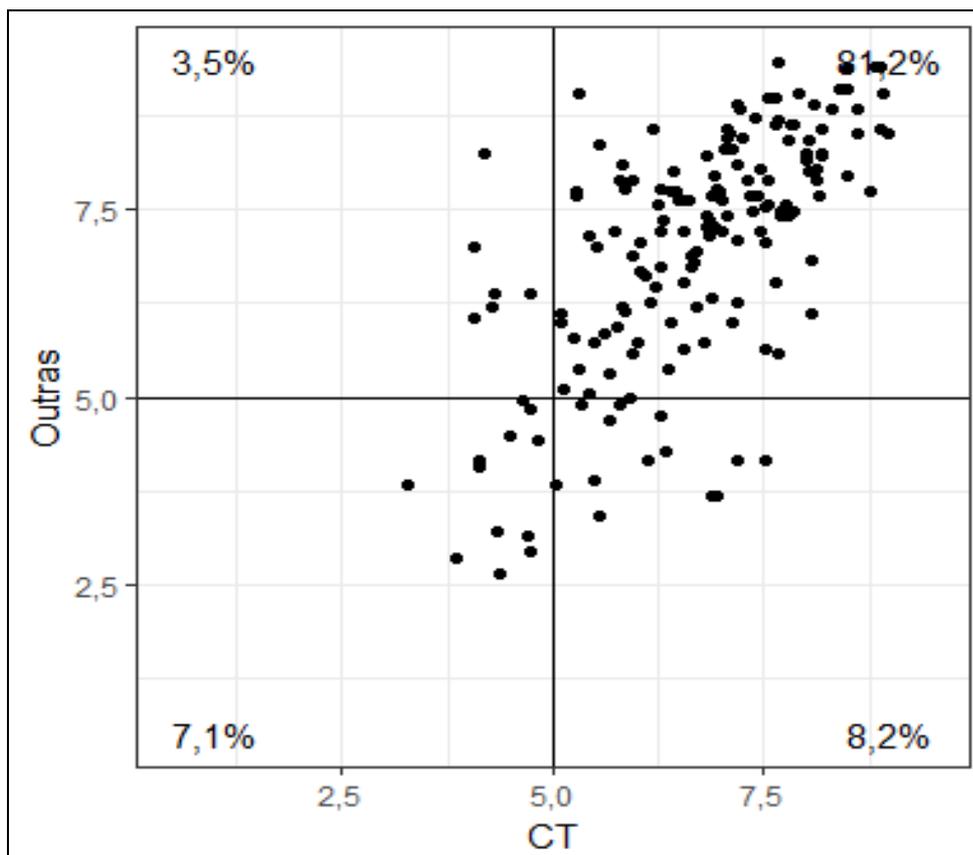


Gráfico 7 - Diagrama de dispersão da concordância dos alunos entre a NIE 2 (CT) e as NIE 3 (HP) e 4 (VEAP)

Fonte: dados da pesquisa, 2017.

Observa-se que a concordância em relação aos resultados de aprendizagem da NIE 2 (CT) e das outras duas agrupadas (NIE 3 e 4) apresenta uma relação linear (coeficiente de correlação de Pearson de 0,66), sendo que quanto maior uma, maior tende a ser a outra. Dividindo o diagrama de dispersão em referência em quatro quadrantes (dividindo cada eixo no ponto 5), nota-se que a maior parte dos alunos (81,2%) localiza-se no segundo quadrante, apresentando concordâncias maiores que 5 para ambas as medidas. Vê-se também que há uma concentração menor no primeiro quadrante (3,5%), em que a concordância é maior para as NIE 3 e 4 (“não-técnicas”) do que para a CT em relação ao quarto quadrante (8,2%), em que a concordância é maior para a norma CT do que para as outras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As mudanças ocorridas no ambiente de trabalho colocaram em pauta a discussão sobre as competências, acarretando, posteriormente, em um impacto também na esfera educacional. A partir da revisão de literatura, identificou-se que há um consenso de que a competência, ou o agir de forma competente, está fundamentada na mobilização de recursos, sejam eles os conhecimentos (saberes), habilidades (saber-fazer) e atitudes (saber ser), os quais são interligados e indissociáveis do indivíduo. Assim, é imprescindível que a universidade, que ensina para o “mundo profissional”, propicie aos seus alunos o desenvolvimento dessas três dimensões, possibilitando, assim, que sejam profissionais competentes.

No âmbito contábil, as mudanças no meio prático, devido, essencialmente, à convergência das normas internacionais de contabilidade, trouxeram também mudanças na forma de pensar do contador, exigindo uma abordagem mais profunda do ensino contábil, capaz de desenvolver nos alunos habilidades e atitudes que vão além dos conhecimentos técnicos, como a habilidade de julgamento e raciocínio crítico.

Apoiado nisso e tendo em vista as competências profissionais do contador que possa atuar em nível global, o IFAC elaborou normas internacionais de educação, dentre elas, as que possuem foco na educação profissional em contabilidade: NIE 2 – Competências Profissionais, 3 – Habilidades Profissionais e 4 – Valores, Ética e Atitudes Profissionais. As normas revelam um *framework* com os resultados de aprendizagem que o aluno deve demonstrar ao final graduação.

Diante disso, esta pesquisa objetivou investigar em que nível os resultados de aprendizagem preconizados nas Normas Internacionais de Educação (NIE) 2, 3 e 4 emitidas pelo IFAC, estão sendo proporcionados pelas instituições de ensino, na percepção dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis. Visando captar essa percepção, elaborou-se um instrumento de pesquisa pautado nesses resultados de aprendizagem, o qual passou por várias etapas de validação, culminando com a análise fatorial confirmatória que ratificou a adequabilidade dos dados pesquisados à estrutura proposta nas NIEs. Posteriormente, os dados coletados foram analisados sob a perspectiva de médias e intervalos de confiança. A amostra pesquisada foi constituída de 170 alunos do último ano do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino localizadas nas cidades de Londrina, Maringá e Cianorte.

Nesta pesquisa, o nível em que o resultado de aprendizagem foi proporcionado pela IES é representado pela percepção dos alunos pesquisados, ou seja, pelo seu grau de concordância ou discordância em relação ao item do questionário. Com base na escala utilizada, tem-se que 0 é o nível máximo de discordância e 10 o nível máximo de concordância, sendo o ponto central o que diferencia essas dimensões.

Analisando os resultados de aprendizagem de cada norma, constatou-se que, no âmbito da NIE 2 (Competências Técnicas), foi identificado um alto nível de concordância dos alunos para as variáveis pertencentes às áreas de competências relacionadas aos conhecimentos de Contabilidade e Relatórios Financeiros, sendo a variável V5 - Interpretação das Demonstrações Financeiras a que obteve maior nível de concordância, com nota média 8,1. Em contrapartida, o resultado de aprendizagem referente à área de competência Tributação, a variável V15 – Planejamento Tributário foi a que apresentou menor nota média, 5,4. Essa percepção dos alunos sugere uma ênfase do ensino das IES pesquisadas sobre a contabilidade financeira.

Já as habilidades profissionais mais percebidas pelos alunos (NIE 3) foram a cooperação e trabalho em equipe (V36), a avaliação crítica das informações (V37) e a comunicação oral e escrita (V40), com média 7,5 para a primeira variável e 7,2 para as duas últimas. A habilidade de negociação (V38) figurou como a menos proporcionada pelas IES na percepção dos alunos, que indicaram uma nota média de 6,1. Relacionadas à NIE 4 (Valores, ética e atitudes profissionais), identificou-se um consenso entre os alunos sobre os resultados proporcionados com notas médias entre 7,5 a 7,8, sendo a exceção a variável que se refere ao questionamento lógico e crítico, cuja média, 6,5, ficou fora do intervalo de confiança das demais variáveis. Este é um aspecto que carece de atenção por parte das IES, uma vez que apoiado nos resultados de pesquisas anteriores e nas mudanças do perfil do contador, essa é uma das características mais requeridas para a atuação profissional.

Verificou-se que, considerando os resultados de aprendizagem contidos nas três normas, as notas atribuídas pelos alunos situam-se em médias de 5,4 a 8,1, indicando concordância moderada à alta que esses resultados foram proporcionados. Ressalta-se que, na média, nenhum resultado de aprendizagem indicou discordância por parte dos alunos, ou seja, os alunos concordam que todos os resultados de aprendizagem, em diferentes medidas são proporcionados pelas IES. Da mesma forma, nenhum resultado de aprendizagem indicou nível de concordância máxima, sendo a maior nota média, como mencionado anteriormente, 8,1.

Por meio da análise dos resultados das médias atribuídas para as NIE 2, 3 e 4, é possível verificar que na percepção dos alunos, os resultados de aprendizagem que dizem respeito aos valores, ética e atitudes profissionais contidas na NIE 4, são os mais proporcionados pelas IES, constatado pelas médias de concordância superiores e diferenças significativas às demonstradas nas normas que tratam das Habilidades Profissionais (NIE 3) e Competências Técnicas (NIE 2). Evidencia-se o fato da NIE 4 ter apresentado alto grau de concordância dos alunos, dada a relevância da atuação do profissional contábil e a sua responsabilidade em mensurar, reconhecer e evidenciar as informações das empresas fundamentado nos princípios, leis e regulamentos que regem a prática contábil. Por isso, a execução das funções do contador estará sempre correlacionada ao comportamento ético, sendo crucial portanto, que sejam desenvolvidas durante a sua formação profissional as áreas de competências relacionadas ao ceticismo e julgamento profissional, princípios éticos e compromisso com o interesse público.

Destaca-se também o fato dos resultados de aprendizagem da NIE 3 – Habilidades Profissionais ter figurado como a segunda maior média atribuída. Isto demonstra que as universidades têm desenvolvido competências intelectuais, interpessoais, de comunicação, pessoais e organizacionais, sendo que estas são destacadas como fundamentais para a prática profissional.

Com base na literatura utilizada, é importante ressaltar que a essência da formação profissional está pautada no desenvolvimento de competências técnicas, mas que sozinhas não são suficientes, já que o agir competente compreende também a mobilização das habilidades profissionais e dos valores, ética e atitudes, ou seja, a competência é o agir interligado dessas três esferas. Assim, esses resultados demonstram que as IES pesquisadas estão proporcionando na visão dos seus alunos, uma formação que vai além das competências técnicas, isto é, estão desenvolvendo também as habilidades profissionais e os valores, a ética e as atitudes profissionais. Essa compreensão é demonstrada por meio das médias de concordância atribuídas pelos alunos para essas duas normas como também, pela verificação de que a grande maioria dos alunos (81,2%) se posicionou com notas acima de 5,0 tanto para a norma de competência técnicas (NIE 2) como para as normas de competências “não técnicas” (NIE 3 e 4).

Nesse sentido, os resultados encontrados nesta pesquisa divergem dos estudos realizados por De Lange et al. (2006), Kavanagh e Drennan (2008), Mandilas, Kourtidis e Petasakis (2014), Abadayera e Watty (2014) e Abayadeera e Watty (2016), em que foi

constatado na percepção de alunos, professores e empregadores, que a ênfase das universidades têm recaído predominantemente sobre as competências técnicas, sendo dada pouca importância no desenvolvimento das competências “genéricas”, aqui representadas pelas habilidades profissionais e valores, ética e atitudes. Esses estudos sugeriram a necessidade de haver um maior desenvolvimento das competências genéricas dentro das universidades, por este ser um aspecto muito almejado para a atuação profissional.

As possíveis causas dos resultados encontrados nesta pesquisa apontarem também para o desenvolvimento de competências não-técnicas, podem estar associadas a diversos fatores. É possível que estejam associadas às abordagens metodológicas utilizadas pelos professores em sala de aula, o que possibilitaria o desenvolvimento das habilidades profissionais. No que diz respeito ao desenvolvimento de características voltadas aos valores, ética e atitudes, podem estar relacionadas à existência da disciplina de ética nas matrizes curriculares de todas as IES pesquisadas, ou também, pela abordagem dada pelos professores nesta disciplina, já que, de acordo com o IFAC (2017) o aprendizado e o desenvolvimento dos valores, ética e atitudes profissionais, podem ser estabelecidos pela IES tanto pelo ensino, em que os futuros profissionais aprenderão sobre os valores, éticas e atitudes necessárias para atuação profissional, como também, pode ser desenvolvido e mantido um ambiente apropriado que propicie este comportamento.

Ressalta-se que o intuito desta pesquisa não é contemplar toda a complexidade que envolve o desenvolvimento de competências profissionais e a área de ensino em contabilidade, mas constituir um fragmento dessa investigação com o intuito de contribuir para a construção do conhecimento neste campo por meio dos resultados empíricos aqui encontrados. Assim, a análise da percepção dos alunos, com o uso dos resultados de aprendizagem prescritos nas NIE 2, 3 e 4 emitidas pelo IFAC lança um novo olhar para o desenvolvimento das competências profissionais no curso de graduação em Ciências Contábeis e contribui para a área acadêmica, já que foi identificada uma lacuna na pesquisa sobre o ensino em contabilidade nesta perspectiva.

Entender a percepção do aluno, como parte fundamental do processo de aprendizagem e como um futuro membro da profissão contábil, permite demonstrar às universidades e professores o seu valioso papel na formação desses profissionais, além de promover a reflexão dos alunos em relação ao quanto eles estão sendo preparados para o mercado de trabalho. Além disso, a identificação da percepção dos alunos sobre os resultados que estão sendo proporcionados demonstram às IES os conteúdos que precisam ser mais desenvolvidos

e aprimorados durante o curso, auxiliando na elaboração de políticas educacionais e na revisão de suas abordagens metodológicas e matrizes curriculares.

Partindo dessa contemplação sobre o ensino da contabilidade e sobre as ênfases colocadas em cada dimensão da competência profissional, a pesquisa contribui para o meio pragmático, uma vez que demonstra uma preocupação com o profissional que está sendo formado pelas IES. Por isso, ressalta-se a importância da utilização do framework estabelecido pelo IFAC nas NIEs 2, 3, e 4, já que os resultados de aprendizagem que os alunos devem demonstrar ter adquirido ao término da graduação e necessários para a sua atuação como contador, são amplamente discutidos por diversos órgãos representativos de contabilidade no mundo todo e são as únicas que detalham de fato os resultados de aprendizagem que devem compreender o ensino da contabilidade.

Ademais, considerando o papel social do contador e a relevância deste profissional na elaboração e divulgação de informações que impactam na decisão de seus diversos usuários, é interessante constatar que os resultados de aprendizagem que dizem respeito aos valores, ética e atitudes tem sido os mais desenvolvidos nos alunos, conforme a sua percepção. Verificar se a formação do aluno contempla outros aspectos além das competências técnicas, mostra a preocupação com o impacto de suas ações na sociedade.

É importante salientar, no entanto, que esse estudo se limita na compreensão da percepção dos alunos concluintes e, por se tratar de uma amostra intencional e não probabilística, os resultados aqui encontrados se restringem às IES pesquisadas e não podem ser generalizados. Por isso, sugere-se que, em pesquisas futuras, haja a ampliação da amostra e a aplicação em instituições de ensino de diferentes regiões do país, a fim de verificar se existem diferenças nas percepções dos alunos. Sugere-se, também, que a pesquisa de percepção seja aliada à verificação das metodologias utilizadas no ensino e à análise da matriz curricular do curso a fim de verificar se interferem de algum modo na percepção do aluno.

REFERÊNCIAS¹

- Abayadeera, N., & Watty, K. (2014). The expectation-performance gap in generic skills in accounting graduates: Evidence from Sri Lanka. *Asian Review of Accounting*, 22 (1), 56-72.
- Abayadeera, N., & Watty, K. (2016). Generic skills in accounting education in a developing country: exploratory evidence from Sri Lanka. *Asian Review of Accounting*, 24 (2), 149-170.
- Araújo, K. D., Cornacchione Jr, E. B., Reginato, L., & Suzart, J. A. S. (2014). Percepção dos impactos da adoção das ifrs na contabilidade gerencial sob a ótica dos professores de programas de pós-graduação stricto sensu em contabilidade. *Revista Universo Contábil*, 10 (2), 105-124.
- Bandyopadhyay, J., & McGee, P. F. (2012). A progress report: IFRS-US GAAP convergence and its curriculum impact. *Journal of Competitiveness Studies*, 20 (1/2), 78-90.
- Barth, M. E. (2008). Global financial reporting: Implications for US academics. *The Accounting Review*, 83 (5), 1159-1179.
- Bollen, K. A. (2002). Latent variables in psychology and the social sciences. *Annual review of psychology*, 53(1), 605-634.
- Boscov, C. P. (2013). Mudanças organizacionais observadas durante o processo de implementação dos pronunciamentos do CPC baseado nas IFRS. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Brandão, H. P. (2011). *Aprendizagem, contexto, competência e desempenho: um estudo multinível*. Tese de Doutorado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Brown, T. A. (2006). *Confirmatory factor analysis for applied research*. 1st Edition, New York: The Guilford Press.
- Bui, B., & Porter, B. (2010). The expectation-performance gap in accounting education: an exploratory study. *Accounting Education: an international journal*, 19 (1-2), 23-50.
- Morettin, P. A.; & Bussab, W. D. O., (2010). *Estatística básica*. (8a ed). São Paulo: Saraiva.
- Campos, L. C., & Lemes, S. (2012). Análise comparativa entre o Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e as Universidades Federais do Estado de Minas Gerais. *Administração: Ensino e Pesquisa*, 13(1), 155-194.

¹ De acordo com o estilo *American Psychological Association*.(APA)

- Cardoso, R. L., Mendonça Neto, O. R., & Oyadomari, J. C. (2010). Os Estudos internacionais de competências e os conhecimentos, habilidades e atitudes do contador gerencial brasileiro: análises e reflexões. *Brazilian Business Review*, 7 (3), 91-113.
- Cardoso, R. L., Riccio, E. L., & Albuquerque, L. D. (2009). Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *Revista de Administração*, 44 (4), 365-379.
- Cardoso, J. L., Souza, M. A., & Almeida, L. B. (2006). Perfil do contador na atualidade: um estudo exploratório. *Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 3 (3), 275-284.
- Carmona, S., & Trombeta, M. (2010) The IASB and FASB convergence process and the need for 'concept-based' accounting teaching. *Advances in Accounting*, 26 (1), 1-5.
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2013). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), 235-242.
- Cassepp-Borges, V., Balbinotti, M. A. A., & Teodoro, M. L. M. (2010). In Pasquali, L. (Cols.). *Instrumentação Psicológica: fundamentos e práticas*. (pp. 507-520). Porto Alegre: Artmed.
- Chaer, G., Diniz, R. R. P., & Ribeiro, E. A. (2012). A técnica do questionário na pesquisa educacional. *Revista Evidência*, 7(7), 251-266.
- Chagas, A. T. R. (2000). O questionário na pesquisa científica. *FECAP: Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado*, 1 (1). Recuperado em 17 de julho de 2016 de http://www.fecap.br/adm_online/art11/anival.htm
- Coetzee, S., & Schmulian, A. (2011). A mixed methods pedagogical approach to an introductory course to IFRS. *Accounting Instructors Report*. Recuperado em 19 de maio de 2016 de http://www.cengagesites.com/academic/assets/sites/3099_AccountingGIFT/AMixedMethods_CoetzeeSchmulian.pdf
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC) & Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). (2015). *Action Plan*. Recuperado em 08 de junho de 2016 de [https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201503-Brazil\(CFC%20and%20IBRACON\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/compliance-assessment/part_3/201503-Brazil(CFC%20and%20IBRACON).pdf)
- Cooper. D. R., & Schindler, P. S. (2011). *Métodos de pesquisa em administração*, (10a ed). Porto Alegre: 2011.
- Costa, F. (2016). Orientações para elaboração de trabalho acadêmico: normas APA. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR. Recuperado em 03 de setembro de 2016 de <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/wp-content/uploads/2016/06/MANUAL-NORMAS-APA.pdf>
- Cozby, P. C. (2009). *Métodos de pesquisa em ciências do comportamento*. São Paulo: Atlas.

- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16 (3), 297-334.
- Cronbach, L. J., & Shavelson, R. J. (2004). My current thoughts on coefficient alpha and successor procedures. *Educational and psychological measurement*, 64 (3), 391-418.
- Cummins, R. A., & Gullone, E. (2000, March). Why we should not use 5-point Likert scales: The case for subjective quality of life measurement. In *Proceedings, second international conference on quality of life in cities* (pp. 74-93).
- Czesnat, A. O., da Cunha, J. V. A., & de Souza Domingues, M. J. C. (2009). Análise comparativa entre os currículos dos cursos de ciências contábeis das universidades do estado de santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Gestão & Regionalidade*, 25 (75).
- Dancey, C. P. & Reidy, J. (2013). *Estatística sem matemática para psicologia*. (5a ed). Porto Alegre: Penso.
- Damáσιο, B. F. (2012). Uso da análise fatorial exploratória em psicologia. *Avaliação psicológica*, 11(2), 213-228.
- Decreto-Lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946* (1946). Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de Janeiro, RJ. Recuperado em 02 de fevereiro de 2017.
- De Lange, P., Jackling, B., & Gut, A. M. (2006). Accounting graduates' perceptions of skills emphasis in undergraduate courses: an investigation from two Victorian universities. *Accounting & Finance*, 46 (3), 365-386.
- Durand, T. (2006). L'alchimie de la compétence. *Revue française de gestion*, (1), 261-292.
- Dutra, J. S. (2004). *Competências: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna*. São Paulo: Atlas.
- Dutra, J. S., Hipólito, J. A. M., & Silva, C. M. (2000). Gestão de pessoas por competências: o caso de uma empresa do setor de telecomunicações. *Revista de Administração Contemporânea*, 4 (1), 161-176.
- Erfurth, A. E., & de Souza Domingues, M. J. C. (2013). Currículo Mundial e o ensino de contabilidade: estudo dos cursos de graduação em Ciências Contábeis em instituições de ensino superior brasileiras e argentinas. *ConTexto*, 13(23), 47-60.
- Ernst & Young Terco; FIPECAFI. IFRS: 1º ano análises sobre a adoção inicial do IFRS no Brasil. 2011. Disponível em <http://mrm.comunique-se.com.br/arq/121/arq_121_219638.pdf>
- Faria, A. C., & de Queiroz, M. R. B. (2009). Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho da cidade de São Paulo. *Revista Universo Contábil*, 5(1), 55-71.

- Ferreira, T. B., Lagioia, U. C. T., Carvalho, E. S., & Santos, S. G. O. A. (2013). Processo de convergência contábil: perspectivas e desafios enfrentados pelos profissionais de contabilidade no Estado de Pernambuco. *Registro Contábil*, 4 (1), 108-126.
- Fleury, M. T. L., & Fleury, A. (2001). Construindo o conceito de competência. *Revista de administração contemporânea*, 5(SPE), 183-196.
- Freitas, A. L. P., & Rodrigues, S. G. (2005). A avaliação da confiabilidade de questionários: uma análise utilizando o coeficiente alfa de Cronbach. *XII SIMPEP*, 1-15.
- Global Accountancy Education (2016). Recuperado em 30 de julho de 2016 de http://siteresources.worldbank.org/INTCENFINREPREF/Resources/4152106-1225816817120/GlobalAccountancyEducation_engl.pdf
- Godoy, A. S., & Antonello, C. S. (2009). Competências individuais adquiridas durante os anos de graduação de alunos do Curso de Administração de Empresas. *Revista de Ciências da Administração*, 11(23), 157.
- Grecco, M. C. P., Formigoni, H., Geron, C. M. S., & Segura, L. C. (2013). Percepção dos profissionais brasileiros com relação ao processo de convergência contábil às normas internacionais de Convergência Contábil às Normas Internacionais. *Enfoque: Reflexão Contábil*, 32 (3), 111-128.
- Hair Jr., J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. (6a ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Hodge, D. R., & Gillespie, D. F. (2007). Phrase completion scales: a better measurement approach than Likert scales?. *Journal of Social Service Research*, 33(4), 1-12.
- Hora, H. R. M., Monteiro, G. T. R., & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o Coeficiente Alfa de Cronbach. *Produto & Produção*, 11(2), 85-103.
- Howieson, B. (2003). Accounting practice in the new millennium: is accounting education ready to meet the challenge?. *The British Accounting Review*, 35 (2), 69-103.
- IFRS Foundation (2016). *Pocket Guide to IFRS Standards: the global financial reporting language*. Recuperado em 07 de julho de 2016 de <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Documents/2016-pocket-guide.pdf>
- Internacional Accounting Education Standards Board. (2015). *Internacional Education Consultation Paper: Guiding principles for implementing a learning outcomes approach*. Recuperado em 15 de janeiro de 2017, de <https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/iaesb-consultation-paper-principles-on-learning-outcomes.pdf>
- International Federation of Accountants. (2012). *Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised)*. Recuperado em 10 de março de 2016, de <https://www.ifac.org/publications-resources/statements-membership-obligations-smos-1-7-revised>

- International Federation of Accountants. (2017). *Handbook of international education pronouncements*. Recuperado em 15 de março de 2017, de <https://www.ifac.org/publications-resources/2017-handbook-international-education-pronouncements>
- Internacional Federation of Accountants (2016). *Member Organizations e Country Profiles*. Recuperado em 08 de junho de 2016 de <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/member-organizations-and-country-profiles?letter=B#members>
- Internacional Federation of Accountants (2016). *Adoption of Internacional Standards*. Recuperado em 08 de junho de 2016 de <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/brazil>
- Iudicibus, S., & Lisboa, L. P. (2007). Contabilidade: entre umas e outras. *Revista de Informação Contábil*, 1 (1), 1-6.
- Jackling, B., Howieson, B., & Natoli, R. (2012). Some implications of IFRS adoption for accounting education. *Australian Accounting Review*, 22 (4), 331-340.
- Jackling, B. (2013). Global adoption of international financial reporting standards: Implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28 (2), 209-220.
- Karreman, G. H. (2007). *GAE 2007: Trends in Global Accounting Education*. Recuperado em 30 de julho de 2016 de https://www.tilburguniversity.edu/upload/39f3d79c-42a3-4163-87ba-cfdceffea8dd_2007%20Trends%20Global%20Accounting%20Education.pdf
- Karreman, G. H. (2012). *GAE 2012: Dynamics of Global Accountancy Education*. Recuperado em 30 de julho de 2016 de <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/other-PDFs/gae2012-dynamics-of-global-accountancy-education.pdf>
- Kavanagh, M. H., & Drennan, L. (2008). What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. *Accounting & Finance*, 48 (2), 279-300.
- Laffin, M. (2002). *De contador a professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade*. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Laffin, M. (2012). Currículo e trabalho docente no curso de Ciências Contábeis. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 6(3), 66-77.
- Leal, E. A., Soares, M. A., & Sousa, E. G. (2009). Perspectivas dos formandos do curso de Ciências Contábeis e as exigências do mercado de trabalho. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 5 (10), 147-159.
- Le Boterf, G. (2003). *Desenvolvendo a competência dos profissionais*. (3a ed.). Porto Alegre: Artmed.

- Lei n. 9.394 de 20 de dezembro de 1996* (1996). Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília, DF. Recuperado em 23 de julho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9394.htm
- Lei n. 10.172 de 09 de janeiro de 2001* (2001). Aprova o Plano Nacional de Educação e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado em 22 de julho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/leis_2001/110172.htm
- Lei n. 11.638 de 28 de dezembro de 2007* (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Recuperado em 12 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm
- Lei n. 11.941 de 27 de maio de 2009* (2009). Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que específica; institui regime tributário de transição. Brasília, DF. Recuperado em 12 de junho de 2016 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm
- Lemes, D. F., & Miranda, G. J. (2014). Habilidades Profissionais do Contador Preconizadas pela IFAC: um estudo com profissionais da região do Triângulo Mineiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7 (2), 293-316.
- Léon, D. A. D. (2011). Análise fatorial confirmatória através dos softwares R e Mplus. Monografia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Recuperado em 26 de fevereiro de 2017 de <http://hdl.handle.net/10183/31630>
- Lima, R. L. D., Costa, A. D. J. B., & Santana, C. M. (2015). Educação contábil em tempos de IFRS: um estudo de caso entre uma universidade Brasileira e outra Alemã. *Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI*, 2 (1), 61-76.
- Magalhães, F. A. C., & Andrade, J. X. (2006). A educação contábil no estado do piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade* (Vol. 6).
- Majzoub, S., & Aga, M. (2015). Characterizing the Gap between Accounting Education and Practice: Evidence from Lebanon. *International Journal of Business and Management*, 10 (12), 127-152.
- Malhotra, N. K. (2012). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada (6a ed)*. Porto Alegre: Bookman.
- Mandilas, A., Kourtidis, D., & Petasakis, Y. (2014). Accounting curriculum and market needs. *Education + Training*, 56 (8/9), 776-794.
- Maroco, J., & Garcia-Marques, T. (2006). Qual a fiabilidade do alfa de Cronbach? Questões antigas e soluções modernas? *Laboratório de psicologia*, 4 (1), 65-90.
- Martins, G. A., & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. (2a ed). São Paulo: Atlas.

- McClelland, D. C. (1973). Testing for competence rather than for "intelligence". *American psychologist*, 28 (1), 1.
- Mohamed, E. K. A., & Lashine, S. H. (2003). Accounting Knowledge and Skills and the Challenges of A Global Business Environment. *Managerial Finance*, 29 (7), 3-16.
- Montgomery, Douglas C.; & Runger, G. C. (2016). Estatística aplicada e probabilidade para engenheiros. (6a ed). Rio de Janeiro: LTC.
- Mulatinho, C. E. S. (2007). *Educação Contábil: Um estudo comparativo das grades curriculares e da percepção dos docentes dos cursos de graduação das Universidades Federais da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte, referentes ao Programa Mundial de Estudos em Contabilidade proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU*. Dissertação de Mestrado, Programa Multinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Recife, PE, Brasil.
- Needles Jr, B. E., Cascini, K., Krylova, T., & Moustafa, M. (2001). Strategy for Implementation of IFAC International Education Guideline No. 9: 'Prequalification education, tests of professional competence and practical experience of professional accountants': A Task Force Report of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER). *Journal of International Financial Management & Accounting*, 12 (3), 317-353.
- Novin, A. M., Pearson, M. A., & Senge, S. V. (1990). Improving the curriculum for aspiring management accountants: The practitioner's point of view. *Journal of Accounting Education*, 8 (2), 207-224.
- Ott, E., Cunha, J. V. A., Cornacchione Jr., E. B., & De Luca, M. M. M. (2011). Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22 (57), 338-356.
- Pan, P., & Perera, H. (2012). Market relevance of university accounting programs: Evidence from Australia. *Accounting Forum*, 36 (2), 91-108.
- Parecer CNE/CES n. 776 de 3 de dezembro de 1997* (1997). Orientação para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação. Brasília, DF. Recuperado em 22 de julho de 2016 de <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0776.pdf>
- Parecer CNE/CES n. 583 de 04 de abril de 2001* (2001). Orientação para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação. Brasília, DF. Recuperado em 22 de julho de 2016 de <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0583.pdf>
- Pasquali, L. (2003). *Psicometria: teoria dos testes na psicologia e na educação*. (2a ed.). Petrópolis: Vozes.
- _____(2010). Escalas Psicométricas. In Pasquali, L. (Cols.). *Instrumentação Psicológica: fundamentos e práticas*. (pp.116-135). Porto Alegre: Artmed.

- Cassepp-Borges, V., Balbinotti, M. A. A., & Teodoro, M. L. M. (2010). In Pasquali, L. (Cols.). *Instrumentação Psicológica: fundamentos e práticas*. (pp. 507-520). Porto Alegre: Artmed.
- Passos, I. C. (2011). Raciocínio crítico de alunos de graduação em Ciências Contábeis: aplicação do modelo instrucional de Richard Paul. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Pathways Commission. (2012 July). *Charting a national strategy for the next generation of accountants*. Recuperado em 26 de agosto de 2016, de http://commons.aaahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf
- Pereira, M. S. A. (2013). *Percepções de alunos concluintes sobre competências gerenciais adquiridas no curso de Ciências Contábeis oferecido por IES da cidade de São Paulo*. Dissertação de Mestrado, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, SP, Brasil.
- Pereira, E. M., Niyama, J. K., & Freire, F. D. S. (2012). Convergência das normas internacionais de Contabilidade: uma análise a luz das teorias da educação de Paulo Freire e Libâneo nas instituições de ensino do Distrito Federal.
- Perrenoud, P. (2013). *Desenvolver competências ou ensinar saberes? A escola que prepara para a vida*. (Livro Digital). Porto Alegre: Penso.
- Pinsonneault, A., & Kraemer, K. (1993). Survey research methodology in management information systems: an assessment. *Journal of management information systems*, 10(2), 75-105.
- Pires, C. B., Ott, E., & Damacena, C. (2009). “Guarda-Livros” ou “Parceiros de Negócios”? Uma análise do perfil profissional requerido pelo mercado de trabalho para contadores na região metropolitana de Porto Alegre (RMPA). *Contabilidade Vista & Revista*, 20 (3), 157-187.
- Projeto de Lei n. 12.249 de 11 de junho de 2010* (2010). Altera os Decretos-Leis n. 9.292 de 27 de maio de 1946. Brasília, DF. Recuperado em 02 de fevereiro de 2017 de <http://www1.cfc.org.br/uparq/lei12249.pdf>
- Ranking Universitário Folha (2015). *Ranking de Cursos: Ciências Contábeis*. Recuperado em 08 de junho de 2016 de <http://ruf.folha.uol.com.br/2015/>
- Ramirez, P. (2003). *Uma estratégia para melhoria da formação de competências para o profissional de nível técnico na área de gestão*. Dissertação de mestrado, Centro Universitário Nove de Julho (UNINOVE), São Paulo, SP, Brasil.
- Raup, F. M., & Beuren, I. M. (2013). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. (pp. 76-96). São Paulo: Atlas.

- Resolução CNE/CES n. 10 de 16 de dezembro de 2004 (2004)*. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Recuperado em 6 de abril de 2016, de http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf
- Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2004). Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15 (35), 35-44.
- Santos, D. F., Sobral, F. S., Correa, M. D., Antonovz, T., & Santos, R. F. (2011). Perfil do profissional contábil: estudo comparativo entre as exigências do mercado de trabalho e a formação oferecida pelas instituições de ensino superior de Curitiba. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 8 (16), 137-152.
- Scalon, G. (2015). *Avaliação de aprendizagem numa abordagem por competências*. Curitiba: PUCPRes.
- Silva, S. C. (2014). *Desafios dos programas de graduação em Ciências Contábeis face às mudanças emergentes na pós-modernidade*. Tese de Doutorado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of accounting and public policy*, 29 (2), 99-114.
- Tamer, C., Viana, C., Soares, L. A., & Lima, M. (2013). Perfil do Profissional Contábil demandado pelo mercado de trabalho: um estudo no norte do Brasil. *Revista Universo Contábil*, 9 (3), 143-162.
- Tardif, M. (2008). *Saberes docentes e formação profissional*. (9a ed). Petropolis: Vozes.
- Tempone, I., Kavanagh, M., Segal, N., Hancock, P., Howieson, B., & Kent, J. (2012). Desirable generic attributes for accounting graduates into the twenty-first century: The views of employers. *Accounting Research Journal*, 25 (1), 41-55.
- Triola, M. F. (2013). *Introdução à Estatística*. (11a ed). Rio de Janeiro: LTC.
- United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD). (2011). *Model Accounting Curriculum (Revised)*. Recuperado em 30 de julho de 2016 de http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf
- Zabala, A.; & Arnau, L. (2014). *Como aprender e ensinar competências*. (Livro Digital). Porto Alegre: Penso.

APÊNDICE A – CARTA DE APRESENTAÇÃO PARA VALIDAÇÃO DE CONTEÚDO

QUESTIONÁRIO SOBRE AUTOPERCEPÇÃO DE COMPETÊNCIAS ADQUIRIDAS NA GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (validade de conteúdo)
<p>Prezado(a) Professor(a),</p> <p>Solicitamos a Vossa Senhoria que participe da validação de conteúdo do questionário sobre a autopercepção de competências adquiridas no curso de graduação em Ciências Contábeis. Este questionário será utilizado na coleta de dados do projeto de pesquisa intitulado “Normas Internacionais de Educação em Contabilidade: um estudo sobre as percepções das competências adquiridas pelos alunos formandos do curso de Ciências Contábeis” sob a orientação do Prof. Dr. Cláudio Marques do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM). O objetivo geral deste estudo é verificar as percepções dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior do Paraná sobre as competências adquiridas na graduação, de acordo com o estabelecido nas Normas Internacionais de Educação NIE 2, NIE 3 e NIE 4, emitidas pelo IAESB (<i>International Accounting Education Standards Board</i>). Neste sentido, entende-se como competência o conjunto de conhecimentos técnicos, habilidades profissionais (habilidades intelectual, interpessoal, pessoal e organizacional) e os valores, ética e atitudes profissionais.</p> <p>Assim, solicitamos que faça, na planilha a seguir, a análise de cada um dos itens/afirmativas e determine o grau de adequação quanto à clareza de linguagem, à pertinência prática e à relevância teórica, utilizando a escala a seguir:</p> <p style="text-align: center;"> 1 – Pouquíssima 2 – Pouca 3 – Média 4 – Muita 5 - Muitíssima </p> <p>- Clareza de linguagem: Considera a linguagem utilizada nos itens, tendo em vista as características da população respondente (alunos formandos do curso de Ciências Contábeis). A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que a linguagem de cada item é suficientemente clara, compreensível e adequada para esta população? Em que nível?”.</p> <p>- Pertinência prática: Considera se cada item foi elaborado de forma a avaliar a competência dos alunos formandos do curso de Ciências Contábeis. Analisa se de fato cada item possui importância para o instrumento. A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que os itens propostos são pertinentes para avaliar a competência desta população? Em que nível?”.</p> <p>- Relevância teórica: Considera o grau de associação entre o item e a teoria. Visa analisar se o item está relacionado com o constructo. A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que o conteúdo deste item é representativo do comportamento que se quer medir, ou de uma das dimensões dele, considerando a teoria em questão (competências)? Em que nível?”.</p> <p>No que se refere à dimensão teórica, solicitamos marcar com um "X" na dimensão que melhor representa o item/afirmativa proposto sendo:</p> <p style="text-align: center;"> - (C) - Conhecimentos técnicos - (H) - Habilidades profissionais - (A) Valores, ética e atitudes profissionais </p> <p>- Dimensão teórica: Investiga a adequação de cada item à teoria estudada. A pergunta a ser respondida é: “O (a) senhor (a) acredita que este item pertence a que dimensão: conhecimentos técnicos (C), habilidades profissionais (H) ou valores, ética e atitudes profissionais (A)? Assinale apenas aquela que melhor representa o item avaliado”.</p> <p>O campo para anotação das “Observações” deve ser utilizado para expressar as suas opiniões e/ou sugestões, principalmente para os itens que atribuírem baixa pontuação.</p> <p>Agradecemos a contribuição.</p> <p>Maringá, Setembro de 2016. Mestranda: Juliane R. Bettin Santana Orientador: Prof. Dr. Claudio Marques</p>

APÊNDICE B – QUESTIONÁRIO PARA VALIDAÇÃO DE CONTEÚDO

Durante a graduação aprendi a:	Clareza de linguagem	Pertinência prática	Relevância Teórica	Dimensão Teórica
1 Interpretar as demonstrações financeiras e divulgações relacionadas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
2 Explicar os processos que podem ser usados para implementar a estratégia da organização.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
3 Ter habilidade para delegar tarefas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
4 Diferenciar os conceitos de planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
5 Antecipar desafios e planejar potenciais soluções.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
6 Aplicar o ceticismo profissional, ou seja, sempre questionar e avaliar criticamente todas as informações.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
7 Explicar as exigências para o cumprimento da legislação tributária nacional.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
8 Explicar as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente no qual os contabilistas operam.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
9 Assumir tarefas e de acordo com as práticas estabelecidas, cumprir os prazos prescritos.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
10 Gerenciar o tempo e recursos para alcançar compromissos profissionais	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
11 Aplicar técnicas de orçamento de capital na avaliação de decisões de investimento de capital.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
12 Aplicar métodos quantitativos que são usados em trabalhos de auditoria.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
13 Avaliar a adequação das práticas contábeis utilizadas para preparar as demonstrações financeiras.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
14 Avaliar os componentes que compõem o cálculo do custo de capital de uma empresa.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
15 Avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e considerar o impacto sobre a estratégia de auditoria.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
16 Aplicar as normas internacionais de contabilidade (IFRS) para transações e outros eventos.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
17 Aplicar habilidades de negociação para chegar a soluções e acordos.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
18 Identificar quando é apropriado consultar especialistas para resolver problemas e chegar a conclusões.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
19 Avaliar a informação a partir de uma variedade de fontes e perspectivas através de pesquisa, análise e integração.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
20 Analisar a adequação dos controles de tecnologia da informação e aplicações relevantes de controle.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
21 Analisar os componentes de controle interno relacionadas com informação financeira.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
22 Descrever os objetivos e as etapas envolvidas na execução da auditoria das demonstrações financeiras.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
23 Habilidades de liderança a fim de influenciar a equipe a trabalhar em direção das metas organizacionais.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
24 Explicar as vantagens e desvantagens de abordagens baseadas em princípios e regras éticas	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
25 Aplicar um questionamento lógico e crítico para avaliar informações financeiras e outros dados relevantes.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
26 Explicar os princípios da boa governança, incluindo os direitos e responsabilidades dos proprietários, investidores, e aqueles encarregados da governança, e explicar o papel das partes interessadas em requisitos de governança, divulgação e transparência.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
27 Identificar problemas éticos e aplicar os princípios éticos quando necessário.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
28 Explicar quais teorias do comportamento organizacional podem ser usadas para melhorar a performance do indivíduo, da equipe e da organização.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
29 Aplicar escuta ativa e técnicas de entrevista eficazes.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
30 Analisar os fatores internos e externos que podem influenciar na estratégia da organização.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A

APÊNDICE B – Questionário para validação de conteúdo (Continuação)

31	Aplicar as normas de auditoria relevantes (NBC TA, por exemplo) e as leis e regulamentos aplicáveis para uma auditoria de demonstrações financeiras.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
32	aplicar o raciocínio, análise crítica e pensamento inovador para resolver problemas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
33	Analisar aspectos do ambiente global que afetam o comércio internacional e as finanças.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
34	Aplicar os princípios éticos básicos de integridade, objetividade, competência e diligência profissionais, confidencialidade, comportamento profissional e dilemas éticos e determinar uma abordagem adequada.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
35	Usar a tecnologia da informação para apoiar as tomadas de decisão através da análise de negócios.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
36	Analisar as consequências de comportamento antiético para o indivíduo a profissão e ao público.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
37	Explicar as leis e regulamentos que regem as diferentes formas legais das entidades.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
38	Explicar os elementos-chave de trabalhos de assecuração e normas aplicáveis e conhecer as normas aplicáveis para esse trabalho.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
39	Descrever os efeitos das mudanças nos indicadores macroeconômicos na atividade empresarial.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
40	Explicar as abordagens usadas para a decisão de investimentos, plano de negócios e gestão financeira de longo prazo, como: abordagem de renda, de ativos e avaliação de mercado.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
41	Apresentar idéias e influenciar os outros para prestar apoio e compromisso.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
42	Analisar os cursos de ação alternativos e determinar as suas consequências éticas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
43	Aplicar o julgamento profissional, incluindo a identificação e avaliação de alternativas, para chegar a conclusões bem fundamentadas com base em fatos e todas as circunstâncias relevantes.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
44	Avaliar o desempenho de produtos e segmentos de negócio.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
45	Comparar as diversas fontes de financiamento disponíveis para uma organização, incluindo o financiamento bancário, instrumentos financeiros, e mercado de ações, capitais e tesouraria.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
46	Analisar o fluxo de caixa de uma organização e a necessidade de capital de giro.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
47	Analisar os componentes do quadro de governança de uma organização.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
48	Mostrar cooperação e trabalho em equipe quando trabalha em direção aos objetivos organizacionais.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
49	Ter uma mente aberta para novas oportunidades.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
50	recomendar soluções para problemas que envolvem muitos aspectos e características e exigem o bom senso, capacidade de avaliação e perspicácia do tomador de decisão.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
51	Preparar cálculos de impostos diretos e indiretos para pessoas físicas e jurídicas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
52	Aplicar as competências consultivas para minimizar ou resolver conflitos, resolver problemas, e maximizar as oportunidades.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
53	Preparar relatórios para apoiar a tomada de decisões de gestão, incluindo relatórios que incidem sobre planejamento e orçamento, gestão de custos, controle de qualidade, medição de desempenho e benchmarking.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
54	Analisar riscos e oportunidades através de um quadro de gestão de risco da organização.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
55	Explicar as várias maneiras que as organizações podem ser desenhadas e estruturadas.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
56	Descrever o ambiente em que a organização opera, incluindo as principais forças econômicas, legais, políticas, sociais, técnicas, internacionais e culturais.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
57	Analisar a inter-relação entre a ética e a lei, incluindo a relação entre leis, regulamentos e o interesse público.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
58	Aplicar as exigências éticas relevantes para o comportamento profissional de acordo com o Código de Ética	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
59	Aplicar as ferramentas e tecnologia apropriadas para aumentar a eficiência e eficácia e melhorar a tomada de decisão.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
60	Explicar o propósito e importância de diferentes tipos de áreas funcionais e operacionais dentro das organizações.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A
61	Entender as diferenças de linguagens e culturas quando se comunica.	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	1 2 3 4 5	C H A

APÊNDICE C – COEFICIENTE DE VALIDADE DE CONTEÚDO

Nº item	Clareza de Linguagem				Pertinência Prática				Relevância Teórica			
	Média	CVCi	Pei	CVCc	Média	CVCi	Pei	CVCc	Média	CVCi	Pei	CVCc
1	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	5,0000	1,0000	0,0003	0,9997
2	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
3	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
4	5	1,0000	0,0003	0,9997	5,0000	1,0000	0,0003	0,9997	5,0000	1,0000	0,0003	0,9997
5	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
6	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
7	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,0000	0,8000	0,0003	0,7997
8	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
9	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
10	4,5	0,9000	0,0003	0,8997	4,2500	0,8500	0,0003	0,8497	4,2500	0,8500	0,0003	0,8497
11	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
12	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
13	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
14	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
15	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
16	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
17	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
18	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
19	3,8	0,7600	0,0003	0,7597	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
20	3,8	0,7600	0,0003	0,7597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
21	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
22	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
23	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
24	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	5,0000	1,0000	0,0003	0,9997
25	3,6	0,7200	0,0003	0,7197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
26	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
27	4,5	0,9000	0,0003	0,8997	4,5000	0,9000	0,0003	0,8997	4,5000	0,9000	0,0003	0,8997
28	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
29	3,8	0,7600	0,0003	0,7597	4,0000	0,8000	0,0003	0,7997	4,0000	0,8000	0,0003	0,7997
30	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
31	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
32	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
33	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
34	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
35	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
36	3,4	0,6800	0,0003	0,6797	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
37	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
38	3,4	0,6800	0,0003	0,6797	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
39	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
40	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
41	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
42	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
43	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
44	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
45	3,8	0,7600	0,0003	0,7597	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
46	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
47	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
48	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797

Continua

Continuação

49	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
50	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
51	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
52	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
53	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
54	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
55	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
56	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
57	4	0,8000	0,0003	0,7997	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
58	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
59	4,4	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
60	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
61	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
62	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
63	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
64	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
65	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
66	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
67	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
68	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397	4,2000	0,8400	0,0003	0,8397
69	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
70	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
71	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
72	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
73	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
74	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197	4,6000	0,9200	0,0003	0,9197
75	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
76	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
77	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
78	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
79	4,8	0,9600	0,0003	0,9597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
80	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797
81	4,2	0,8400	0,0003	0,8397	4,4000	0,8800	0,0003	0,8797	4,0000	0,8000	0,0003	0,7997
82	4,6	0,9200	0,0003	0,9197	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597	4,8000	0,9600	0,0003	0,9597
CVCt				0,8943				0,9103				0,9083

APÊNDICE D – TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO



TERMO DE CONSENTIMENTO LIVRE E ESCLARECIDO

Você está sendo convidado a participar como voluntário da pesquisa intitulada “**Normas Internacionais de Educação em Contabilidade: um estudo sobre as percepções das competências adquiridas pelos alunos formandos do curso de Ciências Contábeis**”, que é parte do projeto de dissertação da mestranda **Juliane Regina Bettin Santana** do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá (UEM), sob orientação do **Prof. Dr. Claudio Marques**.

O objetivo do estudo é verificar as percepções dos alunos concluintes do curso de Ciências Contábeis de Instituições de Ensino Superior do Paraná- IES sobre as competências adquiridas na graduação, sob a perspectiva das Normas Internacionais de Educação (2, 3 e 4) emitidas pelo IAESB (*International Accounting Education Standards Board*).

Você é livre para recusar-se a participar, retirar seu consentimento ou interromper a participação a qualquer momento, sem precisar justificar. A sua participação é voluntária e a recusa em participar não irá acarretar qualquer penalidade.

Os pesquisadores tratarão a sua identidade com padrões profissionais de sigilo e os dados serão analisados de forma agregada, sem identificação individual de participantes. Os dados serão divulgados na dissertação e em futuras publicações de natureza científica, seguindo as diretrizes éticas da pesquisa e assegurando a privacidade dos (das) respondentes. Cabe ao pesquisador responsável a preservação do sigilo e a guarda da base de dados, a qual será mantida em meio eletrônico indefinidamente para uso em futuras publicações.

É garantido o livre acesso a todas as informações e esclarecimentos adicionais sobre o estudo e suas consequências, enfim, tudo o que quiser saber antes, durante e depois da sua participação. Em caso de dúvidas você pode indagar a pesquisadora e seu orientador pelos meios de contato fornecidos abaixo¹.

Enfim, tendo sido orientado (a) quanto ao teor de todo o aqui mencionado e compreendido a natureza e o objetivo do já referido estudo, manifesto meu livre consentimento em participar, estando totalmente ciente de que não há nenhum valor econômico, a receber ou a pagar, por minha participação.

Nome e Assinatura do aluno

¹ Pesquisadores responsáveis:

Juliane Regina Bettin Santana – Mestranda do Programa de Pós-Graduação da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: julianebettin@hotmail.com, telefone: (44) 3011-6025.

Prof. Dr. Claudio Marques – Professor do Programa de Pós-Graduação da Universidade Estadual de Maringá, e-mail: cmarquesuem@gmail.com, telefone: (44) 3011-6025.

APÊNDICE E – INSTRUMENTO DE PESQUISA

PARTE I - PERFIL DOS RESPONDENTES	
1. Sexo: <input type="checkbox"/> Masculino <input type="checkbox"/> Feminino <input type="checkbox"/> Prefiro não informar	
2. Qual a sua idade? _____ anos.	
3. Já possui algum curso de graduação? <input type="checkbox"/> NÃO <input type="checkbox"/> SIM. Qual? _____	
4. Exerce atividade remunerada? <input type="checkbox"/> Não exerce <input type="checkbox"/> Parcial (até 30 horas p/ semana) <input type="checkbox"/> Integral (31 horas ou mais) <input type="checkbox"/> Trabalho Eventual	
5. Caso exerça atividade remunerada, especifique a área de atuação: _____	
PARTE II - AUTO-PERCEPÇÃO DE COMPETÊNCIAS ADQUIRIDAS NA GRADUAÇÃO	
O objetivo desse questionário é identificar a sua percepção em relação às aprendizagens proporcionadas pela Instituição de Ensino. Assim, você deverá ler atentamente as afirmativas abaixo e atribuir uma nota de 0 a 10 (sendo 0 discordo totalmente e 10 concordo totalmente) se na sua opinião você teve essas aprendizagens durante o curso de graduação.	
Todas as questões visam apenas à coleta de informações ou de opiniões. Não há respostas certas ou erradas. Portanto, por favor, não deixe nenhuma questão sem resposta.	
A Instituição de Ensino proporcionou que eu aprendesse a:	NOTA
Aplicar os princípios de contabilidade para transações e outros eventos.	___
Aplicar as normas internacionais de contabilidade (IFRS) para transações.	___
Avaliar a adequação das práticas contábeis utilizadas para preparar as demonstrações financeiras.	___
Preparar as demonstrações financeiras, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IFRS).	___
Interpretar as demonstrações financeiras e divulgações relacionadas.	___
Analisar dados financeiros e não financeiros para fornecer informações relevantes para a tomada de decisão gerencial.	___
Preparar relatórios para apoiar a tomada de decisões de gestão, incluindo relatórios que incidem sobre planejamento e orçamento, gestão de custos, controle de qualidade, medição de desempenho e benchmarking.	___
Avaliar o desempenho de produtos e segmentos de negócio.	___
Comparar as diversas fontes de financiamento disponíveis para uma organização, incluindo o financiamento bancário, instrumentos financeiros, mercado de ações ou capital próprio.	___
Analisar o fluxo de caixa de uma organização e a necessidade de capital de giro.	___
Analisar a posição financeira atual e futura de uma organização, utilizando técnicas como: a análise de indicadores (liquidez, rentabilidade e solvência), análise de tendências e análise de fluxo de caixa.	___
Avaliar os componentes que compõem o cálculo do custo de capital de uma empresa.	___
Aplicar técnicas de orçamento de capital na avaliação de decisões de investimento de capital.	___
Explicar as exigências para o cumprimento da legislação tributária nacional.	___
Diferenciar os conceitos de planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal.	___
Descrever os objetivos e as etapas envolvidas na execução da auditoria das demonstrações financeiras.	___
Aplicar as normas de auditoria relevantes (NBC TA, por exemplo) e as leis e regulamentos aplicáveis para uma auditoria de demonstrações financeiras.	___
Avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e considerar o impacto sobre a estratégia de auditoria.	___
Aplicar métodos quantitativos que são usados em trabalhos de auditoria.	___
Explicar os princípios da boa governança e explicar o papel das partes interessadas em requisitos de governança, divulgação e transparência.	___
Analisar riscos e oportunidades através de um quadro de gestão de risco da organização.	___
Analisar os componentes de controle interno relacionados com a informação financeira.	___
Explicar as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente no qual os contabilistas operam.	___
Analisar a adequação dos controles de tecnologia da informação e aplicações relevantes de controle.	___
Usar a tecnologia da informação para apoiar as tomadas de decisão através da análise de negócios.	___
Descrever o ambiente em que a organização opera, incluindo as principais forças econômicas, legais, políticas, sociais, técnicas, internacionais e culturais.	___
Analisar aspectos do ambiente global que afetam o comércio internacional e as finanças.	___
Descrever os princípios fundamentais da microeconomia e macroeconomia.	___
Descrever os efeitos das mudanças nos indicadores macroeconômicos na atividade empresarial.	___
Analisar os fatores internos e externos que podem influenciar na estratégia da organização.	___
Explicar os processos que podem ser usados para implementar a estratégia da organização.	___
Explicar quais teorias do comportamento organizacional podem ser usadas para melhorar a performance do indivíduo, da equipe e da organização.	___
Avaliar a informação a partir de várias fontes e perspectivas, por meio de pesquisa, análise e integração.	___
Identificar quando é apropriado consultar especialistas para resolver problemas e chegar a conclusões.	___
Aplicar o raciocínio, análise crítica e pensamento inovador para resolver problemas.	___
Mostrar cooperação e trabalho em equipe quando trabalha em direção aos objetivos organizacionais.	___
Comunicar de forma clara e concisa tanto por escrito quanto oralmente, ao apresentar, discutir ou relatar uma ideia e/ou informação, em situações formais e informais.	___
Aplicar habilidades de negociação para chegar a soluções e acordos.	___
Ter habilidade para minimizar ou resolver conflitos, resolver problemas e maximizar as oportunidades.	___
Aplicar o ceticismo profissional, ou seja, sempre questionar e avaliar criticamente todas as informações.	___
Gerenciar o tempo e recursos para alcançar compromissos profissionais.	___
Antecipar desafios e planejar potenciais soluções.	___
Ter habilidade para delegar tarefas.	___
Habilidades de liderança a fim de influenciar a equipe a trabalhar em direção das metas organizacionais.	___
Aplicar as ferramentas e tecnologias apropriadas para aumentar a eficiência e eficácia e melhorar a tomada de decisão.	___
Aplicar um questionamento lógico e crítico para avaliar informações financeiras e outros dados relevantes.	___
Identificar problemas éticos e aplicar os princípios éticos quando necessário.	___
Aplicar os princípios éticos básicos de integridade, objetividade, competência e diligência profissionais, confidencialidade, comportamento profissional e dilemas éticos e determinar uma abordagem adequada.	___
Aplicar as exigências éticas relevantes para o comportamento profissional de acordo com o Código de Ética	___
Explicar o papel da ética em relação aos negócios e à boa governança.	___
Analisar a inter-relação entre a ética e a lei, incluindo a relação entre leis, regulamentos e o interesse público.	___

APÊNDICE F – DESCRIÇÃO DAS VARIÁVEIS DE ESTUDO

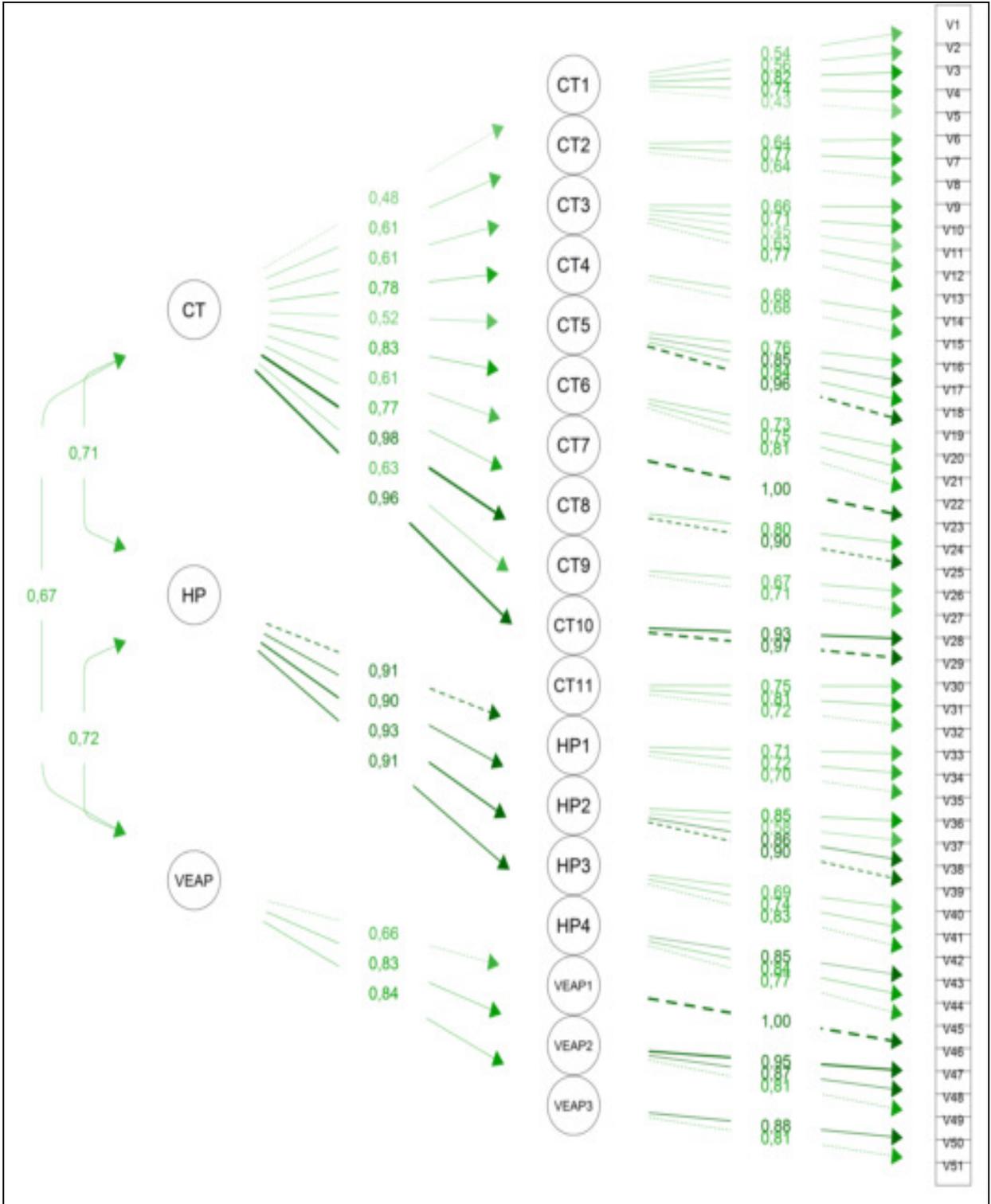
Área de Competência	Variáveis		Descrição	Referência
CT1	V1	Princípios contábeis	Aplicar os princípios de contabilidade para transações e outros eventos.	NIE 2
CT1	V2	Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)	Aplicar as normas internacionais de contabilidade (IFRS) para transações.	NIE 2
CT1	V3	Práticas contábeis	Avaliar a adequação das práticas contábeis utilizadas para preparar as demonstrações financeiras.	NIE 2
CT1	V4	Preparação de Demonstrações Financeiras	Preparar as demonstrações financeiras, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas, em conformidade com as normas internacionais de contabilidade (IFRS).	NIE 2
CT1	V5	Interpretação das Demonstrações Financeiras	Interpretar as demonstrações financeiras e divulgações relacionadas.	NIE 2
CT2	V6	Análise de dados financeiros e não financeiros	Analisar dados financeiros e não financeiros para fornecer informações relevantes para a tomada de decisão gerencial.	NIE 2
CT2	V7	Preparação de Relatórios Gerenciais	Preparar relatórios para apoiar a tomada de decisões de gestão, incluindo relatórios que incidem sobre planejamento e orçamento, gestão de custos, controle de qualidade, medição de desempenho e benchmarking.	NIE 2
CT2	V8	Avaliação de desempenho	Avaliar o desempenho de produtos e segmentos de negócio.	NIE 2
CT3	V9	Fontes de Financiamento	Comparar as diversas fontes de financiamento disponíveis para uma organização, incluindo o financiamento bancário, instrumentos financeiros, mercado de ações ou capital próprio.	NIE 2
CT3	V10	Fluxo de caixa e capital de giro	Analisar o fluxo de caixa de uma organização e a necessidade de capital de giro.	NIE 2
CT3	V11	Análise de indicadores financeiros	Analisar a posição financeira atual e futura de uma organização, utilizando técnicas como: a análise de indicadores (liquidez, rentabilidade e solvência), análise de tendências e análise de fluxo de caixa.	NIE 2
CT3	V12	Componentes do custo de capital	Avaliar os componentes que compõem o cálculo do custo de capital de uma empresa.	NIE 2
CT3	V13	Análise de investimentos	Aplicar técnicas de orçamento de capital na avaliação de decisões de investimento de capital.	NIE 2
CT4	V14	Legislação tributária nacional	Explicar as exigências para o cumprimento da legislação tributária nacional.	NIE 2
CT4	V15	Planejamento Tributário	Diferenciar os conceitos de planejamento tributário, elisão fiscal e evasão fiscal.	NIE 2
CT5	V16	Objetivos e etapas da auditoria das DFS	Descrever os objetivos e as etapas envolvidas na execução da auditoria das demonstrações financeiras.	NIE 2
CT5	V17	Normas, leis e regulamentos de auditoria	Aplicar as normas de auditoria relevantes (NBC TA, por exemplo) e as leis e regulamentos aplicáveis para uma auditoria de demonstrações financeiras.	NIE 2
CT5	V18	Risco de distorção relevante nas DFS	Avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e considerar o impacto sobre a estratégia de auditoria.	NIE 2

CT5	V19	Métodos quantitativos em auditoria	Aplicar métodos quantitativos que são usados em trabalhos de auditoria.	NIE 2
CT6	V20	Princípios da boa governança	Explicar os princípios da boa governança e explicar o papel das partes interessadas em requisitos de governança, divulgação e transparência.	NIE 2
CT6	V21	Gestão de risco da organização	Analisar riscos e oportunidades através de um quadro de gestão de risco da organização.	NIE 2
CT6	V22	Controle interno	Analisar os componentes de controle interno relacionados com a informação financeira.	NIE 2
CT7	V23	Lei e regulamentos contábeis	Explicar as leis e regulamentos aplicáveis ao ambiente no qual os contabilistas operam.	NIE 2
CT8	V24	Tecnologia da informação para controle	Analisar a adequação dos controles de tecnologia da informação e aplicações relevantes de controle.	NIE 2
CT8	V25	Tecnologia da informação para análise e tomada de decisão	Usar a tecnologia da informação para apoiar as tomadas de decisão através da análise de negócios.	NIE 2
CT9	V26	Ambiente de operação da empresa	Descrever o ambiente em que a organização opera, incluindo as principais forças econômicas, legais, políticas, sociais, técnicas, internacionais e culturais.	NIE 2
CT9	V27	Ambiente global (comércio internacional e finanças)	Analisar aspectos do ambiente global que afetam o comércio internacional e as finanças.	NIE 2
CT10	V28	Microeconomia e Macroeconomia	Descrever os princípios fundamentais da microeconomia e macroeconomia.	NIE 2
CT10	V29	Indicadores macroeconômicos	Descrever os efeitos das mudanças nos indicadores macroeconômicos na atividade empresarial.	NIE 2
CT11	V30	Influência de fatores internos e externo na estratégia	Analisar os fatores internos e externos que podem influenciar na estratégia da organização.	NIE 2
CT11	V31	Processos para implementação de estratégia	Explicar os processos que podem ser usados para implementar a estratégia da organização.	NIE 2
CT11	V32	Comportamento Organizacional	Explicar quais teorias do comportamento organizacional podem ser usadas para melhorar a performance do indivíduo, da equipe e da organização.	NIE 2
HP1	V33	Avaliação da informação por várias fontes e perspectivas	Avaliar a informação a partir de várias fontes e perspectivas, por meio de pesquisa, análise e integração.	NIE 3
HP1	V34	Consulta de especialistas	Identificar quando é apropriado consultar especialistas para resolver problemas e chegar a conclusões.	NIE 3
HP1	V35	Raciocínio, análise crítica e pensamento inovador	Aplicar o raciocínio, análise crítica e pensamento inovador para resolver problemas.	NIE 3
HP2	V36	Cooperação e trabalho em equipe	Mostrar cooperação e trabalho em equipe quando trabalha em direção aos objetivos organizacionais.	NIE 3
HP2	V37	Comunicação oral e escrita	Comunicar de forma clara e concisa tanto por escrito quanto oralmente, ao apresentar, discutir ou relatar uma ideia e/ou informação, em situações formais e informais.	NIE 3
HP2	V38	Habilidade de negociação	Aplicar habilidades de negociação para chegar a soluções e acordos.	NIE 3
HP2	V39	Habilidade de resolver conflitos e problemas	Ter habilidade para minimizar ou resolver conflitos, resolver problemas e maximizar as oportunidades.	NIE 3

HP3	V40	Avaliação crítica das informações	Aplicar o ceticismo profissional, ou seja, sempre questionar e avaliar criticamente todas as informações.	NIE 3
HP3	V41	Gerenciamento de tempo e recursos	Gerenciar o tempo e recursos para alcançar compromissos profissionais.	NIE 3
HP3	V42	Antecipar desafios e planejar soluções	Antecipar desafios e planejar potenciais soluções.	NIE 3
HP4	V43	Habilidade para delegar tarefas	Ter habilidade para delegar tarefas.	NIE 3
HP4	V44	Habilidade de liderança	Habilidades de liderança a fim de influenciar a equipe a trabalhar em direção das metas organizacionais.	NIE 3
HP4	V45	Tecnologias para aumentar a eficiência e eficácia	Aplicar as ferramentas e tecnologias apropriadas para aumentar a eficiência e eficácia e melhorar a tomada de decisão.	NIE 3
VEAP1	V46	Questionamento lógico e crítico	Aplicar um questionamento lógico e crítico para avaliar informações financeiras e outros dados relevantes.	NIE4
VEAP2	V47	Identificação de problemas éticos	Identificar problemas éticos e aplicar os princípios éticos quando necessário.	NIE4
VEAP2	V48	Aplicação de princípios éticos	Aplicar os princípios éticos básicos de integridade, objetividade, competência e diligência profissionais, confidencialidade, comportamento profissional e dilemas éticos e determinar uma abordagem adequada.	NIE4
VEAP2	V49	Código de Ética	Aplicar as exigências éticas relevantes para o comportamento profissional de acordo com o Código de Ética	NIE4
VEAP3	V50	Ética e a boa governança	Explicar o papel da ética em relação aos negócios e à boa governança.	NIE4
VEAP3	V51	Ética e a lei	Analisar a inter-relação entre a ética e a lei, incluindo a relação entre leis, regulamentos e o interesse público.	NIE4

Área de Competência: CT - Competência Técnica, HP - Habilidade Profissional, VEAP - Valores, ética e atitudes profissionais
 CT1 - Contabilidade e Relatórios Financeiros, CT2 - Contabilidade Gerencial, CT3 - Finanças e Gestão Financeira, CT4 - Tributação, CT5 - Auditoria e Asseguração, CT6 - Governança, Gestão de riscos e Controle interno, CT7 - Leis e regulamentos de negócios, CT8 - Tecnologia da informação, CT9 - Ambiente empresarial e organizacional, CT10 - Economia, CT11 - Estratégia e gestão empresarial, HP1 - Intelectual, HP2 - Interpessoal e comunicação, HP3 - Pessoal, HP4 - Organizacional, VEAP1 - Ceticismo profissional e julgamento profissional, VEAP2 - Princípios éticos, VEAP3 - Compromisso com o interesse público

APÊNDICE G – DIAGRAMA DE CAMINHO COM AS ESTIMATIVAS PADRONIZADAS DOS PARÂMETROS



APÊNDICE H – TESTE DE DIFERENÇA DE MÉDIAS (COMPARAÇÃO ENTRE AS QUESTÕES, ENTRE AS ÁREAS DE COMPETÊNCIAS E ENTRE AS NORMAS).

Comparações entre as questões de cada norma

Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
V2 - V1	-1,59	0,20	0,000	*	V32 - V1	-1,82	0,20	0,000	*	V32 - V2	-0,23	0,20	1,000	
V3 - V1	-0,14	0,20	1,000		V3 - V2	1,45	0,20	0,000	*	V4 - V3	-0,34	0,20	0,999	
V4 - V1	-0,48	0,20	0,897		V4 - V2	1,11	0,20	0,000	*	V5 - V3	0,23	0,20	1,000	
V5 - V1	0,09	0,20	1,000		V5 - V2	1,68	0,20	0,000	*	V6 - V3	-0,09	0,20	1,000	
V6 - V1	-0,23	0,20	1,000		V6 - V2	1,36	0,20	0,000	*	V7 - V3	-1,16	0,20	0,000	*
V7 - V1	-1,29	0,20	0,000	*	V7 - V2	0,29	0,20	1,000		V8 - V3	-1,67	0,20	0,000	*
V8 - V1	-1,81	0,20	0,000	*	V8 - V2	-0,22	0,20	1,000		V9 - V3	-1,88	0,20	0,000	*
V9 - V1	-2,02	0,20	0,000	*	V9 - V2	-0,43	0,20	0,968		V10 - V3	-0,66	0,20	0,234	
V10 - V1	-0,80	0,20	0,030	*	V10 - V2	0,79	0,20	0,037	*	V11 - V3	0,01	0,20	1,000	
V11 - V1	-0,13	0,20	1,000		V11 - V2	1,46	0,20	0,000	*	V12 - V3	-0,83	0,20	0,017	*
V12 - V1	-0,96	0,20	0,001	*	V12 - V2	0,62	0,20	0,367		V13 - V3	-2,02	0,20	0,000	*
V13 - V1	-2,16	0,20	0,000	*	V13 - V2	-0,57	0,20	0,576		V14 - V3	-1,36	0,20	0,000	*
V14 - V1	-1,50	0,20	0,000	*	V14 - V2	0,09	0,20	1,000		V15 - V3	-2,53	0,20	0,000	*
V15 - V1	-2,66	0,20	0,000	*	V15 - V2	-1,08	0,20	0,000	*	V16 - V3	-1,29	0,20	0,000	*
V16 - V1	-1,42	0,20	0,000	*	V16 - V2	0,16	0,20	1,000		V17 - V3	-1,42	0,20	0,000	*
V17 - V1	-1,55	0,20	0,000	*	V17 - V2	0,04	0,20	1,000		V18 - V3	-1,37	0,20	0,000	*
V18 - V1	-1,51	0,20	0,000	*	V18 - V2	0,08	0,20	1,000		V19 - V3	-2,04	0,20	0,000	*
V19 - V1	-2,17	0,20	0,000	*	V19 - V2	-0,58	0,20	0,529		V20 - V3	-1,27	0,20	0,000	*
V20 - V1	-1,41	0,20	0,000	*	V20 - V2	0,18	0,20	1,000		V21 - V3	-1,99	0,20	0,000	*
V21 - V1	-2,13	0,20	0,000	*	V21 - V2	-0,54	0,20	0,695		V22 - V3	-1,42	0,20	0,000	*
V22 - V1	-1,56	0,20	0,000	*	V22 - V2	0,03	0,20	1,000		V23 - V3	-1,19	0,20	0,000	*
V23 - V1	-1,32	0,20	0,000	*	V23 - V2	0,26	0,20	1,000		V24 - V3	-1,68	0,20	0,000	*
V24 - V1	-1,82	0,20	0,000	*	V24 - V2	-0,23	0,20	1,000		V25 - V3	-1,44	0,20	0,000	*

V25 - V1	-1,58	0,20	0,000	*	V25 - V2	0,01	0,20	1,000	V26 - V3	-1,42	0,20	0,000	*
V26 - V1	-1,55	0,20	0,000	*	V26 - V2	0,04	0,20	1,000	V27 - V3	-2,15	0,20	0,000	*
V27 - V1	-2,29	0,20	0,000	*	V27 - V2	-0,70	0,20	0,148	V28 - V3	-1,69	0,20	0,000	*
V28 - V1	-1,83	0,20	0,000	*	V28 - V2	-0,24	0,20	1,000	V29 - V3	-2,05	0,20	0,000	*
V29 - V1	-2,19	0,20	0,000	*	V29 - V2	-0,60	0,20	0,457	V30 - V3	-0,89	0,20	0,006	*
V30 - V1	-1,02	0,20	0,000	*	V30 - V2	0,56	0,20	0,601	V31 - V3	-1,17	0,20	0,000	*
V31 - V1	-1,31	0,20	0,000	*	V31 - V2	0,28	0,20	1,000	V32 - V3	-1,68	0,20	0,000	*
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
V5 - V4	0,57	0,20	0,578		V10 - V5	-0,89	0,20	0,005	V16 - V6	-1,19	0,20	0,000	*
V6 - V4	0,25	0,20	1,000		V11 - V5	-0,22	0,20	1,000	V17 - V6	-1,32	0,20	0,000	*
V7 - V4	-0,82	0,20	0,022	*	V12 - V5	-1,06	0,20	0,000	V18 - V6	-1,28	0,20	0,000	*
V8 - V4	-1,33	0,20	0,000	*	V13 - V5	-2,25	0,20	0,000	V19 - V6	-1,94	0,20	0,000	*
V9 - V4	-1,54	0,20	0,000	*	V14 - V5	-1,59	0,20	0,000	V20 - V6	-1,18	0,20	0,000	*
V10 - V4	-0,32	0,20	1,000		V15 - V5	-2,76	0,20	0,000	V21 - V6	-1,90	0,20	0,000	*
V11 - V4	0,35	0,20	0,999		V16 - V5	-1,52	0,20	0,000	V22 - V6	-1,33	0,20	0,000	*
V12 - V4	-0,49	0,20	0,868		V17 - V5	-1,65	0,20	0,000	V23 - V6	-1,09	0,20	0,000	*
V13 - V4	-1,68	0,20	0,000	*	V18 - V5	-1,60	0,20	0,000	V24 - V6	-1,59	0,20	0,000	*
V14 - V4	-1,02	0,20	0,000	*	V19 - V5	-2,26	0,20	0,000	V25 - V6	-1,35	0,20	0,000	*
V15 - V4	-2,19	0,20	0,000	*	V20 - V5	-1,50	0,20	0,000	V26 - V6	-1,32	0,20	0,000	*
V16 - V4	-0,95	0,20	0,001	*	V21 - V5	-2,22	0,20	0,000	V27 - V6	-2,06	0,20	0,000	*
V17 - V4	-1,08	0,20	0,000	*	V22 - V5	-1,65	0,20	0,000	V28 - V6	-1,60	0,20	0,000	*
V18 - V4	-1,03	0,20	0,000	*	V23 - V5	-1,42	0,20	0,000	V29 - V6	-1,96	0,20	0,000	*
V19 - V4	-1,69	0,20	0,000	*	V24 - V5	-1,91	0,20	0,000	V30 - V6	-0,79	0,20	0,033	*
V20 - V4	-0,93	0,20	0,002	*	V25 - V5	-1,67	0,20	0,000	V31 - V6	-1,08	0,20	0,000	*
V21 - V4	-1,65	0,20	0,000	*	V26 - V5	-1,65	0,20	0,000	V32 - V6	-1,59	0,20	0,000	*
V22 - V4	-1,08	0,20	0,000	*	V27 - V5	-2,38	0,20	0,000	V8 - V7	-0,51	0,20	0,800	
V23 - V4	-0,85	0,20	0,012	*	V28 - V5	-1,92	0,20	0,000	V9 - V7	-0,72	0,20	0,103	
V24 - V4	-1,34	0,20	0,000	*	V29 - V5	-2,28	0,20	0,000	V10 - V7	0,49	0,20	0,854	
V25 - V4	-1,10	0,20	0,000	*	V30 - V5	-1,12	0,20	0,000	V11 - V7	1,16	0,20	0,000	*

V26 - V4	-1,08	0,20	0,000	*	V31 - V5	-1,40	0,20	0,000	*	V12 - V7	0,33	0,20	1,000	
V27 - V4	-1,81	0,20	0,000	*	V32 - V5	-1,91	0,20	0,000	*	V13 - V7	-0,86	0,20	0,009	*
V28 - V4	-1,35	0,20	0,000	*	V7 - V6	-1,06	0,20	0,000	*	V14 - V7	-0,21	0,20	1,000	
V29 - V4	-1,71	0,20	0,000	*	V8 - V6	-1,58	0,20	0,000	*	V15 - V7	-1,37	0,20	0,000	*
V30 - V4	-0,55	0,20	0,672		V9 - V6	-1,79	0,20	0,000	*	V16 - V7	-0,13	0,20	1,000	
V31 - V4	-0,83	0,20	0,017	*	V10 - V6	-0,57	0,20	0,576		V17 - V7	-0,26	0,20	1,000	
V32 - V4	-1,34	0,20	0,000	*	V11 - V6	0,10	0,20	1,000		V18 - V7	-0,21	0,20	1,000	
V6 - V5	-0,32	0,20	1,000		V12 - V6	-0,74	0,20	0,088		V19 - V7	-0,88	0,20	0,007	*
V7 - V5	-1,39	0,20	0,000	*	V13 - V6	-1,93	0,20	0,000	*	V20 - V7	-0,11	0,20	1,000	
V8 - V5	-1,90	0,20	0,000	*	V14 - V6	-1,27	0,20	0,000	*	V21 - V7	-0,84	0,20	0,016	*
V9 - V5	-2,11	0,20	0,000	*	V15 - V6	-2,44	0,20	0,000	*	V22 - V7	-0,26	0,20	1,000	
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p		Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
V23 - V7	-0,03	0,20	1,000		V31 - V8	0,50	0,20	0,836		V18 - V10	-0,71	0,20	0,135	
V24 - V7	-0,52	0,20	0,760		V32 - V8	-0,01	0,20	1,000		V19 - V10	-1,37	0,20	0,000	*
V25 - V7	-0,28	0,20	1,000		V10 - V9	1,22	0,20	0,000	*	V20 - V10	-0,61	0,20	0,433	
V26 - V7	-0,26	0,20	1,000		V11 - V9	1,89	0,20	0,000	*	V21 - V10	-1,33	0,20	0,000	*
V27 - V7	-0,99	0,20	0,001	*	V12 - V9	1,05	0,20	0,000	*	V22 - V10	-0,76	0,20	0,061	
V28 - V7	-0,54	0,20	0,717		V13 - V9	-0,14	0,20	1,000		V23 - V10	-0,52	0,20	0,757	
V29 - V7	-0,89	0,20	0,004	*	V14 - V9	0,52	0,20	0,782		V24 - V10	-1,02	0,20	0,000	*
V30 - V7	0,27	0,20	1,000		V15 - V9	-0,65	0,20	0,285		V25 - V10	-0,78	0,20	0,044	*
V31 - V7	-0,01	0,20	1,000		V16 - V9	0,59	0,20	0,482		V26 - V10	-0,75	0,20	0,066	
V32 - V7	-0,52	0,20	0,761		V17 - V9	0,46	0,20	0,921		V27 - V10	-1,49	0,20	0,000	*
V9 - V8	-0,21	0,20	1,000		V18 - V9	0,51	0,20	0,800		V28 - V10	-1,03	0,20	0,000	*
V10 - V8	1,01	0,20	0,000	*	V19 - V9	-0,15	0,20	1,000		V29 - V10	-1,39	0,20	0,000	*
V11 - V8	1,68	0,20	0,000	*	V20 - V9	0,61	0,20	0,410		V30 - V10	-0,22	0,20	1,000	
V12 - V8	0,84	0,20	0,013	*	V21 - V9	-0,11	0,20	1,000		V31 - V10	-0,51	0,20	0,818	
V13 - V8	-0,35	0,20	0,998		V22 - V9	0,46	0,20	0,930		V32 - V10	-1,02	0,20	0,000	*
V14 - V8	0,31	0,20	1,000		V23 - V9	0,69	0,20	0,160		V12 - V11	-0,84	0,20	0,015	*
V15 - V8	-0,86	0,20	0,010	*	V24 - V9	0,20	0,20	1,000		V13 - V11	-2,03	0,20	0,000	*

V16 - V8	0,38	0,20	0,994	V25 - V9	0,44	0,20	0,956	V14 - V11	-1,37	0,20	0,000	*
V17 - V8	0,25	0,20	1,000	V26 - V9	0,46	0,20	0,920	V15 - V11	-2,54	0,20	0,000	*
V18 - V8	0,30	0,20	1,000	V27 - V9	-0,27	0,20	1,000	V16 - V11	-1,29	0,20	0,000	*
V19 - V8	-0,36	0,20	0,997	V28 - V9	0,19	0,20	1,000	V17 - V11	-1,42	0,20	0,000	*
V20 - V8	0,40	0,20	0,988	V29 - V9	-0,17	0,20	1,000	V18 - V11	-1,38	0,20	0,000	*
V21 - V8	-0,32	0,20	1,000	V30 - V9	0,99	0,20	0,000	V19 - V11	-2,04	0,20	0,000	*
V22 - V8	0,25	0,20	1,000	V31 - V9	0,71	0,20	0,125	V20 - V11	-1,28	0,20	0,000	*
V23 - V8	0,48	0,20	0,883	V32 - V9	0,20	0,20	1,000	V21 - V11	-2,00	0,20	0,000	*
V24 - V8	-0,01	0,20	1,000	V11 - V10	0,67	0,20	0,214	V22 - V11	-1,43	0,20	0,000	*
V25 - V8	0,23	0,20	1,000	V12 - V10	-0,16	0,20	1,000	V23 - V11	-1,19	0,20	0,000	*
V26 - V8	0,25	0,20	1,000	V13 - V10	-1,36	0,20	0,000	V24 - V11	-1,69	0,20	0,000	*
V27 - V8	-0,48	0,20	0,883	V14 - V10	-0,70	0,20	0,146	V25 - V11	-1,45	0,20	0,000	*
V28 - V8	-0,02	0,20	1,000	V15 - V10	-1,86	0,20	0,000	V26 - V11	-1,42	0,20	0,000	*
V29 - V8	-0,38	0,20	0,994	V16 - V10	-0,62	0,20	0,364	V27 - V11	-2,16	0,20	0,000	*
V30 - V8	0,78	0,20	0,041	V17 - V10	-0,75	0,20	0,066	V28 - V11	-1,70	0,20	0,000	*
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
V29 - V11	-2,06	0,20	0,000	V22 - V13	0,60	0,20	0,456	V19 - V15	0,49	0,20	0,852	
V30 - V11	-0,89	0,20	0,004	V23 - V13	0,84	0,20	0,015	V20 - V15	1,26	0,20	0,000	*
V31 - V11	-1,18	0,20	0,000	V24 - V13	0,34	0,20	0,999	V21 - V15	0,54	0,20	0,717	
V32 - V11	-1,69	0,20	0,000	V25 - V13	0,58	0,20	0,531	V22 - V15	1,11	0,20	0,000	*
V13 - V12	-1,19	0,20	0,000	V26 - V13	0,61	0,20	0,432	V23 - V15	1,34	0,20	0,000	*
V14 - V12	-0,54	0,20	0,716	V27 - V13	-0,13	0,20	1,000	V24 - V15	0,85	0,20	0,012	*
V15 - V12	-1,70	0,20	0,000	V28 - V13	0,33	0,20	1,000	V25 - V15	1,09	0,20	0,000	*
V16 - V12	-0,46	0,20	0,930	V29 - V13	-0,03	0,20	1,000	V26 - V15	1,11	0,20	0,000	*
V17 - V12	-0,59	0,20	0,503	V30 - V13	1,14	0,20	0,000	V27 - V15	0,38	0,20	0,995	
V18 - V12	-0,54	0,20	0,697	V31 - V13	0,85	0,20	0,011	V28 - V15	0,84	0,20	0,015	*
V19 - V12	-1,21	0,20	0,000	V32 - V13	0,34	0,20	0,999	V29 - V15	0,48	0,20	0,898	
V20 - V12	-0,44	0,20	0,956	V15 - V14	-1,16	0,20	0,000	V30 - V15	1,64	0,20	0,000	*
V21 - V12	-1,16	0,20	0,000	V16 - V14	0,08	0,20	1,000	V31 - V15	1,36	0,20	0,000	*

V22 - V12	-0,59	0,20	0,481	V17 - V14	-0,05	0,20	1,000	V32 - V15	0,85	0,20	0,013	*		
V23 - V12	-0,36	0,20	0,998	V18 - V14	-0,01	0,20	1,000	V17 - V16	-0,13	0,20	1,000			
V24 - V12	-0,85	0,20	0,011	*	V19 - V14	-0,67	0,20	0,215	V18 - V16	-0,08	0,20	1,000		
V25 - V12	-0,61	0,20	0,409		V20 - V14	0,09	0,20	1,000	V19 - V16	-0,75	0,20	0,072		
V26 - V12	-0,59	0,20	0,504		V21 - V14	-0,63	0,20	0,344	V20 - V16	0,02	0,20	1,000		
V27 - V12	-1,32	0,20	0,000	*	V22 - V14	-0,06	0,20	1,000	V21 - V16	-0,71	0,20	0,134		
V28 - V12	-0,86	0,20	0,008	*	V23 - V14	0,18	0,20	1,000	V22 - V16	-0,14	0,20	1,000		
V29 - V12	-1,22	0,20	0,000	*	V24 - V14	-0,32	0,20	1,000	V23 - V16	0,10	0,20	1,000		
V30 - V12	-0,06	0,20	1,000		V25 - V14	-0,08	0,20	1,000	V24 - V16	-0,39	0,20	0,990		
V31 - V12	-0,34	0,20	0,999		V26 - V14	-0,05	0,20	1,000	V25 - V16	-0,15	0,20	1,000		
V32 - V12	-0,85	0,20	0,011	*	V27 - V14	-0,79	0,20	0,037	*	V26 - V16	-0,13	0,20	1,000	
V14 - V13	0,66	0,20	0,248		V28 - V14	-0,33	0,20	1,000	V27 - V16	-0,86	0,20	0,008	*	
V15 - V13	-0,51	0,20	0,818		V29 - V14	-0,69	0,20	0,171		V28 - V16	-0,41	0,20	0,985	
V16 - V13	0,74	0,20	0,088		V30 - V14	0,48	0,20	0,897		V29 - V16	-0,76	0,20	0,054	
V17 - V13	0,61	0,20	0,433		V31 - V14	0,19	0,20	1,000		V30 - V16	0,40	0,20	0,988	
V18 - V13	0,65	0,20	0,264		V32 - V14	-0,32	0,20	1,000		V31 - V16	0,12	0,20	1,000	
V19 - V13	-0,01	0,20	1,000		V16 - V15	1,24	0,20	0,000	*	V32 - V16	-0,39	0,20	0,991	
V20 - V13	0,75	0,20	0,065		V17 - V15	1,11	0,20	0,000	*	V18 - V17	0,05	0,20	1,000	
V21 - V13	0,03	0,20	1,000		V18 - V15	1,16	0,20	0,000	*	V19 - V17	-0,62	0,20	0,387	
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p		Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
V20 - V17	0,15	0,20	1,000		V25 - V19	0,59	0,20	0,480		V24 - V22	-0,26	0,20	1,000	
V21 - V17	-0,58	0,20	0,553		V26 - V19	0,62	0,20	0,386		V25 - V22	-0,02	0,20	1,000	
V22 - V17	-0,01	0,20	1,000		V27 - V19	-0,12	0,20	1,000		V26 - V22	0,01	0,20	1,000	
V23 - V17	0,23	0,20	1,000		V28 - V19	0,34	0,20	0,999		V27 - V22	-0,73	0,20	0,094	
V24 - V17	-0,26	0,20	1,000		V29 - V19	-0,02	0,20	1,000		V28 - V22	-0,27	0,20	1,000	
V25 - V17	-0,02	0,20	1,000		V30 - V19	1,15	0,20	0,000	*	V29 - V22	-0,63	0,20	0,346	
V26 - V17	0,00	0,20	1,000		V31 - V19	0,86	0,20	0,009	*	V30 - V22	0,54	0,20	0,719	
V27 - V17	-0,74	0,20	0,088		V32 - V19	0,35	0,20	0,998		V31 - V22	0,25	0,20	1,000	
V28 - V17	-0,28	0,20	1,000		V21 - V20	-0,72	0,20	0,104		V32 - V22	-0,26	0,20	1,000	

V29 - V17	-0,64	0,20	0,325	V22 - V20	-0,15	0,20	1,000	V24 - V23	-0,49	0,20	0,853	
V30 - V17	0,53	0,20	0,740	V23 - V20	0,08	0,20	1,000	V25 - V23	-0,25	0,20	1,000	
V31 - V17	0,25	0,20	1,000	V24 - V20	-0,41	0,20	0,982	V26 - V23	-0,23	0,20	1,000	
V32 - V17	-0,26	0,20	1,000	V25 - V20	-0,17	0,20	1,000	V27 - V23	-0,96	0,20	0,001	*
V19 - V18	-0,66	0,20	0,231	V26 - V20	-0,15	0,20	1,000	V28 - V23	-0,51	0,20	0,819	
V20 - V18	0,10	0,20	1,000	V27 - V20	-0,88	0,20	0,006	V29 - V23	-0,86	0,20	0,008	*
V21 - V18	-0,62	0,20	0,366	V28 - V20	-0,42	0,20	0,974	V30 - V23	0,30	0,20	1,000	
V22 - V18	-0,05	0,20	1,000	V29 - V20	-0,78	0,20	0,041	V31 - V23	0,02	0,20	1,000	
V23 - V18	0,18	0,20	1,000	V30 - V20	0,38	0,20	0,994	V32 - V23	-0,49	0,20	0,852	
V24 - V18	-0,31	0,20	1,000	V31 - V20	0,10	0,20	1,000	V25 - V24	0,24	0,20	1,000	
V25 - V18	-0,07	0,20	1,000	V32 - V20	-0,41	0,20	0,982	V26 - V24	0,26	0,20	1,000	
V26 - V18	-0,05	0,20	1,000	V22 - V21	0,57	0,20	0,578	V27 - V24	-0,47	0,20	0,909	
V27 - V18	-0,78	0,20	0,040	V23 - V21	0,81	0,20	0,027	V28 - V24	-0,01	0,20	1,000	
V28 - V18	-0,32	0,20	1,000	V24 - V21	0,31	0,20	1,000	V29 - V24	-0,37	0,20	0,996	
V29 - V18	-0,68	0,20	0,185	V25 - V21	0,55	0,20	0,650	V30 - V24	0,79	0,20	0,033	*
V30 - V18	0,48	0,20	0,882	V26 - V21	0,58	0,20	0,553	V31 - V24	0,51	0,20	0,800	
V31 - V18	0,20	0,20	1,000	V27 - V21	-0,16	0,20	1,000	V32 - V24	0,00	0,20	1,000	
V32 - V18	-0,31	0,20	1,000	V28 - V21	0,30	0,20	1,000	V26 - V25	0,02	0,20	1,000	
V20 - V19	0,76	0,20	0,055	V29 - V21	-0,06	0,20	1,000	V27 - V25	-0,71	0,20	0,123	
V21 - V19	0,04	0,20	1,000	V30 - V21	1,11	0,20	0,000	V28 - V25	-0,25	0,20	1,000	
V22 - V19	0,61	0,20	0,411	V31 - V21	0,82	0,20	0,018	V29 - V25	-0,61	0,20	0,410	
V23 - V19	0,85	0,20	0,012	V32 - V21	0,31	0,20	1,000	V30 - V25	0,55	0,20	0,647	
V24 - V19	0,35	0,20	0,998	V23 - V22	0,24	0,20	1,000	V31 - V25	0,27	0,20	1,000	
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	
V32 - V25	-0,24	0,20	1,000	V43 - V33	0,22	0,18	0,991	V45 - V36	-0,44	0,18	0,393	
V27 - V26	-0,74	0,20	0,089	V44 - V33	0,16	0,18	0,999	V38 - V37	-1,09	0,18	0,000	*
V28 - V26	-0,28	0,20	1,000	V45 - V33	0,69	0,18	0,006	V39 - V37	-0,89	0,18	0,000	*
V29 - V26	-0,64	0,20	0,324	V35 - V34	0,48	0,18	0,231	V40 - V37	0,00	0,18	1,000	
V30 - V26	0,53	0,20	0,740	V36 - V34	1,07	0,18	0,000	V41 - V37	-0,38	0,18	0,637	

V31 - V26	0,25	0,20	1,000	V37 - V34	0,82	0,18	0,000	*	V42 - V37	-0,79	0,18	0,001	*	
V32 - V26	-0,26	0,20	1,000	V38 - V34	-0,27	0,18	0,948		V43 - V37	-0,66	0,18	0,011	*	
V28 - V27	0,46	0,20	0,931	V39 - V34	-0,07	0,18	1,000		V44 - V37	-0,71	0,18	0,004	*	
V29 - V27	0,10	0,20	1,000	V40 - V34	0,82	0,18	0,000	*	V45 - V37	-0,18	0,18	0,998		
V30 - V27	1,26	0,20	0,000	*	V41 - V34	0,44	0,18	0,371		V39 - V38	0,20	0,18	0,996	
V31 - V27	0,98	0,20	0,001	*	V42 - V34	0,03	0,18	1,000		V40 - V38	1,09	0,18	0,000	*
V32 - V27	0,47	0,20	0,910		V43 - V34	0,16	0,18	1,000		V41 - V38	0,71	0,18	0,004	*
V29 - V28	-0,36	0,20	0,998		V44 - V34	0,11	0,18	1,000		V42 - V38	0,30	0,18	0,894	
V30 - V28	0,81	0,20	0,026	*	V45 - V34	0,64	0,18	0,019	*	V43 - V38	0,43	0,18	0,417	
V31 - V28	0,52	0,20	0,760		V36 - V35	0,59	0,18	0,046	*	V44 - V38	0,38	0,18	0,636	
V32 - V28	0,01	0,20	1,000		V37 - V35	0,34	0,18	0,793		V45 - V38	0,91	0,18	0,000	*
V30 - V29	1,16	0,20	0,000	*	V38 - V35	-0,75	0,18	0,002	*	V40 - V39	0,89	0,18	0,000	*
V31 - V29	0,88	0,20	0,006	*	V39 - V35	-0,55	0,18	0,084		V41 - V39	0,51	0,18	0,157	
V32 - V29	0,37	0,20	0,996		V40 - V35	0,34	0,18	0,793		V42 - V39	0,10	0,18	1,000	
V31 - V30	-0,28	0,20	1,000		V41 - V35	-0,04	0,18	1,000		V43 - V39	0,23	0,18	0,986	
V32 - V30	-0,79	0,20	0,032	*	V42 - V35	-0,45	0,18	0,327		V44 - V39	0,18	0,18	0,999	
V32 - V31	-0,51	0,20	0,801		V43 - V35	-0,32	0,18	0,832		V45 - V39	0,71	0,18	0,004	*
HP				V44 - V35	-0,38	0,18	0,637		V41 - V40	-0,38	0,18	0,638		
V34 - V33	0,06	0,18	1,000		V45 - V35	0,15	0,18	1,000		V42 - V40	-0,79	0,18	0,001	*
V35 - V33	0,54	0,18	0,101		V37 - V36	-0,25	0,18	0,969		V43 - V40	-0,66	0,18	0,012	*
V36 - V33	1,13	0,18	0,000	*	V38 - V36	-1,34	0,18	0,000	*	V44 - V40	-0,71	0,18	0,004	*
V37 - V33	0,88	0,18	0,000	*	V39 - V36	-1,14	0,18	0,000	*	V45 - V40	-0,18	0,18	0,998	
V38 - V33	-0,21	0,18	0,993		V40 - V36	-0,25	0,18	0,969		V42 - V41	-0,41	0,18	0,489	
V39 - V33	-0,01	0,18	1,000		V41 - V36	-0,63	0,18	0,021	*	V43 - V41	-0,28	0,18	0,929	
V40 - V33	0,88	0,18	0,000	*	V42 - V36	-1,04	0,18	0,000	*	V44 - V41	-0,34	0,18	0,794	
V41 - V33	0,50	0,18	0,184		V43 - V36	-0,91	0,18	0,000	*	V45 - V41	0,19	0,18	0,997	
V42 - V33	0,09	0,18	1,000		V44 - V36	-0,96	0,18	0,000	*	V43 - V42	0,13	0,18	1,000	
V44 - V42	0,08	0,18	1,000		V44 - V43	-0,05	0,18	1,000		V45 - V44	0,53	0,18	0,121	
V45 - V42	0,61	0,18	0,034	*	V45 - V43	0,48	0,18	0,249						

VEAP					V48 - V47	0,13	0,16	0,963	V50 - V48	-0,21	0,16	0,756
Variáveis	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	V49 - V47	0,09	0,16	0,991	V51 - V48	-0,34	0,16	0,249
V47 - V46	1,15	0,16	0,000	*	V50 - V47	-0,08	0,16	0,995	V50 - V49	-0,18	0,16	0,871
V48 - V46	1,28	0,16	0,000	*	V51 - V47	-0,21	0,16	0,757	V51 - V49	-0,31	0,16	0,371
V49 - V46	1,25	0,16	0,000	*	V49 - V48	-0,04	0,16	1,000	V51 - V50	-0,13	0,16	0,963
V50 - V46	1,07	0,16	0,000	*								
V51 - V46	0,94	0,16	0,000	*								

Comparações entre as áreas de competência e entre as normas

AC	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	AC	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	AC	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*
CT3 - CT1	-0,79	0,17	0,001	*	VEAP2 - CT2	0,83	0,17	0,000	*	VEAP3 - CT4	1,58	0,17	0,000	*
CT4 - CT1	-1,66	0,17	0,000	*	VEAP3 - CT2	0,60	0,17	0,043	*	CT6 - CT5	-0,03	0,17	1,000	
CT5 - CT1	-1,24	0,17	0,000	*	CT4 - CT3	-0,87	0,17	0,000	*	CT7 - CT5	0,34	0,17	0,878	
CT6 - CT1	-1,28	0,17	0,000	*	CT5 - CT3	-0,45	0,17	0,434		CT8 - CT5	-0,03	0,17	1,000	
CT7 - CT1	-0,90	0,17	0,000	*	CT6 - CT3	-0,48	0,17	0,296		CT9 - CT5	-0,26	0,17	0,991	
CT8 - CT1	-1,28	0,17	0,000	*	CT7 - CT3	-0,11	0,17	1,000		CT10 - CT5	-0,35	0,17	0,861	
CT9 - CT1	-1,50	0,17	0,000	*	CT8 - CT3	-0,48	0,17	0,298		CT11 - CT5	0,28	0,17	0,977	
CT10 - CT1	-1,59	0,17	0,000	*	CT9 - CT3	-0,71	0,17	0,005	*	HP1 - CT5	0,16	0,17	1,000	
CT11 - CT1	-0,96	0,17	0,000	*	CT10 - CT3	-0,79	0,17	0,001	*	HP2 - CT5	0,40	0,17	0,645	
HP1 - CT1	-1,08	0,17	0,000	*	CT11 - CT3	-0,17	0,17	1,000		HP3 - CT5	0,45	0,17	0,452	
HP2 - CT1	-0,84	0,17	0,000	*	HP1 - CT3	-0,29	0,17	0,966		HP4 - CT5	0,32	0,17	0,930	
HP3 - CT1	-0,80	0,17	0,000	*	HP2 - CT3	-0,05	0,17	1,000		VEAP1 - CT5	0,15	0,17	1,000	
HP4 - CT1	-0,93	0,17	0,000	*	HP3 - CT3	0,00	0,17	1,000		VEAP2 - CT5	1,38	0,17	0,000	*
VEAP1 - CT1	-1,09	0,17	0,000	*	HP4 - CT3	-0,13	0,17	1,000		VEAP3 - CT5	1,16	0,17	0,000	*
VEAP2 - CT1	0,14	0,17	1,000		VEAP1 - CT3	-0,30	0,17	0,959		CT7 - CT6	0,37	0,17	0,763	
VEAP3 - CT1	-0,08	0,17	1,000		VEAP2 - CT3	0,93	0,17	0,000	*	CT8 - CT6	0,00	0,17	1,000	
CT3 - CT2	-0,10	0,17	1,000		VEAP3 - CT3	0,71	0,17	0,005	*	CT9 - CT6	-0,22	0,17	0,998	
CT4 - CT2	-0,97	0,17	0,000	*	CT5 - CT4	0,42	0,17	0,571		CT10 - CT6	-0,31	0,17	0,940	

CT5 - CT2	-0,55	0,17	0,108		CT6 - CT4	0,38	0,17	0,724		CT11 - CT6	0,32	0,17	0,932	
CT6 - CT2	-0,59	0,17	0,060		CT7 - CT4	0,76	0,17	0,001	*	HP1 - CT6	0,19	0,17	1,000	
CT7 - CT2	-0,21	0,17	0,999		CT8 - CT4	0,39	0,17	0,719		HP2 - CT6	0,44	0,17	0,488	
CT8 - CT2	-0,59	0,17	0,062		CT9 - CT4	0,16	0,17	1,000		HP3 - CT6	0,48	0,17	0,308	
CT9 - CT2	-0,81	0,17	0,000	*	CT10 - CT4	0,07	0,17	1,000		HP4 - CT6	0,35	0,17	0,845	
CT10 - CT2	-0,90	0,17	0,000	*	CT11 - CT4	0,70	0,17	0,006	*	VEAP1 - CT6	0,19	0,17	1,000	
CT11 - CT2	-0,27	0,17	0,983		HP1 - CT4	0,58	0,17	0,074		VEAP2 - CT6	1,41	0,17	0,000	*
HP1 - CT2	-0,40	0,17	0,675		HP2 - CT4	0,82	0,17	0,000	*	VEAP3 - CT6	1,19	0,17	0,000	*
HP2 - CT2	-0,15	0,17	1,000		HP3 - CT4	0,86	0,17	0,000	*	CT8 - CT7	-0,37	0,17	0,767	
HP3 - CT2	-0,11	0,17	1,000		HP4 - CT4	0,74	0,17	0,002	*	CT9 - CT7	-0,60	0,17	0,052	
HP4 - CT2	-0,24	0,17	0,996		VEAP1 - CT4	0,57	0,17	0,081		CT10 - CT7	-0,69	0,17	0,008	*
VEAP1 - CT2	-0,40	0,17	0,649		VEAP2 - CT4	1,80	0,17	0,000	*	CT11 - CT7	-0,06	0,17	1,000	
AC	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	AC	Estimativa	Erro padrão	Valor p	*	Comparação entre as normas				
HP1 - CT7	-0,18	0,17	1,000		VEAP2 - CT10	1,72	0,17	0,000	*	Normas	Estimativa	Erro padrão	Valor p	
HP2 - CT7	0,06	0,17	1,000		VEAP3 - CT10	1,50	0,17	0,000	*					
HP3 - CT7	0,11	0,17	1,000		HP1 - CT11	-0,12	0,17	1,000		VEAP - CT	0,82	0,11	0,000	*
HP4 - CT7	-0,02	0,17	1,000		HP2 - CT11	0,12	0,17	1,000		VEAP - HP	0,76	0,11	0,000	*
VEAP1 - CT7	-0,19	0,17	1,000		HP3 - CT11	0,16	0,17	1,000						
VEAP2 - CT7	1,04	0,17	0,000	*	HP4 - CT11	0,04	0,17	1,000						
VEAP3 - CT7	0,82	0,17	0,000	*	VEAP1 - CT11	-0,13	0,17	1,000						
CT9 - CT8	-0,22	0,17	0,998		VEAP2 - CT11	1,10	0,17	0,000	*					
CT10 - CT8	-0,31	0,17	0,939		VEAP3 - CT11	0,88	0,17	0,000	*					
CT11 - CT8	0,31	0,17	0,934		HP2 - HP1	0,25	0,17	0,994						
HP1 - CT8	0,19	0,17	1,000		HP3 - HP1	0,29	0,17	0,970						
HP2 - CT8	0,44	0,17	0,493		HP4 - HP1	0,16	0,17	1,000						
HP3 - CT8	0,48	0,17	0,314		VEAP1 - HP1	-0,01	0,17	1,000						
HP4 - CT8	0,35	0,17	0,847		VEAP2 - HP1	1,22	0,17	0,000	*					
VEAP1 - CT8	0,19	0,17	1,000		VEAP3 - HP1	1,00	0,17	0,000	*					

VEAP2 - CT8	1,41	0,17	0,000	*	HP3 - HP2	0,04	0,17	1,000	
VEAP3 - CT8	1,19	0,17	0,000	*	HP4 - HP2	-0,09	0,17	1,000	
CT10 - CT9	-0,09	0,17	1,000		VEAP1 - HP2	-0,25	0,17	0,993	
CT11 - CT9	0,54	0,17	0,139		VEAP2 - HP2	0,98	0,17	0,000	*
HP1 - CT9	0,41	0,17	0,590		VEAP3 - HP2	0,75	0,17	0,001	*
HP2 - CT9	0,66	0,17	0,013	*	HP4 - HP3	-0,13	0,17	1,000	
HP3 - CT9	0,70	0,17	0,005	*	VEAP1 - HP3	-0,29	0,17	0,964	
HP4 - CT9	0,57	0,17	0,077		VEAP2 - HP3	0,93	0,17	0,000	*
VEAP1 - CT9	0,41	0,17	0,618		VEAP3 - HP3	0,71	0,17	0,004	*
VEAP2 - CT9	1,64	0,17	0,000	*	VEAP1 - HP4	-0,16	0,17	1,000	
VEAP3 - CT9	1,41	0,17	0,000	*	VEAP2 - HP4	1,06	0,17	0,000	*
CT11 - CT10	0,63	0,17	0,028	*	VEAP3 - HP4	0,84	0,17	0,000	*
HP1 - CT10	0,50	0,17	0,233		VEAP2 - VEAP1	1,23	0,17	0,000	*
HP2 - CT10	0,75	0,17	0,002	*	VEAP3 - VEAP1	1,01	0,17	0,000	*
HP3 - CT10	0,79	0,17	0,001	*	VEAP3 - VEAP2	-0,22	0,17	0,998	
HP4 - CT10	0,66	0,17	0,013	*					
VEAP1 - CT10	0,50	0,17	0,252						