

ENSINO DE NOTAS EXPLICATIVAS NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DE UNIVERSIDADES PÚBLICAS BRASILEIRAS

Couto Campos*
Sirlei Lemes**

Resumo

A evidenciação contábil é um dos principais mecanismos utilizados por *stakeholders* para obterem informações referentes a uma empresa e, com elas, embasarem suas decisões. Entretanto, pesquisas sobre evidenciação contábil têm mostrado a dificuldade das empresas e, por conseguinte, dos profissionais contábeis em elaborar notas explicativas claras e objetivas. Assim, o objetivo do presente estudo é analisar como os Cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas brasileiras preparam seus alunos para a elaboração de notas explicativas. Para isso, um questionário eletrônico foi desenvolvido e enviado para 121 Cursos de Ciências Contábeis de Universidades Públicas Brasileiras, conforme cadastro do MEC. A pesquisa obteve 31 respostas. Verificou-se que 55% dos Cursos de Ciências Contábeis ofertam conteúdos sobre notas explicativas na disciplina de Contabilidade Avançada (obrigatória), seguido da disciplina de Auditoria (obrigatória) com 48%. Constatou-se também que o assunto é abordado, em média, por duas disciplinas em cada universidade. Além disso, a pesquisa registrou que, apesar de “Aula

* Graduanda em Ciências Contábeis pela Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia; lari.couto@hotmail.com

** Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo; Professora Associada da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia; sirlemes@uol.com.br

expositiva” ser a técnica de ensino mais utilizada, as instituições pesquisadas aplicam uma média de três métodos diferentes em sala de aula para lecionar os conteúdos sobre notas explicativas. Finalmente, o estudo observou que 58% das instituições pesquisadas destinam de uma a dez horas-aula de seu programa para o ensino de notas explicativas, enquanto 42% reservam mais de dez horas-aula para o mesmo assunto.

Palavras-Chave: Notas explicativas. Ensino. Universidades públicas.

1 INTRODUÇÃO

A globalização dos negócios e, conseqüentemente, o desenvolvimento dos mercados de capitais resultou na identificação de uma nova classe de usuários, que passou a demandar informações mais “robustas” sobre os negócios. Desse modo, as demonstrações contábeis começaram a apresentar um maior número de informações para que os usuários externos fizessem suas escolhas de maneira acertada.

Assim, “[...] os atuais relatórios financeiros originaram ao que se pode chamar de era da nota explicativa”, afirmam Hendriksen e Breda (1999, p. 657). Segundo esses autores, a preocupação e a importância dada à evidenciação por meio de notas explicativas já era inequívoca na década de 1970.

Apesar de passados mais de 30 anos, a frase utilizada por Hendriksen e Breda ainda é considerada atual, uma vez que a evidenciação contábil, realizada principalmente por meio de notas explicativas, tornou-se mecanismo indispensável para a divulgação de informações contábeis das empresas para os usuários destas informações.

Diante da importância dada à evidenciação contábil realizada pelas empresas, o *International Accounting Standards Committee* (IASB), por meio das *International Financial Reporting*

Standard (IFRS), expõe os requisitos necessários que as empresas devem observar ao elaborarem suas notas explicativas. Além disso, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como órgão regulamentador, fiscaliza a atuação dos diversos integrantes do mercado de capitais e observa se estes estão divulgando as informações contábeis da maneira correta e transparente (BRASIL, 1976).

Entretanto, embora a evidenciação contábil seja de considerável importância para os usuários externos, e apesar de a quantidade de informações divulgadas pelas empresas brasileiras terem aumentado, bem como sua regulação e fiscalização, sua qualidade e conteúdo necessitam de melhorias. É o que apresentam estudos recentes realizados pela Ernst & Young e Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuarias e Financeiros (2011), Dantas et al. (2011) e Gallon, Beuren e Hein (2008), os quais apontam que as empresas no Brasil ainda têm dificuldades em divulgar, de forma clara e objetiva, suas informações por meio de notas explicativas.

Ernst & Young e Fipecafi (2011) assinalam que um dos motivos para a dificuldade encontrada para a elaboração das notas explicativas no Brasil é o ensino, o qual não prepara, de forma satisfatória, os novos contadores para redigir tais informações.

Assim, objetiva-se pesquisar, com este estudo, a formação dos profissionais de contabilidade no que se refere à elaboração das notas explicativas. Para tanto, o estudo se propõe a responder à seguinte questão: *Como os Cursos de Ciências Contábeis das universidades públicas brasileiras preparam seus alunos para a elaboração de notas explicativas?*

Diante da importância da evidenciação contábil para o atual aparato legal, bem como pela necessidade de informações contábeis claras e objetivas, a presente pesquisa mostra-se pertinente para o desenvolvimento do ensino e da própria contabilidade.

O presente artigo está dividido em cinco seções. A primeira, a introdução, traz os aspectos introdutórios da pesquisa, como os objetivos e o problema de estudo; a segunda, consiste na fundamentação teórica, a qual fornece os conceitos e as informações relevantes para o entendimento do tema; a terceira ressalta os procedimentos metodológicos e a descrição da amostra; na quarta, são tecidas as análises dos resultados obtidos, e, finalmente, na quinta seção, é feita a conclusão, bem como demonstradas as limitações do estudo.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, será abordada a importância da informação contábil para os *stakeholders*, a conceituação de evidenciação e de notas explicativas e a educação contábil no Brasil, relacionada ao tema.

2.1 A INFORMAÇÃO CONTÁBIL PARA STAKEHOLDERS

O acesso às informações referentes a uma empresa é um diferencial na gestão de qualquer negócio. Para a tomada de decisão, os *stakeholders* recorrem à contabilidade e às informações que ela gera para embasarem suas escolhas. Dantas et al. (2011) afirmam que a pessoa que detém e utiliza de forma adequada a informação contábil possui um diferencial competitivo perante os concorrentes.

Conforme Silva (1998), a contabilidade possui como principal objetivo fornecer informações sobre a entidade para os interessados, que podem ser os investidores, os credores e os administradores. Esta autora ainda afirma que tais informações podem ser de caráter econômico, financeiro, físico e de produtividade. Além disso, elas devem “[...] possibilitar uma adequada avaliação da situação atual do empreendimento, assim como oferecer subsídios para prognósticos.” (SILVA, 1998, p. 62).

Com o desenvolvimento do mercado de capitais, e com a maior participação de investidores neste, a informação contábil se tornou “[...] fator preponderante para a sobrevivência das empresas.” (GALLON; BEUREN; HEIN, 2008, p. 142), uma vez que é utilizada não apenas pelos usuários internos, mas também por diferentes usuários externos.

Do mesmo modo, Dantas et al. (2011) consideram que, para o mercado de capitais, a divulgação das informações financeiras pelas empresas se constitui em um requisito fundamental. Estas informações devem auxiliar os investidores a compreender adequadamente a posição financeira, os resultados gerados, como também os riscos envolvidos em cada negócio. Assim, Godoy e Costa (2007, p. 163) asseveram que:

[...] uma boa política de disclosure [...] contribui decisivamente para que o investidor corporativo ou individual no mercado de capitais possa tomar suas decisões minimizando o risco e maximizando o retorno esperado de seus ativos.

Nesse cenário, a evidenciação contábil ganhou destaque, não apenas para os investidores que procuram conhecer as empresas por meio de suas demonstrações, mas também para as empresas que desejam conquistar novos investimentos.

2.2 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

Segundo Aquino e Santana (1992 apud GALLON; BEUREN; HEIN, 2008) evidenciar significa divulgar uma informação com clareza, de modo que se possa compreender de imediato o que está sendo comunicado. Conforme Scharf, Borgert e Paes (2008, p. 2), a evidenciação contábil

[...] está diretamente relacionada ao objetivo de uma contabilidade orientada como instrumento para a tomada de decisão, que deve prover de forma mais satisfatória possível as informações fomentadas pelos usuários da contabilidade.

Assim, a evidenciação é um compromisso inerente à contabilidade com seus usuários, e também com seus próprios objetivos, como assegura Iudícibus (1993). O seu objetivo, amplamente reforçado, é: “[...] apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, com a finalidade de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.” (IUDÍCIBUS, 1993, p. 95).

Os processos de divulgação podem assumir diversas formas e não estão restritos às demonstrações contábeis tradicionais, conforme Beuren e Klann (2008). Embora se refira a todo o conjunto de demonstrações contábeis, a evidenciação pode ser apresentada por meio de vários métodos. Iudícibus (1993, p. 92) destaca como principais formas: disposição das demonstrações contábeis formais; informação entre parênteses; notas de rodapé (explicativas); quadros demonstrativos suplementares; comentários do auditor; e, relatórios da auditoria.

No Brasil, o termo notas explicativas é quase sinônimo do de evidenciação, pois são consideradas como a principal forma de evidenciação contábil. Entretanto, Iudícibus (1993, p. 97) ressalta que se deve “[...] tomar cuidado para não substituir os demonstrativos contábeis por notas de rodapé ou quadros suplementares”, já que a maior parte da evidenciação dos fatos relevantes deve estar presente nos demonstrativos tradicionais.

Como dito anteriormente, o acesso às informações contábeis é um processo relevante para a tomada de decisões por diversos usuários. Por isso, órgãos reguladores assumem o papel

de garantir que esta evidenciação seja apropriada e justa, como destacam Dantas et al. (2011). Assim, estes órgãos procuram “[...] disciplinar o processo de divulgação, especificando o que, como e quando divulgar.” (DANTAS et al., 2011, p. 46). A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) desempenham este papel no Brasil.

Contudo, apesar da importância e de regulamentos específicos que guiam os procedimentos de evidenciação, Gallon, Beuren e Hein (2008) consideram que ainda é um desafio para a contabilidade fornecer as informações pertinentes a seus usuários com qualidade e quantidade satisfatória.

Portanto, a evidenciação contábil é indispensável para a atividade contábil, uma vez que auxilia na sua principal função, a de comunicar as informações necessárias para a tomada de decisão, de maneira clara e eficiente. A seção a seguir tratará das notas explicativas, a principal forma de evidenciação contábil utilizada no Brasil.

2.3 NOTAS EXPLICATIVAS

Notas explicativas são as “[...] informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte destas” (FUNDAMENTAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIROS, 2010, p. 591). Conforme Scharf, Borgert e Paes (2008), elas têm o objetivo de apresentar informações importantes para a compreensão da informação contábil, informação esta que não faz parte do corpo das demonstrações contábeis. Devem-se priorizar apenas as relevantes, ou seja, aquelas que prejudicam a análise, caso não sejam divulgadas.

A Lei da Sociedade por Ações estabelece, no parágrafo 4º do art. 176, que as notas explicativas e outros quadros analíticos

ou demonstrações contábeis necessárias irão complementar as demonstrações de forma a esclarecer a situação patrimonial e os resultados do exercício.

As notas explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou, ainda, para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial. (FIPECAFI, 2011, p. 592).

Hendriksen e Breda (1999, p. 525) identificam as principais vantagens e desvantagens referentes ao uso das notas explicativas e à classificação dos tipos mais comuns desses demonstrativos. Essa identificação é apresentada no Quadro 1:

Quadro 1 – Vantagens, desvantagens e principais tipos de notas explicativas (continua)

Vantagens	<ul style="list-style-type: none">-Apresentar informação não quantitativa como parte do relatório financeiro;-Divulgar ressalvas e restrições a itens contidos nas demonstrações;-Apresentar mais detalhes do que é possível nas demonstrações;-Apresentar material quantitativo ou descritivo de importância secundária.
Desvantagens	<ul style="list-style-type: none">-Tendem a ser de difícil leitura e entendimento sem estudo considerável e, portanto, podem vir a ser ignoradas;-As descrições textuais são mais difíceis em termos de utilização para a tomada de decisões do que resumos de dados quantitativos nas demonstrações;-Por causa da crescente complexidade das empresas, há o risco de abuso das notas explicativas, em lugar desenvolvimento apropriado de princípios visando à incorporação de novas relações e novos eventos nas demonstrações propriamente ditas.

(conclusão)

Tipos mais comuns	<ul style="list-style-type: none"> -Explicações de técnicas ou alterações de métodos; -Explicações de direitos de credores a ativos específicos ou prioridades de direitos; -Divulgação de ativos ou passivos contingentes; -Divulgação de restrições a pagamento de dividendos; -Descrições de transações afetando o capital social e os direitos de acionistas; -Descrições de contratos executórios.
-------------------	---

Fonte: adaptado de Hendriksen e Breda (1999).

2.4 NOTAS EXPLICATIVAS NAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Conforme Godoy e Costa (2007), o processo de informação contábil passou por um aprimoramento, principalmente no que se refere às notas explicativas, uma vez que se ampliou, consideravelmente, à divulgação de eventos e dados financeiros. Entretanto, Hendriksen e Breda (1999) ponderam que o uso constante delas tem gerado dificuldade no próprio desenvolvimento das demonstrações. Isso ocorre porque a informação clara no “corpo” da demonstração tem sido substituída por notas explicativas.

Assim, existe um risco de enfatizar, excessivamente, as notas explicativas como procedimento de divulgação, ou, até mesmo, utilizá-las como desculpa pela publicação de inadequadas demonstrações contábeis (HENDRIKSEN; BREDA, 1999).

No entanto, há também a possibilidade de as empresas elaborarem notas explicativas com ausência de informações pertinentes aos usuários, como mostra a pesquisa de Dantas et al. (2011). Estes autores, baseados nos ofícios de notificação publicados no sítio eletrônico da CVM, analisaram as determinações de republicação de demonstrações financeiras às empresas de capital aberto nos anos de 2001 a 2009. Foi constatado que a deficiência ou

ausência de evidenciação em notas explicativas consiste no segundo motivo mais frequente para as determinações de refazimento/republicação de demonstrações. Dos 77 casos de republicação de demonstrações solicitadas pela CVM no período estudado, constatou-se que 39% estavam relacionados à deficiência ou à ausência de evidenciação em notas explicativas.

Entre os motivos mais recorrentes relacionados à deficiência em notas explicativas, Dantas et al. (2011) destacaram: ausência de clareza nas notas explicativas relativas às informações dos instrumentos financeiros derivativos; notas explicativas fora dos padrões ou insatisfatórias; ausência ou insuficiência de nota explicativa para imobilizado e ausência de nota explicativa sobre partes relacionadas. De modo geral, a principal razão para essas correções consiste na falta de transparência em determinadas questões, notadamente sobre os esclarecimentos para a adoção de certos procedimentos contábeis.

Entretanto, o processo de evidenciação é justamente a “prática transparente de divulgação dos resultados da empresa”, como asseveram Nascimento et al. (2011, p. 117).

A constatação apontada pela pesquisa de Dantas et. al. (2011) é coerente com os resultados alcançados pela pesquisa realizada pela Ernst & Young e Fipecafi (2011). Essas instituições avaliaram demonstrações contábeis consolidadas, de 2010, de 56 empresas brasileiras pertencentes ao índice Ibovespa, com o intuito de analisar a adoção inicial das IFRS no cenário nacional. Os pesquisadores concluíram que a adoção inicial das Normas Contábeis Internacionais foi concluída com êxito no ano de 2010. Porém, recomendaram a necessidade de as empresas melhorarem as práticas de divulgação, principalmente quanto às notas explicativas, que devem ser mais claras e objetivas.

De acordo com a Ernst & Young e Fipecafi (2011), as Normas Internacionais estabeleceram um maior volume de informações que as empresas devem divulgar aos seus usuários. Consequentemente, esse processo resultou em um aumento do grau de evidenciação corporativo. Esta pesquisa identificou empresas com demonstrações financeiras de mais de 200 páginas, por exemplo.

Do mesmo modo, Torres (2011) constatou que os balanços estão cada vez maiores, em razão do grande número de informações vinculado a eles com as notas explicativas. Entretanto, apesar do aumento dos requisitos exigidos pelas Normas Internacionais, os relatórios são longos e pouco objetivos. Observa-se, assim, que, no Brasil as empresas estão apresentando dificuldade em publicar informações contábeis por meio de notas explicativas.

Apesar da exigência de aumento de divulgação determinado pelas IFRS, a prática em se fazer nota explicativa precisa ser aprimorada. Conforme Ernst & Young e Fipecafi (2011 p. 16) há: “[...] a existência de notas explicativas “padronizadas”, isto é, informações que muitas vezes citavam de maneira literal determinada norma IFRS, mas sem efetivamente prover informações relevantes aos usuários.

Esse aprimoramento do processo de elaboração de demonstrações contábeis, especificamente em relação às notas explicativas passa, certamente, pela formação dos profissionais contábeis.

Ademais, o fato de as Normas Internacionais exigirem cerca de 3.000 itens de divulgação, que devem ser seguidas pelos auditores e contadores, dificulta o trabalho destes ao elaborarem as notas explicativas e definirem o que deve ser divulgado e como determinada informação deve ser apresentada. Além disso, o excesso de informação atrapalha a leitura dos usuários dessas demonstrações. Essas verificações foram observadas pelo IASB, o qual convidou

o *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS) e o *New Zealand Institute of Chartered Accountants* (NICA) para realizarem um projeto com o intuito de rever os níveis de exigências de divulgação estabelecidas nas IFRS e recomendar exclusões e alterações.

O ICAS e NICA (2011) consideram, nesse projeto, que a redução dos requisitos de divulgação permitirá uma comunicação mais clara entre empresa e usuários da informação, além de otimizar o tempo gasto na preparação de informações das demonstrações financeiras com divulgações relevantes.

Assim, verifica-se que, apesar da importância de se elaborar notas explicativas claras e objetivas para a evidenciação contábil, as demonstrações contábeis publicadas nos últimos anos no Brasil têm revelado a necessidade de melhorar as práticas de evidenciação, e, assim, a elaboração das notas explicativas.

Contudo, segundo Ernst & Young e Fipecafi (2011), há poucas escolas, no Brasil, preocupadas em ensinar aos futuros profissionais como se devem redigir notas explicativas, ao contrário do que acontece em países como os Estados Unidos e a Inglaterra. Esse despreparo prejudica o trabalho dos profissionais contábeis, e, com isso, a qualidade das notas explicativas presentes nas demonstrações publicadas por eles.

Além disso, os materiais didáticos abordam de maneiras diferentes o assunto “notas explicativas”. Alguns autores tratam o tema em seus livros, apresentando uma lista dos tópicos exigidos nas IFRS referentes às informações que devem ser reveladas, nos diferentes assuntos, como Santos (2006); Deloitte (2006) e Epstein e Jermakowicz (2007). Há aqueles que apresentam recortes de balanços publicados de empresas, trazendo, por exemplo, notas explicativas já divulgadas, como Lemes e Carvalho (2010), Deloitte (2006) e Epstein e Jermakowicz (2005).

O ensino de Ciências Contábeis nas universidades brasileiras bem como as habilidades requeridas dos contadores serão abordados na próxima seção.

2.5 EDUCAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL

No Brasil, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996, estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, inclusive para o Ensino Superior. Conforme o capítulo IV da respectiva Lei, uma das finalidades da educação superior é formar profissionais nas diversas áreas de conhecimento, preparados para serem inseridos nos setores profissionais.

De acordo com o art. 53, da LDB, as universidades possuem autonomia para definir os currículos dos seus Cursos e programas, observando as diretrizes gerais pertinentes. No caso do Curso de Ciências Contábeis, as diretrizes curriculares relacionadas a esse setor são instituídas pela Resolução n. CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004, a qual orienta as Instituições de Ensino Superior (IESs) a constituírem seus currículos e seus conteúdos mínimos (DUTRA, 2003).

De acordo com Dutra (2003), o Ministério da Educação (MEC) estabelece o perfil e as habilidades que um contador recém-formado deve possuir para exercer suas atividades. Segundo o autor, essas normas configuram-se como diretrizes mínimas, uma vez que as universidades gozam de autonomia para instituir suas grades curriculares.

Peleias (2006) salienta que o perfil desejado do formando, conforme a Resolução CNE/CES n. 10/2004, deve ser apresentado no projeto pedagógico do Curso de Ciências Contábeis. Este projeto deve expor as habilidades requeridas de um formando, como:

[...] capacidade técnica e funcional; capacidade de se enquadrar e atuar nos diversos modelos organizacionais, inclusive naqueles influenciados por modelos e normas internacionais; capacidade para integrar-se às ferramentas de tecnologia da informação, as quais atualmente influenciam consideravelmente o cotidiano empresarial. (PORTO; GUIMARÃES; VIEIRA, 2008, p. 9).

Consoante Hofer, Peleias e Weffort (2005), as diretrizes curriculares e as exigências do mercado de trabalho têm causado mudanças no ensino de contabilidade. Além disso, estes autores ponderam que os avanços tecnológicos bem como a economia globalizada procuram profissionais mais qualificados.

Essas melhorias se referem a habilidades e perfis adequados às exigências do mercado atual. Nesse sentido, o papel da Universidade é significativo, para detectar os aspectos inerentes às necessidades de contínuo aprimoramento teórico e prático do contador. (HOFER; PELEIAS; WEFFORT, 2005, p. 19).

Isso é ratificado por Faria e Queiroz (2009, p. 61), os quais afirmam que “[...] a atualização do profissional contábil está diretamente relacionada à qualidade do Ensino Superior que recebe.” Para estes autores, a qualidade e a competência dos contadores estão vinculadas à capacidade das universidades em atender às necessidades e exigências do mercado de trabalho por meio de seu ensino, grade curricular e conteúdos programáticos.

Ademais, Faria e Queiroz (2009) consideram que as instituições de ensino não são os únicos responsáveis pela formação dos profissionais contábeis. Os órgãos reguladores, as associações de classe e a sociedade em geral também têm responsabilidade no desenvolvimento do ensino contábil, uma vez que podem “[...] fiscalizar, orientar e manter constante diálogo entre todas as partes.” (FARIA; QUEIROZ, 2009, p. 63).

Assim, observam-se o papel e as responsabilidades relevantes que devem ser assumidos pelas instituições de ensino, no sentido de oferecer o conhecimento necessário para a atuação do contador de maneira geral, o que inclui também a preparação para trabalhar diretamente no processo de evidenciação de informações das empresas.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 MÉTODO E CARACTERÍSTICA DA PESQUISA

O presente artigo se configura como uma pesquisa descritiva, pois, conforme Gil (2002), seu objetivo é descrever as características de determinada população ou fenômeno e estabelecer relações entre variáveis. Além disso, a pesquisa descritiva recorre, para a coleta de dados, a técnicas padronizadas, como questionário e observação sistemática, como afirma Silva (2003).

Quanto à abordagem do problema, a presente pesquisa se caracteriza como quantitativa, uma vez que se empregam “[...] instrumentos estatísticos tanto na coleta quanto no tratamento dos dados.” (BEUREN, 2006, p. 92). Nesse caso, é utilizada, na análise dos dados, a estatística descritiva como média e desvio padrão, uma medida de dispersão que “[...] resume a que distância da média estão normalmente os valores dos dados.” (COOPER; SCHINDLER, 2011, p. 441).

Para a coleta de dados, foi desenvolvido um questionário eletrônico, o qual foi enviado para os coordenadores das universidades públicas brasileiras que oferecem graduação em Ciências Contábeis. Conforme Lakatos e Marconi (2001), o questionário consiste em um instrumento de coleta de dados, formado por uma série ordenada de perguntas. Antes de ser enviada a versão final do questionário, um pré-teste foi realizado com um professor e um coordenador de

Curso de graduação de Ciências Contábeis de uma universidade pública de Minas Gerais, incorporando-se as correções sugeridas.

Optou-se por enviar o questionário para os coordenadores dos Cursos de Ciências Contábeis, pois considerou-se que esses profissionais seriam os representantes das IESs mais aptos a responder o questionário.

As universidades públicas selecionadas para esta pesquisa foram identificadas a partir da lista das instituições de ensino superior, cadastradas no MEC. Foram selecionadas apenas as universidades que apresentassem gratuidade do curso. Foram identificadas 67 universidades públicas. Destas, 27 possuem mais de um *campus* com oferta de Curso de graduação em Ciências Contábeis, o que totalizou 121 cursos. Porém, compuseram a amostra da pesquisa apenas 97 cursos, os quais disponibilizaram os endereços eletrônicos de suas respectivas coordenações ou coordenadores.

Os endereços eletrônicos dos coordenadores ou das coordenações dos cursos (ou *e-mails* institucionais) foram obtidos de três formas: nos sítios das universidades; por meio de contato por *e-mail*, com as secretarias dessas instituições; ou mediante contato telefônico com as instituições que não forneciam os endereços eletrônicos dos coordenadores ou das coordenações em suas *homepages*.

O *link* de acesso ao questionário eletrônico foi enviado juntamente com a carta convite e as explicações para seu preenchimento para 97 *e-mails*. Destes, receberam-se 31 questionários respondidos. Assim, a taxa de retorno da pesquisa foi de 31,63%. Vale ressaltar que o questionário foi enviado para todos os coordenadores dos diferentes *campi* de uma mesma universidade, quando esta oferecia o curso em diferentes locais. O questionário ficou disponível aos respondentes no período de 1/11/2011 a 7/4/2012.

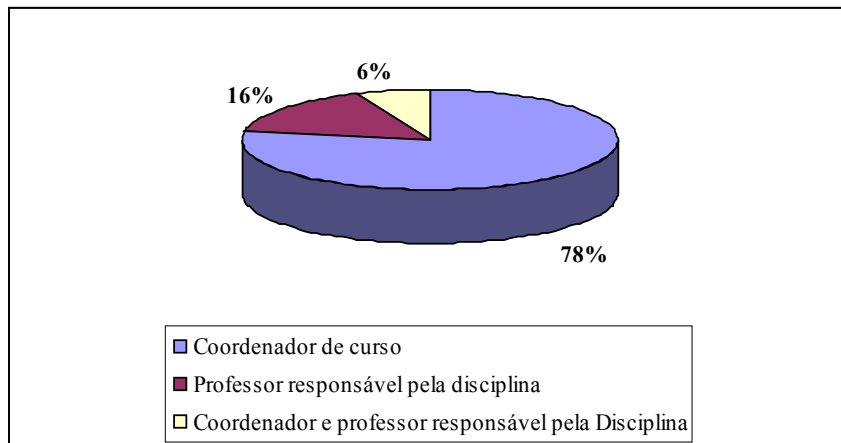
O questionário enviado aos endereços encontrados teve por objetivo: identificar em qual ou quais disciplinas estão incluídos os conteúdos relativos a notas explicativas e se estas disciplinas são obrigatórias ou optativas; identificar as principais técnicas de ensino empregadas pelas universidades para se ensinar o conteúdo “notas explicativas”; verificar qual a carga horária destinada para o ensino de notas explicativas; e, por fim, averiguar quais são as principais dificuldades encontradas pelas instituições para o ensino de notas explicativas. Esses objetivos correspondem a quatro questões da pesquisa. Destas, outras duas questões se referiam às características dos respondentes. Dessa forma, o questionário foi formado por seis questões fechadas e um espaço para comentários e contribuições. Todas as questões fechadas foram respondidas, porém, nem todos participaram do espaço para comentários, que era opcional.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1. CARACTERÍSTICAS DOS RESPONDENTES

Das 31 respostas coletadas, 24 foram respondidas por coordenadores de cursos, cinco por professores responsáveis pelas disciplinas e duas por coordenadores de cursos que também eram os professores responsáveis pela disciplina. Assim, a maioria dos respondentes era formada por coordenadores de cursos, correspondendo a 84% dos participantes. O Gráfico 1 ilustra a relação das funções dos participantes da pesquisa.

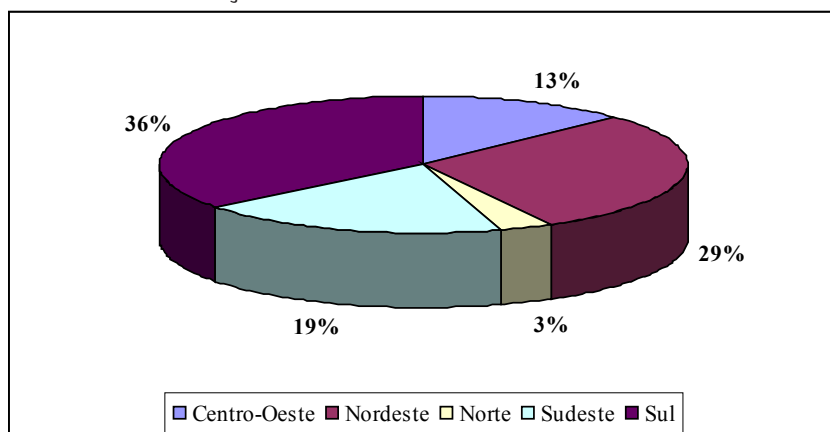
Gráfico 1 – Identificação dos respondentes



Fonte: os autores.

Já o Gráfico 2, apresenta as regiões a que pertenciam os respondentes da pesquisa. Observa-se que das 31 coordenações da amostra, 11 eram da Região Sul do Brasil, 9 da Região Nordeste, 6 do Sudeste, 4 do Centro-Oeste, e 1 da Região Norte. Assim, as coordenações da Região Sul foram as que tiveram maior representatividade no presente estudo.

Gráfico 2 – Localização das IESs da amostra



Fonte: os autores.

4.2 O ENSINO DE NOTAS EXPLICATIVAS NAS UNIVERSIDADES: DISCIPLINAS, TÉCNICAS DE ENSINO E CARGA HORÁRIA

Um dos objetivos da aplicação desse questionário foi o de verificar em qual disciplina, ofertada pelas universidades, o conteúdo sobre notas explicativas é ministrado. Para isso, a seguinte questão foi apresentada: *Qual (is) disciplina(s) abaixo contempla(m) conteúdos a respeito de notas explicativas e sua elaboração?* A Tabela 1 apresenta os resultados obtidos nesta primeira questão.

Tabela 1 – Disciplinas que abordam conteúdos sobre notas explicativas

Disciplinas	Quantidade	%
Cont. Básica ou Geral	14	45
Cont. Intermediária	13	42
Cont. Avançada (obrigatória)	17	55
Cont. Avançada (optativa)	4	13
Cont. Internacional (obrigatória)	3	10
Cont. Internacional (optativa)	4	13
Auditoria (obrigatória)	15	48
Auditoria (optativa)	0	0
O curso não contempla conteúdos sobre NE	0	0

Fonte: os autores.

É possível verificar, com a Tabela 1, que a maioria das universidades (55%) contempla conteúdos sobre notas explicativas na disciplina de Contabilidade Avançada (obrigatória). As disciplinas de Auditoria (Obrigatória), Contabilidade Básica ou Geral e Contabilidade Intermediária também estão entre as disciplinas mais citadas na pesquisa.

Embora as Normas Internacionais tenham influenciado diretamente e modificado as questões relacionadas ao assunto “Notas Explicativas”, apenas três universidades apontaram a Contabilidade

Internacional obrigatória e quatro a Contabilidade Internacional optativa, como disciplinas que abordam conteúdos sobre notas explicativas. Isso pode indicar que as Normas Internacionais já estão diluídas nas disciplinas de Contabilidade Básica, Intermediária e Avançada, e, por conseguinte, na própria contabilidade societária, por força de dispositivos com a aprovação da Lei n. 11.638 e a criação do CPC.

Observa-se, também, que o ensino de notas explicativas é abordado em diferentes disciplinas por uma mesma instituição, com uma média de duas disciplinas por universidade. A Tabela 2 expõe o número total de respondentes, o valor mínimo e máximo de disciplinas utilizadas para ministrar conteúdos sobre notas explicativas, bem como a média e o desvio padrão.

Tabela 2 – Média de disciplinas por IES

N	Min.	Máx.	Média	D.P
31	1	5	2,26	1,32

Fonte: os autores.

Vale destacar que todas as universidades que participaram da pesquisa, dispõem, de alguma forma, de conteúdos relacionados às notas explicativas e sua elaboração, uma vez que a opção “O curso não contempla conteúdos sobre NE”, da Tabela 1, não foi marcada por nenhum respondente.

A alternativa “Outros” teve o objetivo de permitir que os participantes pudessem acrescentar outras disciplinas que não foram citadas no questionário. Nesse espaço, apenas nove instituições apontaram outras disciplinas que também disponibilizam conteúdos referentes às notas explicativas. Estas disciplinas são listadas na Tabela 3.

Tabela 3 – Outras disciplinas citadas

Disciplinas	Quantidade
Contabilidade Societária	1
Estrutura das Demonstrações Contábeis	2
Contabilidade I e II	1
Teoria da Contabilidade	2
Português	1
Análise de Demonstrações Contábeis	1
Total	8

Fonte: os autores.

Causa certa surpresa o tema ser tratado na disciplina de Português. Nesse caso, conforme o respondente especificou, em sua resposta, no espaço denominado outros, o conteúdo programático da disciplina aborda o assunto em um tópico destinado à redação oficial.

De acordo com a Tabela 3, Estrutura das Demonstrações Contábeis foi citada por duas intuições diferentes. O mesmo ocorre com a disciplina Teoria da Contabilidade.

O segundo ponto desta seção refere-se às técnicas de ensino aplicadas nas aulas sobre notas explicativas. Esse assunto foi abordado na seguinte questão: *Qual(is) técnica(s) de ensino é(são) utilizada(s) com os alunos de Ciências Contábeis para ministrar aulas sobre notas explicativas?* A Tabela 4 registra os resultados encontrados.

Tabela 4 – Técnicas de ensino aplicadas em sala de aula (continua)

Técnica de ensino	Quantidade	%
Aulas expositivas	29	94
Discussões e debates	13	42
Aulas práticas em laboratório	3	10
Práticas, com desenvolvimento de exercícios	10	32
Práticas com ilustrações de demonstrações publicadas por empresas	15	48
Seminários	7	23
Desenvolvimento de pesquisas extra-sala	9	29

Técnica de ensino	Quantidade	%
Dinâmica de grupo ou trabalho em grupos em sala	5	16
Método de estudos de caso	7	23

Fonte: os autores.

A Tabela 4 evidencia que a técnica de ensino mais utilizada em sala de aula, para conteúdos de notas explicativas, refere-se ao uso de “Aulas expositivas”, correspondendo a 94% das respostas. Esse registro é coerente com o estudo de Marion, Garcia e Cordeiro (1999), os quais asseveram que a aula expositiva é o instrumento de ensino mais tradicional usado na Contabilidade.

As “Práticas com ilustrações de demonstrações publicadas por empresas” e “Discussões e debates” (52% no total) também estão entre as técnicas mais citadas pelas universidades. Isso mostra que os professores estão procurando dinamizar as atividades desenvolvidas em sala de aula por meio de aplicação de técnicas de ensino variadas, como afirma Lopes (1991). Já a prática menos empregada pelas universidades da amostra é “Aulas práticas em laboratório”, uma vez que apenas 10% dos respondentes mencionaram o uso dessa técnica.

Embora a técnica mais citada tenha sido “Aulas expositivas”, observa-se que a maioria das instituições pesquisadas recorre a mais de um método de ensino para ministrar aulas sobre notas explicativas, com uma média de três técnicas diferentes para cada universidade. A Tabela 5 aponta a quantidade mínima apresentada pelas universidades, e a máxima em relação às técnicas utilizadas em sala de aula. Além disso, registra a média e o desvio padrão dos dados coletados.

Tabela 5 – Média de técnicas de ensino utilizadas por universidades

N	Min.	Máx.	Média	D.P.
31	1	6	3,16	1,67

Fonte: os autores.

Em relação à carga horária, destinada às aulas que abordam conteúdos sobre notas explicativas, questionou-se na pesquisa: *Qual a carga horária destinada para ministrar as aulas sobre Notas Explicativas?* A Tabela 6 expõe os resultados obtidos.

Tabela 6 – Carga horária destinada às aulas sobre notas explicativas

Carga horária	Quantidade	%
De 1 a 10 horas-aula	18	58
De 11 a 20 horas-aula	6	19
De 21 a 30 horas-aula	3	10
De 31 a 40 horas-aula	1	3
De 41 a 50 horas-aula	0	0
De 51 a 60 horas-aula	0	0
Mais de 60 horas-aula	3	10%

Fonte: os autores.

Por meio da Tabela 6, observa-se que 58% das instituições pesquisadas destinam de 1 a 10 horas-aula de seu programa para o ensino de notas explicativas. Essa parcela de tempo corresponde a um sexto (16,67%) da carga horária de uma disciplina de 60 horas-aula em um semestre, que, em geral, é a carga horária da maioria das disciplinas do curso.

A Tabela 6 também expõe que, apesar de a maioria das universidades da amostra destinarem de a 1 a 10 horas-aula para conteúdos sobre notas explicativas, não há um padrão, isso, porque 32% dos respondentes reservam de 11 a 40 horas-aula para o mesmo assunto, ensino de notas explicativas, e apenas 10% destinam mais de 60 horas-aula. Além disso, como Pires e Ott (2008) salientam, cada IES tem a liberdade de definir o número de horas-aula destinadas a cada conteúdo, já que as determinações da Resolução CNE/CES n. 10/2004 são amplas e flexíveis. Assim, não é possível avaliar qual a carga horária ideal que deveria ser destinada a conteúdos sobre notas explicativas.

Contudo, ressalta-se a existência de, aproximadamente, 3.000 itens de divulgação obrigatórios exigidos pelas IFRS (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2011), e, conseqüentemente, dos Pronunciamentos do CPC. Isso pode ser um indicador quanto à carga horária mínima necessária para ministrar tal conteúdo. Suportando apenas nessa quantidade de nota explicativa a que o profissional contábil está exposto, é pertinente supor que, em 10 horas-aula, pouco conteúdo tem sido tratado sobre o tema.

Além disso, o presente estudo observou que as universidades que destinam de 1 a 10 horas-aula (H.A.) para o ensino de notas explicativas, utilizam, em média, dois métodos de ensino diferentes em sala de aula. Já os respondentes que destinam mais de 10 horas-aula, aplicam, em média, quatro técnicas diferentes de ensino.

Tabela 7 – Número de Técnicas de ensino e carga horária

Variável	N. técnicas para ensino de N.E.			
	n	Média	D.P.	Signif.
H.A. ≤ 10	18	2,444	1,042	0,003
H.A. > 10	13	4,154	1,908	

Fonte: os autores.

Aplicou-se o Teste t para avaliar se as diferenças “[...] observadas entre as médias das duas amostras ocorreram por acaso ou se houve uma diferença verdadeira.” (HAIR JUNIOR et al., 2005, p. 297), ou seja, se esta diferença é estatisticamente significativa. A hipótese nula do teste t estabelece que a diferença entre as médias das duas variáveis é igual a zero, como afirmam Hair Junior et al. (2005). Já a hipótese alternativa estabelece que médias são diferentes.

O nível de significância observado para o teste realizado ficou abaixo de 5% (ou seja, foi igual a 0,003), o que indica que a

hipótese nula relacionada ao teste deveria ser rejeitada, sendo considerada a hipótese alternativa. Assim, há indícios de que H.A. > 10 utilizam mais técnicas do que H.A. < 10 .

4.3 DIFICULDADES ENCONTRADAS PELAS IEES

Com o intuito de apontar as principais dificuldades encontradas pelos coordenadores ou professores em relação ao ensino de notas explicativas, a seguinte questão foi colocada: *Qual(is) a(s) dificuldade(s) encontrada(s) pelos professores para ensinar o aluno a elaborar notas explicativas?* A Tabela 8 registra os resultados encontrados.

Tabela 8 – Dificuldades encontradas pelos professores

Dificuldade	Quantidade	%
Falta de material didático específico (como livros acadêmicos e exercícios)	20	65
Complexidade das novas normas contábeis (CPC, IFRS)	14	45
Quantidade de evidenciações exigidas, conforme as Normas Internacionais e CPC	15	48
Conhecimentos técnicos insuficientes relacionados à Língua Portuguesa e técnicas de redação	4	13

Fonte: os autores.

Segundo a Tabela 8, a falta de material didático específico, que aborde o tema em questão, foi apontada por 65% dos respondentes como um obstáculo no trabalho dos professores. Além disso, a quantidade de evidenciações exigidas, conforme as Normas Internacionais e CPC, bem como a complexidade das normas contábeis também foram representativas como dificuldades apontadas pelos respondentes.

Os itens “quantidade de evidenciações exigidas” e “complexidade das normas contábeis” já haviam sido mencionados

no estudo da Ernst & Young e Fipecafi (2011) como reflexões resultantes das análises realizadas com demonstrativos contábeis de empresas brasileiras. De acordo com este estudo, a quantidade de informações divulgadas pelas empresas aumentou em decorrência do grau de detalhamento exigido nas IFRS. Além disso, “[...] o padrão IFRS é muito mais complexo do que as normas antigas, o que exigiu mais julgamento por parte das empresas.” (ERNST & YOUNG; FIPECAFI, 2011, p. 7).

Já as dificuldades provenientes de conhecimentos técnicos relacionados à Língua Portuguesa e técnicas de redação foi o item menos apontado na pesquisa. Apenas 4, de 31 participantes, consideraram este item como dificuldade encontrada pelos professores.

5 CONCLUSÃO

O objetivo da presente pesquisa foi o de verificar como os Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas Brasileiras preparam seus alunos para a elaboração de notas explicativas. A realização deste estudo foi motivada pela pesquisa desenvolvida pela Ernst & Young e Fipecafi (2011), que verificaram que um dos motivos para a dificuldade encontrada na elaboração das notas explicativas, no Brasil, é o ensino, o qual não prepara, de forma satisfatória, os novos contadores a redigir tais informações. Apesar de avaliar como as IESs estão preparando os novos contadores, no que se refere ao ensino de notas explicativas, não foi objetivo, da presente pesquisa, apresentar um modelo “ideal” a ser seguido pelas universidades.

Desse modo, um questionário eletrônico, de múltipla escolha, foi enviado para 97 *e-mails* de coordenadores e coordenações de 67 universidades públicas brasileiras cadastradas no MEC. A pesquisa obteve 31 respostas.

Entre os respondentes da pesquisa, 84% correspondem aos coordenadores de cursos, e 16% aos professores responsáveis pela disciplina. Além disso, 36% dos respondentes estão localizadas no Sul do Brasil.

Verificou-se, pela coleta dos dados, que 55% das IESs contemplam conteúdos sobre notas explicativas na disciplina de Contabilidade Avançada, seguida de Auditoria (48%), Contabilidade Básica ou Geral (45%) e Contabilidade Intermediária (42%). Constatou-se, também, que o ensino de notas explicativas é abordado em diferentes disciplinas por uma mesma instituição, com uma média de duas disciplinas por universidade.

Em relação às técnicas de ensino, a mais utilizada em sala de aula, para conteúdos de notas explicativas, é “Aulas expositivas”, correspondendo a 94% das respostas. Embora esta técnica tenha sido a mais citada, observou-se que a maioria das instituições pesquisadas emprega mais de uma técnica de ensino para ministrar aulas sobre notas explicativas, com uma média de três métodos diferentes para cada universidade.

O estudo também registrou que 58% das instituições pesquisadas destinam de 1 a 10 horas-aula de seu programa para o ensino de notas explicativas, enquanto 32% reservam de 11 a 40 horas, e apenas 10% destinam mais de 60 horas. As universidades que responderam destinar de 1 a 10 horas-aula utilizam, em média, dois métodos de ensino diferentes em sala de aula. Já os respondentes que destinam mais de 10 horas-aula, aplicam, em média, quatro técnicas diferentes de ensino.

Sobre as dificuldades encontradas pelos professores para ensinar os alunos a elaborarem notas explicativas, observou-se que as principais dificuldades apontadas pelos respondentes foram: a falta de material didático específico (65%); a quantidade de

evidenciações exigidas conforme as Normas Internacionais e CPC (45%); e a complexidade das normas contábeis (45%).

A presente pesquisa apresenta algumas limitações que merecem ser destacadas. Em primeiro lugar, a amostra selecionada para o estudo é formada apenas por universidades públicas, ou seja, apenas uma parcela das instituições de ensino que oferecem o Curso de Ciências Contábeis. Em segundo, a pesquisa limitou-se a considerar a opinião dos coordenadores dos cursos contatados, sem confrontar tais respostas com a dos alunos. A terceira limitação refere-se ao fato de esta ser uma pesquisa nova, e com poucos trabalhos publicados sobre o assunto, o que restringiu a possibilidade de comparações com outros resultados.

Assim, sugere-se, para próximas pesquisas, ampliar a amostra, englobando também as instituições particulares, além de analisar a percepção dos professores, alunos e futuros empregadores sobre o ensino e a necessidade de mudanças na educação contábil quando o assunto é notas explicativas.

Teaching notes Accounting Courses in the brazilian public universities

Abstract

Accounting disclosure is one of the main mechanisms used by stakeholders in order to obtain information regarding a company, and with it, base their decisions. However, researches on disclosure have shown the difficulty companies, and therefore accounting professionals, face when elaborating clear and objective notes to the financial statements. Therefore, the objective of this study is to analyze how brazilian public universities Accounting Courses prepare students for the elaboration of explanatory notes. For this,

an electronic questionnaire was developed and sent to 121 Accounting Courses from Brazilian public universities, according to records of MEC, The Ministério da Educação Brasileiro. The survey received 31 responses. It was found that 55% of Courses in Accounting offer content on notes to the financial statements in the Advanced Accounting subject (mandatory), followed by the discipline of Audit (mandatory) with 48%. It was also found that the subject is covered, on average, by two subjects in each university. In addition, the survey revealed that, although lecturing is the most widely used teaching technique, the researched institutions apply an average of three different methods in the classroom to teach content on explanatory notes. Finally, the study found that 58% of the surveyed institutions reserve from one to ten classroom hours of their program for teaching notes, while 42% reserve more than ten hours of lessons for the same subject.

Keywords: Explanatory notes. Teaching. Public universities.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; KLANN, Roberto Carlos. Análise dos reflexos das divergências entre IFRS e US GAAP na evidência contábil de empresas inglesas listadas na LSE. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2008.

BEUREN, Ilse Maria et al. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL, **Lei n. 6.385**, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília: DF, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6385.htm>. Acesso em: 1 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 1 jun. 2012.

BRASIL. **Lei n. 9.394**, de 20 de dezembro de 1996. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: DF, 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>. Acesso em: 1 jun. 2012.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. **Resolução CNE/CES n. 10**, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <http://r1.ufrj.br/graduacao/arquivos/docs_diretrizes/cconrces10_04_resol.pdf>. Acesso em: 4 nov. 2011.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. **Métodos de pesquisa em administração**. Tradução Iuri Duquia Abreu. 10. ed. Porto Alegre: Bookman, 2011. 762 p.

DANTAS, J. A. et al. Determinações de refazimento/republicação de demonstrações financeiras pela cvm: o papel dos auditores independentes. **Revista Universo Contábil**, Blumenau: FURB, v. 7, n. 2, p. 45-64, abr./jun. 2011.

DELOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas, 2006.

DUTRA, Onei Tadeu. **Proposta de uma matriz curricular para o Curso de Ciências Contábeis na grande Florianópolis**. 2003. 151 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria)– Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

EPSTEIN, Barry J.; JERMAKOWICZ, Eva K. **Wiley IFRS 2007: Interpretation an application of International Financial Reporting Standards**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2007.

_____. **IFRS: Policies and procedures**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2005.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. IFRS: 1º ano análises sobre a adoção inicial do IFRS no Brasil. **IFRS Journal**. 2011. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/\\$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf)>. Acesso em: 22 ago. 2011.

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

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

GALLON, Alessandra Vasconcelos; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. Evidenciação Contábil: itens de maior divulgação nos relatórios da administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, v. 19, n. 2, p. 141-165, abr./jun. 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Antonio Augusto de Jesus; COSTA, Surlene Rosa Candido. Evidenciação, divulgação ou disclosure: aspectos teóricos e aplicações ao mercado financeiro. **Revista FCV Empresarial**, Maringá, v. 1, p. 151-165, 2007.

HAIR JUNIOR, Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Tradução Lene Belon Ribeiro. Porto Alegre: Bookman, 2005. 471 p.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Tradução Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

HENDRIKSEN, Eldon S. **Teria de La Contabilidad**. Tradução Manuel de J. Fernandez Cepero. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 1974.

HOFER, Elza; PELEIAS, Ivam Ricardo; WEFFORT, Elionor F. Jreige. Análise das condições de oferta da disciplina contabilidade introdutória: pesquisa junto às universidades estaduais do Paraná. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo: USP, n. 39, p. 118-135, set./dez. 2005.

INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS OF SCOTLAND (ICAS) NEW ZALAND INTITUTE OF CHARTERES ACCOUNTANTS (NICA). **Losing the excess baggage: reducing disclosures in financial statements to what's important**. 2011. Disponível em: <<http://www.icas.org.uk/site/cms/contentviewarticle.asp?article=7612>>. Acesso em: 4 nov. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1993.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luis Nelson Guedes de. **Contabilidade Internacional para Graduação: Textos, Estudos de Casos**. São Paulo: Atlas, 2010.

LOPES, Antonia Osima. Aula expositiva: superando o tradicional. Técnicas de Ensino: Por que não? In: VEIGA, Ilma P. Alencastro (Org.). **Técnicas de ensino: por que não?** Campinas: Papirus, 1991.

MARION, José Carlos; GARCIA, Elias; CORDEIRO, Moroni. Discussão sobre metodologias de ensino aplicáveis à contabilidade. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 10, n. 1, p. 28-33, mar. 1999.

NASCIMENTO, Cíntia Tiago et al. IAS 34: a atualização das informações divulgadas por empresas de capital aberto no Brasil. **RACE – Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Unoesc, v. 10, n. 1, p. 111-128, jan./jun. 2011.

PELEIAS, Ivam Ricardo (Org.). **Didática do Ensino da Contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

PIRES, Charline Barbosa; OTT, Ernani. Estrutura curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil *versus* Estruturas curriculares propostas por organismos internacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2008.

PORTO, Evandro Ferreira; GUIMARÃES, Gilcina; VIEIRA, Roberto de Araújo. A influência da grade curricular do curso de Ciências Contábeis no resultado do provão no ano de 2003 – um estudo de caso comparando duas IES's (pública e privada) no município do Rio de Janeiro. In: CONGRESSO UFSC DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 1., 2008, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis, 2008. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/artigos/trabalhos_aprovados>. Acesso em: 6 nov. 2011

SANTOS, João José dos. **IFRS: Manual de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Lex, 2006.

SCHARF, Luciano; BORGERT, Altair; PAES, Sabrina Grasiélle. A depreciação e a capacidade informativa das notas explicativas e quadros suplementares. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2008.

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

SILVA JÚNIOR, José Barbosa da (Coord.). **Demonstrações Financeiras**: elaboração e temas diversos. Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. São Paulo: Atlas, 2000.

SILVA, Silvia Marques de Brito. Evidenciação Contábil de Instituições Bancárias no Brasil. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília: DF, v. 1, n. 2, 1998.

TORRES, Fernando. Balanços crescem muito e diretor da Vale teme ‘monstro’. **Revista Valor Econômico**, São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/impreso/eu-investimentos/balancos-crescem-muito-e-diretor-da-vale-teme-monstro>>. Acesso em: 4 nov. 2011.

Recebido em 17 de outubro de 2012
Aceito em 28 de novembro de 2012