

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ADRIANA LOTZE MARTINEZ

Aprovados, mas...capacitados?

**Um estudo sobre princípios *versus* regras nos exames de suficiência e em
provas de concursos públicos.**

São Paulo

2017

Prof. Dr. Marco Antonio Zago
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adalberto Américo Fischmann
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Prof. Dr. Ariovaldo dos Santos
Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Luiz Paulo Lopes Fávero
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade

ADRIANA LOTZE MARTINEZ

Aprovados, mas...capacitados?
Um estudo sobre princípios *versus* regras nos exames de suficiência e em provas de concursos públicos.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Orientador: Prof. Dr. Edgard Bruno Cornacchione Júnior

Versão Corrigida

(Versão original disponível na Biblioteca da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade)

São Paulo
2017

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Processamento Técnico do SBD/FEA/USP

Martinez, Adriana Lotze

Aprovados, mas ... capacitados? um estudo sobre princípios versus regras nos exames de suficiência e em provas de concursos públicos / Adriana Lotze Martinez. -- São Paulo, 2017.

158 p.

Dissertação(Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2017.

Orientador: Edgard Bruno Cornacchione Júnior.

1. Avaliação da aprendizagem 2. Credenciamento contábil 3. Cursos públicos 4. Princípios e regras. I. Universidade de São Paulo. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. II. Título.

CDD – 371.262

Nome: Martinez, Adriana Lotze

Título: Aprovados, mas...capacitados? Um estudo sobre princípios *versus* regras nos exames de suficiência e em provas de concursos públicos.

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências.

Aprovado em:

Banca Examinadora

Profa. Dra. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof. Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

Prof.Dr. _____

Instituição: _____

Julgamento: _____

AGRADECIMENTOS

Primeiramente à Deus, por ser o doador da vida, da saúde, de todo o conhecimento e de toda capacidade de desenvolvimento intelectual do ser humano. Pelas oportunidades que Ele tem me concedido e por me lembrar constantemente que eu “posso todas as coisas nAquele que me fortalece”. Obrigada Senhor pela direção, ajuda e pela conquista de mais esta etapa.

Aos pais e irmão agradeço pelo aprendizado, pela educação concedida e por todo o esforço despendido para minha formação durante todos os períodos da minha vida. Sem a ajuda e o apoio de vocês não seria possível alcançar mais esse degrau de conhecimento. Vocês são essenciais na minha vida.

À família, em especial ao meu sogro, minha sogra e avós, pelo exemplo, incentivo, motivação, conselhos, orações constantes e torcida pelo sucesso. Vocês são extremamente importantes para mim.

Contudo, por falar em família, não poderia deixar de agradecer àquele que mais contribuiu para este momento, o Eduardo. Maior incentivador do meu progresso intelectual e profissional. Nos últimos quatro anos a nossa casa respirou mestrado em contabilidade. Não, não foi fácil. Porém, a maior recompensa são os resultados que alcançamos, tanto individualmente (em momentos distintos), quanto em conjunto (durante esses quatro anos). Talvez palavras nunca conseguirão expressar a gratidão que sinto por te ter ao meu lado e por toda ajuda despendida a mim em todos os momentos e sentidos da minha vida. Obrigada por todo seu apoio e amor incondicional, sem os quais nada disso seria possível. Obrigada por existir na minha vida.

No âmbito acadêmico, agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Capes, pela concessão de bolsa de mestrado e apoio financeiro para a realização desta pesquisa.

Ao meu orientador, professor Edgard Cornacchione. Primeiramente por ter me aceitado como orientanda e por acreditar no meu trabalho. Também por todo empenho, amplitude de perspectiva, tempo, ensino, ajuda, suporte, motivação e exemplo. Com certeza estes elementos foram fundamentais na elaboração e conclusão deste trabalho. Muito obrigada por essa oportunidade incrível de poder trabalhar contigo, por dividir seus conhecimentos comigo e por todo apoio nesta jornada.

À Isabel Sartorelli pela contribuição e elucidações em sua especialidade na dicotomia princípios e regras. Pela preocupação em ajudar nos detalhes e por toda colaboração concedida a este trabalho. Obrigada por sua constante disposição em ajudar.

À professora Liliane Corrêa pelo tempo despendido para ajudar não só com o método *Delphi*, mas em todo o trabalho com ideias, sugestões e considerações que foram de extrema importância e valor. Obrigada, professora, por compartilhar seu conhecimento, seu tempo e também por ser essa pessoa tão dedicada e preocupada em ajudar aos outros. Pessoa incrível, tanto profissionalmente quanto como ser humano. Obrigada por tudo.

Aos professores Edvalda Leal, Valcemiro Nossa e Fernando Múrcia, membros da banca, pelas sugestões, direcionamento e pelo compartilhamento de seus conhecimentos para que este trabalho pudesse ser concluído com a qualidade atingida. Suas contribuições, percepções, ângulos de vista e apoio foram essenciais.

Certamente não poderia deixar de agradecer aos professores do programa e seus colaboradores, Ariovaldo, Múrcia, Raquel, Lucas, Bianca, Luís Afonso, Nelson, Eduardo, Isabel Lourenço, Gerlando, Silvia, Edgard, por todo ensinamento de alto nível concedido nas salas de aula e por contribuírem imensamente para o meu desenvolvimento acadêmico e intelectual. Talvez os senhores não façam ideia do quanto a experiência de cada um me acrescentou, mas acreditem, foi impagável e recompensador cada momento de aula com vocês. Com certeza minha bagagem de conhecimento sai muito mais robusta do que jamais imaginei. Minha eterna gratidão a todos vocês.

Também aos amigos de trabalhos em grupo, Caio, Nádia, Denis, Alan, Wilson, Camilla, Vítor, Arthur e Cristian Dal Magro. Companheiros constantes nesta caminhada onde pudemos dividir nossos mais diversos sentimentos durante este período. Momentos desafiadores de trabalhos e/ou exercícios em classe juntos e também momentos da mais comum bipolaridade acadêmica: de alegrias, conquistas, ansiedade, desespero, divergências de opiniões e nervoso. Enfim, sejam esses sentimentos bons, ou nem tanto, todos foram sempre regados de apoio, incentivo, amizade e bom humor sempre, mesmo que às vezes um humor negro, mas bom...rs. Obrigada a cada um de vocês, amigos que levarei para a vida toda.

Aos demais amigos e colegas do mestrado e doutorado, Christian, Daiana, Diana, Elise, Elúbian, Jeíce, Leide, Luciano, Maiara, Marcelo, Raquel, Verônica, William, vocês todos

tiveram, cada um de um diferente modo, parcela também relevante de contribuição nessa jornada. Com alguns de vocês também dividi minhas angústias e alegrias, almoços no *food truck*, lanches no *Sweden*, bons papos e bons momentos. Meu carinho e minha gratidão a todos vocês por toda ajuda e pela força.

À Cris Tiemi, amiga que ganhei três anos atrás e que foi imprescindível nas minhas decisões iniciais do mestrado. Cristiana, obrigada por todas as dicas, sugestões, opiniões, incentivo e ajuda que me deu neste período. Você foi praticamente uma RD particular...rs. Obrigada pela sua amizade e pelos momentos de descontração, mesmo quando tudo parecia estar pegando fogo. Você é top.

Aos amigos extra curso, aqueles de todas as horas e momentos da minha vida, tanto os que estão distantes fisicamente quanto os que estão perto. A alguns pela compreensão do momento vivido, apoio emocional e orações e outros porque, mesmo talvez não entendendo muito bem este período de vida reclusa e não tendo muita atenção e tempo da minha parte, ainda assim se mantiveram ao meu lado, se importaram, me fizeram ter um pouco de vida social e demonstraram o real sentido da palavra amizade. Obrigada por não desistirem de mim.

Certamente, sem essas importantes pessoas minha jornada poderia não ter sido possível ou teria sido bem mais difícil. Por isso, muito obrigada a todos vocês por fazerem parte de alguma forma da minha vida e por meio de diferentes maneiras terem contribuído para a realização deste trabalho!

“ Todo ato, toda palavra, todo pensamento, deve estar em harmonia com seus princípios. ”

White (2007, p. 20)

RESUMO

Em uma sociedade cada vez mais complexa e sofisticada, e em nosso contexto com especial atenção às relações empresarias e econômicas, há cada vez menos espaço para um olhar ancorado em representações estanques. Por conta disso, e com o advento das *International Financial Reporting Standard (IFRS)* no Brasil, suportada pela Lei nº 11.638/07, iniciou-se uma nova visão contábil priorizando evidenciação mais refinada visando refletir mais fidedignamente as transações das empresas. Talvez o que melhor simbolize esse novo enfoque seja o viés principiológico das IFRS. Entretanto, a inquietação surge quanto a um ponto específico de sua efetiva implementação na sociedade. Se o incentivo ou o direcionamento das avaliações que o recém-egresso se submete em relação ao seu conhecimento contábil, tanto no exame de suficiência como na busca por colocação no mercado de trabalho via concurso público, poderia estar desalinhada aos novos ideais buscados pelas IFRS por meio dos princípios. Com base na teoria da avaliação, Preskill e Torres (1999) alertam que a avaliação precisa integrar o aprendido à prática da sociedade. Da mesma forma, Patton (1997) relembra que é fundamental que o avaliador enfrente o desafio de fazer avaliações que sejam correlacionadas em sua aplicação e úteis. Com a vinculação da nova visão principiológica com a teoria da avaliação, através das definições apresentadas pelos autores acima, foi então analisado, utilizando-se do método *Delphi*, se as provas de credenciamento contábil e as provas dos principais concursos públicos federais têm utilizado em maior número as questões principiológicas. Os resultados, porém, evidenciaram o contrário, mostrando que há uma maior cobrança de regras nas provas analisadas, ou seja, nestes exames, ainda existe a predominância do modelo regamental apenas sob o manto das IFRS. Deste modo, percebe-se uma possível existência de descompasso entre os ideais relacionados às IFRS e o direcionamento indutor das avaliações de recém-egressos e de profissionais da área contábil.

Palavras-chave: Avaliação da aprendizagem. Credenciamento contábil. Concursos públicos. Princípios e Regras.

ABSTRACT

In an increasingly complex and sophisticated society, and in our context with special attention to business and economic relations, there is lesser space for an anchored view in stationary representations. In this regard, and with the advent of the International Financial Reporting Standard (IFRS) in Brazil, supported by Law No. 11,638 / 07, a new accounting approach was initiated prioritizing disclosure that is more refined in order to reflect more accurately corporate transactions. Perhaps, what best symbolizes this new approach is the principles bias of IFRS. However, the concern arises related to a specific point of its effective implementation in society. If the incentive or direction of the assessments that a new graduate undergoes in relation to his / her accounting knowledge, both in the professional entry exam and in the search for placement in the job market (civil servant), could be misaligned with the new principle ideals defended by IFRS. Based on evaluation theory, Preskill and Torres (1999) warn that evaluation needs to integrate learning and society practice. Similarly, Patton (1997) recalls that it is critical that an evaluator faces the challenge of making evaluations that are correlated in their application and useful. By linking this new principiological vision with evaluation theory, through the definitions presented by the authors above, professional entry exams and tests as part of civil servant selection have been analyzed by *Delphi* method to find out if they have used principiological questions in larger numbers. The results, however, indicate the opposite idea. They showed that there is a bigger charging of rules in the tests that were analyzed, in other words, there is still a predominance of the rule model with a single difference: now under IFRS cloak. Thus, there is a possible existence of mismatch between the ideals related to IFRS and the inductive orientation of the assessment directed to new graduates and professionals in the accounting area.

Keywords: Evaluation. Learning assessment. Accounting profession entry exam. Civil servant selection. Principles and Rules.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de Ensino-Aprendizagem	29
Figura 2 - Segregação dos tipos de avaliação (<i>assessment</i>)	32
Figura 3 - Domínio da Taxonomia de Bloom.....	36
Figura 4 - Categorias do Domínio Cognitivo	37
Figura 5 - Categorias do Domínio Afetivo	38
Figura 6 - Categorias do Domínio Psicomotor	39
Figura 7 - Níveis da Taxonomia do Domínio Cognitivo proposta por Bloom e colaboradores	40
Figura 8 - Níveis da Taxonomia do Domínio Cognitivo Revisados proposta por Anderson e colaboradores.....	43

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Relação entre avaliação formativa e somativa e julgamentos intrínseco e extrínseco, no modelo de Scrive, Depresbiteris (2013).....	28
Quadro 2 - Modalidades e Funções da Avaliação	30
Quadro 3 - Pontos fortes e fracos dos testes objetivos	33
Quadro 4 - Pontos fortes e fracos dos testes subjetivos.....	34
Quadro 5 - Definições e verbos dos níveis do Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom .	42
Quadro 6 - Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom Revisado	45
Quadro 7 - Verbos do Domínio Cognitivo de Bloom revisada	46
Quadro 8 - Resumo das principais razões para as diferenças nas normas e práticas contábeis	54

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resultados da classificação das questões do exame de suficiência do CFC na Taxonomia de Bloom	48
Tabela 2 - Resultados da classificação das questões de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal na taxonomia de Bloom.....	49
Tabela 3 - Modelo distintivo entre Princípios e Regras	62
Tabela 4 - Cálculo de nº Questões por Categoria para Questionário - Grupo 1 – Questões de Exames de Suficiência.....	74
Tabela 5 - Cálculo de nº Questões por Categoria para Questionário - Grupo 2 – Questões de Concurso.....	75
Tabela 6 - Porcentagens das respostas da parte 1 da 1ª rodada	86
Tabela 7 - Porcentagens das respostas da parte 2 da 1ª rodada	87
Tabela 8 - Probabilidades e níveis de significância da Binomial	89
Tabela 9 - Porcentagens das respostas da parte 1 da 2ª rodada	91
Tabela 10 - Porcentagens das respostas da parte 2 da 2ª rodada	91
Tabela 11 - Porcentagens da 2ª rodada e análise dos limites para o <i>Delphi</i>	92
Tabela 12 - Diferenças percentuais entre população e amostra de provas do CFC - H1	94
Tabela 13 - Classificação da amostra do CFC – H1	95
Tabela 14 - Resultados da população de questões do CFC – H1	96
Tabela 15 - Diferenças percentuais entre população e amostra de provas de concursos – H2	98
Tabela 16 - Classificação da amostra de concursos – H2.....	99
Tabela 17 - Resultados da população de questões de concursos – H2	100
Tabela 18 - Resultados da parte 2 do questionário relacionados às hipóteses H3, H4 e H5 ..	102
Tabela 19 - Variação das respostas entre as rodadas - parte 1 do questionário.....	104
Tabela 20 – Variação das respostas entre as rodadas - parte 2 do questionário	105

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	23
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	23
1.2 IMPORTÂNCIA E CONTRIBUIÇÃO ACADÊMICA E PRÁTICA	25
2 REFERENCIAL TEÓRICO	27
2.1 TEORIA DA AVALIAÇÃO	27
2.1.1 Tipos de testes avaliativos	32
2.1.2 Taxonomia dos Objetivos Educacionais.....	35
2.1.2.1 <i>Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom</i>	40
2.2 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE (IFRS).....	50
2.2.1 As IFRS no Brasil – Fatores Culturais	53
2.2.2 IFRS no Brasil – Discurso ou Realidade?	58
2.3 A HARMONIZAÇÃO DAS IFRS E AS AVALIAÇÕES CONTÁBEIS – PRINCÍPIOS X REGRA	59
3 METODOLOGIA.....	63
3.1 HIPÓTESES.....	63
3.2 MÉTODO <i>DELPHI</i>.....	64
3.2.1 Etapas do Método <i>Delphi</i>	65
3.2.2 Vantagens e Desvantagens do <i>Delphi</i>	67
3.3 COLETA E BASE DE DADOS	69
3.3.1 Amostra	70
3.3.2 Questionário.....	75
3.4 EXECUÇÃO DO MÉTODO	76
3.4.1 Pré-teste	77
3.4.2 Convite aos Especialistas.....	78
3.4.3 Perfil dos Respondentes.....	79
3.4.4 Processo de Aplicação do <i>Delphi</i>	80
3.5 LIMITAÇÕES	82
4 RESULTADOS	85
4.1 PRIMEIRA RODADA	86

4.2 TRATAMENTO ESTATÍSTICO A SER APLICADO NA RODADA DEFINITIVA.....	87
4.3 SEGUNDA RODADA.....	90
4.3.1 Análise dos Resultados da Hipótese H1	93
4.3.2 Análise dos Resultados da Hipótese H2	97
4.3.3 Análise dos Resultados das Hipóteses H3, H4 e H5	101
4.4 PONDERAÇÕES SOBRE OS DADOS	103
4.4.1 Variação entre as Rodadas	103
4.4.2 Justificativas dos Respondentes	105
4.4.3 Considerações sobre os Resultados.....	108
5 CONCLUSÕES	111
REFERÊNCIAS	117
APÊNDICES.....	125
APÊNDICE A – CLASSIFICAÇÃO DAS QUESTÕES NA TAXONOMIA DE BLOOM.....	125
APÊNDICE B – CONVITE AOS ESPECIALISTAS PARTICIPANTES DO <i>DELPHI</i>.....	126
APÊNDICE C – CARTA DA 1ª RODADA <i>DELPHI</i>.....	127
APÊNDICE D – QUESTIONÁRIO 1ª RODADA <i>DELPHI</i>	128
APÊNDICE E – CARTA DA 2ª RODADA <i>DELPHI</i>.....	136
APÊNDICE F – QUESTIONÁRIO 2ª RODADA <i>DELPHI</i> – MODELO.....	137
APÊNDICE G – ARGUMENTOS DOS ESPECIALISTAS PARA CADA QUESTÃO.....	138
APÊNDICE H – TABELA DE RESULTADOS DO PRÉ-TESTE	153
APÊNDICE I – LISTA DAS QUESTÕES ANALISADAS NO QUESTIONÁRIO	154
APÊNDICE J – EXEMPLOS DE QUESTÕES DE CADA CATEGORIA.....	155

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Problema de Pesquisa

Através da harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, *International Financial Reporting Standard (IFRS)*, ocorrida em 2010 no Brasil, estabeleceu-se uma nova visão contábil que privilegia o uso de princípios. Contudo, esta nova visão principiológica provoca impactos de adaptação e aprendizado substanciais não só para as empresas, mas também para o profissional contábil. Uma das maiores dificuldades encontradas pelos profissionais da área na aplicação das IFRS é a real distinção do conceito de princípios e regras.

Esta dissertação tem como objetivo geral analisar se o incentivo ou o direcionamento de avaliações que o recém-egresso da faculdade se submete em relação ao seu conhecimento contábil, tanto no credenciamento da profissão como na busca por colocação no mercado de trabalho via concurso público, estaria em descompasso com os novos ideais buscados pelas IFRS através dos princípios. Para esta análise, os objetivos específicos estão segregados em duas etapas, sendo a primeira relacionada à qualidade das questões (relacionada à Teoria da Avaliação) e a segunda ligada à diferenciação de princípios e regras (direcionada às IFRS).

O estudo da primeira etapa dos objetivos específicos foca na análise se as questões dos exames de suficiência contábil e de concursos públicos do Banco Central (Bacen), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Receita Federal teriam qualidade alta ou baixa de captura do conhecimento baseada na Taxonomia de Bloom. Essa análise ajuda a avaliar o formato das questões utilizadas nesses testes. Já na segunda etapa, o alvo é diferenciar os conceitos de princípios e regras, além de pesquisar com o auxílio das hipóteses aventadas, se as instituições brasileiras responsáveis pela elaboração das provas de credenciamento dos profissionais contábeis e das provas de concursos públicos federais têm utilizado questões principiológicas relacionadas às IFRS em maior número do que as questões baseadas em regras. Adicionalmente a essa segunda etapa, questionar também, de forma simplesmente exploratória, se existe a possibilidade efetiva de se abandonar as questões regrentais, utilizando somente os princípios nas provas, mesmo em testes de múltipla escolha.

Por meio dessas análises será possível apontar, ou não, a presença de inércia de transformação, ainda modelo regramental apenas sob o manto das IFRS, quanto ao direcionamento demandado nos concursos. E se assim for, evidenciaria barreiras na harmonização principalmente no que tange ao foco de aprendizado, retardando a total convergência das IFRS no país.

Essa pesquisa, contudo, passa pela necessidade de entendimento da diferenciação entre os conceitos de Princípios e Regras, os quais são citados neste trabalho na tabela 3. Porém, em linhas gerais, a partir do entendimento de Alexy (2011) e Dworkin (1978), Princípio é algo mais flexível, onde em uma situação de conflito entre dois princípios diferentes, há um sopesamento e ambos convivem em conjunto em graus de utilização diferentes, mas unidos para solucionar uma mesma questão. Já a Regra é algo mais rígido, é “8 ou 80”, sendo que em uma situação de conflito entre duas regras, uma se sobrepõe a outra e prevalece para solucionar determinado problema.

Com essas definições em mente, foram feitos o levantamento e a tabulação das questões de provas de credenciamento contábil do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e de provas de concursos públicos federais no âmbito contábil, especificamente as provas de concursos do Banco Central do Brasil (Bacen), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Receita Federal (RF), no período de 2008 a 2015. Na sequência utilizou-se o método *Delphi*, que tem o propósito de extrair e convergir a opinião de especialistas no tema, por meio de questionários estruturados e controlados. O critério para a seleção dos especialistas foi buscar profissionais que trabalhem diretamente com IFRS nos órgãos que são objeto de análise das provas, professores da academia e, eventualmente, profissionais do campo do direito, dada que a definição de princípios e regras tem influência jurídica.

Considerando a harmonização contábil às IFRS e a teoria da avaliação baseada em Scriven (1967), Patton (1997), Gall, Gall e Borg (1996) e Shaftel e Shaftel (2007), a questão de pesquisa indaga se a aprovação conferida por essas avaliações estaria ou não desalinhada à nova capacidade que a sociedade contábil atual demanda. Em suma: **As instituições brasileiras responsáveis pela seleção do credenciamento dos profissionais contábeis e dos concursos públicos federais têm utilizado mais densamente questões principiológicas relacionadas às IFRS do que questões regramentais nessas provas?** Este é um caminho para avaliar se existiria a possibilidade efetiva de se abandonar as questões baseadas em regras, utilizando nessas provas somente princípios, mesmo sendo utilizado o formato de múltipla escolha. Este trabalho tem como intuito avançar na busca por respostas dessa questão.

1.2 Importância e contribuição acadêmica e Prática

Este trabalho se mostra relevante na busca da diminuição do *gap* temporal adaptativo em relação a esta nova visão contábil principiológica. O intuito central, bem como sua contribuição prioritária, é a análise da existência ou não de descompasso entre o que as IFRS perseguem e o direcionamento indutor das avaliações de recém-egressos e de profissionais da área contábil, lacuna esta, que se ratificada, pode estar vinculada com a dificuldade de diferenciação do conceito de princípios e regras na Contabilidade. Ponto dificultador nesse percurso é a escassez ou mesmo, especificamente em relação ao nosso contexto de trabalho, a ausência de estudos anteriores sobre a cobrança de princípios e regras em provas de credenciamento ou concursos.

A segregação entre provas de credenciamento contábil e de concursos nesta mesma área se dá por conta das diferentes motivações que permeiam cada tipo de prova. Nas provas de credenciamento, mais especificamente nos exames de suficiência do CFC, a avaliação é feita com base no ensino que o aluno recebeu (ou deveria ter recebido) para se tornar um profissional apto ao mercado de trabalho de acordo com os conhecimentos mínimos requeridos do curso. Através da prova de credenciamento, o recém-egresso pode obter ou não a credencial de contador.

Por outro lado, nas provas de concursos, neste caso se tratando das provas relacionadas à área contábil dos concursos do Bacen, CVM e Receita Federal, o objetivo não é credenciar um candidato como contador ou não. Nestas avaliações estão sendo analisadas as capacidades profissionais dos candidatos para um cargo (emprego) específico oferecido. A intenção é selecionar os melhores profissionais para ocupar as vagas disponíveis, sendo que a avaliação é feita de acordo com a necessidade de cada órgão contratante. Nesse caso, quase nunca há obrigatoriedade de credencial na área e muitos profissionais que fazem a prova não são contadores, mas sim engenheiros, administradores, economistas, físicos, enfim, pessoas com outra formação profissional que mais adiante fiscalizarão e aplicarão conhecimentos contábeis.

Por conta dessa distinção e diferenciação de objetivos entre os exames de suficiência e de concursos, os resultados em conjunto obtidos da avaliação feita sobre estas provas neste trabalho nos permitem uma visão mais ampla da abordagem e utilização das IFRS, nos diferentes públicos que realizam estas provas, em relação à forma de cobrança, cujo objeto, em ambos os testes, é a Contabilidade. Partindo do pressuposto que a prioridade de estudo recai

sobre o que será cobrado em prova, outro indicativo decorrente deste trabalho é o desdobramento em relação aos incentivos às pessoas avaliadas nessas provas para estudar mais princípios que regras. Evidência adicional desse ponto é o próprio fato, análogo ao estudo individual, que também os cursos preparatórios ensinam e preparam os candidatos baseando-se prioritariamente nos editais das provas e em questões de certames anteriores, diagnosticando a frequência de cada espécie.

Outra contribuição desta pesquisa é observar, partindo dos indicativos trazidos na busca por essas respostas, se haveria nessas avaliações fator contributivo de *enforcement* favorável aos princípios. Dada a perseguição de implementação, tanto no aprendizado quanto no mercado, do viés principiológico, torna-se vital o alinhamento dessas provas como ponto de alavancagem na instigação de transformação de modelo mental, voltado agora aos princípios, em estudantes e profissionais.

Na mesma direção, este trabalho tenta contribuir no aperfeiçoamento de cobrança mais precisa em relação às habilidades de alta qualidade por parte do credenciamento contábil e dos concursos públicos, seja ratificando o que já vem sendo utilizado ou destacando eventuais pontos de melhora. Já para os futuros egressos, o incentivo de desenvolver melhor durante a sua formação acadêmica as habilidades que serão requeridas em breve. Por fim, para as instituições de ensino superior, a devolutiva se as muitas horas dedicadas no processo de ensino estariam alinhadas ao contexto dinâmico e ambiente de mercado, ao menos nesse aspecto que é o foco deste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria da Avaliação

Scriven (1967) define avaliação como sendo o processo de determinar o mérito ou valor de algo. Os verbos relacionados aqui seriam analisar, criticar, examinar, inspecionar, julgar, avaliar, estudar ou testar. De qualquer forma, segundo o autor, o processo de avaliação envolveria alguma identificação de padrão de mérito, alguma investigação de desempenho e alguma integração com os resultados obtidos. Patton (1997) acrescenta que a avaliação também é uma coleção informacional de características e resultados municiando julgamentos e tomada de decisão. Para Shaftel e Shaftel (2007), avaliação (em um conceito mais amplo) é uma investigação para o valor ou mérito de algo e é o nível mais abrangente de descrição, análise e estimativa. O resultado da avaliação é o julgamento de um determinado aluno, grupo ou programa. Ainda segundo os autores, a avaliação é muito utilizada para avaliar um programa, que é o conjunto de atividades realizadas para determinar se um programa educacional está atingindo os fins desejados.

Para uma avaliação “em boas condições e justa”, de acordo com Gall, Gall e Borg (1996), são necessários quatro atributos: utilidade, viabilidade, adequação e precisão. A utilidade requer avaliações que sejam informativas. A viabilidade reconhece que as atividades avaliativas ocorrem em ambiente natural e devem estar em conformidade com este ambiente. A adequação aborda a proteção dos direitos das pessoas afetadas pela avaliação. Já a precisão acarreta a produção de informação em boas condições.

A avaliação, em uma abordagem quantitativa, pode ser orientada, por exemplo, por objetivos, que consiste, segundo Gall, Gall e Borg (1996), em estabelecer as principais metas do programa, definindo os objetivos, desenvolvendo medidas, coleta de dados e, em seguida, comparando o desempenho obtido com as metas originais. Porém, os autores revelam algumas críticas às avaliações orientadas por objetivos, que são: a falta de foco na avaliação do mérito das metas do programa, o fato de ignorar metas e resultados alternativos, a falha para considerar o contexto da avaliação e a tendência a limitar a eficácia e o potencial de avaliação. Na prática, segundo Gall, Gall e Borg (1996) e Shaftel e Shaftel (2007), a avaliação tem duas funções que são a avaliação formativa e a avaliação somativa, ambas formuladas originalmente por Michael Scriven.

A avaliação formativa ocorre durante atividades educacionais orientando a seleção de métodos de ensino e materiais curriculares para melhorar o aprendizado ou preencher lacunas no conhecimento. Essa avaliação tem como objetivo promover o crescimento e melhoria no desempenho do estudante ou no desenvolvimento de um programa (Gall, Gall & Borg, 1996 e Shaftel & Shaftel, 2007). Relacionado à Contabilidade, seriam as avaliações realizadas durante o curso de graduação, que não são objetos de estudo deste trabalho.

Já a avaliação somativa, ainda conforme Gall, Gall e Borg (1996) e Shaftel e Shaftel (2007), ocorre ao final de uma unidade de aprendizagem e apresenta conclusões sobre o mérito ou valor do desempenho do aluno. Esta avaliação se preocupa em fornecer informações para servir de decisões ou auxiliar na tomada de decisões sobre a adoção, a manutenção ou expansão do programa. Neste tipo de avaliação podemos enquadrar as provas de credenciamento contábil e as provas de concursos públicos (objetos de estudo deste trabalho) que avaliam conhecimentos contábeis, que são aplicadas após a formação do aluno e avaliam e apresentam conclusões sobre o mérito de quem faz a prova.

De acordo com Depresbiteris (2013), ambas as funções do modelo de Scriven (avaliação formativa e avaliação somativa), têm relação com julgamentos intrínseco e extrínseco, como mostra o quadro 1.

Quadro 1 - Relação entre avaliação formativa e somativa e julgamentos intrínseco e extrínseco, no modelo de Scrive, Depresbiteris (2013)

	Intrínseco	Extrínseco
Formativa	Julgamento da estrutura e dos conteúdos do programa educacional.	Julgamento dos efeitos intermediários do programa com a finalidade de fornecer realimentação.
Somativa	Julgamento final dos materiais.	Julgamento final dos efeitos dos materiais nos alunos, professores, administradores e outros.

Fonte: Worthen e Sanders (1973).

Essas funções do modelo de Scriven que se relacionam com julgamentos intrínseco e extrínseco, contudo, têm também algumas dimensões. Segundo Silva (2012), as dimensões da avaliação formativa são duas: avaliação formativa interna e avaliação formativa externa. A avaliação formativa interna é dirigida por membros internos da comunidade onde ocorrerá esta avaliação. A avaliação formativa externa, por outro lado, é dirigida por membro externo à

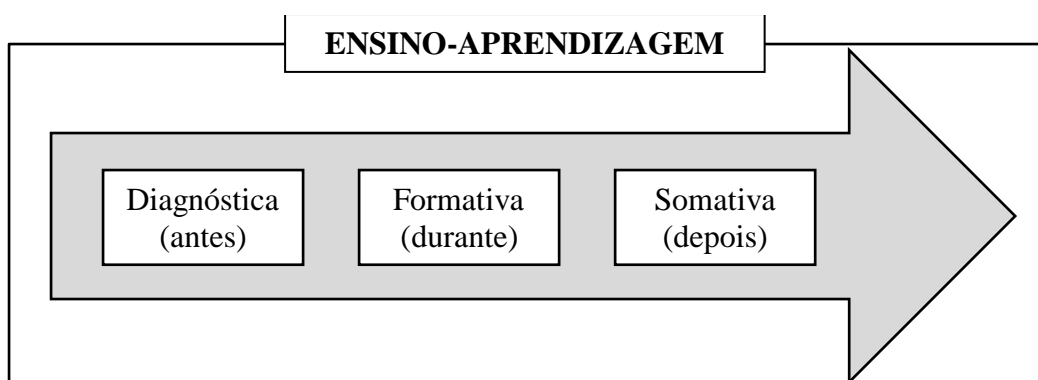
comunidade em questão. Já a dimensão da avaliação somativa é somente interna, liderada por uma pessoa interna da comunidade onde ocorrerá a avaliação.

Contudo, Scriven, que no início defendia a avaliação fortemente atrelada aos objetivos de um programa educacional, propôs uma nova ideia sobre a avaliação. Ele passa a ver a possibilidade de avaliação sem referência a objetivos. Essa mudança de pensamento aconteceu quando Scriven precisou avaliar um projeto no qual teve dificuldades em separar os fins dos efeitos secundários. Diante dessa situação, ele concluiu, por meio das evidências, que a avaliação dos fins, apesar de ser importante, não reflete tudo, sendo necessário então detectar os efeitos secundários, avaliando se estes são ou não intencionais. Porém, esta nova situação, para Scriven, pode ser dificultada caso os objetivos direcionem extremamente o avaliador. Para ele, a ênfase principal dessa nova ideia sobre avaliação (avaliação sem referência a objetivos) é a preocupação com a qualidade, em que os dados quantitativos têm sua importância, entretanto quem representa a fonte principal são os dados qualitativos. Neste tipo de avaliação não são considerados somente o aspecto técnico de um projeto, mas também os seus efeitos sociais (Depresbiteris, 2013).

Sob um outro prisma, porém na mesma direção, Haydt (2003) apresenta três funções da avaliação no ensino-aprendizagem, que são: avaliação diagnóstica, formativa e somativa.

Figura 1.

Figura 1 - Processo de Ensino-Aprendizagem



Fonte: Araújo (2013).

Segundo Haydt (2003), a avaliação diagnóstica é a que tem como objetivo verificar, buscando descobrir as competências preexistentes do estudante para que o educador tenha uma imagem referente aos conhecimentos e habilidades pré-requisitadas para dar continuidade à vida acadêmica deste aluno. A formativa é a avaliação utilizada durante o período letivo com a

finalidade de controlar o nível de absorção de conhecimento do estudante. Já a avaliação somativa tem por objeto classificar o estudante por meio da nota que lhe é conferida de acordo com o aproveitamento apresentado. É o que dará, ou não, o direito ao aluno de avançar para outro nível, dentro de uma proposta educacional que foi preestabelecida.

Segundo Silva e Colauto (2014), a abordagem e os métodos de avaliação da aprendizagem são amplos, de acordo com os contextos educacionais e filosóficos. Conforme Bloom, Hastings e Madaus (1971), a avaliação é um método de coleta e de processamento de dados necessários à melhoria da aprendizagem e do ensino. Ainda de acordo com os autores, esse método ajuda a esclarecer as metas e os objetivos educacionais e a determinar as medidas de desenvolvimento dos estudantes, determinando assim a qualidade do ensino-aprendizagem e as mudanças que devem ser feitas para tornar o ensino mais eficiente e eficaz. Para eles, a avaliação é um instrumento na prática educacional que permite a verificação da eficácia de procedimentos alternativos na obtenção dos objetivos educacionais.

Além das diferentes funções das modalidades de avaliação, já descritas anteriormente (diagnosticar, controlar e classificar), há também as diferenças de propósito e época entre as três modalidades, discriminadas a seguir no quadro 2.

Quadro 2 - Modalidades e Funções da Avaliação

MODALIDADE (TIPO)	FUNÇÃO	PROPÓSITO (Para que usar)	ÉPOCA (Quando aplicar)
Diagnóstica	Diagnosticar	Verificar a ausência ou presença de pré-requisitos para novas aprendizagens. Detectar dificuldades específicas de aprendizagem, tentando identificar as causas.	Início do ano ou semestre letivo, ou no início de uma unidade de ensino.
Formativa	Controlar	Constatar se os objetivos estabelecidos foram alcançados pelos alunos. Fornecer dados para aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem.	Durante o ano letivo, isto é, ao longo do processo ensino-aprendizagem.
Somativa	Classificar	Classificar os resultados de aprendizagem alcançados pelos alunos, de acordo com níveis de aproveitamento estabelecidos.	Ao final de um ano ou semestre letivos, ou ao final de uma unidade de ensino.

O quadro 2 mostra a razão de se usar e quando aplicar as modalidades e funções de cada tipo de avaliação, procurando atingir por meio dessas ações a eficiência e eficácia não só das avaliações, mas também do ensino como um todo. De acordo com Tyler (1978), a eficiência e a eficácia do ensino representam tanto a capacidade de mudança do comportamento dos estudantes quanto a capacidade de mudança na velocidade em que este fato ocorre. Logo, para Tyler (1978), a avaliação é um processo mediante o qual se determina o grau em que essas mudanças de comportamento estão realmente ocorrendo.

Sob outro enfoque, Silva (2012) declara que o objetivo da avaliação é diagnosticar os problemas que estão na base das necessidades dos estudantes e julgar se os objetivos determinados no programa de ensino-aprendizagem estão coerentes com as necessidades avaliadas e com o contexto no qual está sendo desenvolvido o programa de ensino. Sendo assim, a avaliação não tem a função de classificar o programa, mas sim a função de melhorar a qualidade de cada etapa.

Como um componente do conceito mais amplo de avaliação, há a avaliação em sentido mais estrito que, de acordo com Shaftel e Shaftel (2007), é a que mede a realização acadêmica estudantil. Ela incorpora métodos e técnicas que demonstram resultados educacionais, incluindo testes, observações, portfólios e pesquisas, quantificando o aprendizado dos alunos e orientando as instruções futuras. Os dados desta avaliação têm três finalidades distintas. A primeira é dar *feedback* aos alunos sobre seu desempenho acadêmico; a segunda finalidade é prestar contas às partes interessadas (*stakeholders*) externas; e a terceira é proporcionar a melhoria do programa.

Dentro dessa avaliação em sentido mais estrito, há a divisão entre avaliação direta e avaliação indireta. De acordo com Shaftel e Shaftel (2007), a avaliação direta geralmente é realizada por meio de testes. Por outro lado, a avaliação indireta muitas vezes toma a forma de pesquisas, escalas de avaliação e técnicas retrospectivas.

Considerando a avaliação direta, Sax (1997) relata que um teste é uma tarefa, ou uma série de tarefas, utilizado para obter observações sistemáticas que se presume que sejam representativas dos atributos educacionais ou psicológicos. De acordo com Shaftel e Shaftel (2007) não há teste se não houver tarefa explícita que requer do indivíduo a demonstração de certo comportamento. As formas de testes mais comuns são por meio de papel e lápis, em que são observados o desempenho e comportamento dos alunos, especialmente quando esse

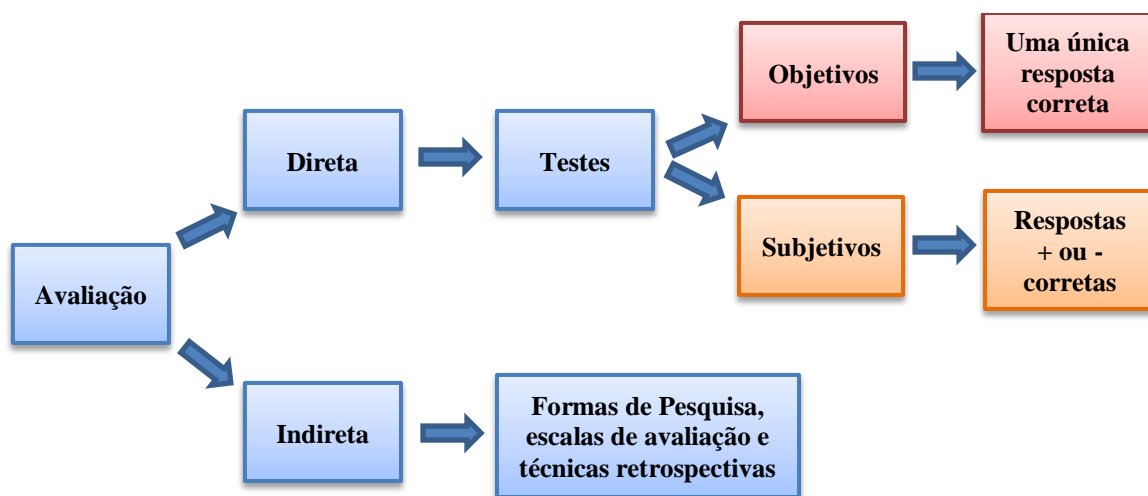
comportamento é assumido para revelar a existência de conhecimento, habilidade ou capacidade subjacente.

2.1.1 Tipos de testes avaliativos

Cada resultado de aprendizagem pode ser avaliado usando uma série de métodos diferentes, de acordo com Stivers, Campbell e Hermanson (2000). Complementarmente, Nichols (1991) acredita que assim como em outros esforços de pesquisa, a confiabilidade pode ser melhorada pelo uso de medidas múltiplas. Com isto, vemos a importância da existência de uma série de métodos diferentes e do uso de vários deles em conjunto para um resultado confiável. No sentido mais estrito, dentre os vários métodos de avaliação temos os testes, pertencentes ao grupo de avaliação direta.

Os testes são uma forma importante da avaliação em sentido estrito e podem ser divididos em duas categorias, que são os testes objetivos e os testes subjetivos (também conhecidos como testes de desempenho), como demonstrado na Figura 2.

Figura 2 - Segregação dos tipos de avaliação (*assessment*)



Fonte: Autor.

Segundo Shaftel e Shaftel (2007), os testes objetivos são aqueles que têm uma única resposta correta. Eles contemplam questões de resposta a ser selecionada, como de verdadeiro ou falso e múltipla escolha, onde a intenção é de minimizar o erro de pontuação, fazendo

critérios de pontuação inequívocos. Já os testes subjetivos, são os testes que contêm respostas que podem ser mais ou menos corretas, porque eles são compostos por itens ou tarefas de desempenho. Tarefas de desempenho individuais podem ser itens tais como amostras escritas, problemas trabalhados, observações de apresentações orais, interações de grupo e peças e desempenhos artísticos. Este tipo de teste requer o julgamento subjetivo de um avaliador.

Vale ressaltar que essa nomeação, de testes objetivos e testes subjetivos, refere-se ao método de pontuação e não exatamente de formatos específicos de avaliação. Essa nomenclatura não buscaria decretar que todos os testes de múltipla escolha ou testes de verdadeiro ou falso seriam necessariamente testes objetivos e baseados somente em regras. Da mesma forma, também não busca dizer que todos os testes compostos de questões dissertativas seriam testes subjetivos e somente baseados em princípios. Seria possível, ao menos no modelo teórico, termos testes de múltipla escolha com subjetividade na sua confecção, assim como parece pacífica a existência de objetividade em questões dissertativas. Dadas as diferentes características e formas de aplicação, ambos os testes, objetivos e subjetivos, apresentam pontos fortes e pontos fracos quanto ao uso.

De acordo com Shaftel e Shaftel (2007), os pontos fortes e fracos dos testes objetivos são os que constam no quadro 3.

Quadro 3 - Pontos fortes e fracos dos testes objetivos

Pontos Fortes	Pontos Fracos
Fácil contagem de pontos (podem ser contados por leitor ótico)	A máquina de leitor ótico para marcar a pontuação não é infalível e os resultados não são livres de erro
Elevados padrões de confiabilidade	O conteúdo pode não corresponder aos objetivos educacionais de um programa específico
Maior cobertura de conteúdo	Os tipos de perguntas são limitados
Permite comparações com outras escolas e programas	Não usa habilidades de alto nível, tais como análise e síntese
Uso de análises estatísticas com os resultados dos testes livres de viés indesejado	Itens objetivos de alta qualidade são muito difíceis de escrever
Fornecer as pontuações de cada área de conteúdo específico do teste	Nota de corte

Fonte: Shaftel e Shaftel (2007).

Como percebido no quadro 3, apesar dos testes objetivos terem um padrão elevado de confiabilidade por conta da fácil contagem de pontos e uso de análises estatísticas, estes testes podem não corresponder aos objetivos educacionais de um programa ensino-aprendizagem específico quanto ao conteúdo. Isso se dá pelo fato da limitação dos tipos de perguntas e por não utilizarem habilidades de alto nível, como a análise e a síntese.

Já os pontos fortes e fracos dos testes subjetivos, segundo Shaftel e Shaftel (2007), são os que constam no quadro 4.

Quadro 4 - Pontos fortes e fracos dos testes subjetivos

Pontos Fortes	Pontos Fracos
Indução de processos cognitivos e comportamentais de alto nível	Desafios de pontuação devido à sua natureza complexa
Maior relevância para situações da vida real	Baixa confiabilidade entre avaliadores
Mais autênticos do que os tradicionais itens de múltipla escolha	Podem ser avaliados apenas em alguns atributos limitados pela tarefa
Validade no mundo real	Dificuldade de comparar desempenhos

Fonte: Shaftel e Shaftel (2007).

No caso dos testes subjetivos, é possível visualizar através do quadro 4 acima, que apesar da baixa confiabilidade entre os avaliadores, da limitação por tarefas e dos desafios de pontuação por conta da natureza complexa, este tipo de teste tem maior validade no mundo real. As razões para esta validade são: a existência de indução de processos cognitivos e comportamentais de alto nível (uso de habilidades como análise e síntese) e maior relevância correlacional para situações da vida real.

Ainda sobre a avaliação no sentido estrito, há vários instrumentos de avaliação que podem ser utilizados para medir conhecimento, desempenho e mérito. Segundo Atherton (2013), alguns deles são: provas de múltipla escolha, provas discursivas, reflexões escritas, estudos de casos, pesquisas, apresentações, atividades em grupo, *quizzes*, provas e trabalhos *online*, projetos práticos ou orais, auto-avaliação, avaliação de desempenho, redações, simulações, observações diretas, prova oral e questões de respostas curtas.

Por fim, tendo em mente as diferentes avaliações, é importante ressaltar característica basilar da Teoria da Avaliação que é, segundo Russ-Eft e Preskill (2001), o fato de a avaliação estar enraizada na realidade diária daquela atividade na sociedade. No caso deste trabalho, a atividade em questão é o ramo contábil. Logo, a avaliação deve estar enraizada no cotidiano de atividades contábeis, dado o processo de transição relacionado às IFRS, inclusive sob o aspecto de paradigma buscado. Ainda os autores Russ-Eft e Preskill (2001) enfatizam que os avaliadores deveriam constantemente se preocupar com algo que deveria ter sido capturado e foi desconsiderado na avaliação. Nessa definição, vemos a importante necessidade de constante atualização quanto ao conteúdo das avaliações realizadas.

2.1.2 Taxonomia dos Objetivos Educacionais

Uma questão importante ao tratar de avaliação é a análise dos comportamentos esperados por meio dos resultados de determinada aprendizagem. A organização e categorização desses comportamentos são determinadas pelos objetivos educacionais. Nesse sentido, a Taxonomia de Bloom, que é a organização destes objetivos em categorias de comportamentos (Immig, 2002), certamente se destaca quanto aos objetivos tanto educacionais como de correlação quanto ao objetivado no processo avaliativo.

Outro ponto de destaque da Taxonomia de Bloom é sua ampla utilização em diversas áreas do conhecimento. Os principais segmentos, dentre outros, que adotam a análise de Bloom em seus estudos são: Saúde (Silveira, Rodrigues, Shishido & Moraes, 2015), Computação (Jesus & Btiyo, 2010), Educação (Savi, Wangenheim, Ulbricht & Vanzin, 2010), Engenharia (Galhardi & Azevedo, 2013), Contabilidade (Pinheiro, Dias Filho, Lima Filho & Lopes, 2013), Biologia (Freitas & Shuvartz, 2012) e Matemática (Bianchet & Anjos, 2015).

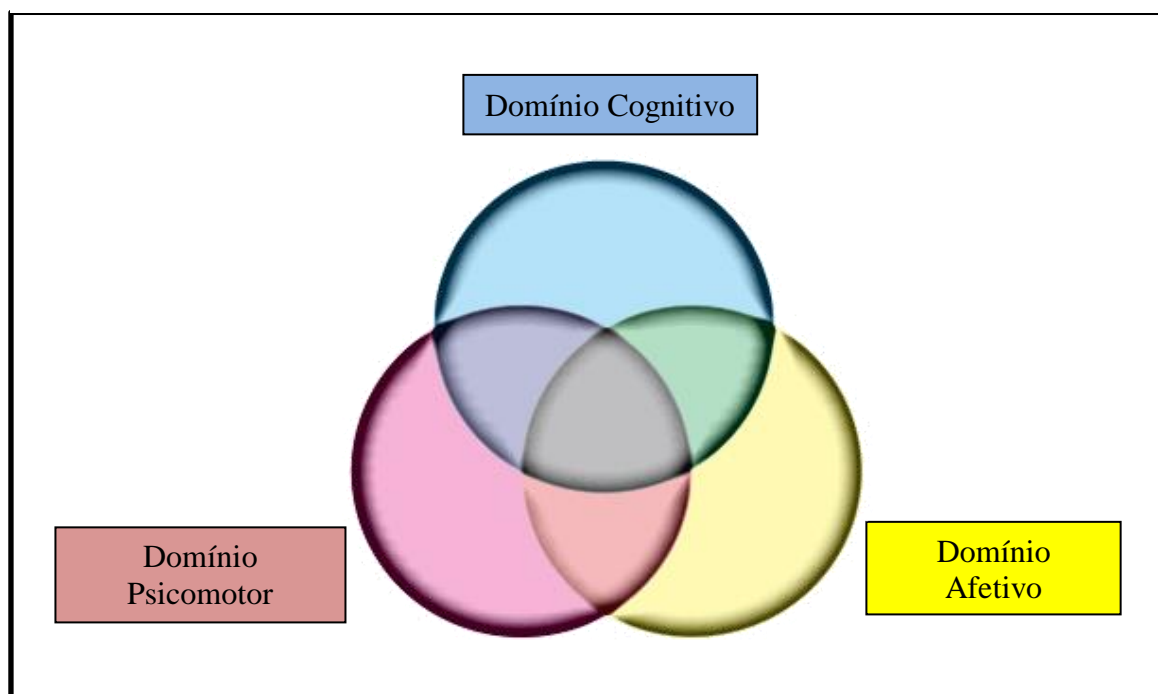
O principal propósito de Bloom em construir sua taxonomia dos objetivos educacionais, segundo Cornacchione Jr. (2004), é o de facilitar a comunicação, sendo que essa tarefa tem como base as mudanças comportamentais adquiridas de experiências educacionais. O autor descreve a taxonomia de Bloom como uma tentativa de fundamentar pesquisas, trabalhos e outras relações com a educação, de forma geral, começando pelos objetivos.

Segundo Bloom, Krathwohl e Masia (1956), há diversas vantagens em se utilizar a taxonomia no contexto educacional, porém as duas principais são:

- Oferecer a base para o desenvolvimento de instrumentos de avaliação e utilização de diferentes estratégias para estimular, facilitar e avaliar o desempenho dos alunos em diversos níveis de aquisição de conhecimento; e
- Estimular os educadores a auxiliarem seus alunos, de forma consciente e estruturada, a adquirirem competências específicas a partir da percepção da necessidade de dominar habilidades mais simples, no caso fatos, para posteriormente, dominar as mais complexas, que são os conceitos.

Dentro da taxonomia dos objetivos educacionais, Bloom explora três domínios que têm características distintas, porém estão interligados. Estes domínios são: cognitivo, afetivo e psicomotor.

Figura 3 - Domínio da Taxonomia de Bloom

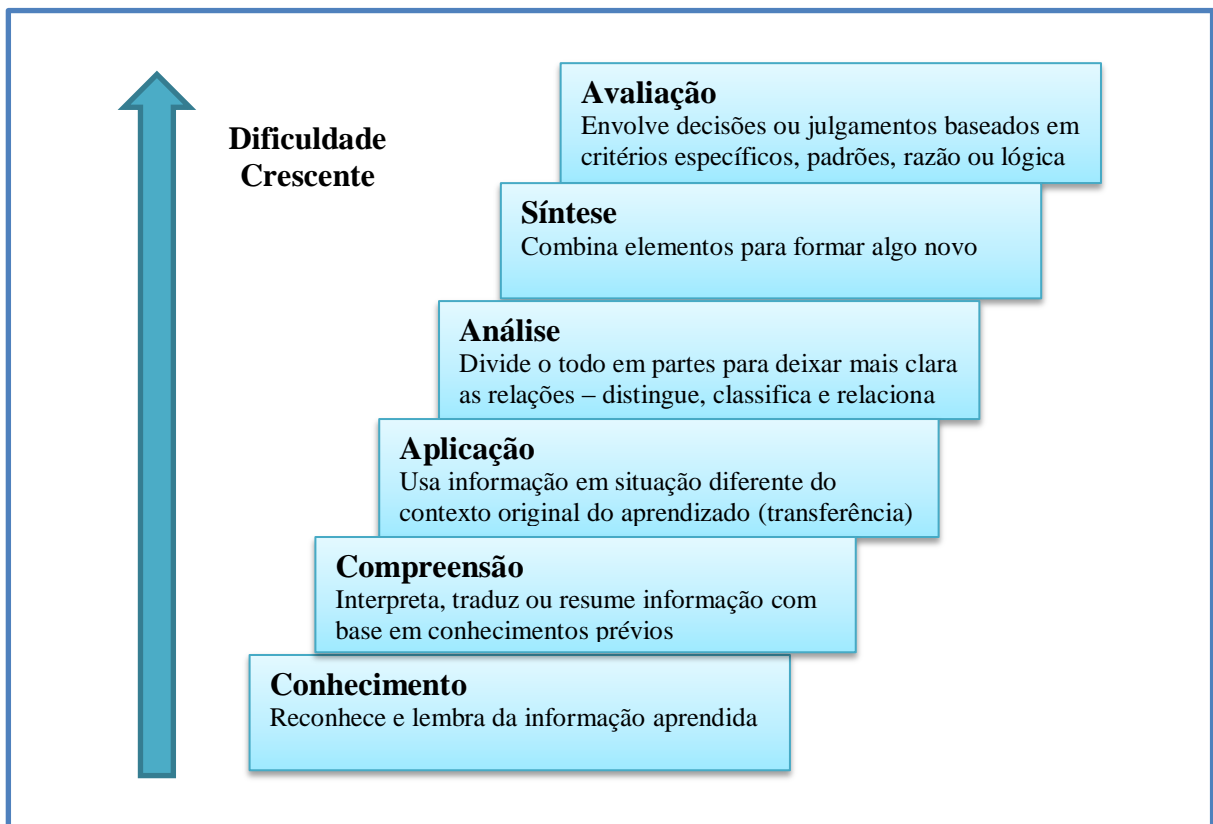


Fonte: Autor.

As características básicas de cada um desses domínios (Cognitivo, Afetivo e Psicomotor), segundo Bloom, Krathwohl e Masia (1956), Bloom (1972) e Guskey (2001), são:

Domínio Cognitivo: domínio relacionado ao aprendizado, a dominar um conhecimento. É a aquisição de um novo conjunto informacional, do desenvolvimento intelectual, de habilidade e de atitudes. Aqui estão incluídos o reconhecimento de fatos específicos, procedimentos padrões e conceitos que estimulam constantemente o desenvolvimento intelectual. Os objetivos desse domínio são agrupados em seis categorias e apresentados em uma hierarquia de complexidade (do mais simples ao mais complexo) e dependência. Para ser alcançada uma nova categoria, é preciso ter obtido um adequado desempenho na categoria anterior, pois cada etapa utiliza capacidades adquiridas nos níveis anteriores. As categorias deste domínio são: Conhecimento, Compreensão, Aplicação, Análise, Síntese e Avaliação.

Figura 4 - Categorias do Domínio Cognitivo

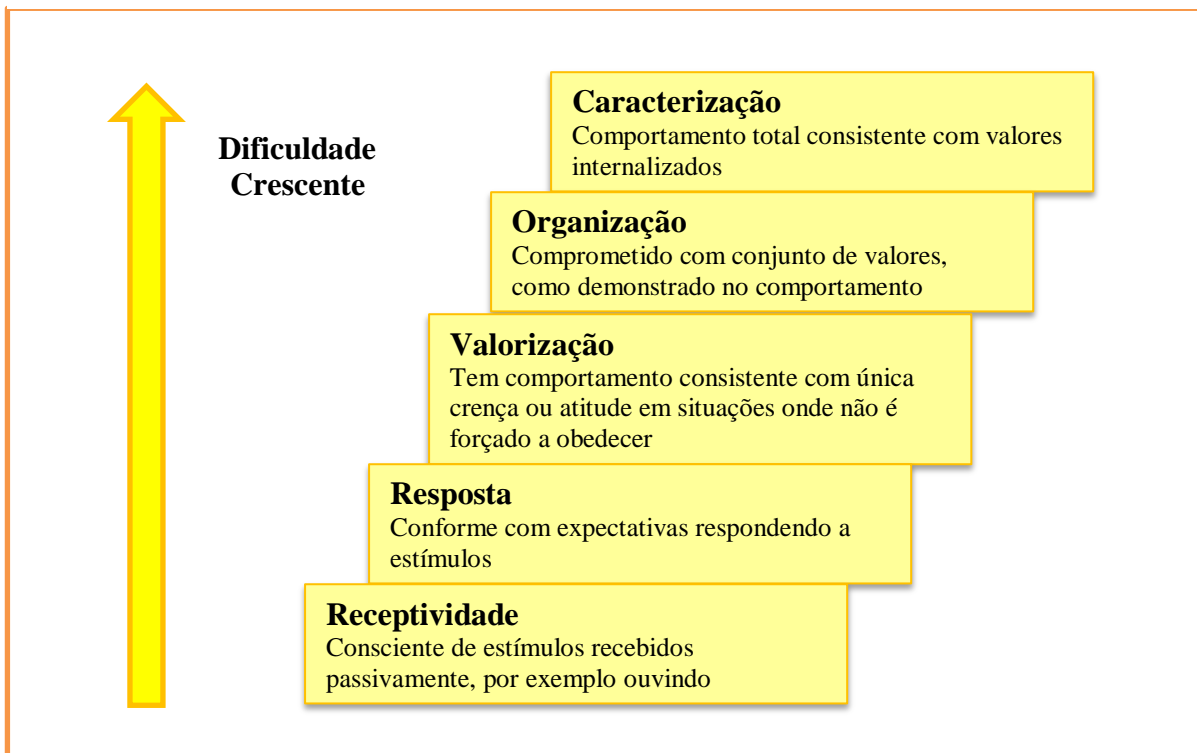


Fonte: Bloom, Krathwohl e Masia (1956).

Domínio Afetivo: domínio relacionado aos sentimentos e as posturas. Envolve categorias ligadas ao desenvolvimento da área afetiva e emocional. Incluem atitude,

comportamento, responsabilidade, respeito, emoção e valores. Aqui, novamente, para alcançar uma nova categoria é preciso ter obtido adequado desempenho na fase anterior. As categorias deste domínio são: Receptividade, Resposta, Valorização, Organização e Caracterização.

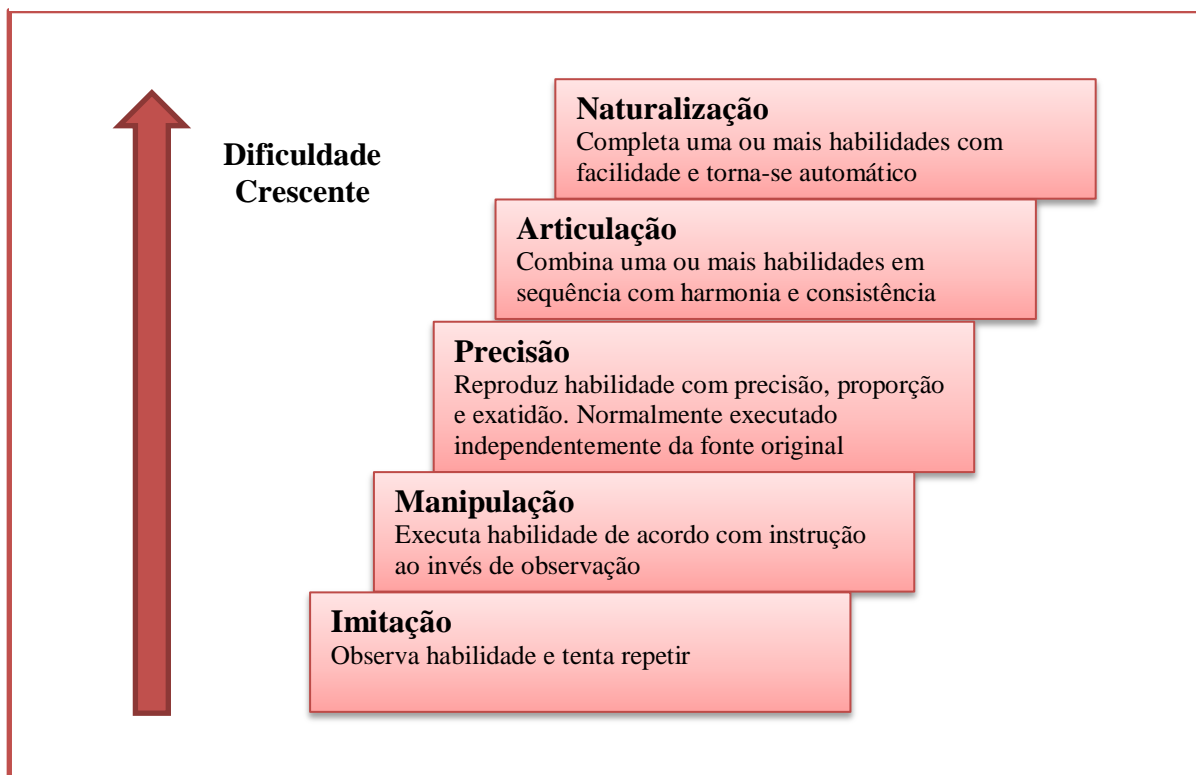
Figura 5 - Categorias do Domínio Afetivo



Fonte: Bloom, Krathwohl e Masia (1956).

Domínio Psicomotor: domínio relacionado às habilidades físicas específicas. Bloom e sua equipe não chegaram a definir uma taxonomia para a área psicomotora, contudo outros o fizeram e chegaram a quatro categorias que utilizam ideias ligadas a reflexos, percepção, habilidades físicas, movimentos aperfeiçoados e comunicação não verbal. Assim como nos outros domínios, para alcançar uma nova categoria é preciso ter obtido adequado desempenho na categoria anterior, pelas mesmas razões apresentadas acima. Neste último domínio as categorias são: Imitação, Manipulação, Precisão, Articulação e Naturalização.

Figura 6 - Categorias do Domínio Psicomotor



Fonte: Bloom, Krathwohl e Masia (1956).

A Taxonomia de Bloom e sua classificação dos objetivos de aprendizagem de forma hierárquica é uma das maiores contribuições acadêmicas para os educadores que procuram estimular o raciocínio e a abstração de alto nível (*higher order thinking*) sem se distanciar dos objetivos instrucionais propostos inicialmente, segundo Conklin (2005). Mager (1984) corrobora tal relevância afirmando que o objetivo instrucional é uma descrição sobre o desempenho e a competência que os educadores gostariam que seus alunos obtivessem antes de serem considerados conhecedores de determinado assunto.

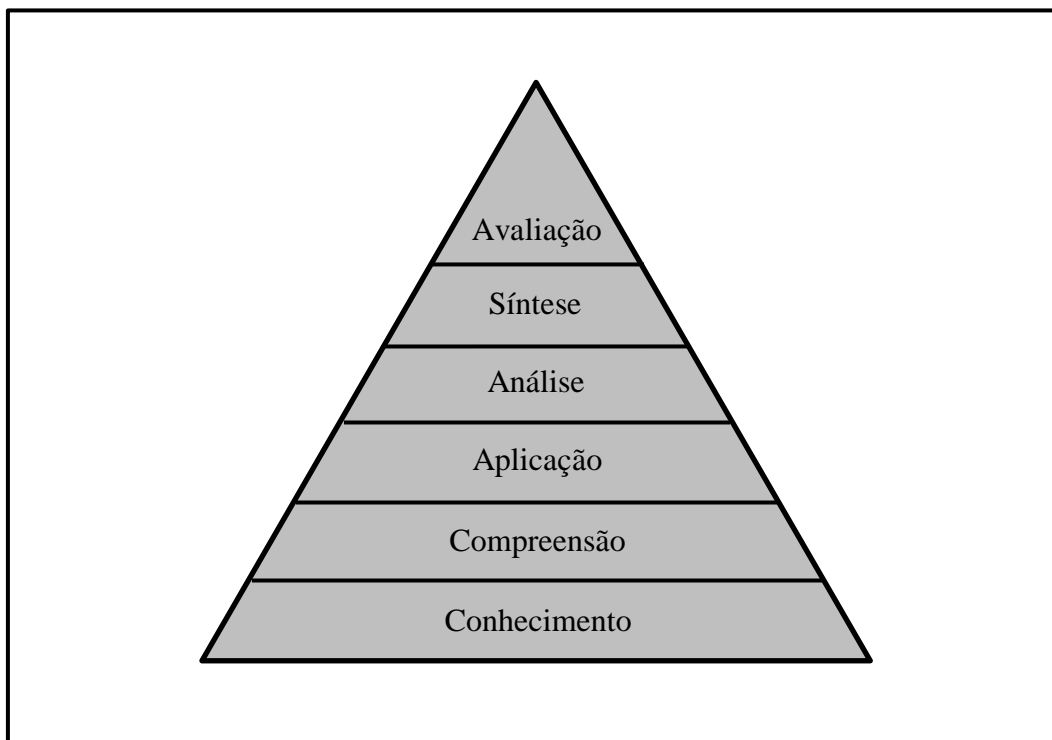
Apesar de todos os três domínios (cognitivo, afetivo e psicomotor) terem interconectividade, além de sua importância única, o domínio cognitivo é o mais conhecido e utilizado dentre eles. De acordo com Belhot e Ferraz (2010) é neste domínio que muitos educadores se apoiam para definirem os objetivos, estratégias e sistemas de avaliação em seus planejamentos educacionais. Por conta da natureza deste trabalho, o foco também será no domínio cognitivo.

2.1.2.1 Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom

Retomando o conceito apresentado linhas atrás, o domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom é estruturado em níveis, partindo do mais simples para o mais complexo, de acordo com Belhot e Ferraz (2010). Por este motivo, a taxonomia não é somente uma forma de classificação, mas uma organização hierárquica dos processos de aprendizagem esperados conforme os níveis de complexidade, de forma que para seguir ao próximo nível é necessário dominar o anterior, gerando assim uma dependência entre os níveis, que são cumulativos. Afinal, ainda de acordo com Belhot e Ferraz (2010), somente após conhecer determinado assunto é que alguém pode realmente compreender e aplicar o mesmo.

O domínio cognitivo, inicialmente desenvolvido por Bloom (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956), é subdividido em seis níveis: 1) conhecimento, 2) compreensão, 3) aplicação, 4) análise, 5) síntese e 6) avaliação.

Figura 7 - Níveis da Taxonomia do Domínio Cognitivo proposta por Bloom e colaboradores



Fonte: Bloom, Krathwohl e Masia (1956).

O conhecimento inclui a parte dos detalhes, generalizações e abstrações de uma área, como conhecimento de terminologias e fatos específicos, conhecimentos de convenções, critérios e metodologias, conhecimentos de tendências e sequências, de classificações e categorias, de princípios e generalizações e conhecimentos de teorias e estruturas (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956). A avaliação desses itens verifica a capacidade de o aluno reter, lembrar e reconhecer o que foi ensinado (Immig, 2002).

A compreensão abrange conversão, interpretação e extrapolação (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956). Nesse grupo, a avaliação analisa a capacidade do aluno em interpretar e explicar (Immig, 2002).

A aplicação é a análise de como a informação compreendida é usada e reestruturada em novas situações. Nesse caso, a avaliação busca olhar a capacidade de reestruturação e adaptação da informação que o aluno tem (Immig, 2002).

No grupo da análise estão inclusas as análises de elementos, de relacionamentos e de princípios organizacionais (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956). Nesse ponto, a avaliação verifica a capacidade de produção convergente do aluno (Immig, 2002).

A síntese contempla a produção de uma comunicação única, a produção de um plano ou conjunto proposto de operações e a derivação de um conjunto de relações abstratas (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956). Aqui, a avaliação avalia a capacidade criativa e produtiva do aluno (Immig, 2002).

E por fim, o grupo da avaliação é composto por julgamentos em termos de evidências internas e julgamentos relacionados a critérios externos (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956). A avaliação, neste quesito, considera todas as outras categorias anteriores (Immig, 2002).

Segundo Belhot e Ferraz (2010), as 6 categorias do domínio cognitivo da Taxonomia de Bloom, contudo, são um pouco mais complexas. Tendo como objetivo aprimorar o direcionamento da definição dos objetivos instrucionais e também deixar claro os limites entre eles, cada uma das categorias contém definições e verbos que auxiliam no suporte ao planejamento acadêmico. Este direcionamento pode ser observado no quadro 5 a seguir:

Quadro 5 - Definições e verbos dos níveis do Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom

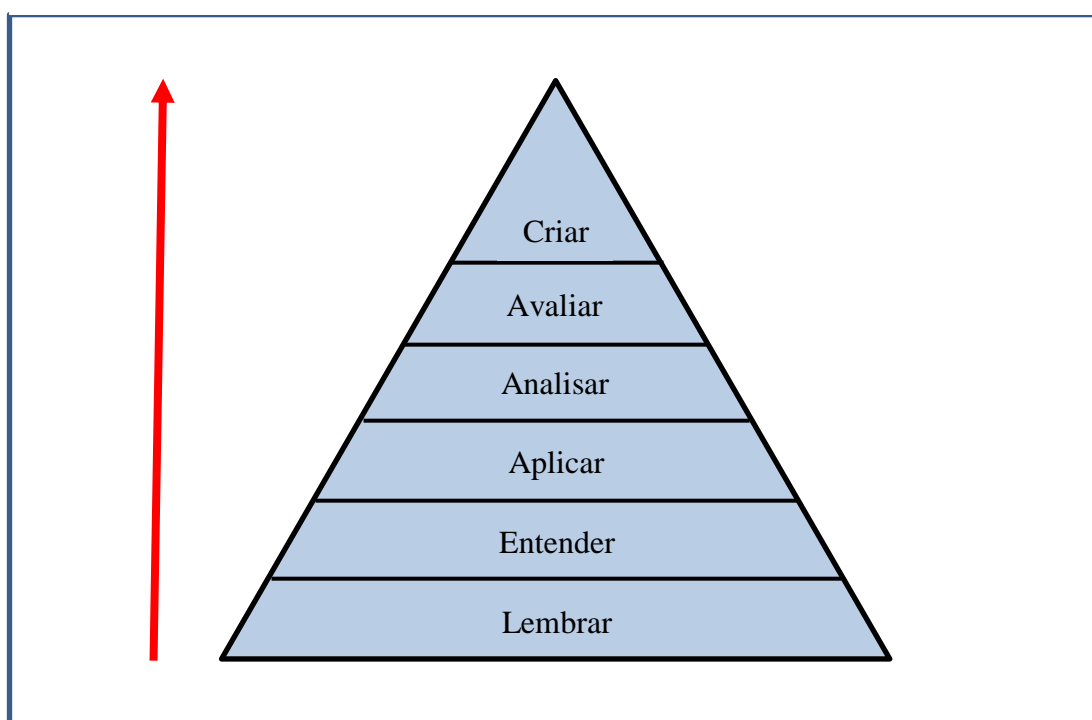
NÍVEL	DEFINIÇÃO	AMOSTRA DE VERBOS
CONHECIMENTO	O aluno irá recordar ou reconhecer informações, ideias e princípios na forma (aproximada) em que foram aprendidos.	Escreva Liste Rotule Nomeie Diga Defina
COMPREENSÃO	O aluno traduz, compreende ou interpreta informação com base em conhecimento prévio.	Explique Resuma Parafraसेie Descreva Ilustre
APLICAÇÃO	O aluno seleciona, transfere e usa dados e princípios para completar um problema ou tarefa com um mínimo de supervisão.	Use Compute Resolva Demonstre Aplique Construa
ANÁLISE	O aluno distingue, classifica e relaciona pressupostos, hipóteses, evidências ou estruturas de uma declaração ou questão.	Analise Categorize Compare Contraste Separe
SÍNTESE	O aluno cria, integra e combina ideias num produto, plano ou proposta, novos para eles.	Crie Planeje Elabore hipótese (s) Invente Desenvolva
AVALIAÇÃO	O aluno aprecia, avalia ou critica com base em padrões e critérios específicos.	Julgue Recomende Critique Justifique

Fonte: Bloom, Krathwohl e Masia (1956).

Cabe ressaltar que por conta das evoluções ocorridas no decorrer dos anos, a Taxonomia de Bloom passou por uma revisão no ano 2001, publicação de Anderson e seus colaboradores (Anderson et al., 2001). Nessa revisão foram incluídos no campo educacional novos conceitos, recursos e teorias. Sendo adicionados também os avanços pedagógicos e tecnológicos que aconteceram neste período de 45 anos.

De acordo com Krathwohl (2002), essa nova estrutura revisada da Taxonomia de Bloom apresenta um caráter bidimensional, sendo mais flexível e possibilitando a interpolação entre as categorias do processo cognitivo, quando necessário. Segundo Baron et al. (2013), a revisão feita direcionada ao domínio cognitivo abrange as seis categorias da taxonomia original, porém renomeadas para: Lembrar, Entender, Aplicar, Analisar, Avaliar e Criar.

Figura 8 - Níveis da Taxonomia do Domínio Cognitivo Revisados proposta por Anderson e colaboradores



Fonte: Anderson et al. (2001).

Nos parágrafos seguintes, temos os detalhes de cada um destes itens da estrutura do processo cognitivo na taxonomia de Bloom revisada, relatados conforme Belhot e Ferraz (2010). Associada à revisão, os principais verbos de cada categoria.

A categoria Lembrar está relacionada a reconhecer e reproduzir ideias e conteúdos. O reconhecimento requer a distinção e seleção de determinada informação. A consequente reprodução tem uma relação maior com a busca por uma informação relevante memorizada anteriormente. Este item é representado pelos seguintes verbos no gerúndio: Reconhecendo e Reproduzindo.

A categoria Entender significa o estabelecimento da conexão entre o conhecimento novo e aquele previamente adquirido. Quando o aprendiz consegue reproduzir a informação com suas “próprias palavras” é um sinal de que esta informação foi entendida. Aqui, os verbos que representam são: Interpretando, Exemplificando, Classificando, Resumindo, Indeferindo, Comparando e Explicando.

A categoria Aplicar envolve a execução ou o uso de procedimento em situação específica. Aqui, também pode ser abordada a aplicação de conhecimento em situação nova. Os verbos no gerúndio que representam este item são: Executando e Implementando.

A categoria Analisar está relacionada à segregação da informação em partes relevantes e irrelevantes, importantes e menos importantes. É também entender a inter-relação existente entre as partes. Este item é representado pelos seguintes verbos: Diferenciando, Organizando, Atribuindo e Concluindo.

Já a categoria Avaliar é onde são realizados julgamentos baseados em critérios e padrões. Sejam qualitativos ou quantitativos, de eficiência ou eficácia. Os verbos representantes deste item são: Checando e Criticando.

Por fim, a categoria Criar significa colocar elementos junto com o objetivo de criar uma nova visão, uma nova solução, estrutura ou modelo, utilizando conhecimentos e habilidades adquiridos previamente. Também envolve o desenvolvimento de ideias novas e originais, produtos e métodos através da percepção da interdisciplinaridade e da interdependência de conceitos. É representada pelos seguintes verbos no gerúndio: Generalizando, Planejando e Produzindo.

Essas categorias revisadas também podem ser subsegmentadas em duas partes. As três primeiras (Lembrar, Entender, Aplicar) são consideradas categorias cognitivas básicas e as outras três (Analisar, Avaliar, Criar) são consideradas categorias cognitivas superiores. Essa linha de pensamento pode ser notada no quadro 6 a seguir, de acordo com Anderson et al. (2001). Ainda, a tabela também agrega definição mais simplificada das categorias, além de outros verbos importantes relacionados a cada categoria.

Quadro 6 - Domínio Cognitivo da Taxonomia de Bloom Revisado

	NÍVEL	DEFINIÇÃO	AMOSTRA DE VERBOS
CATEGORIAS COGNITIVAS SUPERIORES	CRIAR	O aluno cria, integra e combina ideias num produto, plano ou proposta novos para eles.	Crie Planeje Elabore hipótese (s) Invente Desenvolva
	AVALIAR	O aluno aprecia, avalia ou critica com base em padrões e critérios específicos.	Julgue Recomende Critique Justifique Defenda
	ANALISAR	O aluno distingue, classifica e relaciona pressupostos, hipóteses, evidências ou estruturas de uma declaração ou questão.	Analise Categorize Classifique Compare Contraste Separe
CATEGORIAS COGNITIVAS BÁSICAS	APLICAR	O aluno seleciona, transfere e usa dados e princípios para completar um problema ou tarefa com um mínimo de supervisão.	Use Compute Resolva Demonstre Aplique Construa
	ENTENDER/ COMPREENDER	O aluno traduz, compreende ou interpreta informação com base em conhecimento prévio.	Explique Resuma Parafraseie Descreva Ilustre
	LEMBRAR/ RECORDAR	O aluno irá recordar ou reconhecer informações, ideias e princípios na forma (aproximada) em que foram aprendidos.	Escreva Liste Rotule Nomeie Diga Defina

Fonte: Anderson et al. (2001).

Contudo, a lista de verbos relacionados a cada categoria é muito mais ampla do que os apresentados até o momento. A lista completa dos verbos do domínio cognitivo da taxonomia de Bloom revisada pode ser visualizada no quadro 7.

Quadro 7 - Verbos do Domínio Cognitivo de Bloom revisada

Lembrar	Entender	Aplicar	Analisar	Avaliar	Criar
Anotar	Associar	Aplicar	Agrupar	Acumular	Fixar
Arquivar	Mudar	Esboçar	Analisar	Argumentar	Combinar
Esboçar	Concluir	Calcular	Calcular	Evidenciar	Compor
Citar	Comparar	Catalogar	Categorizar	Calibrar	Construir
Contar	Computar	Classificar	Classificar	Categorizar	Criar
Deduzir	Contrastar	Completar	Comparar	Comparar	Desenvolver
Definir	Descrever	Delinear	Contrastar	Concluir	Desenhar
Distinguir	Determinar	Demonstrar	Criticar	Considerar	Escrever
Enumerar	Diferenciar	Desenvolver	Debater	Contrastar	Gerar
Escrever	Discutir	Descobrir	Deduzir	Criticar	Generalizar
Especificar	Distinguir	Desenhar	Detectar	Decidir	Integrar
Identificar	Explicar	Dramatizar	Diferenciar	Descrever	Inventar
Indicar	Expressar	Exemplar	Discriminar	Diagnosticar	Modificar
Ler	Formular	Empregar	Distinguir	Discriminar	Organizar
Listar	Identificar	Examinar	Esquematisar	Distinguir	Planejar
Chamar	Ilustrar	Modificar	Examinar	Processar	Preparar
Memorizar	Informar	Modular	Experimentar	Escolher	Produzir
Mencionar	Interpretar	Operar	Explicar	Estimar	Propor
Nomear	Localizar	Organizar	Identificar	Avaliar	Reescrever
Parear	Manifestar	Praticar	Ilustrar	Hipotetizar	Reordenar
Recordar	Notificar	Predizer	Inferir	Justificar	Sintetizar
Recitar	Opinar	Preparar	Inspeccionar	Julgar	
Reconhecer	Predizer	Programar	Investigar	Medir	
Registrar	Preparar	Resolver	Ordenar	Provar	
Relatar	Reconhecer	Transferir	Expor	Predizer	
Repetir	Recordar	Usar	Ponderar		
Selecionar	Renovar	Utilizar	Perguntar		
Assinalar	Referir		Provar		
Sublinhar	Relacionar		Reconhecer		
	Relatar				

Fonte: Anderson et al. (2001).

Complementarmente às categorias do domínio cognitivo, Bloom também já apresentava exemplos para melhor documentar os objetivos educacionais e avaliar o alcance deles. Desse modo, são consideradas as preocupações das fases do antes, durante e depois. Por conta da relevância dos objetivos educacionais, faz-se necessária a organização do alcance desses objetivos de acordo com o direcionamento adequado determinado por Bloom (Cornacchione Jr., 2004).

Dentro do Domínio Cognitivo, a avaliação de desempenho escolar representa não só um processo final em relação aos comportamentos deste domínio, mas também sua vinculação fundamental com os demais comportamentos do domínio afetivo, cujos valores, gostos e satisfações (ou sua ausência, ou seus opostos) formam o aspecto central. O Domínio Cognitivo conta com objetivos relacionados à memória e ao desenvolvimento de habilidades e capacidades intelectuais. Logo, esse domínio é fundamental para a implementação da avaliação escolar, pois é nele que se encontram as mais claras definições de objetivos de aprendizagem expressos em termos de comportamento do estudante (Bloom, Krathwohl & Masia, 1956).

Contudo, de acordo com Silva e Colauto (2014), mesmo o domínio cognitivo se relacionando com o domínio afetivo, no caso da avaliação de desempenho escolar, acentua-se mais o caráter cognitivo que o emocional. Neste caso, o caráter cognitivo avaliado é o da percepção, do processamento de informação, da compreensão, da resolução de problemas e da tomada de decisões.

Trazendo o assunto para nosso contexto, o trabalho de Silva e Colauto (2014) analisou, por meio da taxonomia de Bloom, como ocorre a equalização das questões desenvolvidas pelo CFC para avaliar Habilidades Conceituais, Procedimentais e Atitudinais no Exame de Suficiência. Como resultado foi verificado que as avaliações deste exame avaliam medianamente os egressos que chegam ao mercado. De acordo com o estudo, a equalização das questões dos Exames de Suficiência do CFC, no período de 2012 e 2013, apresentou alta frequência de Habilidades Conceituais (57%), moderada frequência de Habilidades Procedimentais (37%) e baixa frequência de Habilidades Atitudinais (12%).

Silva e Colauto (2014), acreditam que os baixos índices apresentados no uso dessa Habilidade (Atitudinal) se justificam pela forma da cobrança feita na avaliação. Os autores relatam que estes exames usam a Avaliação Somativa, que tem como objetivo medir o conhecimento adquirido e as competências desenvolvidas no decorrer de um período ou de uma unidade de estudo. Este tipo de avaliação é formado por testes, muito comuns em testes formais

e de exames de grande relevância como provas de suficiência e exames vestibulares, sendo este formato relevante pela praticidade e confiabilidade. Os autores acreditam que o CFC deveria melhorar a cobrança das Habilidades Procedimentais e Atitudinais para que se alcance os objetivos determinados pelo Conselho de colocar profissionais aptos para o mercado de trabalho.

Semelhante ao trabalho de Silva e Colauto (2014), no presente trabalho foi feita uma classificação das questões em análise no questionário para determinar a qualidade das mesmas. Seguindo a divisão apontada por Khan e Inamullah (2011), onde as questões que se enquadram nos níveis 1, 2 e 3 (lembrar, entender e aplicar, respectivamente), são consideradas de ordem inferior (*lower-order*) e as questões que se enquadram nos níveis 4, 5 e 6 (analisar, avaliar e criar, respectivamente), são consideradas de ordem superior (*higher-order*), essa classificação feita pelo pesquisador deste trabalho gerou os resultados demonstrados nas tabelas 1 e 2 a seguir. O resultado da amostra foi agrupado nas categorias das questões e convertido para a população total dentro de cada grupo, sendo estes analisados separadamente. Essas cinco categorias demonstradas nas tabelas 1 e 2 serão explicadas detalhadamente no capítulo 3 - Metodologia, no item 3.3.1 - Amostra.

Tabela 1 - Resultados da classificação das questões do exame de suficiência do CFC na Taxonomia de Bloom

Categoria	TT Questões	% do TT Geral	Nº amostras	Lower-order	Higher-order	% Lower-order População	% Higher-order População
Contas Matemáticas	91	46,43%	3	3		46,43%	0,00%
Definições	11	5,61%	1	1		5,61%	0,00%
Contabilização	25	12,76%	1	1		12,76%	0,00%
Tipologia (Características)	69	35,20%	3	3		35,20%	0,00%
Discursivas	0	0%	0			0,00%	0,00%
Totais:	196	100%	8	8	0	100,00%	0,00%

Fonte: Autor.

As informações da tabela 1 nos mostram que todas questões do exame de suficiência do CFC em análise foram consideradas *lower-order* na classificação da taxonomia de Bloom, ou seja, questões consideradas de baixa qualidade para captura do conhecimento dos profissionais avaliados nestes exames. Transformando os números da amostra para a população, o resultado é de que provavelmente 100% das questões estariam classificadas nesta mesma condição.

Tabela 2 - Resultados da classificação das questões de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal na taxonomia de Bloom

Categoria	TT Questões	% do TT Geral	Nº amostras	Lower-order	Higher-order	% Lower-order População	% Higher-order População
Contas Matemáticas	68	44,16%	3	2	1	29,44%	14,72%
Definições	5	3,25%	1	1		3,25%	0,00%
Contabilização	25	16,23%	1	1		16,23%	0,00%
Tipologia (Características)	52	33,76%	2	1	1	16,88%	16,88%
Discursivas	4	2,60%	1		1	0,00%	2,60%
Totais:	154	100%	8	5	3	65,80%	34,20%

Fonte: Autor.

Na tabela 2 os resultados da amostra das questões de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal detalham que cinco das oito questões foram classificadas como *lower-order* (62,5% da amostra) e três questões foram consideradas *higher-order* (37,5% da amostra). Transferindo os resultados obtidos na amostra para as porcentagens populacionais das provas, os resultados obtidos foram de que 65,80% das questões das provas destes concursos (no período de 2008 a 2015) foram consideradas *lower-order*, ou seja, de baixa qualidade de acordo com a classificação na taxonomia de Bloom.

A classificação questão a questão da amostra está detalhada no apêndice A. Esta classificação teve como função analisar se a qualidade das questões está de acordo com o orientado pela teoria como devido e esperado nos exames, análise esta que mostrou que os

exames não são tão satisfatórios no que diz respeito a qualidade das questões selecionadas para captura do conhecimento dos profissionais.

Com base nessa prévia análise e na linha orientadora desenhada até aqui, dada as diferentes formas de avaliação existentes, é que este trabalho encontra seus parâmetros teóricos relacionados à avaliação. Lembrando que as questões utilizadas no trabalho foram classificadas pelo pesquisador dentro dos níveis do domínio cognitivo da taxonomia de Bloom, onde, de acordo com Khan e Inamullah (2011), as questões que se enquadram nos níveis 1, 2 e 3 (lembrar, entender e aplicar, respectivamente), são consideradas de ordem inferior (*lower-order*) e as questões que se enquadram nos níveis 4, 5 e 6 (analisar, avaliar e criar, respectivamente), são consideradas de ordem superior (*higher-order*).

Com isso encerramos a parte teórica deste primeiro condutor estruturante que é a Teoria da Avaliação. Contudo, o presente trabalho tem também como segundo pilar, a ser posteriormente relacionado com o primeiro, a filosofia e direcionamento das Normas Internacionais de Contabilidade. O que passaremos a tratar a partir de agora.

2.2 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS)

De acordo com Barth, Landsman e Lang (2008), o marco para a adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) foi em 2005, período a partir do qual as empresas cotadas na bolsa da Europa e diversos outros países foram obrigados a elaborar as suas demonstrações financeiras de acordo com a normatização. Com o objetivo de estabelecer um conjunto de normas internacionalmente aceito em que fosse possível obter informações financeiras de alta qualidade e confiabilidade, o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu normas contábeis baseadas em princípios, considerando que por meio dessa mudança paradigmática de forma globalizada seria possível obter informações contábeis que reflitam a melhor posição econômica das empresas.

A harmonização ou adoção das normas internacionais de contabilidade (IFRS) abrangeu diversos países, e dentre as maiores economias do mundo, apenas a Índia, o Japão e os EUA não adotaram as IFRS, conforme Lourenço e Branco (2015). Segundo Hopfner, Bueno e Brito (2013), hoje mais de 120 países já adotaram as IFRS como padrão contábil, dentre eles o Brasil.

A necessidade de uma convergência e harmonização contábil entre os países surgiu por conta das diferentes características existentes entre os países, características estas que eram refletidas nas demonstrações contábeis. Niyama (2010) relata que algumas das características que tem potencial gerador de diferenças entre os países são: valores culturais, tradição histórica e estrutura política, econômica e social. Como consequência, esse contexto que cada jurisdição se insere culmina inevitavelmente na adoção de diferentes práticas de interpretação contábil.

Buscando-se práticas mais uniformes, comparabilidade e linhas condutores transnacionais, o processo de harmonização das normas contábeis era questão meramente de tempo em nosso mundo cada vez mais globalizado e interrelacionado. Como objetivo atribuído a si mesma, as normas internacionais de contabilidade (IFRS) surgem tendo como meta a divulgação de demonstrações financeiras que possam relatar informações fidedignas e de acordo com a realidade atual da empresa, objetivo que pode ser alcançado com mais confiabilidade e com menos ruídos de tradução entre diferentes linguagens se garantido o estabelecimento de um padrão contábil internacional.

No Brasil, as IFRS tiveram início através das alterações feitas na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações) pela Lei nº 11.638/07 e posteriormente pela Lei nº 11.941/09. Com as alterações advindas da Lei nº 11.638/07, o processo de convergência às novas normas ocorreu através da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por intermédio do comunicado n.º 14.259/06, do Banco Central do Brasil (Bacen), por meio da instrução nº 457/07, e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), pela Circular n.º 357/07, por meio dos quais foi determinado para as companhias abertas, instituições financeiras e seguradoras o prazo limite de 2010 para a divulgação de suas demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com as IFRS.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável por estudos e interpretações das IFRS, criado por meio da Resolução nº 1.055/05, emitiu pronunciamentos técnicos para alinhar as alterações feitas na lei às IFRS. O CPC também emitiu pronunciamentos técnicos referentes às IFRS emitidas pelo IASB para pequenas e médias empresas, que foi implantado através da aprovação do Pronunciamento Técnico PME. Juntamente com a imposição da harmonização das normas nacionais às IFRS feita pela CVM para companhias abertas e instituições financeiras e com a aprovação do Pronunciamento Técnico PME, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) impôs a todos os contadores a obrigatoriedade do uso de todos os pronunciamentos feitos pelo CPC, complementando assim uma ampla abrangência das normas internacionais no Brasil.

Com a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais, estabeleceu-se uma nova visão contábil (determinada pelo IASB) que é o uso de normas contábeis baseadas em princípios, buscando substituir o modelo de enfoque eminentemente tributário fortemente baseado em regras da Receita Federal, entre outros órgãos governamentais. O intuito das normas baseadas em princípios é dar flexibilidade e maior subjetividade e poder julgamental às interpretações, reconhecimentos e mensurações nas demonstrações contábeis, não se esquecendo de considerar a forma legal dos fatos, para que seja divulgada a situação econômica e financeira da entidade mais próxima possível da realidade, gerando maior credibilidade e transparência das demonstrações.

Essa nova visão principiológica e a adoção de uma linguagem contábil universal, além de visar a melhora da qualidade da informação, trazem também impactos substanciais quanto à adaptação não só para as empresas, mas também para a profissão contábil, para as universidades e para os usuários das informações. Contudo, vale lembrar os ensinamentos de Niyama (2010) sobre processo de harmonização, onde alinhar o sistema contábil nacional com outros países, não tem como meta aniquilar as particularidades de cada país. Já Ball (2006) acrescenta que a harmonização contábil é inevitável para que se tenha uma crescente integração de mercados.

Apesar dos aparentes benefícios da harmonização às normas IFRS no Brasil, de acordo com Hopfner, Bueno e Brito (2013), essa harmonização tem pontos fortes e pontos fracos. Os pontos fortes, segundo Carvalho et al. (2012), Souza e Cardoso (2012) e Hopfner, Bueno e Brito (2013), são: maior valorização do profissional contábil brasileiro (devido à importância que poderá alcançar nas organizações por conta do mercado de trabalho cada vez mais exigente e alinhado globalmente), políticas contábeis mais flexíveis por conta das normas baseadas em princípios, aumento da comparabilidade das informações e diminuição da complexidade das normas contábeis.

Já os pontos fracos destacados por Carvalho et al. (2012), Souza e Cardoso (2012), Pereira, Niyama e Freire (2012) e Hopfner, Bueno e Brito (2013), são: atual falta de atualização teórica e prática por parte de alguns profissionais contábeis, profissionais ainda não preparados para tomarem decisões baseadas em princípios necessitando assim de qualificação, mudanças na metodologia do ensino superior, bem como docentes despreparados para lecionar as novas normas. Outro ponto fraco é que, segundo Barth, Landsman e Lang (2008), a flexibilidade inerente às normas baseadas em princípios poderia proporcionar maior oportunidade para que as empresas pratiquem o gerenciamento de resultados. Ball, Robin e Wu (2003), e Burgstahler, Hail e Leuz (2006) sugerem também como ponto fraco o afrouxamento da fiscalização podendo

resultar em conformidade limitada com às normas, reduzindo assim sua eficácia. Isso mostra que o caminho até o destino final parece conter alguns percalços a serem superados nos próximos anos em termos de harmonização às novas normas internacionais.

Porém, mesmo tendo pontos negativos, há pouca divergência na academia e no mercado em relação ao saldo da balança. A harmonização às normas IFRS ainda é vantajosa, pois os benefícios superam os problemas citados, tendo como principal vantagem a inserção das empresas brasileiras no mercado internacional, o que sem dúvida atrai novos investimentos, novas trocas comerciais, maior exposição, consequentemente maior geração de riqueza no país.

Por fim, o ensinamento do Professor Iudícibus alinha-se à harmonização contábil. Isso porque a contabilidade deve ser reconhecida independente das influências que sofra, como única e baseada em princípios, postulados, normas e procedimentos para a sua aplicabilidade (Iudícibus, 2010).

2.2.1 As IFRS no Brasil – Fatores Culturais

Sem dúvida que a globalização e o desenvolvimento tecnológico ajudaram a “diminuir as distâncias” entre os países no contexto contemporâneo. Contudo diferenças culturais com nuances que influenciam a convivência e os acordos entre países também continuam presentes. Do ponto de vista contábil, a adoção das IFRS também sofreu e ainda sofre com essas diversas influências culturais, gerando diferentes formas de práticas contábeis e dificultando a possibilidade de criação de normas inteiramente parametrizadas e unificadas sob a perspectiva interpretativa entre os países que as adotam.

Weffort (2005) afirma que as diferenças nos relatórios contábeis em cada jurisdição são justificadas tanto pelas diferenças ambientais, quanto pelas diferenças nas percepções dos contadores que preparam estes relatórios e de quem os utiliza. As diferenças nas práticas contábeis, ainda segundo Weffort (2005), têm uma variedade de razões que estão diretamente relacionadas a características como: necessidades dos usuários das demonstrações contábeis; particularidades dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores); modelos de organização da sociedade na qual o modelo contábil se desenvolve, refletidos principalmente através de suas instituições; aspectos culturais; e outros fatores externos. No quadro 8, encontramos alguns exemplos específicos das principais razões para estas diferenças.

Quadro 8 - Resumo das principais razões para as diferenças nas normas e práticas contábeis

Razões genéricas	Exemplos de razões específicas
Características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de educação e sofisticação dos usuários (especialmente, do gestor de negócios e da comunidade financeira). - Tipo de sistema de financiamento. - Características das empresas: tamanho, complexidade, multinacionalidade, endividamento, etc.
Características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores)	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema de educação profissional dos contadores. - <i>Status</i>, idade e tamanho da profissão contábil.
Modos pelos quais se pode organizar a sociedade sob a qual o modelo contábil se desenvolve	<ul style="list-style-type: none"> - Sistema político - Sistema econômico e nível de desenvolvimento - Sistema jurídico - Sistema fiscal
Aspectos culturais	<ul style="list-style-type: none"> - Valores culturais - Religião - Linguagem
Outros fatores externos	<ul style="list-style-type: none"> - Históricos (principalmente invasões e herança colonial) - Geográficos - Laços econômicos e políticos

Fonte: Lima e Nascimento (2010).

É unânime entre autores como Elliot e Elliot (1996), Saudaghran (2004), Radebaugh e Gray (1993), Nobes (1998) e Belkaoui (2000) que o tipo legal do país exerce preponderante influência nas diferenças internacionais. A principal influência, relacionada ao tipo legal, associa-se ao viés jurisdicional mais relacionado a uma das duas correntes: *common-law* (conhecida como não legalística) e *code-law* (legalística). Niyama, Costa e Aquino (2005) relatam que essa estrutura legal certamente pode influenciar o comportamento e o direcionamento que um país pode assumir, não só relacionados ao *financial reporting*, mas também quanto à profissão contábil.

Derivada dessas duas correntes, a classificação dos sistemas contábeis é dividida em dois grupos, de acordo com Nobes e Parker (1998): o Modelo Anglo-Saxão (composto pelos países baseados em *common-law*) e o Modelo Europeu-Continental (composto pelos países baseados em *code-law*). Os países que compõem cada grupo, ainda segundo Nobes e Parker

(1998) são: Inglaterra, País de Gales, Irlanda, Escócia, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura (no Modelo Anglo-Saxão), e França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, Países do Leste Europeu e Países da América do Sul (no Modelo Europeu-Continental).

Segundo Niyama (2005), esses dois grandes grupos têm características que se distinguem. No Modelo Anglo-Saxão, as principais características que movem este grupo são: a existência de uma profissão contábil forte e atuante; um sólido mercado de capitais, como fonte de captação de recursos; pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis; e as demonstrações buscam atender, primeiramente, os investidores. Já no Modelo Europa-Continental, as características basilares do grupo são: profissão contábil fraca e pouco atuante; forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, visivelmente a de natureza fiscal; demonstrações financeiras buscando atender, prioritariamente, os credores e o Governo, em vez de investidores; e a importância de bancos e demais instituições financeiras (incluindo as governamentais) como fonte de captação pelas empresas, ao invés de obtenção de recursos provenientes do mercado de capitais.

Niyama, Costa e Aquino (2005) detalham que no Modelo Anglo-Saxão, em que o sistema legal é consubstanciado na *common-law*, não há a necessidade de detalhamento das regras a serem aplicadas para todas as situações ou casos. Obviamente que também existe a lei nesses países, mas a principal análise de cada caso é baseada em outros casos semelhantes. Há de se ressaltar, de acordo com Elliot e Elliot (1996), nos países direcionados pela *common-law*, que a criatividade para interpretar o “espírito da lei” pode ser evasiva, podendo resultar em artifícios para manipular ou aproveitar os limites menos claros nesse sistema. Esse modelo, proveniente da Inglaterra, influenciou de certa forma os demais países deste grupo. Aqui, a fundamentação da contabilidade, de acordo com Martins (2006) e Niyama (2005), é ancorada na essência sobre a forma. Iudícibus (2010) e Niyama (2005) relatam que, teoricamente, este é o modelo que melhor atende ao objetivo da contabilidade de fornecer informações úteis ao processo de decisão dos usuários, principalmente por considerar o investidor como usuário principal da informação.

Já o outro modelo, da Europa-Continental, de acordo com Niyama, Costa e Aquino (2005), o sistema legal é predominantemente baseado em determinações normativas. Esse modelo vem da forte influência que exercem a Alemanha e a França sobre os demais países do grupo. O *code-law* requer um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas e dos procedimentos que as empresas devem mandatoriamente observar. Nessa situação, há

menos flexibilidade na preparação e apresentação das demonstrações contábeis e distorções quando o caso concreto não se enquadra em nada antes pré-determinado legalmente. Tais anomalias guardam em alguma medida, ao menos comparativamente com o modelo Saxão, a prevalência da forma sobre a essência econômica das demonstrações (Martins, 2006 & Niyama, 2005). Outro ponto é que aqui, no Modelo Europa-Continental, a ênfase é direcionada aos credores da companhia, ao contrário dos países de predominância *common-law*, onde a preocupação maior é com os acionistas.

Apesar da possibilidade de classificar a maioria dos países como parte de um dos dois modelos, Niyama (2005) relata que existem países que não se enquadram totalmente em um dos modelos. O Japão é um exemplo disso. É classificado como integrante do Modelo Europa-Continental, mas possui características do Modelo Anglo-Saxão, por conta da influência sofrida pelos Estados Unidos pós 2ª Guerra Mundial. Contudo, na prática, ele demonstra maior preocupação com o governo do que com acionistas, o que é uma característica do modelo Europa-Continental. Cabe ressaltar também que atualmente não existem jurisdições puramente *code-law* ou puramente *common-law*. Apesar de o país ter sua influência e linha interpretativa-normativa em algum dos modelos, há a influência do outro em determinado grau ou área de acordo com sua porosidade internacional.

Examinando o caso do Brasil nesse contexto geral, segundo Niyama (2005), nosso país tem forte vinculação com o Modelo da Europa-Continental. Isso apesar de Lima e Nascimento (2010) observarem que, ao menos em relação à legislação tributária com a escrituração mercantil, o Brasil não chega ao extremo da Alemanha e da França (que possuem um conjunto detalhado de procedimentos contábeis que atendem propósitos fiscais com usuários externos das demonstrações contábeis), porém está longe de países como a Grã-Bretanha e EUA (onde as demonstrações contábeis destinadas ao público em geral não contemplam regras tributárias).

Entretanto, é inegável que o sistema em que estamos inseridos é enraizado na aderência a algo determinado em lei, norma ou pronunciamento. Tudo o que não foi exigido normativamente parece pouco relevante, mesmo porque o objetivo primeiro não é o de atender o investidor ou o cliente final, a fim da empresa obter maior reconhecimento e valor reputacional. Niyama, Costa e Aquino (2005) também reafirmam que o Brasil não tem um mercado de capitais sólido e atuante para ser caracterizado como uma grande fonte de recursos para as empresas. Nesse contexto, o grande consumidor das normas contábeis é o Governo, além de muitas vezes ser o principal confeccionador na edição contábil-normativa.

Martins (2006) ratifica tal ponto dizendo que os países do modelo Europa-Continental possuem uma forte influência governamental, tanto legislativa (no caso brasileiro a Lei das Sociedades por Ações é o exemplo citado), como executiva (exemplificados pela Receita Federal, BACEN e CVM). Entretanto, após a aprovação da Lei 6.404/76 e com a ajuda de órgãos não governamentais, como o IBRACON, o CFC e suas comissões executivas, além da CVM, esse modelo que era puramente governamental passou a ser misto, segundo Martins. Contudo, tendo como base o conservadorismo, o governo continua com forte influência sobre os sistemas contábeis, principalmente por meio do fisco e dos órgãos reguladores (Niyama, 2005). Em países como o Brasil, ainda segundo Niyama (2005), o amadurecimento da profissão contábil ainda não é autosuficiente para ser capaz de regulamentar a profissão contábil. Como resultado dessa maior interferência do Governo na elaboração de normas contábeis, mais fraco e menos atuante é o profissional contábil.

Soma-se a isso, a influência e credibilidade da própria profissão contábil. No contexto brasileiro, existe dúvida anterior quanto à própria qualidade de ensino contábil em relação ao cenário global. Saudagahran (2004) relata a supremacia, doutrinária e mercadológica, dos países com longa tradição na área contábil, tendo como mola propulsora o elevado padrão de ensino. Ambiente em que os alunos são preparados para enfrentar um mercado de trabalho que ao mesmo tempo é desafiador e atraente, como também bem remunerado. O incentivo à busca de constantes especializações e aperfeiçoamentos é patente nesse cenário.

Por outro lado, Moraes e Costa (2009) expõe a lenta e atrasada evolução da contabilidade no Brasil. Relevante indicativo é a quantidade de profissionais de contabilidade com o título de técnico em contabilidade. O número de profissionais formados em nível médio, ainda é superior aos contadores (profissionais formados em nível superior no curso de Bacharel em Ciências Contábeis). Há também a correlação que em países onde a qualidade do ensino da área contábil é relativamente fraca, a contabilidade é facilmente confundida com escrituração fiscal. Conforme Marion (1996), dada a ênfase em escrituração no ensino da contabilidade, a impressão era de que a profissão se restringia a isto.

Isso é diretamente refletido no *status* da profissão contábil. Não só no Brasil, mas nos países que compõem o Modelo Europa-Continental, sendo considerados muitas vezes apenas como bookkeepers (guardadores de livros) ou responsáveis pela preparação do imposto de renda (Niyama, 2005), ainda não se alcançou o mesmo patamar de importância adquirido em países do Modelo Anglo-Saxão.

2.2.2 IFRS no Brasil – Discurso ou Realidade?

Levando em consideração a situação do Brasil exposta até aqui, cabe um ponto de reflexão em relação aos princípios e regras dentro das normas internacionais de contabilidade (IFRS). Seriam eles um discurso institucionalizado ou uma técnica normativa real de como deveria ser e acontecer. As normas internacionais já receberam críticas fundamentadas no argumento que esse viés principiológico apregoado na verdade escondia, ou ao menos era a ferramenta para o processo, da busca pela adesão do maior número de países a um padrão internacional único e, eventualmente, na posterior colonização intelectual contábil.

Por certo que o processo de transição, seja ele qual for, implica em fricção e ranhuras em regiões previstas e mesmo imprevisas. Alguns desses efeitos seguramente podem ser detectáveis na falta de clareza de profissionais da área contábil, ao menos brasileira, sobre a distinção entre o modelo anterior e o viés principiológico. Entretanto, a acusação de descuido, de despreparo ou de falta de interesse deve ser relevada quando observamos uma perspectiva cronológica mais ampla. Tal dificuldade, de diferenciação (admitida tal existência) entre princípios e regras, introduzidos pelas IFRS na Contabilidade é algo recente, principalmente quando comparamos com a área mais acostumada a tratar desse tipo de diferenciação que é o Direito.

Além da própria dificuldade de diferenciação precisa deste e daquele, há críticas de operacionalização efetiva em países *code-law* de comandos principiológicos cujo julgamento final do mundo jurídico não estaria sob o mesmo viés. Fernandes et al. (2011) levanta que seria preciso drásticas mudanças legislativas para a aplicação efetiva das IFRS, podendo ensejar em implementação extremamente morosa, quando não inviável. O autor acrescenta ainda que os custos globais seriam superiores à economia da comparabilidade das demonstrações almejada.

Outro ponto que merece atenção é o paradoxo de um normativo autointitulado principiológico contendo diversos comandos restritivos e específicos, característicos de regras. A Estrutura Conceitual (CPC 00) é o documento que contém maior carga principiológica, mas não raras são as vezes que a aplicação efetiva, em CPC específico do assunto, é dirigida, excluindo possibilidade também válida no mundo contábil, caso a regra não tivesse ali determinada. É bem verdade que pelo critério de comparabilidade, quanto menos possibilidade de variação, maior será o resultado alcançado, entretanto o paradoxo fica evidente já que o viés

principiológico serve para atrair todos os países, porém quanto mais regras, maior o grau de comparabilidade que seria alcançada.

Este trabalho, encontrando-se na fase de transição do modelo extremamente regramental para o trazido pelos IFRS, reconhece a dificuldade de diferenciação principalmente em meio não acadêmico especializado neste tópico dentro da Contabilidade. E talvez isso se agrave na junção de julgamento sobre processo avaliativo, já que o ente julgador precisaria de algum arcabouço, mesmo que por meio de experiência e não teórico, em relação à análise de princípio e regra não em sua pureza da norma, mas sim na perpetuação ou mudança de demanda ao candidato. Por exemplo, a cobrança da mera memorização de certo conceito, segundo os valores expostos na teoria de avaliação, nada mais é que um processo mecânico sem exercício algum julgamental.

Apesar de tal reconhecimento da dificuldade de diferenciação entre princípios e regras, isso não implica em resposta quanto ao dilema levantado neste tópico. Isso porque a incerteza pode ser um sintoma refletindo que tal diferenciação teria origem em argumentação meramente artificial de discurso, mas pode também representar que a causa desta dificuldade se situa na incipiência da especificidade (princípios x regras) dentro da área contábil. Neste trabalho assumimos esta última, ainda que para instrumentalização da pesquisa, porém não se rechaça o outro caminho, mesmo porque não se tem elementos para tanto.

2.3 A Harmonização das IFRS e as Avaliações Contábeis – Princípios X Regra

A harmonização das normas contábeis, no sentido lato, teve como mola propulsora a dificuldade de comparação das demonstrações financeiras elaboradas sobre regras distintas nas diversas jurisdições (Silverio, Takamatsu & Miranda, 2014). Aqui, no Brasil não foi diferente, com o advento das IFRS, o mundo contábil ganhou novos contornos em sua estrutura conceitual, e pronunciamentos decorrentes, por meio de prisma oposto ao *status quo*. Ação Preferencial Resgatável, Arrendamento Financeiro, Cessão de Recebíveis, Valor do Ativo, Ágio de Rentabilidade Futura e Reconhecimento de Receitas, entre outras são exemplos de alterações de entendimento no Brasil decorrentes desse processo de harmonização internacional (Mosquera & Lopes, 2010).

De acordo com Niyama (2005), harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permite reconciliar os sistemas contábeis,

enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios. Amenábar (2001, p.4), por sua vez, define que: “A harmonização contábil é um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis [...]”. Lourenço (2010) destaca que as alterações contábeis inseridas pela Lei nº 11.941/09 foram elaboradas para que a contabilidade brasileira se alinhasse às mudanças econômicas e sociais que ocorreram ao redor do mundo.

No contexto do mercado brasileiro, Lima e Nascimento (2010) declara que a mudança existente na Lei das Sociedades Anônimas pode contribuir para que o mercado de capitais do país passe a ter características de mercados de outros países e, conseqüentemente, tenham uma mudança na profissão contábil. Niyama (2005) afirma que considerando o *financial reporting* (com a Lei nº 6.404/76) e os esforços da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para uma maior adaptação das normas brasileiras às normas contábeis internacionais, juntamente com uma maior disseminação do ensino da contabilidade baseada na escola norte-americana e com a criação de um Comitê de Procedimentos Contábeis, é possível que mudanças possam ocorrer no futuro.

Já no sentido estrito deste trabalho, em relação à harmonização das IFRS nas avaliações contábeis, nos valem da teoria da avaliação (2.1) e da adoção das normas internacionais (2.2). Porém, agora, da junção desses dois pilares, lança-se o olhar específico ao modelo de avaliação e o cenário em que se insere quanto a princípios e regras.

Tais avaliações são a primeira cobrança externa que um recém-formado em Contabilidade se depara é a avaliação de credenciamento. Pouco mais à frente, dependendo do caminho profissional a ser trilhado, os concursos públicos avaliarão os conhecimentos contábeis desse mesmo graduado ou de graduados de outras áreas.

O modelo de credenciamento contábil brasileiro e dos concursos públicos é construído contendo uma ou mais provas em formatação de múltipla escolha. Em alguns raros casos existem também questões discursivas a serem respondidas nas provas de concursos. Por outro lado, na Inglaterra, berço das IFRS, por meio do credenciamento da *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*, os candidatos são avaliados de várias formas. Para obter a credencial da ACCA, o candidato passa por uma prova de múltipla escolha, uma prova com questões discursivas e um estágio supervisionado durante três anos para avaliação quanto à capacidade de aplicação dos conceitos em sua atuação profissional (*Association of Chartered Certified Accountants – ACCA, n.d.*). Nos Estados Unidos, a avaliação de credenciamento,

conhecida como *Certified Public Accountants* (CPA), é feita pela *American Institute of CPA's* (AICPA). As avaliações da CPA também contêm diversas fases, sendo utilizadas múltipla escolha, comunicação escrita e simulações baseadas em tarefas (estudos de caso relacionados à realidade prática que avaliam os conhecimentos e habilidades dos candidatos), refletindo o assunto elegível para ser testado.

O embrião da análise proposta nesta pesquisa, entre a adequada avaliação quanto à nova demanda por profissionais capacitados em IFRS, certamente passa pela necessidade de entendimento desse viés principiológico. Portanto, é de extrema importância para este trabalho o conhecimento da diferenciação entre Princípios e Regras. Contudo, Dennis (2008) e Nobes (2005) relatam a dificuldade de definições sobre princípios e regras e Sartorelli (2015) relata até mesmo a ausência destas definições na literatura contábil. Pela natureza de conteúdo normativo dessa questão e da extrapolação das fronteiras do mundo contábil, utilizando assim a multidisciplinaridade, definições amparadas na doutrina jurídica têm potencial para lançar luz a essas definições na área contábil.

Tomando como base as definições do direito, a diferenciação entre princípios e regras, segundo Alexy (2011), passaria pela ideia que estas seriam ordens de teor mecânico para aplicação prática a serem cumpridas em sua totalidade ou serem abandonadas por completo, o popular “8 ou 80”, já aqueles seriam mandamentos de otimização que permeariam todo ordenamento. Assim, um princípio poderia ser sopesado em relação a outro princípio e dessa forma aplicar-se-ia uma combinação parcial de ambos visando uma solução no conflito entre estes princípios.

Na mesma linha, Dworkin (1978) se utiliza da expressão “tudo ou nada” para sua definição de regras. No eventual caso de conflito entre regras, uma iria obrigatoriamente se sobrepor à outra, não podendo coexistir validade de ambos ao mesmo tempo. Já no caso de conflito entre princípios eles poderiam ser ponderados e usados em conjunto na tomada de decisão.

Por fim, o modelo das definições de princípios e regras baseadas na área jurídica utilizado neste trabalho é o considerado no trabalho desenvolvido por Sartorelli (2015) em sua tabela 11, onde a autora se utiliza das definições baseadas em Dworkin (1967) e Ávila (2014) como base para esta distinção, como segue na tabela 3 (esta tabela compõe o questionário, a ser detalhado no próximo capítulo, a fim de servir como base para os respondentes, não sendo demandado o enquadramento nos respectivos itens):

Tabela 3 - Modelo distintivo entre Princípios e Regras

	Princípios	Regras
Quanto ao modo de aplicação	Gradual (um pode ser mais importante que outro; não é como no caso da regra, que um é invalidado em função de outro).	Modo “tudo ou nada”, ou seja, se a hipótese de incidência é preenchida, a regra é válida e deve ser aplicada.
Quanto ao caráter	Não possuem caráter hipotético-condicional.	Possui caráter hipotético-condicional do tipo: se X, então Y.
Quanto ao relacionamento normativo	São graduados por seu peso, assim, um princípio pode ter peso maior que outro.	No caso de colisão entre regras, uma deve ser válida e outra inválida (não têm pesos diferentes).
Quanto à dimensão	O princípio tem dimensão finalística: não determinam decisões; sua aplicação necessita da avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.	A regra tem dimensão sobre o comportamento: determina o que deve ser feito, determina a decisão, descreve conduta (estabelece permissões e proibições).
Quanto às exceções	Os princípios não comportam exceções, só comportam ordenamentos, já que um pode ser mais importante que outro.	As regras comportam exceções, mas não ordenamentos: todas têm igual importância.
Quanto à tomada de decisão	O princípio ajuda a direcionar a decisão, já que comporta julgamento, mas não a determina como no caso das regras; princípios chamam a atenção sobre o que é importante, sem determinar a decisão.	As regras consistem em decidir, gerar uma solução específica para o conflito entre razões.

Fonte: Sartorelli (2015).

A distinção entre princípios e regras é o centro de nossa perseguição em relação à harmonização ou não das avaliações de concursos. A finalidade é saber se nas avaliações há uma maior utilização de questões principiológicas, princípios estes introduzidos pelas IFRS, ou não. Em caso negativo, existiria a natural indução dos candidatos no seu direcionamento de estudo, por meio de questões desconectadas em relação a esse novo modelo mental ambientado na perspectiva das IFRS, implementado em diversas partes do globo. Consequentemente o alinhamento e a convergência dentro das nossas fronteiras geográficas tornam-se mais distantes bem como os profissionais brasileiros em relação ao resto do mundo.

3 METODOLOGIA

O propósito deste capítulo é descrever as bases de dados, a forma de coleta destes dados, a amostra selecionada e os demais procedimentos metodológicos executados neste trabalho. A parametrização acadêmica no qual este estudo está ancorado é o método *Delphi*, que utiliza tanto estudos de natureza quantitativa quanto qualitativa. Este método e sua aplicação neste trabalho serão detalhados nas sessões seguintes. O trabalho que está sendo utilizado como base da aplicação do método *Delphi* na área contábil é de Cunha (2007).

3.1 Hipóteses

O objetivo deste trabalho é analisar se nas provas de credenciamento e seleção de concursos, após o advento das IFRS, há cobrança predominantemente de princípios ou se o modelo regramental continua vigente, apenas sob o manto das IFRS. Este trabalho também busca investigar, de maneira meramente exploratória, se haveria a possibilidade de confecção de provas cobrando exclusivamente princípios (não se valendo de regras nas questões) e, ainda, se seria possível a cobrança de princípios por meio de questões objetivas.

Para avaliar o direcionamento de regras ou de princípios devemos segregar as duas classificações e avaliar a qual delas o peso da pontuação é mais relevante. Ou seja, o candidato será canalizado ao tópico que lhe proporcionar maior quantidade de pontuação final, já que seu objetivo é obter sucesso na prova, independente de qual questão acertou.

Analogamente, se determinado professor confecciona suas provas com 10 questões, sendo que cada questão vale 1 ponto, caso o professor escolha 7 questões do tema “A” e 3 questões do tema “B”, o aluno prioritariamente estudará o tema “A”. Como nas questões de credenciamento e de concursos, o peso de cada questão, em geral, é idêntico, a própria quantidade de questões de uma ou outra classificação já produz naturalmente o direcionamento do candidato.

Com base no objetivo e na contextualização das provas de credenciamento e de concursos, as hipóteses são:

H1: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de credenciamento.

H2: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de concurso.

H3: É possível cobrar princípios em questões de múltipla escolha.

H4: É possível existir provas de credenciamento contábil cobrando exclusivamente princípios.

H5: É possível existir provas de concurso público em que as questões contábeis cobrem exclusivamente princípios.

3.2 Método *Delphi*

De acordo com Linstone e Turoff (1975) a técnica *Delphi* é um método de estruturação de um processo de comunicação em grupo sendo que o processo é efetivo em permitir que um grupo de indivíduos, como um todo, lide e chegue a um consenso sobre um problema complexo. Wright e Giovinazzo (2000) relata que a utilização do método é recomendável quando não se dispõe de dados quantitativos ou estes não podem ser seguramente projetados para o futuro. Esse método busca um consenso de opiniões de um grupo de especialistas a respeito de determinada questão.

De acordo com Estes e Kuespert (1976), o método *Delphi* começou a ser disseminado no início dos anos 60, através dos trabalhos desenvolvidos pelos pesquisadores Olaf Helmer e Norman Dalker, com o objetivo de desenvolver uma técnica que aprimorasse o uso da opinião de especialistas na previsão tecnológica. Visando aprimorar o método, estabeleceram-se na metodologia do *Delphi* três condições básicas, conforme Linstone e Turoff (1975) e Martino (1993): o anonimato dos respondentes, a representação estatística da distribuição dos resultados e o *feedback* individual e de respostas do grupo para reavaliação nas rodadas seguintes.

Segundo Wright e Giovinazzo (2000), a técnica baseia-se no uso estruturado do conhecimento e da experiência de um grupo de especialistas, pressupondo-se que o julgamento coletivo, quando organizado adequadamente, é melhor do que a opinião de um único indivíduo. A evolução obtida no processo, na tentativa de um consenso, representa uma consolidação do julgamento intuitivo de um grupo de peritos sobre determinado assunto.

A escolha da metodologia *Delphi* deve se dar em função das características do estudo, tais como a inexistência de dados históricos, necessidade de abordagem interdisciplinar e perspectiva de mudanças estruturais no setor. Uma clara definição do objetivo do estudo deve ser feita, especificando o horizonte de tempo e o tipo de resultado desejado (Wright & Giovinazzo, 2000).

Conforme Wright e Giovinazzo (2000) e Yousuf (2007), o Método *Delphi* trata-se de um questionário, que circula repetidas vezes por um grupo de especialistas, preservando-se o anonimato das respostas individuais. Nesta fase inicial, são elaboradas as questões em função das necessidades específicas do estudo. Ainda segundo os autores, o questionário deve ser bem elaborado, apresentando uma breve explicação dos motivos do projeto, instruções para o preenchimento e devolução e eventualmente acompanham anexos explicativos, com uma síntese das principais informações conhecidas sobre o assunto, de forma a homogeneizar linguagens e facilitar o raciocínio orientado para o assunto. As principais recomendações para a execução do questionário relatadas por Wright e Giovinazzo (2000) são: evitar eventos compostos, colocações ambíguas e o pedido de priorização entre as proposições; tornar o questionário simples de responder; limitar o número de questões (a literatura sugere como teto o limite máximo de 25 questões); e permitir complementações dos especialistas.

3.2.1 Etapas do Método *Delphi*

Enquanto é desenvolvido e testado o questionário da primeira rodada, também é feita a seleção dos especialistas (Wright & Giovinazzo, 2000). A qualidade do resultado depende essencialmente dos participantes do estudo. Por isso, é importante explicar aos envolvidos o que é a técnica *Delphi*, qual o objetivo do estudo em questão e a importância da participação de cada um deles neste processo (Yousuf, 2007). A entrega dos questionários aos respondentes pode ser feita em mãos, pelo correio, ou via correio eletrônico (*e-mail*).

Na primeira rodada, consoante Wright e Giovinazzo (2000), os especialistas recebem um questionário que deve ser respondido individualmente e conter respostas quantitativas com justificativas e informações qualitativas. As respostas quantitativas são tabuladas, recebendo um tratamento estatístico simples, definindo-se a média, a mediana e os quartis. Quanto às justificativas e opiniões qualitativas, o pesquisador busca associar os principais argumentos às diferentes tendências das respostas. Todos os resultados da primeira rodada são devolvidos aos

participantes na segunda rodada de forma consolidada, onde as perguntas são repetidas e os participantes devem reavaliar suas respostas baseando-se nos resultados obtidos na primeira rodada juntamente com suas justificativas.

Wright e Giovinazzo (2000) esclarecem que na segunda rodada, deve-se decidir sobre a necessidade de incorporação de novas questões, o que é bastante comum. Nesta fase, são solicitadas novas respostas com justificativas, principalmente se as respostas dos especialistas forem divergentes entre si ou divergentes das respostas centrais do grupo. Pelo fato de conter os resultados da rodada anterior e, possivelmente, novas questões, o segundo questionário geralmente é mais extenso que o primeiro. Esse processo é repetido por sucessivas rodadas até que a divergência de opiniões entre especialistas tenha se reduzido a um nível satisfatório e a resposta da última rodada é considerada como a previsão do grupo. Para caracterizar o processo do Método *Delphi* é necessário acontecer no mínimo duas rodadas, sendo raros os exemplos de estudos com mais de três rodadas de questionários.

O *feedback* concedido nas diversas rodadas permite a troca de informações entre os diversos participantes e em geral conduz a uma convergência rumo a uma posição de consenso, de acordo com Estes e Kuespert (1976). Em algumas vezes, os respondentes se polarizam em torno de duas ou três posições distintas sem se aproximar de um consenso. De acordo com Linstone e Turoff (1975), o anonimato das respostas e o fato de não haver uma reunião física reduzem a influência de fatores psicológicos, como, por exemplo, os efeitos da capacidade de persuasão, da relutância em abandonar posições assumidas, e a dominância de grupos majoritários em relação a opiniões minoritárias.

Wright e Giovinazzo (2000) relata que o Método *Delphi* é um conceito tradicional, onde geralmente é aplicado a tendências e eventos futuros. Contudo, de acordo com os autores, esse conceito tem sido estendido para incorporar a busca de proposições e opiniões sobre políticas alternativas referentes a uma dada questão. Ainda na visão de Wright e Giovinazzo (2000), a experiência prática no Brasil mostra que em muitas situações é interessante a aplicação de ambas as abordagens no desenvolvimento de um estudo prospectivo, em função da grande variabilidade do ambiente de atuação das empresas.

No Brasil, o Método *Delphi* tem sido usado como instrumento para coletar e discutir elementos de precisão para constituírem os cenários do futuro. O método vem sendo utilizado para o apoio ao planejamento e a tomada de decisão, especialmente em áreas de alta complexidade e onde as tendências do passado recente não oferecem um referencial adequado

para ações que se darão em um ambiente futuro em transformação (Wright & Giovinazzo, 2000).

3.2.2 Vantagens e Desvantagens do *Delphi*

O Método *Delphi*, de acordo com Wright (1986), tem algumas vantagens. Uma das vantagens é a possibilidade de realizar previsões em situações de carência de dados históricos. Outra é o fato de que o uso de um grupo de especialistas traz à análise do problema um nível superior de informação por conta do membro melhor informado. Em geral, também traz um volume muito maior de informação. O uso de questionários e respostas escritas leva a uma maior reflexão e cuidado nas respostas, facilitando o registro em comparação a uma discussão em grupo, o que mostra sua importante vantagem. Outro ponto positivo é o anonimato nas respostas, que elimina a influência de fatores como o “*status*” acadêmico ou profissional do especialista, capacidade de oratória na validade de argumentos, supressão de posições minoritárias, adesão às posições majoritárias, manipulações políticas, etc. Os custos podem ser menores do que àqueles associados à reunião física de um grande grupo de especialistas, o que é bastante positivo. O efetivo engajamento de um grande número de participantes no processo é também uma importante vantagem, pois confere credibilidade ao estudo.

Por outro lado, Linstone e Turoff (1976) relatam alguns dos motivos mais comuns para a falha na aplicação do método *Delphi*. Um dos motivos de falha do *Delphi* é o fato de impor o ponto de vista e os preconceitos do pesquisador sobre um problema ao grupo entrevistado especificando a estrutura do método *Delphi* e não permitindo a contribuição de outras perspectivas relacionadas com o problema. Assumir que a técnica *Delphi* pode ser um substituto para todas as outras formas de comunicação humana em uma dada situação também pode gerar falhas na aplicação do método. Outro problema é a dificuldade na síntese das respostas do grupo e reenvio, a fim de garantir a comunicação correta das escalas de avaliação utilizadas no exercício, o que pode gerar falhas consideráveis no processo. O fato de ignorar e não explorar as divergências pode acabar encorajando deste modo os respondentes a desistir, gerando um consenso artificial. Outro motivo de falha na aplicação do método é subestimar a natureza exigente do método *Delphi* e o fato de que os importunados respondentes deveriam ser reconhecidos como consultores e devidamente compensados pelo seu tempo se o *Delphi* não é uma parte integrante da sua função de trabalho.

Contudo, além das vantagens e apesar das possibilidades de falha, o Método *Delphi* compreende uma variedade de áreas de aplicação. De acordo com Linstone e Turoff (1975) algumas facetas de desenvolvimento a partir do *Delphi* são: a coleta de dados atuais e históricos não conhecidos com precisão ou não disponíveis; exame de significado dos acontecimentos históricos; avaliação de alocações orçamentais possíveis; exploração de opções de planejamento urbano e regional; planejamento de campus universitário e de desenvolvimento curricular; conexão estrutural de um modelo; delineamento dos prós e contras associados a potenciais opções políticas; desenvolvimento de relações causais em fenômenos econômicos ou sociais complexos; distinção e esclarecimento de motivações humanas reais e percebidas; exposição das prioridades de valores pessoais, metas sociais.

Ainda de acordo com Linstone e Turoff (1975), geralmente, uma ou mais das seguintes situações abaixo conduz à necessidade de empregar *Delphi*:

- a) As precisas técnicas analíticas não se aplicam ao problema, mas este carrega benefícios de julgamentos subjetivos em termos coletivos;
- b) Os indivíduos necessários para contribuir para a análise de um problema amplo ou complexo não têm uma comunicação adequada e podem representar conhecimentos diversos com relação à experiência ou especialização;
- c) São necessários muitos indivíduos sendo que nem todos podem efetivamente participar de uma reunião presencial ao mesmo tempo;
- d) Tempo e custo tornam inviável reuniões frequentes do grupo;
- e) A eficiência de encontros presenciais pode ser aumentada por um processo de comunicação suplementar do grupo;
- f) As discordâncias entre os indivíduos são tão graves ou politicamente repulsivas que o processo de comunicação deve ser arbitrado e/ou ter o anonimato assegurado.

Linstone e Turoff (1975) ainda relatam que a técnica *Delphi* se tornou uma ferramenta fundamental na área de previsão tecnológica. Mesmo na área da ciência de gestão “clássica” e nas pesquisas operacionais há um crescente reconhecimento da necessidade de incorporar informação subjetiva diretamente em modelos de avaliação que tratam dos problemas de grande complexidade que a sociedade enfrenta: meio ambiente, saúde, transportes, etc. Por isso, *Delphi* tem encontrando aplicação nestas áreas e também o seu caminho para o governo, a indústria e, finalmente, a academia. Yousuf (2007), por sua vez, diz que o Método *Delphi* tem sido utilizado

de várias formas em governos, negócios e educação. Isso nos mostra o quão útil e amplo pode ser sua empregabilidade.

Verificada então a ausência de dados históricos sobre a classificação das questões dos exames de suficiência e de concursos públicos como sendo principiológicas ou regramentais, informações importantes para o que se busca nesta pesquisa, adota-se aqui o método *Delphi* como sendo o mais adequado para os objetivos deste trabalho, já que uma das vantagens deste método é a possibilidade de realizar previsões em situações de carência de dados históricos, o que é o caso deste trabalho. Outra vantagem importante é o acesso aos especialistas dada a complexidade do tema em nossa área.

3.3 Coleta e Base de Dados

O caminho perseguido teve início na busca pela clarificação da diferenciação conceitual entre princípios e regras, diferenciação baseada no modelo desenvolvido por Sartorelli (2015), conforme tabela 3. Seguiu-se com o levantamento e tabulação de questões de provas de credenciamento de bacharéis em contabilidade e de provas de concursos públicos federais no âmbito contábil.

A base de dados utilizada neste trabalho é composta de provas e gabaritos do Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e provas e gabaritos dos concursos públicos federais do Banco Central do Brasil (Bacen), Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Receita Federal (RF). O período avaliado é de 2008 a 2015, pelo fato deste espaço temporal contemplar as novas normas internacionais que foram adotadas inicialmente em 2008 no Brasil. Estas provas e gabaritos estão disponíveis nos sites das Bancas Examinadoras de livre acesso público.

Com relação às provas do Conselho Federal de Contabilidade, a escolha foi pela utilização somente das provas do Exame de Suficiência, não sendo utilizadas as provas do Exame de Qualificação Técnica de Auditoria. A razão se dá preponderantemente pelo fato do primeiro, Exame de Suficiência, ser obrigatório para todos os egressos do curso de Ciências Contábeis, que é diretamente o objeto das hipóteses H1 e H4 deste trabalho. O Exame de Qualificação Técnica de Auditoria é um passo posterior ao Exame de Suficiência, é realizado apenas para os que pretendem seguir nesta especificidade dentro da carreira contábil, já o

Exame de Suficiência contém o universo completo dos candidatos e, principalmente para as hipóteses abordadas nesse parágrafo, o primeiro contato de balizamento da carreira profissional dos recém-formados. Eventualmente para uma análise de mesmo teor em relação ao credenciamento de auditores, o que não é o caso deste trabalho, o Exame de Qualificação Técnica de Auditoria certamente seria fonte primária e de grande valia nesta linha de pesquisa.

Já as hipóteses H2 e H5 do presente trabalho relacionam-se aos concursos públicos. O primeiro entrave nessa coleta é a inviabilidade da análise de todos os concursos existentes no país, considerando que a quantidade é inúmera, e em âmbito federal, estadual e municipal. Os critérios de escolha recaíram para o direcionamento dos principais concursos públicos federais (Bacen, CVM e Receita Federal). O termo principal refere-se tanto ao volume de candidatos, obviamente tratando-se de concursos correlacionados à área de conhecimento objeto deste trabalho, como em relação ao prestígio e qualidade de elaboração, comparativamente a concursos menores. A alta procura por tais concursos se dá pelo oferecimento de maiores salários e dos cargos apresentarem maior relevância social. Agrega-se a isso o fato da aplicação em âmbito nacional e dentro do nosso universo, contarem com cobrança elevada de conhecimento contábil dos candidatos. Nesse sentido, tais certames representam excelente *proxy* no que diz respeito aos concursos públicos de maior qualidade no país.

Através da definição conceitual, princípio ou regra, e da tabulação das questões foi utilizado o método *Delphi*, valendo-se de 10 *experts* no tema (método detalhado no item 3.2). Vianna (1989) destaca que o propósito do método é extrair a opinião de especialistas, de forma estruturada, por meio de busca consensual via obtenção de respostas a questionários e *feedback* controlado. O objeto de investigação seriam as questões selecionadas das referidas provas para análise da existência de cobrança de princípios ou regras nesses exercícios. Neste tipo de estudo, o uso do método *Delphi* pode trazer maior precisão e confiabilidade do que outras possíveis formas metodológicas.

3.3.1 Amostra

Foram analisadas para este trabalho 440 questões atribuídas ao grupo de Contabilidade das provas do CFC, Bacen, CVM e RF de 2008 a 2015, sendo consideradas 350 questões. Foram desconsideradas as questões que se repetiam em provas para outros cargos (dentro do mesmo

concurso), questões anuladas pelas bancas e as questões sem relação direta com as IFRS, como de normas específicas de Auditoria, Custos, Finanças (Matemática Financeira, Estatística e Mercado Financeiro), Perícia Contábil, Contabilidade Pública, Ética, Fiscal Específica (RTT) e Índices de Análise das Demonstrações Contábeis.

As 350 questões são compostas por: Questões do Exame de Suficiência (com 196 questões) e Questões de Concursos (com 154 questões). Para a confecção do questionário a ser enviado aos especialistas no âmbito do método *Delphi* foi aplicada a fórmula estatística para avaliar a quantidade de questões, usando a seguinte fórmula considerando um nível de confiança de 95%:

$$n = \frac{N \times z^2 \times p \times q}{e^2(N-1) + z^2 \times p \times q}$$

Onde, N é o número total de questões utilizadas, $z = 1,96$, $e = 0,05$ (para nível de confiança de 95%), $p = 0,5$, $q = 0,5$ (dado que as probabilidades não são conhecidas usa-se o mais conservador que é 0,5 para p e q). No Grupo 1 (Questões do Exame de Suficiência), com o total de 196 questões, a quantidade de questões necessárias para um questionário confiável estatisticamente seria de 130, conforme demonstração a seguir:

$$n = \frac{N \times z^2 \times p \times q}{e^2(N-1) + z^2 \times p \times q} \quad \Rightarrow \quad n = \frac{196 \times 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5}{0,05^2(196-1) + 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5} \quad \Rightarrow \quad n = \frac{188,238}{1,4479} = 130,007$$

No Grupo 2 (Questões de Concursos), com o total de 154 questões, o resultado obtido para a quantidade de amostras das questões que deveria compor o questionário foi de 110 questões, como demonstrado a seguir:

$$n = \frac{N \times z^2 \times p \times q}{e^2(N-1) + z^2 \times p \times q} \quad \Rightarrow \quad n = \frac{154 \times 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5}{0,05^2(154-1) + 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5} \quad \Rightarrow \quad n = \frac{147,902}{1,3429} = 110,136$$

Entretanto o método *Delphi* restringe a aplicação do número de questões para no máximo 25, dada a preocupação de evitar um questionário extenso e exaustivo para o respondente. Buscando resolver essa limitação metodológica, o tratamento utilizado foi o de agrupamento de questões similares.

A vantagem desse tratamento é que se considerará não mais 350 questões distintas e sim o número de sub-conjuntos separados pelo agrupamento, a ser respeitada a proporção desses sub-conjuntos na amostra final. Por outro lado, ponto a ser destacado como limitação do trabalho no item 3.5, há a desvantagem da subjetividade no critério de agrupamento. Aqui é inevitável a avaliação do pesquisador a fim de apartar os itens da população, entretanto, das inúmeras possibilidades de segregação (questões pares e ímpares, questões com enunciados curtos, médios e longos, ...) há de se buscar critérios de agrupamento por semelhança que objetivem o alvo da pesquisa.

Dessa forma, a semelhança buscada para o agrupamento teve como linha mestre o escopo do trabalho baseado nos dois pilares do Referencial Teórico: Teoria da Avaliação e Princípios x Regras pela Introdução das IFRS no Brasil. Mais especificamente foram utilizados: as características da taxonomia de Bloom (2.1.2.1) e o modelo da Sartorelli (2015) para princípios e regras, tabela 3.

Como resultado, pela linha estrutural de maior homogeneidade, foram identificados 5 sub-conjuntos com características que os diferenciavam dos demais. Assim, a população foi segregada em 5 sub-populações. As categorias agrupadas foram:

- 1) Questões de Contas Matemáticas
- 2) Questões de Definições
- 3) Questões de Contabilização
- 4) Questões de Tipologia (Características)
- 5) Questões Discursivas

Para ilustrar e esclarecer essa divisão em categorias, foram selecionadas questões exemplificativas de cada sub-grupo no apêndice J. Complementarmente, os próximos parágrafos descrevem a ideia central de cada sub-grupo.

Na categoria 1, Contas Matemáticas, estão inclusas as questões que demandam contas matemáticas, em geral algébricas, para se chegar ao resultado correto. As alternativas trazem valores numéricos para o candidato escolher. São questões que o candidato deve definir quais itens devem ser somados, subtraídos, multiplicados ou divididos e posteriormente efetuar o cálculo. A categoria 2, Definições, é composta por questões que cobram definição específica sobre determinado item, como por exemplo, o que é ativo. Na maioria das vezes, as definições cobradas são exatamente como constam no CPC. Na categoria 3, Contabilização, temos questões que tratam especificamente de como se contabiliza determinada operação apresentada.

Neste item são cobrados os lançamentos de débito e crédito, como deveria ser classificada a transação apresentada na questão.

Já na categoria 4, Tipologia (Características), são encontradas questões que cobram as características de determinadas terminologias, como por exemplo, quais as características necessárias para a mensuração de um ativo ou quais são as divisões que compõem a DFC (Demonstrações do Fluxo de Caixa). Nesta categoria estão as questões mais genéricas. Por fim, na categoria 5, Discursivas, estão as questões nas quais não há alternativas, mas sim a exigência de que se discorra de forma escrita sobre determinado assunto ou situação apresentada. Neste item, normalmente estão enquadradas questões de cunho subjetivo, opinativo.

As questões de ambos os grupos, exame de suficiência e concursos, foram separadas e classificadas dentro das categorias acima. Observado o número de questões de cada categoria dentro de cada grupo foram encontradas as porcentagens em relação ao total de questões, por Exame de Suficiência e dentro dos Concursos. Determinando assim a representatividade de cada categoria dentro de cada grupo. Para garantir que cada sub-grupo tivesse representatividade de pelo menos uma questão dentro do questionário, o número total de questões encontrado como ideal para compreender todas as categorias foi de oito questões por grupo (menos que isso não seria possível obter questões de todas as sub-populações, respeitando as porcentagens da população).

Convém lembrar que além das questões extraídas diretamente dos certames (objetivando H1 e H2), ainda seriam aplicadas perguntas aos especialistas referentes às hipóteses H3, H4 e H5. Pelo menos mais 3 perguntas, uma para cada hipótese.

Dessa forma, buscando minimizar o número de questões deixando menos exaustivo aos respondentes, afastando-se de 25 que seria o máximo, aproximando-se do mínimo idealizado de oito questões para cada grupo (focando a representatividade dos sub-grupos) e respeitando a distribuição das categorias nas provas, o total de questões de provas foi, portanto, de 16 questões, sendo oito para o Exame de Suficiência e oito para os Concursos. Cabe lembrar que as categorias para ambos os tipos de prova são comuns, porém segregamos a amostra para garantir que fossem extraídas questões de cada nicho e pudessem ser analisadas separadamente.

Como já especificado, a quantidade de questões por categoria dentro de cada grupo foi determinada visando respeitar sua porcentagem de representação na população. Entretanto, na conversão para números inteiros haveria inescapável distorção visto que é impossível apresentar 1,73 questão ao especialista, ou seria apresentada 1 ou 2.

Optou-se pelos seguintes critérios de conversão dos números contínuos em inteiros: tendo representação daquela categoria na prova, esta deveria ser apresentada ao especialista, portanto qualquer porcentagem que resultasse entre 0 e 1 teria como consequência a inclusão de uma questão no questionário final. Depois, para adequação do número máximo oito, por grupo, as demais categorias (com porcentagens superiores a 1) teriam arredondamento prioritariamente para baixo, caso esse critério não fosse utilizado, a totalidade de questões superaria o máximo. O arredondamento prioritário para baixo indica o eventual não atingimento do número buscado pela supressão dos arredondamentos, nesse caso (necessidade de mais 1 questão) opta-se naturalmente pela categoria com dízima mais alta. Ressalta-se que nos capítulos seguintes Resultados e Conclusão, tal distorção é relembada para a análise dos dados.

Na tabela 4 a seguir temos as informações do Grupo 1, contendo as questões dos Exames de Suficiência do CFC. Neste grupo, diferentemente do outro grupo, não há questões na categoria das discursivas.

Tabela 4 - Cálculo de nº Questões por Categoria para Questionário - Grupo 1 – Questões do CFC

Categorias	Nº Questões	% para o questionário	Qtd. de questões no questionário	Arredondamento
Contas Matemáticas	91	46%	3,7143	3
Definições	11	6%	0,4490	1
Contabilização	25	13%	1,0204	1
Tipologia (Características)	69	35%	2,8163	3
Discursivas	0	0%	0	0
Totais:	196	100%	8	8

Fonte: Autor.

Na tabela 5 a seguir temos as informações do Grupo 2, que são compostas de questões de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal. Neste grupo, há a categoria das questões discursivas, que mesmo tendo uma porcentagem pequena em relação ao todo foi considerada e adicionada uma questão ao questionário para que se tenha representatividade deste item que é considerado importante especialmente pela análise principiológica, seu poder de subjetividade e amplitude de resposta muito maior comparativamente às questões de múltipla escolha.

Tabela 5 - Cálculo de nº Questões por Categoria para Questionário - Grupo 2 – Questões de Concurso

Categorias	N ° Questões	% para questionário	Qtd. de questões no questionário	Arredondamento
Contas Matemáticas	68	44%	3,5325	3
Definições	5	3%	0,2597	1
Contabilização	25	16%	1,2987	1
Tipologia (Características)	52	34%	2,7013	2
Discursivas	4	3%	0,2078	1
Totais:	154	100%	8	8

Fonte: Autor.

As questões dentro de cada categoria e grupo foram numeradas de forma sequencial para o sorteio da composição do questionário. Primeiramente foram sorteadas questões apenas das provas do Exame de Suficiência, respeitando as categorias e a quantidade da tabela. Em seguida foram sorteadas questões de Concursos, também respeitando as categorias e a quantidade da respectiva tabela. A amostra foi extraída de forma aleatória utilizando-se do site de sorteios de nome Sorteador (www.sorteador.com.br).

3.3.2 Questionário

Esse questionário, encontrado em sua totalidade no apêndice D deste trabalho, visava obter dos *experts* sua opinião sobre a cobrança de cada questão em relação à classificação principiológica ou regramental. Por conta da ausência de definição contábil sobre o que são princípios e regras, foram usadas definições do âmbito jurídico por meio do modelo de Sartorelli (2015), tabela 3 do item 2.3. Tal modelo serviu de base para os respondentes. Cabe ressaltar que as categorias demonstradas no modelo de Sartorelli não são as categorias de análise das questões, simplesmente foram apresentadas para dar suporte aos especialistas. A análise dos *experts* foi, tão somente, na escolha entre duas opções, princípios ou regras.

O questionário é composto por duas partes. A primeira parte contém as 16 questões, sendo oito questões de provas de concursos públicos federais e oito questões de provas do Exame de Suficiência do CFC. As fontes das questões foram omitidas no questionário para evitar qualquer tipo de indução nas respostas e nem mesmo a diferenciação entre questões de Exame de Suficiência e Concursos foi apresentada. Nessa primeira parte do questionário, 16 questões, deveria ser respondido se as questões estariam cobrando princípios ou regras, justificando a resposta, relacionando-se às hipóteses H1 e H2 do trabalho.

A segunda parte contém três questões que se relacionam às demais hipóteses (H3, H4 e H5), onde a questão de número 1b é referente à H3, a questão 2b referente à H4 e a questão 3b referente à H5. Aqui também era solicitada uma resposta resolutiva: sim ou não, justificando a respectiva escolha. As três questões são as seguintes: “Acredita ser possível a cobrança de princípios por meio de questões de múltipla escolha?” (questão utilizada para análise de H3) e “Acredita ser possível prova que cobre exclusivamente princípios, não havendo cobrança de regras?” (questão utilizada para a análise de H4 e H5 apenas alterando o termo Exame de Suficiência por Concurso Público).

O questionário também continha a solicitação dos dados dos respondentes como nome, instituição que trabalha, cargo, estado no qual atua e formação acadêmica. Entretanto, o método sugere a existência de cláusula de sigilo, inclusive para facilitar a coleta de dados, o que foi também aplicada neste trabalho. Podendo assim os participantes optar pela divulgação ou não de sua identidade, função, órgão e vinculação das suas opiniões.

3.4 Execução do Método

O propósito deste item é descrever os passos da execução prática do método após a confecção do questionário, como a utilização do pré-teste, o perfil determinado dos respondentes, a seleção dos mesmos e a forma de coleta das informações para análise por meio das rodadas do *Delphi*. Esses pontos serão detalhados nas sessões seguintes. Vale lembrar que o trabalho que está sendo utilizado como base para a aplicação do método *Delphi* na área contábil é de Cunha (2007).

3.4.1 Pré-teste

Após a estruturação do questionário este foi testado antes de sua efetiva utilização junto aos especialistas selecionados. O pré-teste foi aplicado em cinco alunos de pós-graduação em Contabilidade dos cursos de Mestrado e Doutorado.

O convite foi feito por meio de *e-mail* enviado entre os dias 27/09/2016 e 11/10/2016 para os membros do pré-teste. Todos os convidados aceitaram prontamente o convite.

Os questionários foram enviados por *e-mail* em duas rodadas. Na primeira rodada, disparada entre os dias 03/10/2016 e 11/10/2016, foi enviado o questionário juntamente com uma breve explicação dos motivos do projeto, instruções para o preenchimento, devolução e anexos explicativos, com uma síntese das principais informações do método e as definições de princípios e regras. O formato entregue foi em PDF com caixas de textos para respostas, podendo também ser respondido em *Word* ou a mão, caso preferissem. As respostas foram recebidas até o dia 13/10/2016, a partir do qual foram tabuladas (parte quantitativa) e associadas (parte qualitativa das justificativas) para execução da próxima rodada.

Os resultados obtidos foram devolvidos como *feedback* para os respondentes do pré-teste juntamente com as questões da segunda rodada no dia 14/10/2016. O formato entregue nesta segunda rodada foi em *Excel* onde cada aba constava de uma questão com as respectivas justificativas da rodada anterior de todos respondentes para análise e um espaço na linha 30 para resposta final, tendo ainda uma das abas o resultado em porcentagem por questão como *feedback*. Os resultados dos participantes foram recebidos até o dia 24/10/2016. Novamente as respostas foram tabuladas (parte quantitativa) e associadas (parte qualitativa) para finalização do pré-teste. Os respondentes foram informados sobre os resultados finais adquiridos. Foi também enviado um agradecimento formal aos membros do pré-teste pela participação no estudo.

Esse pré-teste foi útil para avaliar a clareza, o modo de apresentação e retorno, a facilidade ao responder e a possível necessidade de adaptações ou alterações, para assim, chegar à finalização do questionário objetivando a aplicação oficial junto aos especialistas. Os resultados brutos obtidos da amostra nesta fase constam no apêndice H deste trabalho e não foram considerados nos resultados finais, sendo utilizados somente para teste do questionário. Os participantes do pré-teste optaram pelo sigilo de suas identidades.

3.4.2 Convite aos Especialistas

Enquanto o questionário foi desenvolvido e testado, foi feita a seleção e o convite dos *experts*. A ideia inicial de seleção dos especialistas foi buscar profissionais que trabalhem com IFRS nos órgãos das quais estaremos analisando as provas, professores da academia e, ainda, dada a definição de princípios e regras com influência jurídica, eventualmente profissionais deste ramo de conhecimento.

O convite foi feito por meio de carta enviada por *e-mail* (carta convite no apêndice B). Inicialmente, entre 13/10/16 e 18/10/16, foram convidadas 12 pessoas. Sendo três do Bacen, três da Receita Federal, três da CVM e três do CFC. Deste grupo de 12, aceitaram: os três do Bacen, dois da Receita Federal e dois da CVM, totalizando sete participantes.

Dessa forma, para alcançar um número satisfatório de participantes (o método sugere entre 10 e 15 especialistas), foi realizada uma nova busca por *experts*. Então, entre 17/10/16 e 24/10/16, foram convidados mais seis especialistas: três pessoas do CFC, uma do Bacen, uma da CVM e uma da Receita Federal. Deste novo grupo de 6, aceitaram: um do Bacen e um da Receita Federal. Assim, com sete do primeiro convite e mais dois, o total era de nove pessoas (ainda inferior ao mínimo demandado pelo *Delphi*). Entretanto, além das dificuldades de aceite, houve ainda uma desistência, deixando o número do grupo de especialistas com um total de oito participantes, sendo quatro do Bacen, três da Receita Federal e um da CVM.

A fim de completar o grupo foram necessários novos contatos com pessoas próximas a estas instituições para buscar novos respondentes. Entretanto, nesta fase houve o cuidado extra de buscar pessoas que além de serem especialistas na área também tivessem disponibilidade e interesse na pesquisa. Assim, foram convidadas mais seis pessoas, entre 03/11/16 e 04/11/16, sendo: dois professores com ligação junto ao CFC por meio de comitês, uma outra pessoa do Bacen e mais três da Receita Federal. Deste último grupo de 6 convidados, aceitaram o convite os dois professores com ligação junto ao CFC, a pessoa do Bacen e uma da Receita Federal. Totalizando agora 12 *experts*.

Na finalização da primeira rodada da aplicação do método *Delphi*, mais uma pessoa desistiu de participar. Ao finalizar a segunda rodada, uma pessoa não respondeu a esta rodada, sendo considerada deste modo como mais um participante desistente. Sendo assim, do total de 24 convites enviados, 10 pessoas aceitaram o convite, quatro negaram, sete não responderam, uma desistiu antes mesmo da primeira rodada, uma outra desistiu no final da primeira rodada e

mais uma desistiu na segunda rodada (somente 41,67% das pessoas aceitaram o convite). Formou-se então um grupo de especialistas contendo 10 respondentes, composto por cinco pessoas do Bacen, três da Receita Federal, uma da CVM e uma pessoas com ligação junto ao CFC.

3.4.3 Perfil dos Respondentes

O público alvo do questionário certamente haveria a necessidade de o respondente ter grande conhecimento em Contabilidade, entretanto esse não poderia ser o único critério a ser buscado. Por conta da peculiar necessidade de junção de dois critérios relacionados ao trabalho, professores renomados com grande experiência na área, apesar do vasto conhecimento, não seriam o idealizado. Isto porque o outro pilar a ser buscado é o conhecimento em questões de concursos. Assim, alguém que, apesar de ter bons conhecimentos contábeis, não tenha todo esse reconhecimento no mundo acadêmico, mas que conjuntamente tenha experiência nesse segundo pilar seria o mais indicado.

Caberia outra ressalva aqui. Preparadores de concursos podem oferecer um resultado indesejado à pesquisa pela tendência de mecanismo de defesa quanto ao produto de seu trabalho. A recepção do questionário como crítica ao possível descompasso da conceituação acadêmica e das questões que vem sendo aplicadas, traz o natural viés que a literatura recomenda que seja evitado.

Assim, evitando os funcionários que atuam diretamente na preparação de concursos, coube buscar aqueles que pelo processo de preparação e pela forma de ingresso foram submetidos aos concursos adquirindo expertise, não como preparadores e sim como usuários do concurso. Esse público é composto pelos atuais servidores dessas autarquias, atendendo o segundo pilar pela própria forma de admissão inerente ao cargo. Por outro lado, procurou-se encontrar aqueles, do rol de servidores dessas autarquias, especializados em contabilidade com atuação direta no ramo de conhecimento das IFRS, atendendo também o primeiro pilar. Esse foi o público final idealizado para o questionário.

Dos 10 respondentes da comissão final de especialistas (foram sendo convidadas outras pessoas que não responderam ou se recusaram, vide item 3.4.2) que efetivamente concluíram a aplicação do método *Delphi* temos seis graduações em Contabilidade, três graduações em

Direito, três em Engenharia, duas em Economia e uma em Administração, sendo que dos 10 participantes, quatro possuem mais de uma graduação. Ainda, dentro deste grupo de especialistas, cinco são Mestres em Contabilidade, uma pessoa é Doutoranda em Contabilidade e duas são Mestres e Doutores também em Contabilidade. Somente duas pessoas não possuem mestrado ou doutorado, porém foram extremamente recomendadas por membros de seus respectivos órgãos por serem expoentes na área contábil com função de coordenação de projetos relacionados às IFRS. Nesta comissão, estão representados quatro estados, sendo oito pessoas de São Paulo, uma do Distrito Federal, uma do Ceará e uma do Espírito Santo.

As pessoas que compõem este grupo possuem cargos de analistas, auditores, membros de comitês, diretores, coordenadores e editores, trabalham ou tem relação de colaboração com órgãos relacionados ao estudo deste trabalho, a saber Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Receita Federal e Conselho Federal de Contabilidade, sendo que alguns também exercem a função de professor na área contábil. Todos com vasta experiência e atuação em diferentes áreas relacionadas às IFRS.

Vale ressaltar aqui que as opiniões dadas pelos respondentes são exclusivamente pessoais e em nenhuma circunstância representam a opinião oficial das instituições com as quais os mesmos têm vínculo. Pelo fato de muitos participantes terem optado pelo sigilo, aliada a essa preocupação visando evitar qualquer ligação indevida dessa natureza, neste trabalho não será divulgada a identidade dos especialistas.

3.4.4 Processo de Aplicação do *Delphi*

Após a confecção do questionário, o teste com o mesmo, a escolha dos especialistas e seus respectivos aceites, os questionários foram enviados por *e-mail* para o grupo de 12 respondentes. A primeira rodada foi enviada entre os dias 17/10/2016 e 08/11/2016, contendo o questionário juntamente com uma breve explicação dos motivos do projeto, instruções para o preenchimento, devolução e anexos explicativos, além de uma síntese das principais informações do método e as definições de princípios e regras (*e-mail* da primeira rodada e questionário da primeira rodada constam nos apêndices C e D respectivamente).

As respostas foram recebidas até o dia 22/11/2016, sendo considerado como prazo limite a data de 27/11/2016. Dos 12 questionários enviados, houve uma pessoa que não respondeu,

sendo considerado assim como desistente. Sendo assim, o número de especialistas no grupo passou a ser de 11 participantes (cinco do Bacen, três da Receita Federal, um da CVM e dois com ligação junto ao CFC). As respostas quantitativas coletadas nesta primeira rodada foram tabuladas. As respostas qualitativas (que são as justificativas apresentadas pelos respondentes) passaram por uma associação dos principais argumentos às diferentes tendências das respostas.

Todos os resultados obtidos foram devolvidos como *feedback* para os 11 especialistas juntamente com as mesmas questões, agora na segunda rodada iniciada no dia 02/12/2016 (os resultados da 1ª rodada constam nas tabelas 6 e 7 e o *e-mail* e modelo do questionário ambos da segunda rodada constam nos apêndices E e F, respectivamente, deste trabalho). Nesta segunda etapa, o esperado era que os participantes reavaliassem suas respostas com base no *feedback* de seus pares, buscando, deste modo, convergência consensual entre os respondentes.

Os resultados desta segunda rodada foram recebidos até o dia 17/01/2017. Dos 11 respondentes, houve uma pessoa que não respondeu esta segunda parte, sendo considerado assim como desistente. Sendo assim, o número de especialistas no grupo passou a ser de 10 participantes (cinco do Bacen, três da Receita Federal, um da CVM e um com ligação junto ao CFC). Por conta dessa desistência, as respostas obtidas dessa pessoa na primeira rodada foram removidas do estudo. As respostas quantitativas dos 10 *experts* coletadas nesta fase foram tabuladas e as respostas qualitativas passaram por uma associação dos principais argumentos às diferentes tendências das respostas, sendo assim consideradas as respostas desta rodada como resultado final desta pesquisa (os resultados desta 2ª rodada constam nas tabelas 9 e 10 e os argumentos dos especialistas para cada questão estão no apêndice G).

Os especialistas foram informados sobre os resultados finais adquiridos com o uso do método *Delphi*. Foi também enviado um agradecimento formal aos respondentes pela participação no estudo. Os resultados obtidos proporcionaram a possibilidade de se iniciar a busca por indícios em relação a incentivos de avaliação nestas provas para direcionamento de estudo mais principiológico ou regamental, o que poderia corresponder a certa barreira operacional em relação à adoção total das IFRS, levando em consideração especialmente a ausência de viés principiológico se observado.

3.5 Limitações

Inicialmente é importante ressaltar que este trabalho não visava avaliar se as metodologias de ensino dos cursos de graduação de Ciências Contábeis estariam alinhadas às IFRS. Também não se pretende generalizar os resultados obtidos por meio da análise das provas de alguns concursos públicos federais para os demais tipos de concursos, principalmente estaduais e municipais, apesar de sabermos do nível de maior excelência destes aqui analisados neste trabalho comparativamente com os demais. O foco deste trabalho se limita especificamente em avaliar se as instituições responsáveis por credenciamento contábil e seleção de profissionais por meio de concursos públicos federais privilegiariam a cobrança de princípios nas provas aplicadas aos candidatos, alinhando-se à nova perspectiva das IFRS.

Um dos incômodos clássicos de todo pesquisador é: deixar um problema sem resposta ou iniciar a tentativa de respondê-lo (mesmo contendo algum tipo viés, mas apontando a limitação existente). No campo das Ciências Sociais aplicadas isso não é tão incomum.

Neste trabalho, a subjetividade e o julgamento acabam por vezes se aproximando e por outras se afastando nos momentos de seleção e análise dos dados, implicando que o pesquisador acabe inevitavelmente incorrendo em algum tipo de caminho escolhido. A segregação das questões por categorias foi a forma encontrada para se obter a melhor representatividade da população respeitando o método *Delphi*. Aqui, ao menos tentamos evidenciar os critérios utilizados para segregação, bem como a distorção provocada na conversão das porcentagens em números inteiros. Por certo que a seleção destas categorias se valendo da conceituação de Bloom e do modelo de Sartorelli, além do pré-teste realizado auxiliando na aparação de arestas, seguramente ajudaram na suavização dessa jornada.

Outro ponto limitante neste trabalho é a capacidade de clarificação do buscado entre o pesquisador e os especialistas. O processo de comunicação depende do agente comunicante e do agente que recebe a mensagem, além de ruídos causados pela percepção e bagagem de ambos agentes ou da própria forma de comunicação. No nosso caso todo o questionário foi feito por meio eletrônico, linguagem escrita, o que já traz inerentemente consigo o potencial de eventuais distorções, em alguma medida de peso ou direção, da entrega da mensagem e sua recepção. O esforço durante todo o processo foi o de tentar aclarar ao máximo o que se estava pretendendo buscar no questionário, porém não se pode afirmar em que grau foi atingido tal meta em cada receptor respondente.

Ainda, apesar da seleção dos especialistas ter sido criteriosa quanto ao seu conhecimento e expertise no campo estudado, a especificidade do tema pode não ser de vasto conhecimento do respondente. Não é incomum que mesmo um especialista acadêmico de contabilidade, da área de usuários externos, foco de estudo em IFRS, tenha dificuldade em tratar sobre determinado ponto de Concessão ou Ativo Financeiro. Aqui, no caso desse trabalho, a especificidade era o estudo de Princípios e Regras. Apesar de permear toda estrutura conceitual e pronunciamentos, a diferenciação entre esses conceitos não é algo que aparenta ser de amplo e pacificado conhecimento, mesmo em corpo especializado na área contábil.

4 RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados os resultados obtidos por meio do questionário (vide apêndice D) referente à amostra descrita no item 3.3.1. Tanto o questionário quanto a análise basearam-se no método *Delphi* se valendo da opinião dos especialistas (item 3.4.3 – Perfil dos respondentes). Em continuidade à exposição dos resultados, neste capítulo também está apresentada a representatividade do obtido na população total de questões das provas, além da argumentação dos respondentes.

Objetivando a facilitação da leitura, os resultados estão ordenados de acordo com as hipóteses, item 3.1, rerepresentadas a seguir:

H1: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de credenciamento.

H2: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de concurso.

H3: É possível cobrar princípios em questões de múltipla escolha.

H4: É possível existir provas de credenciamento contábil cobrando exclusivamente princípios.

H5: É possível existir provas de concurso público em que as questões contábeis cobrem exclusivamente princípios.

O objetivo geral deste estudo, descrito nas hipóteses, era o de analisar se as instituições brasileiras responsáveis pela seleção do credenciamento dos profissionais contábeis e dos concursos públicos federais têm se utilizado de questões principiológicas relacionadas às IFRS em maior quantidade que as questões regramentais nessas provas (H1 e H2). Ainda, buscou-se explorar se existiria a possibilidade efetiva de se abandonar as questões baseadas em regras, utilizando nessas provas somente princípios (H4 e H5), mesmo sendo utilizado o formato de múltipla escolha (H3).

4.1 Primeira Rodada

Na primeira rodada, foi enviado por *e-mail* aos especialistas um questionário contendo 19 questões, apêndice D. Sendo 16 questões de provas, bloco 1, relacionadas às H1 e H2 e três questões específicas, bloco 2, referentes às H3, H4 e H5, onde a questão de número 1b é referente à H3, a questão 2b referente à H4 e a questão 3b referente à H5. No primeiro bloco, questões extraídas de provas, foi solicitado aos respondentes que classificassem em questões que fossem cobrados princípios ou questões que estivessem sendo cobradas regras. Já no segundo bloco, foi solicitada a ratificação ou a negativa das hipóteses ali aventadas. Em todas as questões foram solicitadas justificativas aos respondentes.

Juntamente com as questões também foi enviado um quadro suporte contendo parâmetros acadêmicos da diferenciação: princípios e regras. Os resultados das respostas desta etapa, rodada inicial, de uma forma geral e com dados brutos, estão descritos nas tabelas 6 e 7.

Tabela 6 - Porcentagens das respostas da parte 1 da 1ª rodada

Questão	Princípios	Regras
1	10%	90%
2	10%	90%
3	70%	30%
4	30%	70%
5	30%	70%
6	70%	30%
7	60%	40%
8	30%	70%
9	40%	60%
10	20%	80%
11	90%	10%
12	30%	70%
13	50%	50%
14	20%	80%
15	50%	50%
16	20%	80%

Fonte: Autor.

Tabela 7 - Porcentagens das respostas da parte 2 da 1ª rodada

Questão	Sim	Não
1b	90%	10%
2b	20%	80%
3b	40%	60%

Fonte: Autor.

Ressalta-se que esta rodada contribui como fundo básico para a rodada posterior e definitiva. Dessa forma, neste momento os dados trazem apenas a ideia prévia e efêmera do direcionamento, portanto aqui não há tratamento estatístico algum, aplicável somente à rodada definitiva, e nem mesmo diferenciação nos grupos de questões semelhantes, vide item 3.3.1-Amostra.

4.2 Tratamento Estatístico a Ser Aplicado na Rodada Definitiva

Antes da apresentação da segunda rodada, dos resultados definitivos, convém discorrer sobre o tratamento estatístico a ser aplicado logo em seguida. No caso deste trabalho e em relação à análise quantitativa, a amostra é não escalar e independente. Mais especificamente trata-se da categoria Nominal cuja subcategoria é a Binomial.

Essa especificidade, Binomial, é típica de variáveis com opções excludentes e em dicotomias bifurcadas. Por exemplo, cara ou coroa, auditada ou não auditada, e no nosso caso: princípio ou regra. Ou mesmo as perguntas do segundo bloco com o binômio: Sim ou Não. O ponto chave do tratamento da amostra, a fim de rejeitar ou não certa hipótese, é a determinação do corte referente à quantidade de respostas em certo sentido que pavimentariam o caminho estatístico da rejeição.

O tratamento estatístico, nesse caso, será dado dentro de cada questão. Como o número final de respondentes neste trabalho foi 10 (dez), o corte será buscado no direcionamento indicado pelo número dentro de cada uma das 16 questões (Bloco 1) e nas outras 3 (Bloco 2).

Após definidas todas as questões caracterizadas como princípios ou regras (segundo o critério estatístico), sabendo que algumas delas não atenderão o critério de nível de significância e, portanto, serão consideradas como não-conclusas, simplesmente será feita a soma algébrica simples de cada grupo. Com o objetivo de comparar o número atingido em cada categoria: regras ou princípios, a fim de responder as hipóteses H1 e H2. O mesmo critério será utilizado para as demais hipóteses relacionadas a cada questão do Bloco 2 (H3, H4 e H5). Ainda em relação a H1 e H2, será transportada a porcentagem de questões determinadas como regras e princípios para a porcentagem original da população dividida pelas categorias de acordo com a descrição da amostra localizada no item 3.3.1.

Assim, o ponto de corte a ser buscado dentro de cada questão é saber se, por exemplo, caso 6 (seis) respondentes optarem por uma alternativa, ficando os outros 4 (quatro) na alternativa oposta, já seria suficiente para determinar, estatisticamente, a direção regramental ou principiológica? Ou seriam necessários 7 (sete) respondentes *versus* 3 (três)? Ou 8 (oito) respondentes *versus* 2 (dois)? Ou apenas quando o cenário fosse de 9 (nove) respondentes *versus* 1 (um)? Ou seria estritamente na unanimidade de uma das alternativas?

O cálculo da probabilidade binomial é feito por meio da seguinte fórmula:

$$P(k) = \frac{n!}{k!(n-k)!} p^k (1-p)^{n-k}$$

Assim, probabilidade de exatamente 7 respostas em uma direção, $k=7$, admitindo as alternativas com mesma possibilidade: $p=0,5$, sabendo que o número de respondentes é 10, teríamos:

$$P(7) = \frac{10!}{7!3!} 0,5^7 0,5^3 = 0,11719$$

A probabilidade de ser exatamente 8, seria:

$$P(8) = \frac{10!}{8!2!} 0,5^8 0,5^2 = 0,04395$$

A probabilidade de ser exatamente 9, seria:

$$P(9) = \frac{10!}{9!1!} 0,5^9 0,5^1 = 0,00977$$

E a probabilidade de unanimidade, seria:

$$P(10) = \frac{10!}{10!0!} 0,5^{10} 0,5^0 = 0,00098$$

Objetivando a comparação com os níveis de significância usualmente aceitos ($\alpha = 0,10$; $\alpha=0,05$; $\alpha=0,01$) devemos considerar a probabilidade acumulada, já que se busca a chance mínima da resposta recair em certo intervalo (não a chance de recair em certo ponto apenas). É a parte da cauda de uma distribuição binomial.

Assim, a probabilidade maior ou igual ao $P(k)$ é a que considerariamos para efeitos de comparação com o nível de significância.

Tabela 8 - Probabilidades e níveis de significância da Binomial

		$\alpha = 0,10$	$\alpha = 0,05$	$\alpha = 0,01$
$P(k \geq 7)$	0,17188			
$P(k \geq 8)$	0,05469	*		
$P(k \geq 9)$	0,01074	*	**	
$P(k \geq 10)$	0,00098	*	**	***

Fonte: Autor.

A tabela anterior mostra que, nesse contexto de 10 respondentes, seria possível rejeitar determinada hipótese ($\alpha \geq p$):

- A partir de 8 respostas na mesma direção, considerando nível de significância de 0,10;
- Somente a partir de 9 respostas na mesma direção no cenário de 0,05 de nível de significância;
- e
- Apenas a unanimidade seria acolhida no cenário de 0,01 de nível de significância.

Entretanto, dado que o presente trabalho se vale da metodologia *Delphi*, há ali graduações e percentagens já determinadas para aceitação. Pelo método *Delphi* a faixa de aceite consensual que o pesquisador estipula como meta varia entre os autores. Para Santos (2001) é aceite o uso de percentagem maior ou igual a 60%. Já de acordo com Scarparo et al. (2012) a faixa de aceite é entre 50% e 80%.

Levando em conta que não parece existir grande grau de aceitabilidade o uso do método em suas parametrizações e linhas condutoras e, ao mesmo tempo, refutar seus níveis de corte e percentagens aceitas (derivadas da própria ferramenta por meio de sua empiricidade), a partir de agora serão desconsiderados os cortes obtidos da estatística binomial para a adoção dos níveis da literatura do *Delphi*. Só a título de observação, o parâmetro de 80% já seria a percentagem aceita na binomial para $\alpha = 0,10$.

Neste capítulo analisaremos cada questão da amostra, para efeitos comparativos, dentro dos níveis sugeridos na literatura do método *Delphi*.

4.3 Segunda Rodada

Nesta segunda etapa, foi enviado novamente aos especialistas, via *e-mail*, o questionário contendo as mesmas 19 questões, juntamente com o *feedback* e resultado da rodada anterior, para obtenção de análise em conjunto dos respondentes e respostas finais de cada participante. Aqui, novamente foi solicitada aos respondentes a classificação das questões de provas entre princípios ou regras, no primeiro bloco. E em relação às questões específicas do segundo bloco, a ratificação ou a negativa. E para todas as 19 questões, as devidas justificativas.

A diferença agora é que também foram enviadas, a cada respondente, as percentagens obtidas na primeira rodada, os direcionamentos de cada especialista por questão, bem como todas justificativas já apresentadas na rodada inicial. Todo esse conteúdo informacional dos pares visava subsidiar a resposta definitiva do *expert*, visto que o método é formatado para convergência das respostas do grupo.

As percentagens puras do direcionamento final dos respondentes são apresentadas nas tabelas 9 e 10 a seguir:

Tabela 9 - Porcentagens das respostas da parte 1 da 2ª rodada

Questão	Princípios	Regras
1	0%	100%
2	0%	100%
3	80%	20%
4	10%	90%
5	30%	70%
6	70%	30%
7	80%	20%
8	40%	60%
9	50%	50%
10	10%	90%
11	90%	10%
12	20%	80%
13	70%	30%
14	10%	90%
15	50%	50%
16	10%	90%

Fonte: Autor.

Tabela 10 - Porcentagens das respostas da parte 2 da 2ª rodada

Questão	Sim	Não
1b	80%	20%
2b	20%	80%
3b	30%	70%

Fonte: Autor.

Como apontado no item anterior (item 4.2), a faixa de aceite do método *Delphi* varia entre 50% e 80%, segundo Scarparo et al. (2012); ou segundo Santos 2001 seria $\geq 60\%$. Sendo assim, a análise realizada levou em consideração tais níveis conforme a tabela 11 a seguir.

Tabela 11 - Porcentagens da 2ª rodada e análise dos limites para o *Delphi*

Questão	Princípios	Regras	Limite mais Leniente (1) > 50%	Limite (2) ≥ 60%	Limite mais rigoroso (1) ≥ 80%
1	0%	100%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
2	0%	100%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
3	80%	20%	Sim, Princípio	Sim, Princípio	Sim, Princípio
4	10%	90%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
5	30%	70%	Sim, Regra	Sim, Regra	Não Definido
6	70%	30%	Sim, Princípio	Sim, Princípio	Não Definido
7	80%	20%	Sim, Princípio	Sim, Princípio	Sim, Princípio
8	40%	60%	Sim, Regra	Sim, Regra	Não Definido
9	50%	50%	Não Definido	Não Definido	Não Definido
10	10%	90%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
11	90%	10%	Sim, Princípio	Sim, Princípio	Sim, Princípio
12	20%	80%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
13	70%	30%	Sim, Princípio	Sim, Princípio	Não Definido
14	10%	90%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra
15	50%	50%	Não Definido	Não Definido	Não Definido
16	10%	90%	Sim, Regra	Sim, Regra	Sim, Regra

Fonte: Autor.

(1) Limite de acordo com Scarparo et al. (2012);

(2) Limite conforme Santos (2001).

A tabela 11 objetivou apresentar uma análise geral do questionário aplicado. Deste modo, evidencia os direcionamentos dos respondentes e as respectivas quantidades de princípios, regras e indefinições dentro de cada limite.

O primeiro ponto a comentar é que dada a natureza desta pesquisa pouco sentido faria admitir aceitação em níveis de 50%, por isso a coluna do limite mais leniente levou em conta apenas resultados maiores que 50% e não $\geq 50\%$. Ainda nesse ponto, como o número de respondentes final foi 10 (dez), esse limite $> 50\%$ trará os mesmos resultados do limite $\geq 60\%$. Assim, a partir de agora não mais será abordado o limite de $> 50\%$, a referência será direcionada ao limite $\geq 60\%$ e outra análise para o limite mais rigoroso $\geq 80\%$.

Importante ressaltar que para o resultado final da análise das hipóteses, a diferença entre os limites de $\geq 60\%$ e $\geq 80\%$ não é significativa a ponto de alterar totalmente o resultado final caso houvesse a escolha entre um ou outro como parâmetro oficial de corte neste trabalho. Outro ponto que contribui pela não determinação de uma porcentagem específica de corte,

mantendo-se assim ambos os limites de 60% e 80% nos resultados, é a latente arbitrariedade que o pesquisador teria em sua determinação levando em conta a amplitude e extensão da margem entre os critérios. Deste modo, foi escolhido apresentar os resultados para ambos os limites, demonstrando também a variação que se obtém no campo de não definição em um caso e em outro.

No limite de $\geq 60\%$, nove questões foram consideradas como regras, cinco como princípios e duas ficaram inconclusas. Já no limite mais rigoroso de $\geq 80\%$ a classificação altera consideravelmente, sendo sete questões consideradas como regras, três consideradas como princípios e seis questões não conclusas. Mesmo com as diferenças existentes dos diferentes limites, em todos eles prevalece a presença de regras em maior quantidade que princípios.

Especificando os resultados, essas 16 questões do questionário (que não tiveram a fonte revelada, ou seja, os respondentes não tinham a informação de qual banca era determinada questão) foram compostas pela combinação de 8 questões de provas do CFC e 8 questões de provas de concursos, item 3.3.1, sendo que cada grupo se relaciona a uma hipótese diferente, respectivamente H1 e H2. Os próximos itens, 4.3.1 e 4.3.2, tratam da análise de H1 e H2.

4.3.1 Análise dos Resultados da Hipótese H1

Começando com a análise da primeira hipótese dessa pesquisa (H1), serão mostrados a seguir todos os resultados referentes a este grupo que é composto de questões de provas do exame de suficiência do CFC. A hipótese aqui é a seguinte:

H1: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de credenciamento.

Para tanto, o questionário foi elaborado de forma a contemplar todas as categorias de questões, item 3.3.1, além da busca pela relação percentual mais próxima da populacional possível.

Conforme demonstrada na tabela 4, item 3.3.1, há natural descolamento entre a percentagem amostral dessas categorias e a percentagem original da população principalmente pelo número reduzido de questões que o método demanda. Isso provoca desalinhamento de maior destaque pela necessidade da presença de ao menos 1 (uma) questão das categorias com representatividade baixa na população para que seja possível alguma análise neste subgrupo.

A tabela a seguir, resgatando as informações da tabela 4, visando agora demonstrar as diferenças percentuais entre a população (todas as 196 questões do universo definido das provas do CFC) e a amostra (as 8 questões de provas do CFC sorteadas dentro das respectivas categorias):

Tabela 12 - Diferenças percentuais entre população e amostra de provas do CFC - H1

Categoria	Nº Questões na População	% do Total da População	Nº Questões na Amostra	% do Total da Amostra
Contas Matemáticas	91	46%	3	38%
Definições	11	6%	1	13%
Contabilização	25	13%	1	13%
Tipologia	69	35%	3	38%
Discursivas	0	0%	0	0%
Total	196		8	

Fonte: Autor.

A tabela anterior destaca o ponto abordado linhas atrás. No caso da amostra referente às provas do CFC, a categoria “Definições” apresenta peso no questionário superior ao originalmente encontrado na população. Tal valor é mais que o dobro do populacional (diferença de 7%). Esse descasamento se deu devido à necessidade de inclusão de ao menos 1 (uma) questão de cada categoria somada a diminuta quantidade de questões do questionário.

Como efeito oposto, a categoria “Contas Matemáticas” teve peso amostral global reduzido em relação ao da sua categoria na população. Cerca de 8% a menos que o populacional.

Tais distorções serão abordadas no decorrer deste tópico após a apresentação dos resultados. Por fim, as demais categorias apresentaram percentagens próximas em relação às originais.

Tratando agora propriamente dos resultados obtidos, a tabela X apresenta as questões pertencentes a este grupo amostral de 8 questões do CFC que correspondem a seguinte numeração do questionário: Q2, Q5, Q6, Q8, Q10, Q12, Q13 e Q15. Segregadas tais questões nos respectivos subgrupos seria:

- Contas Matemáticas: Q2, Q8 e Q10;
- Definições: Q6;
- Contabilizações: Q13;
- Tipologia: Q5, Q12 e Q15; e
- Discursivas: não existem questões dessa natureza no universo utilizado das provas do CFC.

A tabela 13 a seguir agrupa tais categorias e suas respectivas questões, além de apresentar o direcionamento dos especialistas entre princípio ou regra. Nas últimas colunas o recorte dos limites $\geq 60\%$ e $\geq 80\%$ caracterizando entre princípio, regra ou indefinição segundo tal parâmetro.

Tabela 13 - Classificação da amostra do CFC – H1

Categorias	Qtd. na Amostra	Questão	% pura dos respondentes		Limite $\geq 60\%$		Limite $\geq 80\%$	
			Princípio	Regra	Princípio	Regra	Princípio	Regra
Contas M.	3	2	-	100%		x		x
		8	40%	60%		x		-
		10	10%	90%		x		x
Definições	1	6	70%	30%	x			-
Contabiliz.	1	13	70%	30%	x			-
		5	30%	70%		x		-
Tipologia	3	12	20%	80%		x		x
		15	50%	50%		-		-
Discursiva	0							

Fonte: Autor.

* Informações detalhadas sobre a fonte de cada questão, como o ano e semestre de sua aplicação ou a banca confeccionadora, estão disponíveis no apêndice I.

Logo de início é possível perceber que uma das questões, a questão 15, da categoria Tipologia, não obteve consenso algum, nem no limite de 60%, muito menos no limite mais rigoroso de 80%. Ou seja, essa questão não teve convergência dos especialistas entre princípio ou regra, ficando a decisão dos participantes dividida e não conclusiva.

Quanto aos demais dados da tabela, sob a perspectiva dos limites, na coluna do recorte de $\geq 60\%$ houve 5 (cinco) questões convergindo para regras e 2 (duas) para princípios. As questões da Categoria “Contas Matemáticas” foram todas direcionadas ao conjunto regramental pelos especialistas. Da mesma forma 2 (duas) das 3 (três) questões da categoria “Tipologia”. Por outro lado, as categorias “Definições” e “Contabilizações”, com uma questão cada, foram alocadas no conjunto oposto: Princípios.

Subindo a baliza para 80%, o número de indefinições cresce atingindo 5 (cinco) questões. As únicas que ultrapassariam tal barreira seriam 2 (duas) da categoria “Contas Matemáticas” e 1 (uma) da categoria “Tipologia”. Todas as 3 (três) com o mesmo direcionamento regramental.

Assim, dentro da amostra, a supremacia de questões direcionadas às regras em relação às questões principiológicas ocorreu tanto no limite de 60% como no limite mais rigoroso de 80% de convergência. Cabe lembrar que a proporção da amostra não guardava perfeito relacionamento com a proporção da população, conforme tabela 12. Por exemplo, a categoria “Contas Matemáticas” estava subavaliada na amostra e a categoria “Definições” estava superavaliada. Assim, buscou-se reestabelecer a proporção populacional utilizando-se da conta inversa, amostra para população, das questões direcionadas a regras ou princípios, segundo os limites que já serviram de filtro na tabela anterior. A tabela 14 a seguir visa expor o descrito neste parágrafo.

Tabela 14 - Resultados da população de questões do CFC – HI

Categorias	% do Total da População	Limite $\geq 60\%$		Limite $\geq 80\%$	
		Princípios	Regras	Princípios	Regras
Contas M.	46%		46%		31%
Definições	6%	6%		6%	
Contabiliz.	13%	13%		13%	
Tipologia	35%		23%		12%
		12%		23%	
Discursivas	0%				
% Parcial		19%	12%	69%	
% Total	100%	100%		100%	

Fonte: Autor.

Na tabela anterior (tabela 14), para o limite de 60%, como todas as questões da categoria “Contas Matemáticas” foram consideradas regras na amostra (3 em 3), a porcentagem total da população, por meio dessa transposição a fim de melhor aproximarmos da representatividade real da população, seria os todos 46% vinculados a essa categoria. O mesmo procedimento foi realizado com as categorias “Definições” e “Contabilizações”, apenas o direcionamento nesses casos era o oposto, principiológico. Já na última categoria presente nas provas CFC, “Tipologia”, 2 (duas) das 3 (três) questões foram consideradas regras e 1 (uma) das 3 (três) ficou na zona de indefinição, assim a proporção populacional desta categoria (35%) foi desmembrada entre regras e indefinidos na fração 2/3 e 1/3 respectivamente.

O limite de 80%, mais rigoroso segue a mesma linha, os 46% da categoria “Contas Matemáticas” foram desmembrados na proporção 2/3 e 1/3 nos conjuntos regras e indefinidos respectivamente. A alocação também foi necessária na categoria “Tipologia”, dos 35% populacionais 1/3 foi direcionado a regras e o restante no conjunto não-concluso.

O item 4.4.3, Considerações sobre os Resultados, traz reflexão sobre a magnitude das porcentagens, em especial do grupo de indefinição. Entretanto, quanto à hipótese H1, tratando da prevalência de questões principiológicas em relação às questões baseadas em regras, não parece guardar correlação com o observado, ao menos segundo esse grupo amostral e da avaliação dos especialistas deste trabalho.

H1 é rejeitada tanto no limite de 60% quanto no limite de 80%. Essa rejeição é percebida tanto na amostra como no acúmulo percentual da população, ambas da última tabela (objetivando corrigir distorção associada ao descolamento da representatividade das categorias entre amostra e população pelo número reduzido de questões do método).

4.3.2 Análise dos Resultados da Hipótese H2

A análise da segunda hipótese desta pesquisa segue a mesma trilha percorrida no item anterior, 4.3.1. Agora, em H2, o alvo de estudo são as questões de provas de concursos públicos do Bacen, CVM e Receita Federal. A proposição é a seguinte:

H2: Questões contábeis principiológicas estão em maior número que questões baseadas em regras, em provas de concurso.

Da mesma forma que o item anterior, 4.3.1, inicia-se o exame apresentando o descasamento entre percentagem amostral das categorias e a percentagem original da população. Tal desalinhamento já era esperado pelo número reduzido de questões que o método demanda e a necessidade de inclusão de ao menos uma questão para ser analisada, mesmo com grupos de representatividade baixa. A tabela 15 a seguir, resgatando as informações da tabela 5, item 3.3.1, visa agora demonstrar o descrito englobando todo universo populacional utilizado (154 questões de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal) e a amostra (8 questões de provas sorteadas dentro das respectivas categorias):

Tabela 15 - Diferenças percentuais entre população e amostra de provas de concursos – H2

Categoria	Nº Questões na População	% do Total da População	Nº Questões na Amostra	% do Total da Amostra
Contas Matemáticas	68	44%	3	38%
Definições	5	3%	1	13%
Contabilização	25	16%	1	13%
Tipologia	52	34%	2	25%
Discursivas	4	3%	1	13%
Total	154		8	

Fonte: Autor.

Na tabela anterior (tabela 15), especificamente referente à amostra das provas de concursos, as categorias “Definições” e “Discursivas” apresentam pesos substancialmente superiores ao originalmente encontrado na população. Tal valor é mais que o quádruplo do populacional (diferença de 10% em ambas). Como efeito oposto, as categorias “Contas Matemáticas” e “Tipologia” tiveram pesos amostrais globais reduzidos em relação aos de suas categorias na população. Cerca de 6% a menos que o populacional na categoria “Contas Matemáticas” e de 9% a menos na categoria “Tipologia”. Tais distorções serão abordadas no decorrer deste tópico após a apresentação dos resultados.

Tratando agora propriamente dos resultados obtidos, a tabela 15 apresenta as questões pertencentes a este grupo amostral de 8 (oito) questões de concursos que correspondem a seguinte numeração do questionário: Q1, Q3, Q4, Q7, Q9, Q11, Q14 e Q16. Segregadas tais questões nos respectivos subgrupos seria:

- Contas Matemáticas: Q4, Q14 e Q16;
- Definições: Q1;
- Contabilizações: Q9;
- Tipologia: Q3 e Q7; e
- Discursivas: Q11.

Na tabela 16 a seguir tais categorias estão agrupadas juntamente com suas respectivas questões, contendo também o direcionamento dos especialistas entre princípio ou regra. Nas últimas colunas, encontra-se o recorte dos limites $\geq 60\%$ e $\geq 80\%$ caracterizando os resultados entre princípio, regra ou indefinição segundo tal parâmetro.

Tabela 16 - Classificação da amostra de concursos – H2

Categorias	Qtd. na Amostra	Questão	% pura dos respondentes		Limite $\geq 60\%$		Limite $\geq 80\%$	
			Princípio	Regra	Princípio	Regra	Princípio	Regra
Contas M.	3	4	10%	90%		x		x
		14	10%	90%		x		x
		16	10%	90%		x		x
Definições	1	1	-	100%		x		x
Contabiliz.	1	9	50%	50%		-		-
Tipologia	2	3	80%	20%	x		x	
		7	80%	20%	x		x	
Discursiva	1	11	90%	10%	x		x	

Fonte: Autor.

* Informações detalhadas sobre a fonte de cada questão, como o ano e semestre de sua aplicação ou a banca confeccionadora, estão disponíveis no apêndice I.

Na tabela 16 é possível perceber que uma das questões, a de número 9, da categoria Contabilização, não obteve consenso nem no limite de 60%, muito menos no limite mais rigoroso de 80%. Essa questão não teve convergência dos especialistas entre princípio ou regra, ficando a decisão dos participantes dividida e não definida.

Já nos demais dados da tabela, sob a perspectiva dos limites, tanto na coluna do recorte de $\geq 60\%$ quanto no de $\geq 80\%$, houve 4 (quatro) questões convergindo para regras e 3 (três) para princípios. As questões da Categoria “Contas Matemáticas” foram todas direcionadas ao conjunto regramental pelos especialistas. Da mesma forma a questão da categoria “Definições”. Por outro lado, as categorias “Tipologia” com 2 (duas) questões e “Discursivas” com uma questão, foram alocadas ao conjunto de Princípios.

Logo, dentro da amostra, a supremacia de questões direcionadas às regras em relação às questões principiológicas ocorreu tanto no limite de 60% como no limite mais rigoroso de 80% de convergência. Cabe lembrar que a proporção da amostra não guardava perfeito relacionamento com a proporção da população, conforme tabela 15. As categorias “Contas Matemáticas” e “Tipologia” estão substancialmente subavaliadas na amostra, enquanto as categorias “Definições” e “Discursivas” estão superavaliadas. Deste modo, para reestabelecer a proporção populacional utilizou-se da conta inversa, amostra para população, das questões direcionadas a princípios ou regras, descritas na tabela 17, conforme os limites que já serviram de filtro na tabela anterior.

Tabela 17 - Resultados da população de questões de concursos – H2

Categorias	% do Total da População	Limite $\geq 60\%$		Limite $\geq 80\%$	
		Princípios	Regras	Princípios	Regras
Contas M.	44%		44%		44%
Definições	3%		3%		3%
Contabiliz.	16%	16%		16%	
Tipologia	34%	34%		34%	
Discursivas	3%	3%		3%	
% Parcial		37%	16%	47%	
% Total	100%	100%		100%	

Fonte: Autor.

Desta tabela, tanto para o limite de 60% quanto para o limite máximo de $\geq 80\%$, percebe-se que todas as questões da categoria “Contas Matemáticas” foram consideradas regras na amostra (3 em 3), assim a porcentagem total da população, por meio dessa transposição a fim de melhor aproximarmos da representatividade real da população, seria todos os 44% vinculados a essa categoria. Da mesma forma a categoria “Definições”, também considerada como regras. Na categoria “Contabilização”, a única questão ficou na zona de indefinição, em ambos os limites, logo a proporção populacional desta categoria (16%) foi alocada integralmente como indefinida. Por fim, as categorias “Tipologia” e “Discursivas” tiveram direcionamento principiológico integral, também em ambos os limites.

Salienta-se que o item 4.4.3, Considerações sobre os Resultados, traz algumas reflexões sobre a magnitude das porcentagens, principalmente do grupo de indefinição e direcionamento opostos dentro do mesmo grupo. Contudo, quanto à hipótese H2, tratando da prevalência de questões principiológicas em relação às questões baseadas em regras, não parece haver correlação com o observado, pelo menos de acordo com esse grupo amostral e da avaliação dos especialistas deste trabalho.

Deste modo, a hipótese H2 é rejeitada tanto no limite de 60% quanto no limite de 80%. Essa rejeição é percebida tanto na amostra como no acúmulo percentual da população, ambas contidas na última tabela (objetivando corrigir distorção associada ao desalinhamento da representatividade das categorias entre amostra e população pelo número reduzido de questões do método).

4.3.3 Análise dos Resultados das Hipóteses H3, H4 e H5

Neste item, serão analisados os resultados obtidos para as hipóteses H3, H4 e H5 presentes neste trabalho à título exploratório:

H3: É possível cobrar princípios em questões de múltipla escolha.

H4: É possível existir provas de credenciamento contábil cobrando exclusivamente princípios.

H5: É possível existir provas de concurso público em que as questões contábeis cobrem exclusivamente princípios.

Estas hipóteses estão relacionadas com a parte 2 do questionário aplicado aos especialistas que continha três questões (1b, 2b e 3b, respectivamente relacionadas à H3, H4 e H5) onde a resposta deveria ratificar ou negar tais afirmações. Logo, nestas hipóteses não há a existência de amostra e população.

A tabela 18, a seguir, descreve os resultados gerados para cada questão com as respectivas porcentagens.

Tabela 18 - Resultados da parte 2 do questionário relacionados às hipóteses H3, H4 e H5

Questão	Sim	Não	%
1b – H3	X		80%
2b – H4		X	80%
3b – H5		X	70%

Fonte: Autor.

Analisando a tabela 18 pode-se verificar que a questão 1b, relacionada a hipótese H3, teve como resposta que 80% dos especialistas do grupo entendem que sim, é possível cobrar princípios em questões de múltipla escolha, concordando assim com a hipótese apresentada. Utilizando os limites do *Delphi*, tanto de $\geq 60\%$ (Santos, 2001) quanto o de $\geq 80\%$ (Scarparo, 2012), a hipótese H3 não é rejeitada. Ao menos, os especialistas deste trabalho acreditam ser possível a cobrança de princípios em testes de múltipla escolha.

Já no caso da hipótese H4, correspondente à questão 2b, o resultado obtido foi que 80% dos participantes entenderam não ser possível a existência de prova de credenciamento contábil que cobre exclusivamente princípios. Utilizando os limites do *Delphi*, tanto de $\geq 60\%$ (Santos, 2001) quanto o de $\geq 80\%$ (Scarparo, 2012), a hipótese H4 é rejeitada. Ao menos, os especialistas deste trabalho acreditam não ser possível a existência de provas de credenciamento contábil cobrando exclusivamente princípios.

Por fim, a hipótese H5, da questão 3b que corresponde a esta hipótese apresenta um resultado de 70% em que os respondentes entendem também não ser possível a existência de provas de concurso público em que as questões contábeis cobrem exclusivamente princípios. Utilizando os limites do *Delphi* de $\geq 60\%$ (Santos, 2001) a hipótese H5 é rejeitada, ao menos sob o olhar dos especialistas deste trabalho. Contudo, utilizando o limite mais rigoroso de $\geq 80\%$ (Scarparo et al., 2012), a hipótese H5 não é rejeitada.

4.4 Ponderações sobre os Dados

O item anterior, 4.3, expôs as hipóteses do primeiro bloco rejeitadas em ambos os limites (H1, H2). Já no segundo bloco, de viés exploratório, a H3 não foi rejeitada, a H4 foi rejeitada em ambos os limites e H5 foi rejeitada considerando o limite $\geq 60\%$.

Sobre os resultados apresentados parece relevante destacar ou melhor explorar alguns aspectos como: a variação das respostas entre as rodadas, a argumentação de embasamento dos respondentes e considerações sobre os resultados. Estes pontos serão expostos a seguir.

4.4.1 Variação entre as Rodadas

No caso do Δ de variação entre as rodadas, a tabela 19 apresenta, quanto ao primeiro bloco - 16 questões, as 8 do CFC e as 8 de concursos - os resultados das respostas da 1ª rodada e da 2ª rodada do questionário para a opção regras e a porcentagem de variação das respostas dos especialistas em cada questão. Foi escolhido um dos itens pelo fato da variação ocorrida em um resultar na mesma variação do outro.

Tabela 19 - Variação das respostas entre as rodadas - parte 1 do questionário

Questão	% Regras 1ª Rodada	% Regras 2ª Rodada	Δ
1	90%	100%	10%
2	90%	100%	10%
3	30%	20%	10%
4	70%	90%	20%
5	70%	70%	0%
6	30%	30%	0%
7	40%	20%	20%
8	70%	60%	10%
9	60%	50%	10%
10	80%	90%	10%
11	10%	10%	0%
12	70%	80%	10%
13	50%	30%	20%
14	80%	90%	10%
15	50%	50%	0%
16	80%	90%	10%

Fonte: Autor.

Quanto à quantidade de respondentes variando dentro da mesma questão, a variação das respostas entre as rodadas esteve entre 0% e 20%. Ou seja, o máximo de variação (mudança) ocorrida nas respostas foi de duas opiniões de especialistas na questão.

Quanto à quantidade de questões que variou, 75% das questões tiveram variações nas respostas. Sendo que a maioria do questionário, nove questões (56,25% do total das questões da amostra), apresenta Δ de variação de 10%. Somente três questões (18,75%) apresentam variação de 20% nas respostas e quatro questões (25%) não apresentam variações.

Apesar da variação não se mostrar tão significativa (somente 20% no máximo), foi o suficiente para alterar o resultado de algumas respostas. Essa alteração influenciou assim no resultado final, como é o caso da questão 9 e da questão 13, por exemplo.

Já na tabela 20 estão os resultados das respostas da 1ª rodada e da 2ª rodada do bloco 2 do questionário. Foi escolhida a opção “Não” para definição das porcentagens e determinação do Δ de variação.

Tabela 20 - Variação das respostas entre as rodadas - parte 2 do questionário

Questão	% Não 1ª Rodada	% Não 2ª Rodada	Δ
1b	10%	20%	10%
2b	80%	80%	0%
3b	60%	70%	10%

Fonte: Autor.

Aqui também, como é visto na tabela 20, a variação das respostas dentro de cada pergunta foi comedida. A variação esteve entre 0% e 10%, ou seja, o máximo de variação (mudança) ocorrida nas respostas foi de uma opinião de especialista na questão.

No quesito quantidade de questões que receberam algum tipo de variação, dentre as três questões desta segunda parte do questionário, duas questões (66,66% do total das questões desta parte), apresentaram um Δ de variação de 10%. Contudo, mesmo apresentando variação, não foi o suficiente para alterar o resultado das respostas. A única alteração que influenciou no resultado final foi a questão 3b, porém somente quando analisada pelo limite máximo de Scarparo et al. (2012) de $\geq 80\%$.

4.4.2 Justificativas dos Respondentes

Mudando de tópico aqui nas podenrações sobre os dados, porém ainda de extrema relevância, é a argumentação de embasamento trazida pelos *experts* para as questões analisadas. Todos os argumentos apresentados na rodada definitiva, para cada questão individualmente, estão disponíveis no apêndice G. Aqui serão expostas as linhas gerais e as justificativas de maneira sintética, consolidadas dentro das categorias.

Sobre o primeiro bloco do questionário, iniciamos pela categoria “Contas Matemáticas” (3 questões de CFC e 3 de concursos). O seu resultado amostral foi 6 (seis) em 6 (seis) classificadas como regras, no limite de 60%, enquanto que no limite mais rigoroso 1 (uma) das questões ficou indefinida. Os principais argumentos utilizados pelos respondentes para esse direcionamento foram: a) as questões estavam demandando conta algébrica com aplicação de fórmulas específicas; b) as ordens geram somente uma solução possível; c) não haveria nenhuma opção de julgamento; d) o candidato só precisaria saber somar, multiplicar ou subtrair os elementos corretos conforme a norma.

Já na categoria “Definições”, que continha uma questão para o grupo de CFC e uma questão para o grupo de questões de concursos, não houve uniformidade. Na questão 6 (do grupo das questões do CFC) a classificação foi tida como princípio, pelo limite de 60%, passando para indefinição no limite de 80% de Scarparo et al. (2012). Alguns dos argumentos apresentados foram aqui: a1) haveria a necessidade de julgamento; b1) existiria certa subjetividade nos conceitos das questões que são vistos de diferentes formas dependendo do usuário da informação; c1) que as questões apresentam diretrizes e não regras básicas de como se deveria fazer algo.

Na mesma categoria, correspondendo agora à questão 1 (pertencente ao grupo das questões de concursos) a classificação foi pelo conjunto de regras, independente do limite utilizado. As principais argumentações foram: a2) há demanda mecânica para resolução da questão; b2) a ordem foi dada em lei, ou seja, os conceitos e a forma como se deve elaborar as demonstrações já estão estabelecidas; c2) não há espaço na questão para uma avaliação subjetiva ou julgamental.

Na próxima categoria “Contabilização”, encontram-se também duas questões, sendo uma de CFC e uma de Concursos. Respectivamente no questionário são as de número 13 e 9.

A questão 13 (do grupo de CFC) recebeu direcionamento na linha principiológica, pelo limite de 60%, porém ficou na faixa de indefinição no limite de 80%. Alguns argumentos para tal alocação foram: a1) a questão implica em julgamento para resolução; b1) a questão para ser respondida exige o conhecimento de conceitos importantes como de ativo, passivo, receita e despesa; c1) a questão requer uma associação dos conceitos e das características do tratamento contábil à situação contábil exigida no enunciado.

Já a questão 9 do conjunto de Concursos, apresentou classificação não definida em ambos os limites. Dos argumentos dados para princípios, alguns deles são: a2) a solução envolve um juízo de valor sobre o assunto; b2) a questão pede um entendimento da situação contábil do qual deriva a associação à determinado assunto específico. Já os argumentos para a classificação de regras foram: a2) a questão tem uma demanda mecânica de solução; b2) a questão é uma regra por haver somente uma solução específica; c2) na questão o evento a ser contabilizado só pode afetar de uma forma, sendo tudo ou nada, não sendo possível a proporcionalidade.

Sobre a categoria “Tipologia (Características)”, houve uniformidade se consideradas as provas isoladamente, porém diferenças de classificação sob a perspectiva da categoria como

um todo. As questões do CFC (questões 5, 12 e 15) tendem à classificação regramental, sendo apenas uma indefinição no limite de 60% e 2 (duas) indefinições no limite mais rigoroso. A base das justificativas nesse sentido foram: a1) a questão exigia um conhecimento de normas específicas vigentes; b1) a questão teria uma demanda mecânica para se chegar à solução; c1) a questão tinha demanda mecânica buscando saber se determinado conceito era aplicável ou não a certo grupo particular.

Já as questões 3 e 7 do grupo de questões de concursos foram classificadas como princípios, em ambos os limites. Alguns dos argumentos apresentados foram: a2) a questão associa determinada situação a um princípio norteador; b2) o assunto a qual se refere a questão depende de julgamentos, não se aproximando às regras; c2) a questão trata de certo julgamento sobre a completude da afirmação apresentada; d2) há solicitação de escolha de qual princípio fundamentaria o fato contábil.

Por fim, a categoria “Discursivas” só existe uma questão e é referente ao grupo de concursos, questão 11. Em ambos os limites a classificação dos especialistas recaiu no grupo de princípio. Os principais argumentos apresentados foram: a) na questão o candidato precisaria entender os princípios e discorrer sobre eles, fazendo referência à estrutura conceitual e abordando aspectos e limites da definição; b) a questão conteria conceitos que, quando classificados, demandam subjetividade e poder julgamental; c) a questão exige complementação explicativa da definição e não somente a definição tal qual está na norma.

Quanto ao segundo bloco do questionário, a vinculação é direta às hipóteses H3, H4 e H5. Em ambos os limites os respondentes escolheram na questão 1b (H3) a opção da possibilidade de cobrança de princípios em questões de múltipla escolha. Os principais argumentos foram: a) de que é possível ter questões de múltipla escolha cuja as resoluções sejam baseadas em princípios, pelo fato de sempre haver um princípio norteador por trás de cada conceito, o que ajuda a refletir sobre as situações solicitadas neste tipo de questão; b) em casos de cobrança de princípios em questões de múltipla escolha, as respostas deveriam ser descritas como “aquela que mais se aproxima do correto”.

No caso da hipótese H4 (questão 2b) os respondentes, para ambos limites, apontaram pela impossibilidade de provas de credenciamento contábil cobrando exclusivamente princípios. Já no caso de provas de concursos, H5 (questão 3b), apenas o limite de 60% foi ultrapassado, porém o sentido é o mesmo, o da impossibilidade de provas de concursos cobrando exclusivamente princípios. Dentre os principais argumentos para as questões

referentes às hipóteses H4 e H5 estão: a) necessidade de se avaliar o conhecimento dos candidatos sobre as regras vigentes, já que na contabilidade existem as regras e leis que devem ser seguidas; b) a dificuldade de se corrigir e determinar um gabarito com questões tão subjetivas. Importante ressaltar que para alguns dos respondentes que acreditam ser possível uma prova que cobre exclusivamente princípios, o argumento principal, apesar da concordância com tal afirmação, foi de que, mesmo sendo possível uma prova puramente principiológica, este tipo de avaliação não seria adequado.

4.4.3 Considerações sobre os Resultados

Este tópico traz algumas observações importantes sobre os resultados apresentados. Especificamente, considerações sobre o baixo nível de variação das respostas entre as rodadas, sobre possível fator de viés da não rejeição de H3 e sobre o índice de indefinições encontrado juntamente com o surgimento de resultados opostos em algumas categorias.

Quanto à variabilidade das respostas da primeira para a segunda rodada, tanto dentro da questão como na quantidade de questões variando, nota-se escalas modestas no que tange às alterações de opinião em relação ao escolhido originalmente. Tal efeito pode ter se concretizado pela solicitação no questionário de tomada de decisão binária desde o momento inicial, provocando inércia e agarramento na opção feita na primeira rodada. Eventualmente, se na primeira rodada não houvesse a tomada de posição, apenas argumentações e justificativas, talvez a segunda rodada pudesse trazer índices maiores de convergência.

Em relação à primeira questão do segundo bloco vinculada à H3 (se haveria a possibilidade de cobrança de princípios em questões de múltipla escolha) as escolhas anteriores do respondente deixavam-no sem saída. No cenário mais comum, do respondente ter assinalado qualquer questão de múltipla escolha do primeiro bloco como principiológica, agora ele precisaria ratificar o que sua trilha mental acabara de percorrer, mesmo que em caráter preliminar. Dessa forma, só quem, desde a primeira rodada, apontou todas as questões de múltipla escolha do primeiro bloco (15 questões das 16) para o conjunto regramental é que não teria obstáculos de coerência para negar tal questão.

Já a falta de uniformidade dos respondentes ficou aparente tanto nas indefinições encontradas, como os resultados ora em regras, ora em princípios dentro da mesma categoria

(questão de prova do CFC direcionada a um dos conjuntos e questão de concurso recaindo no lado oposto). Por mais que o agrupamento visasse a aglutinação de questões análogas, há heterogeneidade intrínseca dentro da faixa de similaridade em cada nicho. A possibilidade de distanciamento cresce na medida que o número de questões é reduzido, por exemplo as categorias “Definições” e “Contabilizações” representaram apenas 1 questão amostral de cada prova. A categoria “Tipologia” apesar de apresentar 3 questões na amostra de CFC e 2 na amostra de concursos não traduz um bom exemplo de quantificação estatística que pudesse pulverizar eventuais discrepâncias.

Convém salientar que a falta de uniformidade não foi observada nos extremos. A categoria “Contas Matemáticas” (representatividade de 46% nas provas do CFC e 44% nas provas de concursos) e a categoria “Discursivas” (representatividade de 3% no universo das provas de concursos analisadas) mantiveram-se sem oscilações. A primeira classificada como regamental e a segunda como principiológica. Parênteses necessário em relação a esta última categoria, “Discursiva”, que representa um formato de questão e não o conteúdo a ser demandado, assim, por óbvio que o resultado não pode ser considerado como resoluto e norteador independentemente do qual seja o teor da questão.

Do outro lado, as categorias que apresentaram em alguma medida uma falta de uniformidade são: Definições (6% em CFC e 3% em Concursos), Contabilizações (13% em CFC e 16% em Concursos) e Tipologia (35% em CFC e 34% em Concursos), somadas representariam pouco mais de 50% questões das provas. Além do abordado no parágrafo anterior, podem também estar presentes aqui indícios de menor grau de nitidez na diferenciação entre princípios e regras.

5 CONCLUSÕES

A inquietação principal deste estudo era o eventual descompasso existente entre o direcionamento indutor das provas de exames de suficiência do CFC e de concursos do Bacen, CVM e Receita Federal e os objetivos das IFRS na aderência ao viés principiológico.

Além da discussão que permeia toda a pesquisa: princípios *versus* regras, esta pesquisa se valeu de outro pilar que foi a teoria da avaliação. Os principais pressupostos aqui envolvem a ideia que as avaliações devem ser úteis e relacionadas à aplicação prática (Patton, 1997). Além da relevância em se avaliar os resultados de aprendizagem alcançados, normalmente através de uma avaliação somativa, e a real captura do conhecimento pretendido, no caso deste trabalho, objeto direcionador do candidato. Deste modo, é de extrema importância a manutenção da qualidade das questões das avaliações preocupando-se se algo teria sido desconsiderado nesta captura (Russ-Eft e Preskill, 2001) ou mesmo o oposto, foi demandado algo com pouca correlação ao almejado.

Na união desses dois pilares, inicialmente foi realizada preliminarmente (pela pesquisadora) a correspondência das questões da população deste trabalho ao domínio cognitivo da Taxonomia de Bloom. Dessa análise, 100% das questões das provas do CFC e 65,80% das questões de concursos foram consideradas *lower-order* (baixa qualidade nos níveis 1, 2 ou 3 do domínio cognitivo). Tais níveis na taxonomia relaciona-se à memorização, repetição ou duplicação. Sem atingir o nível de associação do requerido a situações reais. Dessa forma, já era esperado que pouco do viés principiológico fosse detectado ao final do trabalho.

Com a aplicação do método *Delphi*, em que 10 especialistas na área contábil avaliaram questões amostrais tanto das provas do exame de suficiência do CFC quanto nas provas de concursos públicos do Bacen, CVM e Receita Federal, houve ratificação da prevalência regamental em detrimento do principiológico apregoado pelas IFRS. Ou seja, dado o estudo, o resultado foi de que o viés dessas provas é por regras. Resultado em consonância com a inquietação central deste estudo.

Algo característico desses exames, de suficiência e de concursos, é a busca por objetividade. Tais provas são compostas em sua maioria por testes diretos e de múltipla escolha, reduzindo a subjetividade e amplitude de possibilidades da avaliação. Nesse contexto, caminho seguro na preparação das questões desses exames é a perseguição da letra da lei, evitando ao máximo a possibilidade recursos com pedidos de revisão do gabarito. Outro fator para a

objetividade destas provas é a redução de custos. Como estes órgãos trabalham com recursos financeiros muitas vezes já pré-determinado e prazos estipulados em edital, haveria uma maior dificuldade de correção das provas em tempo hábil, o que representariam gastos maiores pela necessidade de maior quantidade de profissionais habilitados para a correção destes testes mais complexos.

Por conta dessa conjuntura, percebe-se que dentro da parametrização atual a única possibilidade de cobrança relacionada ao viés principiológico seria a solicitação de memorização ou identificação do conceito estampado em pronunciamento, as questões dos grupos “Definições” e Tipologia” são as que mais se aproximariam disso. Registra-se que as indefinições e direcionamentos opostos no questionário concentraram-se aqui dada a associação de parte dos especialistas na identificação de princípios nessas questões. Entretanto, tais questões continuam no grupo *lower-order*, pois a simples percepção do conceito não exige nenhuma ação julgamental ou análise proporcional a partir de ordem norteadora.

Na eventual busca por alteração da parametrização atual, outros dois fatores têm efeito desfavorável. Esses fatores são o jurídico e o fiscal.

Sobre o primeiro deles, nosso arcabouço legal tem base no sistema *code-law*. Já de partida a própria aplicação do viés das IFRS não é algo tão natural quanto em sistemas mais inclinados ao *common-law*. Nossa cultura arraigada no cumprimento burocrático de regras na forma literal, proporcionando inclusive quantidade imensa de normativos e prescrições a serem seguidos, colide com a aclamada alteração de modelo mental.

O outro fator que por vezes também contribui na manutenção do *status quo* é o nosso sistema fiscal. A constante necessidade de atendimento, muitas vezes prioritário, das demonstrações financeiras às normas do fisco e a interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis de natureza fiscal, podendo inclusive refletir na representatividade das avaliações provocam bloqueio do viés principiológico nas atitudes e decisões contábeis, sendo deste modo difícil uma total adesão ao novo formato da contabilidade internacional. Muito do estereótipo da contabilidade ser meramente escrituração fiscal passa por esse aspecto.

Tais fatores, jurídico e fiscal, por estarem enraizados nos profissionais da área, e mesmo em profissionais acadêmicos pelo Brasil, tendem a causar aversão em contato com o viés principiológico aventado pelas IFRS. Essa aversão ocorre principalmente quando esse viés é pouco compreendido em sua amplitude e ganho profissional futuro.

Soma-se a isso, inclusive pela ainda incipiente discussão na Contabilidade (muito mais madura no Direito, por exemplo), a dificuldade de diferenciação entre o viés principiológico e regramental. Tal observação é apresentada neste trabalho como possível ponto de melhoria em nossa área, visto que nem mesmo profissionais envolvidos com contabilidade conseguem segregar perfeitamente tais conjuntos. Há a possibilidade de área cinzenta em alguns temas ou proposições contábeis (as categorias “Definições”, Tipologia”, e, eventualmente algum conceito associado à categoria “Contabilizações”, foram destacados aqui). Mas, como um todo, a divulgação e a pesquisa dessa diferenciação, visando sua aplicação na atividade contábil, parece ser um campo de estudo vital na aproximação do espírito apregoados nas IFRS.

Em relação ao bloco 2, inicialmente acentua-se que tal parte da pesquisa tinha cunho exploratório. Mesmo porque os respondentes tinham como área de especialização a contabilidade, não a de testes educacionais ou avaliativos. Fato este que pode ter contribuído para que a intensidade e a incisividade dos resultados tenha se estabilizado em patamares inferiores ao da análise preliminar da taxonomia de Bloom (com massiva porcentagem *lower-order*).

Consideração à parte, os indícios das respostas apontaram para a possibilidade de cobrança principiológica por meio de questões fechadas (múltipla escolha). Porém, o reconhecimento da dificuldade de provas baseadas exclusivamente em princípios, dado que pelas evidências deste estudo não é adequada uma avaliação que seja totalmente principiológica. Por certo que ambas considerações merecem estudos aprofundados, porém pode ser destacado aqui a complexidade de avaliações sob o viés principiológico.

No âmbito do credenciamento, um modelo que parece mais próximo da análise julgamental é o encontrado na Inglaterra da *Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)*. Por óbvio que é muito mais custoso e talvez fora de nossa realidade, mas aqui busca-se apenas apontar uma alternativa mais distante do modelo regramental. Ali, na Inglaterra, são utilizadas diversas formas de avaliação (provas de múltipla escolha, questões discursivas e mesmo um estágio supervisionado durante três anos) que testam diferentes tipos de conhecimentos do candidato. Verificando se existe eficiente aplicação dos conceitos em sua atuação profissional, aproximando dessa forma o mundo acadêmico da prática do mundo real.

Já para o caso de concursos públicos, algo que possivelmente proporcionaria maior aproximação de cobrança principiológica seria a busca por maior quantidade de questões discursivas ou/e a utilização de estudos de caso específicos. A dificuldade também é segura

nessa sugestão, dada a menor objetividade de correção. Entretanto, atualmente já existem concursos massificados que utilizam de questões abertas como os exames da OAB. Ali, o corretor busca encontrar certos passos que direcionaram o candidato para a resposta. Certamente que apenas a alteração do formato das questões (múltipla escolha para discursivas) não ensejaria alcance pleno da avaliação subjetiva, mas aqui, pelo menos nesse ponto, sugere-se tão somente o distanciamento da avaliação centrada no modelo *lower-order*.

Tais sugestões têm como baluarte a tentativa de contribuição para alteração do modelo mental do profissional contábil que poderá acontecer nas próximas décadas. A quantidade de décadas está intrinsicamente relacionada com o ensino e os reforços aos futuros profissionais durante esse processo. E os exames de credenciamento e de concursos certamente provocam direcionamento relevante nesse sentido.

Vale ressaltar ainda, que este trabalho gera contribuições importantes tanto para a academia, quanto para os professores, o mercado e aqueles que se beneficiam dos concursos públicos e credenciamento contábil. A contribuição para a academia se dá pelo fato de ser este um assunto novo, ou seja, não havia sido discutido em profundidade anteriormente, tendo deste modo um melhor encaminhamento sobre a questão aqui pesquisada. Para os professores, fica evidente a necessidade de melhoria no ensino, pois não seria aconselhável ensinar com foco somente nas provas de suficiência e concursos, deixando de lado o conhecimento onde se exige o uso do julgamento de valor.

Já para o mercado, a contribuição é de que o conhecimento dos profissionais pode estar baseado mais especificamente em regras vigentes, sendo necessário uma seleção mais apurada caso se procure por um profissional mais qualificado. E para as instituições que se beneficiam dos concursos públicos e do credenciamento, fica evidente que tais provas têm objetivos específicos e limitações. Considerando que o papel dessas instituições no processo de seleção é maior do que somente a administração de provas, dada a responsabilidade que se tem ao eleger um candidato ou profissional a um importante emprego público ou cargo de confiança na área contábil, uma análise somente das avaliações restringiria seu escopo, potencialmente levando a decisões equivocadas.

Como sugestão para futuros trabalhos relacionados a esta pesquisa, seria importante a análise do custo-benefício da elaboração das provas de concursos públicos e de suficiência no formato atual, pois muitas vezes a prova segue somente a letra da lei, gerando a possibilidade de não se obter profissionais realmente aptos para a função. Ainda dentro deste tema, a sugestão

de análise das possíveis implicações e consequências para o serviço público caso sejam contratados profissionais que não estão aptos para desenvolver o trabalho que se faz necessário. Outro ponto ainda sobre este assunto, é a análise da possibilidade de se ter um maior incentivo para as pessoas que confeccionam as questões dessas provas para que elaborem perguntas que exijam mais do conhecimento e habilidade do candidato, mesmo diante da possibilidade de um aumento de recursos, ponto naturalmente temido e evitado por quem faz tais provas.

Como uma nova sugestão para trabalhos futuros, a análise dos exames de qualificação técnica dos auditores. Afinal, são os auditores que avaliam e analisam o trabalho feito pelos profissionais contábeis. Logo, parece relevante analisar a cobrança de princípios que é direcionada a este grupo.

Outro ponto que pode ser estudo futuramente que deriva deste trabalho é a análise de outros concursos públicos. Esta análise poderia ser utilizada como objeto de comparação com os concursos estudados nesta pesquisa.

Ainda como sugestão para novos trabalhos, a análise da influência desses concursos no ensino e no estudo dos alunos/candidatos. Em qual medida o efeito direcionador desses certames estaria influenciando os futuros profissionais. Salienta-se aqui o já atual e elevado índice de reprovação no exame de suficiência do CFC, sendo uma avaliação majoritariamente dominada por regras.

Como sugestão adicional para estudos posteriores, ainda sobre o delicado ponto que é o ensino, a possibilidade de análise do nível real de conhecimento dos ingressantes do ensino superior de Contabilidade comparado ao de estudantes de outros cursos também importantes como Medicina, Direito e Engenharia, por exemplo. Isso porque além da óbvia necessidade das diretrizes acadêmicas, por parte dos professores e da coordenação, serem direcionadas a esse viés principiológico e julgamental nas universidades, o nível dos estudantes que cursam esta área deve ser levado em conta, podendo desta forma ser analisada a existência ou não de uma possível diferença de grau de conhecimento entre as diferentes áreas de ensino.

Um ponto complementar ao referido no parágrafo anterior, é a possível análise sobre o fenômeno do *status* social da profissão do contador em diferentes países. Na Inglaterra, por exemplo, os estudantes vêem a profissão contábil como sendo de extrema importância e de alta diferenciação social, sendo uma profissão muito almejada pelos estudantes. Seria esta uma visão também existente aqui em nosso país? Deste modo, do ponto que estamos da profissão contábil aqui no Brasil e do ponto que gostaríamos de estar um dia, neste estudo futuro que

pode vir a ser desenvolvido, é possível analisar se as IFRS por meio de seu poder interpretativo, julgamental, subjetivo e alinhada aos parâmetros da realidade do mercado global, ajudam a melhorar o olhar que se tem dos profissionais da área, tornando deste modo uma profissão considerada mais elevada, caso ainda não seja, e de maior importância, relevância e até mesmo indispensáveis para o país. No meio dessa jornada extensa de transformações, indubitavelmente o ensino, bem como as avaliações afirmativas e direcionadoras de *enforcement*, serão determinantes.

REFERÊNCIAS

- Alexy, R. (2011). *Teoria dos direitos fundamentais*. (V. A. da Silva, Trad.), (2a ed.). São Paulo: São Paulo Malheiros.
- Amenábar, A. M. H. (2001). *Harmonização contábil em cinco países da América do sul*. Dissertação de Mestrado do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.
- American Institute of CPA's – AICPA. (n.d.). Become a CPA. CPA Exam. Recuperado de <http://www.aicpa.org/BECOMEACPA/CPAEXAM/EXAMINATIONCONTENT/Pages/default.aspx>
- Anderson, L. W., et al. (2001). *A taxonomy for learning, teaching and assessing: a revision of Bloom's Taxonomy of Educational Objectives*. New York: Addison Wesley Longman.
- Araújo, G. G. (2013). *Um framework conceitual para apoiar a instrumentação da avaliação formativa da aprendizagem em jogos digitais*. Dissertação de Mestrado no Programa de Pós-Graduação em Sistemas e Computação – PPGSC. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Departamento de Informática e Matemática Aplicada – DIMAp, Natal, RN.
- Association of Chartered Certified Accountants – ACCA. (n.d.). Our qualification. ACCA Accountancy Qualifications. Recuperado de <http://www.accaglobal.com/gb/en.html>
- Atherton, J. S. (2013). Forms of Assessment. *Learning and Teaching*. (On-line: UK) from http://www.learningandteaching.info/teaching/assess_form.htm
- Ávila, H. (2014). *Teoria dos Princípios* (15a ed.). São Paulo: Malheiros.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(sup. 1), 5–27. Doi: 10.1080/00014788.2006.9730040
- Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of accounting and economics*, 36(1), 235–270. Doi: 10.1016/j.jacceco.2003.10.003
- Baron, A. M., et al. (2013). Taxonomia de Bloom como instrumento da prática avaliativa na educação. *Atas do IX Encontro Nacional de Pesquisa em Educação em Ciências – IX ENPEC*. Águas de Lindóia, SP. Recuperado de <http://www.nutes.ufrj.br/abrapec/ixenpec/atas/resumos/R0453-1.pdf>
- Barth, M. E., Landsman, W. R., & Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498. Doi: 10.1111/j.1475-679X.2008.00287.x

- Belhot, R. V., & Ferraz, A.P. C. M. (2010). Taxonomia de Bloom: revisão teórica e apresentação das adequações do instrumento para definição de objetivos instrucionais. *Revista Gestão & Produção*, São Carlos, 17(2), 421-431, SP. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1590/S0104-530X2010000200015>
- Belkaoui, A. R. (2000). *Accounting theory*. 4. ed. UK: Thomson Learning.
- Bianchet, S. M., & Anjos, A. R. (2015). A relação da Taxonomia de Bloom e os jogos na Matemática. *Revista Maiêutica*, Indaial, 3(1), 87-90, SC. Recuperado de https://publicacao.uniasselvi.com.br/index.php/MAD_EaD/article/view/1397/546
- Bloom, B. S. (1972). Innocence in education. *The School Review*, 80(3), p. 333-352. Doi: 10.1086/443036
- Bloom, B. S., Krathwohl, D. R., & Masia, B. B. (1956). *Taxonomy of educational objectives*. New York: David Mckay.
- Bloom, B. S., Hastings, J., & Madaus, G. F. (1971). *Handbook on formative and sommative evaluation of student learning*. New York: Mac Graw Hill.
- Burgstahler, D. C., Hail, L., & Leuz, C. (2006). The importance of reporting incentives: Earnings management in European private and public firms. *The Accounting Review*, 81(5), 983-1016. Doi: 10.2308/accr.2006.81.5.983
- Carvalho, E. S., et al. (2012). Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil: Uma análise das percepções dos Auditores Independentes. In: *Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 9º, Anais*. São Paulo: USP.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. CPC-00 (R1), (2011). *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro*. Brasília: CPC.
- Conklin, J. (2005). A taxonomy for learning, teaching and assessing: a revision of Bloom's taxonomy of educational objectives. Books Reviews. *Educational Horizons*, 83(3), 153-159. Recuperado de https://www.jstor.org/stable/42926529?seq=1#page_scan_tab_contents
- Cornacchione Jr., E. B. (2004). *Tecnologia da educação e cursos de ciências contábeis: modelos colaborativos virtuais*. Tese de Livre Docência em Ciências Contábeis. Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Cunha, J. V. A. da (2007). *Doutores em Ciências Contábeis da FEA/USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Dennis, I. (2008). A conceptual enquiry into the concept of a 'principles-based' accounting standard. *The British Accounting Review*, 40(12), 260-271. Doi: 10.1016/j.bar.2008.05.005

- Depresbiteris, L. (2013). Avaliação de programas e avaliação da aprendizagem. *Educação e Seleção*, (19), 5-31. FCC. Brasil. Recuperado de publicacoes.fcc.org.br/ojs/index.php/edusel/article/download/2639/2590
- Dworkin, R. M. (1967). The Model of Rules. *Faculty Scholarship Series, Paper 3609*, 34.
- Dworkin, R. M. (1978). *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press.
- Elliot, B., & Elliot, J. (1996). *Financial accounting and reporting*. 2. ed. UK: Prentice Hill Europe.
- Estes, G. M., & Kuespert, D. (1976). Delphi in industrial forecasting. *Chemical and Engineering News*, 40-47. EUA: American Chemical Society Publications. Doi: 10.1021/cen-v054n035.p040
- Fernandes, B. V. R., et al. (2011). Análise da percepção dos docentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil quanto ao processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas no Brasil. *Revista de Contabilidade e Controladoria – RC & C*, 3(3), 24-50. Universidade Federal do Paraná, Curitiba. ISSN 1984-6266.
- Freitas, E. C., & Shuvartz, M. (2012). O planejamento de aulas de Biologia dentro do portal do professor. *XVI Endipe – Encontro Nacional de Didática e Práticas de Ensino*. Unicamp, Campinas, SP. Recuperado de http://www.infoteca.inf.br/endipe/smarty/templates/arquivos_template/upload_arquivos/acervo/docs/2535p.pdf
- Galhardi, A. C., & Azevedo, M. M. (2013). Avaliações de aprendizagem: o uso da Taxonomia de Bloom. *VIII Workshop de Pós-Graduação e Pesquisa do Centro Paula Souza*. São Paulo, SP. Recuperado de www.cps.sp.gov.br/pos-graduacao/workshop.../121728_237_247_FINAL.pdf
- Gall, J. P., Gall, M. D., & Borg, W. R. (1996). *Educational research: An introduction*. (6th ed.). Longman Publishing.
- Guskey, T. R. (2001). Benjamin S. Bloom's contributions to curriculum, instruction, and school learning. In: *Annual Meeting of the American Educational Research Association*, Seattle. Proceedings... Seattle: AERA. Recuperado de <http://files.eric.ed.gov/fulltext/ED457185.pdf>
- Haydt, R. C. (2003). *Avaliação do processo ensino-aprendizagem*. 6ª ed. São Paulo: Ática.
- Hopfner, B. T., Bueno, D. C., & Brito, E. (2013). Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade: Impactos no processo de adoção e os reflexos na contabilidade brasileira. In: *Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 10º, Anais*. São Paulo: USP.

- Immig, H. (2002). *Avaliação da aprendizagem em ambientes de educação à distância*. Monografia de Bacharelado em Ciências da Computação. Faculdade de Ciência da Computação do Centro Universitário FEEVALE, Nova Hamburgo, RS, Brasil. Recuperado de <http://www.garcia.pro.br/orientacoes/HenriqueTC2.PDF>
- Iudícibus, S. de. (2010). *Teoria da Contabilidade*. (10. ed.). São Paulo: Atlas.
- Jesus, A., & Brito, G. S. (2010). Concepção de ensino-aprendizagem de algoritmos e programação de computadores: a prática docente. *Revista Varia Scientia*, Cascavel, 9(16), 149-158, PR.
- Khan, W. B., & Inamullah, H. M. (2011). A Study of Lower-order and Higher-order Questions at Secondary Level. *Asian Social Science*, 7(9), 149-157. Doi: 10.5539/ass.v7n9p149
- Krathwohl, D. R. (2002). A revision of Bloom's taxonomy: an overview. *Theory in Practice*, 41(4), 212-218. Recuperado de http://dx.doi.org/10.1207/s15430421tip4104_2
- Lima, I. G., & Nascimento, J. O. (2010). Contabilidade Internacional: Um estudo acerca da classificação dos sistemas contábeis G5 e G7. *VII Convibra Administração. Congresso Virtual Brasileiro de Administração*. Recuperado de www.convibra.com.br
- Linstone, H. A., & Turoff, M. (1975). *The Delphi method: Techniques and Applications*. EUA: Addison-Wesley Publishing Company, Inc.
- Lourenço, I. M. E. C., & Branco, M. E. M. D. A. D. (2015). Principais consequências da adoção das IFRS: análise da literatura existente e sugestões para investigação futura. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(68), 126–139. Doi: 10.1590/1808-057x201500090
- Lourenço, R. L. (2010). *Difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade na comunicação eletrônica dos conselhos da classe contábil*. Recuperado de <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D043.pdf>
- Mager, R. F. (1984). *Preparing instructional objectives*. Belmont: Lake Publishers Co.
- Martino, J. P. (1993). *Technological forecasting for decision making*. (3rd ed.). New York: Mc Graw-Hill Inc.
- Marion, J. C. (1996). *O Ensino da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Martins, E. (2006). *Normas Contábeis Brasileiras e sua Integração às Normas Internacionais*. São Paulo: Fipecafi. Recuperado de <http://www.bcb.gov.br>
- Moraes, N. S. V., & Costa, P. S. (2009). Análise da Classificação dos Sistemas Contábeis Brasileiros: Percepção dos Discentes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília. *Anais. 1º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*. Protocolo 0165105, Código 514. Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina. Recuperado de <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/anais/1CCF/20090728145201.pdf>

- Mosquera, R. Q. e Lopes, A. B. (2010). *O Direito Contábil. Fundamentos Conceituais, Aspectos da Experiência Brasileira e Implicações*. In: _____ (Coord.). *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos), v.1*. São Paulo: Dialética.
- Nichols, J. O. (1991). *A Practitioner's Handbook for Institutional Effectiveness and Student Outcomes Assessment Implementation*. (2nd ed.). New York, NY: Agathon Press.
- Niyama, J. K. (2005). *Contabilidade Internacional*. São Paulo: Atlas.
- Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade Internacional: causa das diferenças internacionais, convergência contábil internacional, estudo comparativo entre países, divergências nos critérios de reconhecimento e mensuração, evidenciação segundo FASB e IASB*. (2nd ed.). São Paulo: Atlas.
- Niyama, J. K., Costa, P. S., & Aquino, D. R. B. (2005). Principais causas das diferenças internacionais no financial reporting: uma pesquisa empírica em instituições de ensino superior do Nordeste e Centrooeste do Brasil. *ConTexto*, 5(8), 2º semestre, Porto Alegre. ISSN (Online): 2175-8751. Doi: 11260/6655. Recuperado de <http://www.seer.ufrgs.br/ConTexto/article/viewFile/11260/6655>
- Nobes, C. W. (1998). Towards a general model of reasons for international differences in financial reporting. *ABACUS*, Austrália, 34(2), 162-187. Doi: 10.1111/1467-6281.00028
- Nobes, C. W. (2005). Rules-Based Standards and the Lack of Principles in Accounting. *Accounting Horizons*, 19(1), 25-34. Doi: 10.2308/acch.2005.19.1.25
- Nobes, C. W., & Parker, R. (1998). *Comparative International Accounting*. (5th ed.). Prentice Hall Europe.
- Patton, M. Q. (1997). *Utilization-focused evaluation: The new century text*. (3rd ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Pereira, E. M., Niyama, J. K., & Freire, F. S. (2012). Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Análise a Luz das Teorias da Educação de Paulo Freire e Libaneo nas Instituições de Ensino do Distrito Federal. In: *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12º, Anais*. São Paulo: USP.
- Pinheiro, F. M. G., Dias Filho, J. M., Lima Filho, L. N., & Lopes, L. M. S. (2013). O perfil do contador e os níveis de habilidades cognitivas nos exames Enade e suficiência do CFC: uma análise sob a perspectiva da Taxonomia de Bloom. *Contextus – Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 11(1), 50-65. Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, CE. Recuperado de <http://www.contextus.ufc.br/2014/index.php/contextus/article/view/541/175>
- Preskill, H., & Torres, R. T. (1999). *Evaluative inquiry for learning in organizations*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Radebaugh, L. H., & Gray, J. S. (1993). *International accounting and multinational enterprise*. (4a ed.). USA: Lehigh Press.

- Russ-Eft, D., & Preskill, H. (2001). *Evaluation in organizations: A Systematic approach to enhancing learning*. New York, NY: Basic Books.
- Santos, A. C. (2001). O uso do método Delphi na criação de um modelo de competências. *Revista de Administração*, 36(2), págs. 25-32. (M. N. M. Montes & R. S. Palhares, Trad.). São Paulo. Recuperado de http://200.232.30.99/busca/artigo.asp?num_artigo=16
- Sartorelli, I. C. (2015). *Análise do padrão decisório do auditor brasileiro com uso da Metodologia Q e do DMI (Decision Making Inventory)*. Tese de Doutorado em Ciências Contábeis. Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Saudagahran, S. M. (2004). *International accounting: a user perspective*. (2nd ed.). USA: South-Western.
- Savi, R., Wangenheim, C. G. V., Ulbricht, V., & Vanzin, T. (2010). Proposta de um modelo de avaliação de jogos educacionais. *Revista Renote*, 8(3). Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS. Recuperado de www.seer.ufrgs.br/renote/article/download/18043/10630
- Sax, G. (1997). *Principles of Educational and Psychological Measurement and Evaluation*. (4th ed.). Belmont, CA: Wadsworth.
- Scarparo, A. F., et al. (2012). Reflexões sobre o uso da técnica Delphi em pesquisa na enfermagem. *Revista Rene*, 13(1), págs. 242-251. Universidade Federal do Ceará – UFC, Ceará. Recuperado de www.revistarene.ufc.br/revista/index.php/revista/article/download/36/31
- Scriven, M. (1967). The methodology of evaluation. In: R. W. Tylor, R. M. Gagné, & M. Scriven (Eds.), *Perspectives of curriculum evaluation. AERA Monograph Series on Curriculum Evaluation, No. 1*. Chicago: Rand McNally.
- Shaftel, J., & Shaftel, T. L. (2007). Educational Assessment and the AACSB. *Issues in Accounting Education*, 22(2), 215-232. Doi: 10.2308/iace.2007.22.2.215
- Silva, J. F. (2012). Avaliação educacional: fundamentos teóricos e relação com a política educacional. In: *VII Seminário Regional de Política e Administração da Educação do Nordeste*. Cadernos Anpae, 1-12. Recife: UFPE, 2012. Recuperado de <http://www.anpae.org.br/seminario/ANPAE2012/Textos/JanssenFelipe.pdf>
- Silva, O. L., & Colauto, R. D. (2014). Habilidades Conceituais, Procedimentais e Atitudinais e o Exame de Suficiência do Conselho Federal de Contabilidade. *VIII Congresso Anpcont*, Rio de Janeiro, RJ. Recuperado de http://congressos.anpcont.org.br/congressos-antigos/viii/images/356_38a49.pdf?20140810173850
- Silveira, J. L. G. C., Rodrigues, K. F., Shishido, M., & Moraes, P. (2015). Pesquisa e extensão em saúde e a aprendizagem nos níveis cognitivos e afetivo. *Revista Brasileira de Educação Médica*, 39(4). Rio de Janeiro, RJ. Doi: <http://dx.doi.org/10.1590/1981-52712015v39n4e02852014>

- Silverio, A. L. F., Takamatsu, R. T., & Miranda, R. D. (2014). Harmonização contábil e a segunda fase de adoção do IFRS no Brasil. *In: XI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade*. Novas perspectivas na pesquisa contábil. São Paulo, SP.
- Souza, A. J., & Cardoso, R. L. (2012). Impactos da Adoção dos IFRS's na Perícia Criminal. *In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 12º, São Paulo. Anais*. São Paulo: USP.
- Stivers B. P., Campbell J. E., & Hermanson H. M. (2000). An Assessment Program for Accounting: Design, Implementation, and Reflection. *Issues in Accounting Education*, 15(4). November 2000. Doi: <http://dx.doi.org/10.2308/iace.2000.15.4.553>
- Tyler, R. W. (1978). *Princípios básicos de currículo e ensino*. 5. ed. Porto Alegre: Globo.
- UNIBH: *Taxonomia de Bloom – Orientação para redigir competências, habilidades e atitudes. Formação de Mentores*. Recuperado de <https://unibhcienciascontabeis.files.wordpress.com/2016/03/1-a-taxonomia-dos-objetivos-educacionais.pdf>
- Vianna, N. W. H. (1989). *Subjetividade no processo de previsão*. Tese de Doutorado em Administração. Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, SP, Brasil.
- Weffort, E. F. J. (2005). *O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional: Influências dos Sistemas Judiciário e Educacional, da Cultura e do Mercado*. São Paulo: Atlas.
- White, E. G. (2007). *Conselhos aos Professores, Pais e Estudantes*. São Paulo: CPB. Recuperado de <http://ellenwhite.cpb.com.br/livro/index/37/19/24/a-primeira-das-ciencias>
- Worthen, B. R. & Sanders, J. R. (1973). *Educational evaluation: theory and practice*. Worthington, Charles A. Jones.
- Wright, J. T. C. (1986). A técnica Delphi: Uma ferramenta útil para o planejamento do Brasil? *In: III Encontro Brasileiro de Planejamento Empresarial - "Como Planejar 86", 199-207. São Paulo. Anais*. São Paulo: SPE - Sociedade Brasileira de planejamento Empresarial. Recuperado de <http://www2.fia.com.br/portalfia/default.aspx?idpagina=904&autentica=1>
- Wright, J. T. C., & Giovinazzo, R. A. (2000). Delphi, uma ferramenta de apoio ao planejamento prospectivo. *Caderno de pesquisa de administração*, 1(12), 54-65. Recuperado de <http://regeusp.com.br/arquivos/C12-art05.pdf>
- Yousuf, M. I. (2007). Using Experts' Opinions through Delphi Technique. *Practical assessment, research & evaluation*, 12(4), 1-8. Recuperado de <http://pareonline.net/getvn.asp?v=12&n=4>

APÊNDICES

APÊNDICE A – Classificação das questões na Taxonomia de Bloom

Questões do CFC

Categoria	Questão	Low-order	Nível	High-order	Nível
Contas Matemáticas	2	X	3		
	8	X	3		
	10	X	3		
Definições	6	X	2		
Contabilização	13	X	2		
Tipologia (Características)	5	X	1		
	12	X	1		
	15	X	1		
Discursivas	NC				

Questões de Concursos (Bacen, CVM, RF)

Categoria	Questão	Low-order	Nível	High-order	Nível
Contas Matemáticas	4	X	3		
	14			X	5
	16	X	3		
Definições	1	X	1		
Contabilização	9	X	2		
Tipologia (Características)	3	X	3		
	7			X	5
Discursivas	11			X	5

APÊNDICE B – Convite aos especialistas participantes do *Delphi*

Bom dia, Senhor (a)!

Sou a Adriana Lotze Martinez, orientanda do Professor Edgard Cornacchione (em cópia), do programa de mestrado da FEA-USP.

Estou desenvolvendo minha dissertação sobre princípios e regras em questões de concursos e de exames de suficiência (CVM, Bacen, Receita Federal e CFC). O ponto central deste trabalho, utilizará a análise de questões destas provas através do método *Delphi*.

Em linhas gerais, é um questionário direcionado somente a especialistas da área. No nosso caso, especialistas em Contabilidade dentro dos órgãos objeto do estudo. O método é rápido e não presencial (via *e-mail*). Busca-se o mais próximo possível de um consenso de opiniões dentro do nosso grupo de especialistas (10 a 15 s).

Por isso, as características de sua bagagem de estudo e conhecimento adquirido, bem como sua opinião e experiência contábil associada à sua visão do processo de concursos são, não só raras, mas sem sombra de dúvida, essenciais para nós.

Por isso, é com grande prazer que o convidamos para participar da comissão de especialistas desta pesquisa.

O processo será da seguinte forma:

Passo 1: Envio do questionário da amostra contendo 16 questões no total, extraídas de concursos já realizados desses órgãos. A ideia é o especialista avaliar preliminarmente se teria sido cobrado princípio ou regra (tempo estimado: cerca de 25 minutos).

Passo 2: São colhidas as respostas dos especialistas e consolidadas. Reenvio das mesmas questões com as justificativas de todos *experts*. Agora é possível, com base em todos argumentos, lapidar ou ratificar a escolha feita no passo 1 (tempo estimado: depende de cada especialista e do seu grau de convencimento quanto aos argumentos trazidos pelos demais *experts*).

Passo 3: Raramente o método demanda a terceira rodada. O determinante aqui é o nível de consenso ou dissenso no passo 2.

Dessa forma, só nos resta reiterar a extrema importância para nós quanto à possibilidade de sua participação na emissão de sua opinião especializada no tema em pauta. Permanecemos na expectativa da aceitação para inclusão de seu nome, que seria recebida com grande alegria, nesse grupo de elite de especialistas.

Finalizamos pedindo que por gentileza possa sinalizar sua aceitação ou declínio respondendo este *e-mail*.

Independente da resposta, agradecemos desde já, seu tempo, sua atenção e o canal de comunicação!

Adriana Lotze Martinez
Edgard Cornacchione

APÊNDICE C – Carta da 1ª rodada *Delphi*

Prezado Sr. (a),

Primeiramente, agradecemos o seu aceite para participar desta etapa da pesquisa.

Em anexo, segue o material para a primeira rodada de aplicação da técnica *Delphi*.

O pdf tem as caixinhas de texto caso queira responder diretamente no pdf (caixinhas na parte da justificativa) e a caixinha marcador que você pode movimentar para o local (parênteses) da resposta entre princípios ou regras.

Caso prefira usar outra forma de resposta, Word ou resposta à mão, fique à vontade também.

Importante:

A primeira rodada visa o **esboço inicial** das escolhas e suas justificativas. Após essa rodada, com as primeiras impressões de cada especialista, as respostas serão consolidadas para apresentação da segunda rodada.

Dentro do questionário existe uma tabela contendo alguns outros itens de diferenciação extraídos da literatura em relação ao tema, mas basicamente a dicotomia passa por:

Princípios: algo mais abrangente, com flexibilidade, possibilidade de aplicação proporcional do conceito.

X

Regras: algo mais 8 ou 80, ou aplico a prescrição por completo ou não aplico.

Na segunda etapa, com as argumentações de todos *experts*, a escolha de sua resposta individualizada passará ao plano de definição de opinião. Portanto, é não só normalmente aceito, como inclusive é esperado que existam alterações das escolhas entre a primeira e a segunda rodadas, indicando que a interatividade das diversas opiniões acrescentou elementos na tomada de decisão final.

Por óbvio que caso o especialista não encontre argumentação consistente para mudança de posicionamento, a ideia é que mantenha o assinalado na primeira rodada.

O ponto enfatizado aqui na metodologia é apenas que a primeira rodada não é sinônimo de posicionamento inflexível com posição definitiva. A primeira rodada seria algo semelhante a um **brain storm** ou reunião inicial sobre determinado tópico que com a apresentação de várias argumentações, o grupo acaba convergindo para a definição de direcionamento (segunda rodada).

Mais uma vez, agradecemos a possibilidade de receber suas ponderações nesse processo e tão logo tenhamos todas as respostas iniciaremos a segunda etapa.

Atenciosamente,

Adriana Lotze Martinez
Edgard Cornacchione

Questionário Estruturado – Método *Delphi* – 1ª Rodada

Pesquisa: “ Concursos Públicos e Exames de Suficiência: Princípios ou Regras? ”

Em caso de qualquer dúvida, você pode entrar em contato a qualquer momento com Adriana
(11) 99859-8473 (whatsapp/ligação) ou pelo e-mail adrianalotze@usp.br

Identificação

Nome Completo:

Formação/Curso(s):

Instituição que trabalha:

Cidade:

UF:

Cargo/Depto:

Sigilo sobre a identidade* () Não () Sim

*Caso optar pelo sigilo, seu nome não será relacionado na dissertação.

Ideia geral do trabalho

Através da harmonização das normas contábeis brasileiras às normas internacionais (IFRS), estabeleceu-se uma nova visão contábil que privilegia o uso de princípios. Contudo, o ensino, a checagem do aprendizado e a alteração de conduta no mercado de trabalho é um processo que envolve adaptação do próprio modelo mental e por vezes cultural. Nesse sentido, este questionário, compondo um trabalho de mestrado acadêmico, visa auxiliar na **investigação em relação à natureza de princípios ou regras nas questões contábeis das provas de concursos públicos federais e de suficiência contábil, também quanto à possibilidade dessas provas cobrarem exclusivamente princípios e se o formato das provas contribuiria ou não nesse processo.**

Metodologia

O método utilizado neste trabalho é o Método *Delphi*, que busca um consenso de opiniões de um grupo de 10 a 15 especialistas a respeito de determinada questão, por meio de questionário estruturado. Neste método há três condições básicas: o anonimato dos respondentes, a representação estatística da distribuição dos resultados e o *feedback* individual e de respostas do grupo para reavaliação nas rodadas

seguintes. Para caracterizar o processo do Método *Delphi* é necessário acontecer no mínimo duas rodadas, sendo raros os exemplos de estudos com mais de três rodadas de questionários.



Preenchimento do questionário – Parte 1

- ✓ O tempo previsto para responder este questionário é cerca de 25 minutos.
- ✓ Cada especialista participante é de extrema importância para a conclusão desta pesquisa. Dentro dessa metodologia, a interferência de terceiros contaminaria o resultado.
- ✓ **Sabemos que dentro do conjunto de normas IFRS convivem direcionamentos principiológicos e também as especificações regramentais. Em sua perspectiva, as questões a seguir cobram princípios ou regras?**
- ✓ Esta primeira etapa é composta por 16 questões. **Não é preciso resolver as questões.** Somente classificá-las com a respectiva justificativa a partir de sua convicção, com auxílio do quadro sintético de autores jurídicos e contábeis sobre tal diferenciação. A tabela tem função de suporte, a sua justificativa nas respostas não precisa fazer referência a nenhuma linha do quadro.

	Princípios	Regras
Quanto ao modo de aplicação	Gradual (um pode ser mais importante que outro; não é como no caso da regra, que um é invalidado em função de outro).	Modo “tudo ou nada”, ou seja, se a hipótese de incidência é preenchida, a regra é válida e deve ser aplicada.
Quanto ao caráter	Não possuem caráter hipotético-condicional.	Possui caráter hipotético-condicional do tipo: se X, então Y.
Quanto ao relacionamento normativo	São graduados por seu peso, assim, um princípio pode ter peso maior que outro.	No caso de colisão entre regras, uma deve ser válida e outra inválida (não têm pesos diferentes).
Quanto à dimensão	O princípio tem dimensão finalística: não determinam decisões; sua aplicação necessita da avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.	A regra tem dimensão sobre o comportamento: determina o que deve ser feito, determina a decisão, descreve conduta (estabelece permissões e proibições).
Quanto às exceções	Os princípios não comportam exceções, só comportam ordenamentos, já que um pode ser mais importante que outro.	As regras comportam exceções, mas não ordenamentos: todas têm igual importância.
Quanto à tomada de decisão	O princípio ajuda a direcionar a decisão, já que comporta julgamento, mas não a determina como no caso das regras; princípios chamam a atenção sobre o que é importante, sem determinar a decisão.	As regras consistem em decidir, gerar uma solução específica para o conflito entre razões.

Modelo distintivo entre Princípios e Regras, extraído da Tese de Doutorado de Isabel C. Sartorelli. (2015).

FEA-USP.

Questões

- 1) A Demonstração dos Fluxos de Caixa, segundo determinação legal, é composta por, pelo menos, três fluxos, que são os
- a) das operações, dos financiamentos e dos investimentos.
 - b) das operações, dos pagamentos e dos recebimentos.
 - c) das aplicações, dos pagamentos e dos investimentos.
 - d) das aplicações, dos financiamentos e dos recebimentos.
 - e) dos pagamentos, das despesas e das receitas.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 2) Uma sociedade empresária apresentou, no exercício de 2010, uma variação positiva no saldo de caixa e equivalentes de caixa no valor de R\$18.000,00. Sabendo-se que o caixa gerado pelas atividades operacionais foi de R\$28.000,00 e o caixa consumido pelas atividades de investimento foi de R\$25.000,00, as atividades de financiamento:
- a) geraram um caixa de R\$21.000,00.
 - b) consumiram um caixa de R\$15.000,00.
 - c) consumiram um caixa de R\$21.000,00.
 - d) geraram um caixa de R\$15.000,00.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 3) O proprietário de uma empresa retira temporariamente do caixa R\$ 2.000,00. O contador registra um adiantamento da empresa para o proprietário. O princípio que norteou esta conduta foi:
- a) Competência do Exercício;
 - b) Denominador comum monetário;
 - c) Entidade;
 - d) Realização da Receita;
 - e) Custo Histórico.

Princípios

Regras

Justificativa:



- 4) Na medida em que o ativo apresentasse uma depreciação já incorrida de 45% e tivesse o valor presente de seu fluxo de caixa de R\$ 205.000, mantendo-se inalteradas as demais variáveis, a perda do valor de recuperação do ativo é:
- a) R\$ 70.000;
 - b) R\$ 45.000;
 - c) R\$ 65.000;
 - d) R\$ 75.000;
 - e) R\$ 60.000.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 5) Redução ao Valor Recuperável de Ativos se aplica a todos os ativos a seguir, **EXCETO** a:
- a) Ativo Intangível.
 - b) Estoque.
 - c) Imobilizado.
 - d) Investimento em Controlada.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 6) De acordo com a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, para a informação contábil-financeira ser útil, ela precisa ter as seguintes características qualitativas fundamentais:
- a) comparabilidade e valor justo.
 - b) relevância e representação fidedigna.
 - c) tempestividade e materialidade.
 - d) verificabilidade e objetividade.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 7) Acerca do processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação, julgue como verdadeiro ou falso o item a seguir.
- O valor justo consiste em uma mensuração a valor de saída, contrariamente ao custo-histórico, que se enquadra como uma mensuração a valor de entrada.

Princípios

Regras

Justificativa:



- 8) No encerramento do Balanço de 2011 de uma sociedade empresária, foi constatada a ausência de registro de uma despesa financeira referente ao exercício de 2010, no montante de R\$30.000,00. Na mesma data, verificou-se que uma provisão para questões judiciais registrada em 2010 por R\$12.000,00 deveria ser revertida, uma vez que novos fatos ocorridos em 2011 levaram a equipe jurídica a avaliar como remota a possibilidade de a empresa vir a perder a questão.

O registro contábil das duas situações irá provocar um impacto no resultado de 2011 de:

- a) R\$12.000,00.
- b) R\$18.000,00.
- c) R\$30.000,00.
- d) R\$42.000,00.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 9) A ocorrência de desfalque no caixa numa empresa é um evento que afeta o patrimônio da entidade da seguinte forma:

- a) Diminui o Ativo e aumenta o Passivo Exigível;
- b) Diminui o Ativo e diminui o Passivo Exigível;
- c) Aumenta o Passivo Exigível diminui o Patrimônio Líquido;
- d) Diminui o Ativo e diminui o Patrimônio Líquido;
- e) Diminui o Patrimônio Líquido e diminui o Passivo Exigível.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 10) Uma máquina tem custo de aquisição de R\$100.000,00, valor residual de R\$10.000,00 e vida útil de cinco anos.

Ao final do segundo ano, o saldo da depreciação acumulada, considerando o método linear e o método de soma dos dígitos dos anos, será respectivamente de:

- a) R\$36.000,00 e R\$18.000,00.
- b) R\$36.000,00 e R\$54.000,00.
- c) R\$40.000,00 e R\$18.000,00.
- d) R\$40.000,00 e R\$54.000,00.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 11) Tendo como base o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), redija um texto dissertativo em atendimento, ao que se pede a seguir.

➤ Conceitue capital financeiro e capital físico.



Princípios

Regras

Justificativa:

- 12) De acordo com a NBC TG 16(R1) – Estoques, os estoques devem ser mensurados:
- Pelo valor de compra ou pelo valor justo, dos dois o menor.
 - Pelo valor de compra ou pelo valor realizável líquido, dos dois o maior.
 - Pelo valor de custo ou pelo valor justo, dos dois o maior.
 - Pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 13) Assinale a opção que apresenta uma transação que retrata um lançamento contábil gerador de aumento no Ativo e Passivo, simultaneamente.
- Aquisição à vista de mercadorias para revenda.
 - Compra de um veículo a prazo.
 - Pagamento de salários de funcionários.
 - Reconhecimento da depreciação de um bem imóvel.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 14) Julgue como verdadeiro ou falso o item a seguir.
- A empresa Alfa realizou investimento no momento da constituição da empresa Beta no valor total de \$ 5.000,00 em ações ordinárias, sem mais-valia nem goodwill. O capital total de Beta e de \$ 15.000,00, representado somente por ações ordinárias. Durante o exercício, Beta incorporou ao seu patrimônio líquido o valor de \$ 3.000,00, referente aos lucros gerados e não distribuídos. No exercício seguinte, Alfa realizou isoladamente um aumento de capital em Beta no valor de \$ 5.000,00. Após essa integralização, o patrimônio líquido de Beta passou a ser representado pelo capital de \$ 20.000,00 (somente ações ordinárias) e o lucro do exercício anterior totalmente incorporado a reserva de lucros. Nessa situação, o ativo de Alfa deve apresentar o valor reconhecido de \$ 11.500,00 como investimento realizado em Beta.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 15) Assinale a opção que apresenta apenas Ativos que podem ser objeto de Ajustes ao Valor Recuperável, na forma estabelecida pela NBC TG 01 (R2) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.



- a) Estoques de Matéria-Prima, Bancos Conta Movimento, Marcas e Patentes.
- b) Imóveis de Uso, Duplicatas a Receber, Bancos Conta Movimento.
- c) Marcas e Patentes, Imóveis de Uso, Móveis e Utensílios.
- d) Móveis e Utensílios, Duplicatas a Receber, Estoques de Matéria-Prima.

Princípios

Regras

Justificativa:

- 16) A firma Mobiliada S.A. possui móveis e utensílios adquiridos em dezembro de 2010 por R\$ 40.000,00. Incorporados ao grupo imobilizado em janeiro de 2011, esses bens são depreciados com valor residual de 5%, considerando-se uma vida útil de 10 anos como é costumeiro. No exercício de 2012, no balanço de 31 de dezembro, a empresa deverá apresentar esses móveis com valor contábil de

- a) R\$ 40.000,00.
- b) R\$ 32.400,00.
- c) R\$ 32.000,00.
- d) R\$ 30.400,00.
- e) R\$ 30.000,00.

Princípios

Regras

Justificativa:

Preenchimento do questionário – Parte 2

- ✓ Esta segunda etapa é composta por 3 questões onde somente deve ser respondido sim ou não com a respectiva justificativa a partir de sua convicção baseada em sua experiência na área.
- ✓ Lembramos que cada especialista participante é de extrema importância para a conclusão desta pesquisa. Dentro dessa metodologia, a interferência de terceiros contaminaria o resultado.

Questões

- 1) Você entende ser possível a cobrança de princípios em provas por meio de questões de múltipla escolha?

Sim

Não

Justificativa:



2) Você entende ser possível existir uma prova de credenciamento contábil que cobre exclusivamente princípios, não havendo cobrança de regras?

Sim

Não

Justificativa:

3) Você entende ser possível existir uma prova de concurso público que cobre exclusivamente princípios, não havendo cobrança de regras?

Sim

Não

Justificativa:

Muito Obrigada!

APÊNDICE E – Carta da 2ª rodada *Delphi*

Prezado Sr. (a),

Após coletadas as respostas de todos especialistas e agrupadas no Excel em anexo, é com grande entusiasmo que damos início à 2ª (e última) rodada.

Agradecemos demais sua dedicação e tempo empenhados em relação à 1ª rodada (seguramente a parte mais trabalhosa do processo).

Tanto a 1ª como a 2ª rodadas objetivam avaliar se as questões permitem uma análise principiológica por parte do candidato, podendo assim observar se ele está exercendo julgamento ou se é algo mecânico/decorado.

Existe a possibilidade de ao menos 2 perspectivas por parte do especialista. Apesar de ambas serem perfeitamente aceitáveis e válidas, a direção de nossa pesquisa correlaciona-se com a perspectiva B:

Perspectiva A: todas as questões derivam de algum princípio contábil, já que a Contabilidade como campo de estudo tem como origem conceituações e definições base para o que se emana dali.

Perspectiva B: olhar se ao candidato está sendo demandado algo mecânico, alguma memorização de texto proveniente de lei, pronunciamento ou regulamento (mesmo que a questão seja baseada em certo princípio, a cobrança pode ser uma memorização automática). Da mesma forma, a memorização que certo item pertence a um grupo, sensibilizando algo ou disparando determinada conta algébrica.

A linha aqui é algo que um computador poderia responder com grande nível de assertividade. Assim, quanto à cobrança aplicada ao candidato, isso poderia ser classificado como Regra.

Por outro lado, se é demandado ao candidato sua análise crítica de caso proposto, tendo que exercer sua subjetividade e avaliação julgamental dentro de parâmetros mais etéreos, eventualmente cobrando a análise de proporcionalidade de pontos a favor e contra a posição tomada com aquele grau de informação fornecido. Assim, quanto à cobrança aplicada ao candidato, isso poderia ser classificado como Princípio.

A 1ª rodada tinha a função de esboço inicial e fomento da discussão guardando grande semelhança a um *brain storm*. Agora na 2ª rodada, com as argumentações trazidas, a formação de opinião acaba se dando pela interação e sobreposição delas. Podendo o resultado ratificar a direção prévia ou retificá-la.

No Excel anexo, apresentamos as argumentações dos especialistas para cada questão. Agora na 2ª rodada, muito menos trabalhosa, pedimos que tão somente eleja a(s) justificativa(s) que se tornará sua resposta definitiva no campo amarelo, linha 30 de cada questão, no respectivo lado: Se acreditar ser Princípio, favor inserir a justificativa na célula 30A. Se acreditar ser Regra, favor inserir a justificativa na célula 30B.

Tanto o “copiar e colar”, uma ou mais células contendo justificativas prévias (própria ou de outros pares), como a inserção de nova redação contendo sua argumentação final são caminhos perfeitamente válidos.

Novamente, agradecemos extremamente sua participação na 1ª rodada. O que não só viabilizou como principalmente enriqueceu a pesquisa. E aguardamos suas contribuições e direcionamentos finais.

Atenciosamente,

Adriana Lotze Martinez

Edgard Cornacchione

APÊNDICE F – Questionário 2ª rodada *Delphi* – modelo

	A	B	C	D
1	Justificativas Questão 1 - Parte 1			
2				
3				
4	1) A Demonstração dos Fluxos de Caixa, segundo determinação legal, é composta por, pelo menos, três fluxos, que são os			
5	a) das operações, dos financiamentos e dos investimentos.			
6	b) das operações, dos pagamentos e dos recebimentos.			
7	c) das aplicações, dos pagamentos e dos investimentos.			
8	d) das aplicações, dos financiamentos e dos recebimentos.			
9	e) dos pagamentos, das despesas e das receitas.			
10				
11	Princípios	Regras		
12				
13		A ordem é dada em lei. É x, y e z. Não há espaço para avaliação subjetiva ou julgamental. É x, y e z... e pronto.		
14		Pol Mínimo taxativo, se é uma DFC, tem que conter tais fluxos, no mínimo.		
15		Trata de determinação legal de classificação.		
16		Tratam-se de regras que reduzem a três possibilidades a classificação do fluxo de caixa. Pode-se questionar, por exemplo, se estaria correta a classificação como financiamento quando houver ágio na emissão de ações.		
17		A classificação em um dos grupos impede a classificação no outro. Não há hierarquia.		
18		Entendo que é uma regra, pois determina como a Demonstração de Fluxo de Caixa deve ser composta.		
19		Descreve a conduta.		
20	A questão trata da forma de divulgação dos fluxos de caixa de uma entidade. A forma de apresentação das informações é uma característica qualitativa (Relevância) a ser considerada para fins do entendimento dos usuários.			
21		Se trata de uma regra pois determinam como deve ser elaborada a demonstração. Para se fazer um fluxo de caixa deve-se obedecer as três subdivisões.		
22		Por estar determinado em norma esse formato, seria uma regra? Pelo conceito de fluxo de caixa, há outra opção de fluxo a ser considerado, considerando-se a estrutura do balanço patrimonial?		
23				
24				
25				
26				
27				
28				
29				
30				Resposta Final
31				

APÊNDICE G – Argumentos dos especialistas para cada questão**Justificativas de cada questão – Parte 1**

- 1) A Demonstração dos Fluxos de Caixa, segundo determinação legal, é composta por, pelo menos, três fluxos, que são os
- das operações, dos financiamentos e dos investimentos.
 - das operações, dos pagamentos e dos recebimentos.
 - das aplicações, dos pagamentos e dos investimentos.
 - das aplicações, dos financiamentos e dos recebimentos.
 - dos pagamentos, das despesas e das receitas.

(0%) Princípios

(100%) Regras

Justificativa**Princípios: -****Regras:**

- Trata de determinação legal de classificação. Para se fazer um fluxo de caixa deve-se obedecer às três subdivisões.

- Se trata de uma regra pois determinam como deve ser elaborada a demonstração.
- Demanda mecânica

- A classificação em um dos grupos impede a classificação no outro. Não há hierarquia. Entendo que é uma regra, pois determina como a Demonstração de Fluxo de Caixa deve ser composta.

- Para se fazer um fluxo de caixa deve-se obedecer às três subdivisões.

- Rol Mínimo taxativo, se é uma DFC, tem que conter tais fluxos, no mínimo.

- A ordem é dada em lei. É x, y e z. Não há espaço para avaliação subjetiva ou julgamental. É x, y e z... e pronto.

- 2) Uma sociedade empresária apresentou, no exercício de 2010, uma variação positiva no saldo de caixa e equivalentes de caixa no valor de R\$18.000,00. Sabendo-se que o caixa gerado pelas atividades operacionais foi de R\$28.000,00 e o caixa consumido pelas atividades de investimento foi de R\$25.000,00, as atividades de financiamento:
- geraram um caixa de R\$21.000,00.
 - consumiram um caixa de R\$15.000,00.
 - consumiram um caixa de R\$21.000,00.
 - geraram um caixa de R\$15.000,00.

(0%) Princípios

(100%) Regras

Justificativa**Princípios: -****Regras:**

- Trata-se fórmula de cálculo de fluxo de caixa, não há opção de julgamento.
 - Se trata de uma questão de regra porque cobra o conhecimento das regras de como se calcula o fluxo de caixa.
 - Demanda mecânica.
 - A resposta depende de regras de enquadramento, onde a classificação em um elemento invalida a classificação no outro.
 - Considerando que o fluxo de caixa se divide em 3 partes e a definição da variação depende de uma operação algébrica entre essas três partes, o resultado só pode ser um.
 - Entendo que é uma regra, pois gera uma solução específica.
 - Trata-se fórmula de cálculo de fluxo de caixa, não há opção de julgamento.
 - Só é possível encontrar uma resposta correta, dado que o exercício demanda uma conta algébrica. O candidato precisa fazer a conta de forma precisa, sabendo quais elementos somar ou subtrair.
- 3) O proprietário de uma empresa retira temporariamente do caixa R\$ 2.000,00. O contador registra um adiantamento da empresa para o proprietário. O princípio que norteou esta conduta foi:
- a) Competência do Exercício;
 - b) Denominador comum monetário;
 - c) Entidade;
 - d) Realização da Receita;
 - e) Custo Histórico.

(80%) Princípios

(20%) Regras

Justificativa**Princípios:**

- Trata-se de associação de uma situação a um princípio norteador.
- Houve juízo de valor por parte do contador, a conduta poderia ter sido avaliada de outra forma.

- A resposta já é norteada por um princípio maior, mas que também tem norteamento menor por outros princípios. Dependendo especificamente de como este valor foi retirado da empresa poder-se-ia ter outro tipo de contabilização.

- Todas as alternativas tratam de princípios contábeis (os antigos).

- Existe uma hierarquia que demanda um julgamento e não invalida que se use mais de um elemento.

- Se trata de uma questão sobre qual princípio fundamenta uma contabilização.

Regras:

- Demanda mecânica.

- Apesar do termo princípio na questão, a resposta é alternativa x e não y. Não há espaço para ponderação de uma alternativa ou outra, continua sendo tudo ou nada. Ou é essa alternativa ou não é.

4) Na medida em que o ativo apresentasse uma depreciação já incorrida de 45% e tivesse o valor presente de seu fluxo de caixa de R\$ 205.000, mantendo-se inalteradas as demais variáveis, a perda do valor de recuperação do ativo é:

a) R\$ 70.000;

b) R\$ 45.000;

c) R\$ 65.000;

d) R\$ 75.000;

e) R\$ 60.000.

(10%) Princípios

(90%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Tanto a depreciação econômica quanto o cálculo do valor presente envolvem variáveis subjetivas e geralmente não se tem um valor preciso e único. Sempre depende de uma argumentação lógica da metodologia adotada.

Regras:

- Se trata de uma questão de regra porque cobra o conhecimento das regras de depreciação e valor recuperável do ativo.

- Aparentemente (parecem faltar dados à questão), é uma questão do tipo se..., então... .

- Demanda mecânica.

- Aplicação de fórmula.

- Regra, pois gera uma solução específica.

- Novamente, conta algébrica. O candidato precisa saber somar, multiplicar os elementos corretos.

- 5) Redução ao Valor Recuperável de Ativos se aplica a todos os ativos a seguir, **EXCETO** a:
- Ativo Intangível.
 - Estoque.
 - Imobilizado.
 - Investimento em Controlada.

(30%) Princípios

(70%) Regras

Justificativa

Princípios:

- A redução do valor recuperável de ativos depende de uma série de fatores e julgamentos até a definição de que se deve ou não fazer. Há muitos casos que existem justificativas plausíveis e lógicas para não se fazer, ou seja, é apenas um princípio norteador.

- É necessário conhecer a norma que trata desses ativos. É conceitual e principiológico.

Regras:

- Regra, pois admite exceção.

- A informação buscada é se tal conceito se aplica a esse grupo ou não. Continua a mesma ideia de tudo ou nada. Não é possível aplicar parcialmente.

- Demanda mecânica.

- Esta questão trata de conhecimento das regras sobre redução do valor recuperável vigente.

- 6) De acordo com a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, para a informação contábil-financeira ser útil, ela precisa ter as seguintes características qualitativas fundamentais:
- comparabilidade e valor justo.
 - relevância e representação fidedigna.
 - tempestividade e materialidade.
 - verificabilidade e objetividade.

(70%) Princípios

(30%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Princípio, pois implica em julgamento.

- Acho que se trata de uma questão de princípio pois o que se pergunta são quais os valores que caracterizam uma informação contábil útil. Não acho que o fato de os princípios estarem positivados altere o fato de serem princípios.

- As características qualitativas, apesar de bem definidas, tem certa subjetividade em seus conceitos que podem ser percebidos de forma diferente dependendo do usuário da informação. Assim são diretrizes a serem seguidas, mas não se tem uma regra básica de como deve ser feita.

- A Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação do Relatório Contábil-Financeiro substituiu os antigos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

- Apesar de a questão ter causado controvérsia acho que se trata de uma questão de princípio pois o que se pergunta são quais os valores que caracterizam uma informação contábil útil. Não acho que o fato de os princípios estarem positivados altere o fato de serem princípios.

Regras:

- A questão busca saber se o candidato decorou os termos da norma. Apesar de outras características serem válidas também, a questão atribuirá erro caso o candidato não coloque os termos da norma.

- Demanda mecânica.

- 7) Acerca do processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação, julgue como verdadeiro ou falso o item a seguir.

O valor justo consiste em uma mensuração a valor de saída, contrariamente ao custo-histórico, que se enquadra como uma mensuração a valor de entrada.

(80%) Princípios

(20%) Regras

Justificativa

Princípios:

- O valor justo é algo que também depende de julgamentos e que não se possuem regras, mas sim diretrizes norteadoras.

- Trata-se de julgamento sobre a completude da afirmação.

- Não se estabelece qualquer metodologia para o cálculo do valor justo. Apenas se define como aquele que a empresa obteria se fosse realizá-lo.

- O reconhecimento de certos ativos pelo seu valor justo atende à característica qualitativa fundamental de Relevância.

- Envolve conceito.

- Princípio, pois implica em julgamento.

- Esta questão para mim é a mais complexa para avaliar se é uma questão de regra e princípio. Como acho que o ponto mais relevante para responder a questão é entender os conceitos de mensuração a valor de entrada e saída refiro o posicionamento anterior e passo a achar que se trata de uma questão de princípios.

Regras:

- Demanda mecânica.

- Apesar do termo "julgue" direcionando a uma ideia de subjetividade, a questão visa saber se o candidato sabe que FV é saída e CH é entrada. Continua tudo ou nada. Não dá para FV ser de saída algumas vezes e de entrada outras.

- 8) No encerramento do Balanço de 2011 de uma sociedade empresária, foi constatada a ausência de registro de uma despesa financeira referente ao exercício de 2010, no montante de R\$30.000,00. Na mesma data, verificou-se que uma provisão para questões judiciais registrada em 2010 por R\$12.000,00 deveria ser revertida, uma vez que novos fatos ocorridos em 2011 levaram a equipe jurídica a avaliar como remota a possibilidade de a empresa vir a perder a questão.

O registro contábil das duas situações irá provocar um impacto no resultado de 2011 de:

- a) R\$12.000,00.
- b) R\$18.000,00.
- c) R\$30.000,00.
- d) R\$42.000,00.

(40%) Princípios

(60%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Deve-se associar o momento de ocorrência dos fatos geradores dos resultados para responder a questão.

- Busca-se aqui verificar se o aluno observa o princípio da competência.

- Para registro dos fatos ocorridos deverá ser adotado o regime de competência.

Regras:

- Aplicação de critérios objetivos, determinando se os valores impactam ou não o resultado.

- Demanda mecânica.

- São questões que deveriam ser contabilizadas em 2010 e neste caso serão em 2011, ou seja, tem que ser feita, portanto, uma regra.

- Regra, pois leva à solução específica.

- Novamente, conta algébrica. O candidato precisa saber somar, multiplicar os elementos corretos.

- A questão preponderantemente envolve o conhecimento das normas vigentes, sendo pouco relevante para a resposta o entendimento dos princípios que fundamentam estas normas.

9) A ocorrência de desfalque no caixa numa empresa é um evento que afeta o patrimônio da entidade da seguinte forma:

- a) Diminui o Ativo e aumenta o Passivo Exigível;
- b) Diminui o Ativo e diminui o Passivo Exigível;
- c) Aumenta o Passivo Exigível diminui o Patrimônio Líquido;
- d) Diminui o Ativo e diminui o Patrimônio Líquido;
- e) Diminui o Patrimônio Líquido e diminui o Passivo Exigível.

(50%) Princípios

(50%) Regras

Justificativa

Princípios:

- A partir do entendimento da situação contábil pede-se associação às consequências no patrimônio.

- É um evento econômico que deve ser representado com fidedignidade nas demonstrações contábeis.

- A solução envolve um juízo de valor sobre a natureza de "desfalque no caixa", para se enquadrar como perda, ou despesa, ou contração de dívida, não é hipótese tão comum.

- A questão preponderantemente envolve entender o conceito de ativo que está na base da contabilidade e como representar esta informação. O conhecimento de regras envolvidos a meu ver é secundário para a resposta.

Regras:

- Demanda mecânica.

- Se houve o desfalque, este terá que ser contabilizado obrigatoriamente.

- Regra, pois há solução específica.

- O evento só pode afetar desta forma. É tudo ou nada. Não há que se falar no evento afetando proporcionalmente assim e em outra proporção assado.

10) Uma máquina tem custo de aquisição de R\$100.000,00, valor residual de R\$10.000,00 e vida útil de cinco anos.

Ao final do segundo ano, o saldo da depreciação acumulada, considerando o método linear e o método de soma dos dígitos dos anos, será respectivamente de:

- a) R\$36.000,00 e R\$18.000,00.
- b) R\$36.000,00 e R\$54.000,00.
- c) R\$40.000,00 e R\$18.000,00.
- d) R\$40.000,00 e R\$54.000,00.

(10%) Princípios

(90%) Regras

Justificativa

Princípios:

- A entidade deve adotar o conceito de depreciação econômica e a cada ano ao fazer o inventário, reestimar o tempo de vida útil deste bem e com isso a depreciação não possui valor definido para todo o período futuro.

Regras:

- O ponto principal acredito ser que a questão exige o conhecimento das regras que definem de maneira clara e objetiva como devem ser feitos os cálculos.

- Aplicação de método de cálculo, que comporta apenas uma resposta para cada método.

- Demanda mecânica.

- Implica em fazer algo de maneira determinante, não cabe escolha, apenas a aplicação ou não da regra.

- Regra, pois há solução específica.

- Novamente, conta algébrica. O candidato precisa saber somar, multiplicar os elementos corretos.

11) Tendo como base o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), redija um texto dissertativo em atendimento, ao que se pede a seguir.

- Conceitue capital financeiro e capital físico.

(90%) Princípios

(10%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Esta questão envolve entender os princípios da contabilidade e discorrer sobre eles referenciando a estrutura conceitual.

- São conceitos que embora claros, no momento de classificação entram em questões subjetivas.

- O processo de solução da resposta envolve um processo valorativo de contraposição entre qualidades possíveis de um outro conceito ("capital").
- A escolha do conceito vai depender da necessidade dos usuários da informação contábil. Dessa forma, a abordagem escolhida remete à análise das características qualitativas de Relevância e Confiabilidade. É conceitual.
- Os conceitos solicitados na questão são orientativos de decisão, não determinam uma conduta específica.
- Aqui o candidato precisa discorrer sobre o conceito e para isso precisará abordar aspectos e limites da definição. Não parece ser aceitável uma resposta como: Capital financeiro é "X". Precisa estar acoplada uma explicação que invariavelmente trará as nuances e ponderações que regem o conceito.

Regras:

- Não exige análise crítica do caso e nem exige avaliação e julgamento do candidato.

12) De acordo com a NBC TG 16(R1) – Estoques, os estoques devem ser mensurados:

- a) Pelo valor de compra ou pelo valor justo, dos dois o menor.
- b) Pelo valor de compra ou pelo valor realizável líquido, dos dois o maior.
- c) Pelo valor de custo ou pelo valor justo, dos dois o maior.
- d) Pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

(20%) Princípios

(80%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Tudo o que envolve estimativa ou busca de referência tem margem para aproximações e com isso os valores não tendem a ser um só em todas as situações. O que se precisa é construir uma metodologia lógica de formação do valor (mensuração).
- A base de mensuração dos elementos patrimoniais tem como objetivo a apresentação de informação útil e relevante para o usuário das Demonstrações Contábeis.

Regras:

- Trata-se de regra de mensuração normativa.
- Basta saber o texto descrito na NBC TG (R1).
- Avaliação simplória do critério a ser usado. É este ou é aquele. Não há proporcionalidade.
- A questão envolve conhecer entre as diversas opções de contabilização quais são as permitidas pelas regras vigentes.

- Aplicação direta do disposto em uma norma, somente o processo elaborativo dessa norma poderia ser considerado como aplicação de um princípio.

- Demanda mecânica.

- 13) Assinale a opção que apresenta uma transação que retrata um lançamento contábil gerador de aumento no Ativo e Passivo, simultaneamente.
- e) Aquisição à vista de mercadorias para revenda.
 - f) Compra de um veículo a prazo.
 - g) Pagamento de salários de funcionários.
 - h) Reconhecimento da depreciação de um bem imóvel.

(70%) Princípios

(30%) Regras

Justificativa

Princípios:

- A questão requer o conhecimento do conceito de ativo, passivo, receita e despesa. Trata-se de características de tratamento contábil das transações e associação à situação contábil.

- A questão preponderantemente envolve entender os conceitos de ativo e passivo que estão na base da contabilidade e como representar esta informação. O conhecimento de regras envolvidos a meu ver é secundário para a resposta.

- A questão requer o conhecimento do conceito de ativo, passivo, receita e despesa.

- O reconhecimento de ativos e passivos estão relacionados à Representação Fidedigna dos eventos econômicos realizados pela entidade ou que provoquem alterações no seu patrimônio. É necessário conhecer os conceitos de ativo e passivo.

- Princípio, pois implica em julgamento.

Regras:

- Demanda mecânica.

- Em havendo a transação o registro deve ser realizado obrigatoriamente.

- O candidato deve identificar qual se enquadra no enunciado. Tudo ou nada.

- 14) Julgue como verdadeiro ou falso o item a seguir.

A empresa Alfa realizou investimento no momento da constituição da empresa Beta no valor total de \$ 5.000,00 em ações ordinárias, sem mais-valia nem goodwill. O capital total de Beta e de \$ 15.000,00, representado somente por ações ordinárias. Durante o exercício, Beta incorporou ao seu patrimônio líquido o valor de \$ 3.000,00, referente aos lucros gerados e não distribuídos. No exercício seguinte, Alfa realizou isoladamente um aumento de capital em Beta no valor de \$ 5.000,00. Após essa integralização, o

patrimônio líquido de Beta passou a ser representado pelo capital de \$ 20.000,00 (somente ações ordinárias) e o lucro do exercício anterior totalmente incorporado a reserva de lucros. Nessa situação, o ativo de Alfa deve apresentar o valor reconhecido de \$ 11.500,00 como investimento realizado em Beta.

(10%) Princípios

(90%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Reconhecimento dos investimentos e do resultado de equivalência patrimonial de Beta pelo regime de competência (Representação Fidedigna). Os eventos relatados devem ser analisados para ver se continua avaliando por equivalência patrimonial.

Regras:

- Trata-se de aplicação de fórmula.
- Neste caso busca-se verificar se o aluno conhece o MEP - Método da Equivalência Patrimonial que induz a uma única solução, por isso estamos falando de regra.
- O ponto principal acredito ser que a questão exige o conhecimento das regras que definem de maneira clara e objetiva como devem ser feitos os cálculos.
- Demanda mecânica.
- Regra, pois há solução específica.
- Novamente, conta algébrica. O candidato precisa saber somar, multiplicar os elementos corretos.

15) Assinale a opção que apresenta apenas Ativos que podem ser objeto de Ajustes ao Valor Recuperável, na forma estabelecida pela NBC TG 01 (R2) – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

- e) Estoques de Matéria-Prima, Bancos Conta Movimento, Marcas e Patentes.
- f) Imóveis de Uso, Duplicatas a Receber, Bancos Conta Movimento.
- g) Marcas e Patentes, Imóveis de Uso, Móveis e Utensílios.
- h) Móveis e Utensílios, Duplicatas a Receber, Estoques de Matéria-Prima.

(50%) Princípios

(50%) Regras

Justificativa

Princípios:

- Trata-se de associação dos ativos a alcance da norma com aqueles apontados no exercício.

- Princípio, pois implica em análise e julgamento.
- Aplicação de princípios orientativos da norma para avaliação, caso a caso.
- A redução do valor recuperável de ativos depende de uma série de fatores e julgamentos até a definição de que se deve ou não fazer. Há muitos casos que existem justificativas plausíveis e lógicas para não se fazer, ou seja, é apenas um princípio norteador.
- Trata de critérios de reconhecimento e mensuração que trazem informação útil para os usuários (Relevância). Concordo com o argumento do colega que é necessário conhecer os ativos ao alcance da norma.

Regras:

- A questão exige o conhecimento de uma norma e suas exceções de aplicabilidade.
- Demanda mecânica.
- Esta questão envolve apenas conhecer referida norma: NBC TG 01 (R2).
- Identificação direta de quais itens estariam relacionados a certo critério.

- 16) A firma Mobiliada S.A. possui móveis e utensílios adquiridos em dezembro de 2010 por R\$ 40.000,00. Incorporados ao grupo imobilizado em janeiro de 2011, esses bens são depreciados com valor residual de 5%, considerando-se uma vida útil de 10 anos como é costumeiro. No exercício de 2012, no balanço de 31 de dezembro, a empresa deverá apresentar esses móveis com valor contábil de
- a) R\$ 40.000,00.
 - b) R\$ 32.400,00.
 - c) R\$ 32.000,00.
 - d) R\$ 30.400,00.
 - e) R\$ 30.000,00.

(10%) Princípios

(90%) Regras

Justificativa

Princípios:

- A entidade deve adotar o conceito de depreciação econômica e a cada ano ao fazer o inventário, reestimar o tempo de vida útil deste bem e com isso a depreciação não possui valor definido para todo o período futuro.

Regras:

- Trata-se de aplicação de fórmula de depreciação.
- Esta questão envolve conhecer as regras de depreciação linear com valor residual.

- Demanda mecânica.
- O que se busca é o conhecimento pelo candidato da regra de depreciação com valor residual. Só existe uma resposta certa, sendo que a situação não permitiria a aplicação de outras formas de depreciação.
- Por exemplo, se nos analisarmos a norma que trata de imobilizado, em relação a depreciação, verificamos que ela orienta quanto à aplicação de uma taxa de depreciação que esteja vinculada à vida útil estimada do bem, não fixando nenhuma taxa. Isso para mim é um princípio, que orienta para a aplicação de uma taxa que reflita o padrão de consumo do bem pela entidade que o utiliza. Se verificarmos algumas questões aplicadas, elas não exploram esse conceito, limitando informar de antemão o valor da depreciação e do valor residual final do bem, solicitando ao candidato informar o valor contábil do bem em uma data específica.
- Regra, pois há solução específica.
- Novamente, conta algébrica. O candidato precisa saber somar, multiplicar os elementos corretos.

Justificativas de cada questão - Parte 2

- 1) Você entende ser possível a cobrança de princípios em provas por meio de questões de múltipla escolha?

(80%) Sim

(20%) Não

Justificativa

Sim:

- O entendimento dos princípios permite a reflexão sobre as situações solicitadas em questões de múltipla escolha também.
- Nas questões julgadas, identifiquei algumas como princípios. No entanto, este tipo de questão é mais difícil de enquadrarem em múltipla escolha.
- Há sempre um princípio que norteia o reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas, logo, é perfeitamente possível se aplicar questões deste tipo para qualquer tipo de prova.
- Nesse caso as respostas devem ser do tipo: aquele que mais se aproxima do correto etc.
- Sim, é possível elaborar questões de múltipla escolha cuja resolução se baseie em princípios.

- Concordo com os argumentos expostos em favor da possibilidade de se incluir questões de princípios em múltipla escolha. Dizer que não implica considerar que uma questão do tipo “Escolha a opção que se relaciona ao princípio da entidade: “ não é uma questão de princípio.

Não:

- Não, pois não há espaço para o candidato analisar aos fatos, aplicar julgamento e produzir resultado mediante a aplicação dos conceitos contábeis.

- Os princípios demandam uma análise subjetiva e julgamental, além de ponderação diante da situação problema (natureza contínua, ex. 0 até 1 temos inúmeros resultados). As questões de múltipla escolha têm natureza discreta (ou é 1 ou é 2 ou é 3 ...) A natureza de questões de múltipla escolha é regamental e por isso são tão eficientes para concurso.

2) Você entende ser possível existir uma prova de credenciamento contábil que cobre exclusivamente princípios, não havendo cobrança de regras?

(20%) Sim

(80%) Não

Justificativa

Sim:

- Há sempre um princípio que norteia o reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas.

- Sim, é possível. Isso exigiria maior capacidade analítica e julgamental do candidato.

Não:

- Pelo menos aqui no Brasil, ainda temos muitas regrinhas que fazem parte o dia-a-dia dos contadores. Não seria uma avaliação adequada às competências necessárias ao exercício da atividade.

- Acho que as provas devem mesclar tanto princípios quanto regras, pois na vida do profissional ele se deparará com as duas questões.

- Não, pois provas de credenciamento contábil devem avaliar também o conhecimento das normas contábeis vigentes.

- As questões sobre regras testam conhecimentos procedimentais, também importantes ao exercício profissional.

- O problema da cobrança de princípios é a correção. Isso porque além do trabalho operacional muito maior trará dúvidas se a correção foi precisa. Isso porque a subjetividade estará inerente tanto na resposta do candidato quanto no gabarito. Acredito ser possível uma prova discursiva mais próxima de princípios, mas mesmo assim com marcos nas respostas (ex. o examinador vai procurar se o candidato escreveu

tal coisa) Tais marcos são característicos de regras. O que foge dessa prova discursiva acima que mencionei para que seja puramente principiológica é o fato de existir resposta que também possa ser considerada correta fora dos marcos propostos, isso porque a variável principiológica é contínua (infinitas possibilidades).

- 3) Você entende ser possível existir uma prova de concurso público que cobre exclusivamente princípios, não havendo cobrança de regras?

(30%) Sim

(70%) Não

Justificativa

Sim:

- É possível existir uma prova com essas características, mas entendo que não seria adequada.
- Há sempre um princípio que norteia o reconhecimento contábil de ativos, passivos, receitas e despesas.
- Sim, é possível desenvolver provas baseadas exclusivamente em princípios.

Não:

- Ainda não, vale o mesmo pensamento do credenciamento contábil. Pelo menos aqui no Brasil, ainda temos muitas regrinhas que fazem parte o dia-a-dia dos contadores.
- Acho que as provas devem mesclar tanto princípios quanto regras, pois na vida do profissional ele se deparará com as duas questões.
- Meio complicado, pois questões principiológicas envolvem análise e aplicação de julgamento, que algumas vezes podem levar a conclusões diferentes.
- O problema da cobrança de princípios é a correção. Isso porque além do trabalho operacional muito maior trará dúvidas se a correção foi precisa. Isso porque a subjetividade estará inerente tanto na resposta do candidato quanto no gabarito. Acredito ser possível uma prova discursiva mais próxima de princípios, mas mesmo assim com marcos nas respostas (ex. o examinador vai procurar se o candidato escreveu tal coisa) Tais marcos são característicos de regras. O que foge dessa prova discursiva acima que mencionei para que seja puramente principiológica é o fato de existir resposta que também possa ser considerada correta fora dos marcos propostos, isso porque a variável principiológica é contínua (infinitas possibilidades).
- O ponto principal, na minha opinião, é a impossibilidade de se avaliar se o candidato tem o conhecimento das regras vigentes com questões apenas de princípios.

APÊNDICE H – Tabela de resultados do pré-teste

Questões do CFC - H1

Categoria	Questão	Princípios	%	Regras	%
Contas Matemáticas	2			1	100%
	8			1	100%
	10			1	100%
Definições	6			1	60%
Contabilização	13			1	80%
Tipologia (Características)	5			1	100%
	12			1	80%
	15			1	100%
Discursivas	NC				

Questões de Concursos (Bacen, CVM, RF) - H2

Categoria	Questão	Princípios	%	Regras	%
Contas Matemáticas	4			1	100%
	14			1	100%
	16			1	100%
Definições	1			1	100%
Contabilização	9			1	60%
Tipologia (Características)	3	1			80%
	7			1	60%
Discursivas	11	1			100%

APÊNDICE I – Lista das questões analisadas no questionárioQuestionário Final com 19 QuestõesCom 8 Questões de Cada Bloco e 3 Questões Extras

Questão	Prova	Questão	Categoria	Nº na Categoria
1	Bacen 2009-Área 3	10	Definições	1
2	CFC 2011-1º Sem.	10	Contas Matemáticas	7
3	CVM 2008 - Inspetor	51	Tipologia (Características)	12
4	CVM 2008 - An. (NC/Au)	31	Contas Matemáticas	22
5	CFC 2011-2º Sem.	36	Tipologia (Características)	11
6	CFC 2012-2º Sem.	35	Definições	6
7	Bacen 2013-Área 4	68	Tipologia (Características)	10
8	CFC 2012-2º Sem.	42	Contas Matemáticas	37
9	CVM 2008 - An. (MC)	57	Contabilização	5
10	CFC 2013-2º Sem.	13	Contas Matemáticas	55
11	Bacen 2013-Área 4	Disc. 1a	Discursivas	1
12	CFC 2014-1º Sem.	13	Tipologia (Características)	42
13	CFC 2015-1º Sem.	5	Contabilização	22
14	Bacen 2013-Área 4	70	Contas Matemáticas	12
15	CFC 2015-1º Sem.	8	Tipologia (Características)	58
16	RF 2012 - An. Trib. Ger.	29	Contas Matemáticas	52
1b			Questão Extra referente H3	
2b			Questão Extra referente H4	
3b			Questão Extra referente H5	

APÊNDICE J – Exemplos de questões de cada categoria**Categoria Contas Matemáticas:**

1) Observe abaixo os saldos das contas de uma determinada empresa.

- Capital Social \$10.000
- Duplicatas Descontadas \$2.000,00
- Contas a Receber de Clientes \$4.000,00
- Estoque de Mercadorias \$3.000,00
- Duplicatas a Pagar \$5.000,00
- Despesas Antecipadas \$3.000,00

O total do Ativo Circulante evidenciado no Balanço Patrimonial será:

- (A) \$27.000,00;
- (B) \$17.000,00;
- (C) \$10.000,00;
- (D) \$8.000,000;
- (E) \$7.000,00.

2) Em fevereiro de 2008 a empresa Calcedônia Minerais S.A. investiu R\$ 350.000,00 em ações de outras companhias, contabilizando a transação em seu ativo permanente. Desse investimento, R\$ 200.000,00 deverão ser avaliados por “Equivalência Patrimonial” e R\$ 150.000,00, pelo Método do Custo. Durante o exercício em questão, as empresas investidas obtiveram lucros que elevaram seus patrimônios líquidos em 4%, tendo elas distribuído dividendos de tal ordem que coube à Calcedônia o montante de R\$ 6.000,00, sendo metade para os investimentos avaliados por Equivalência Patrimonial e metade para os investimentos avaliados pelo método do custo. Com base nessas informações, podemos afirmar que, no balanço patrimonial da empresa Calcedônia Minerais S.A. relativo ao exercício de 2008, deverá constar contabilizado um investimento no valor de

- a) R\$ 350.000,00.
- b) R\$ 355.000,00.
- c) R\$ 358.000,00.
- d) R\$ 361.000,00.
- e) R\$ 364.000,00.

3) A Cia. Gráfica Firmamento adquire uma máquina copiadora, em 02/01/2008, pelo valor de R\$ 1,2 milhões, com vida útil estimada na capacidade total de reprodução de 5 milhões de cópias. A expectativa é de que, após o uso total da máquina, a empresa obtenha por este bem o valor de R\$ 200.000,00, estabelecendo um prazo máximo de até 5 anos para atingir a utilização integral da máquina. No período de 2008/2009, a empresa executou a reprodução de 2.500.000 das cópias esperadas e no decorrer de 2010 foram reproduzidas mais 1.300.000 cópias. Ao final de 2010, o Departamento de Gestão Patrimonial da empresa determina como valor recuperável desse ativo R\$ 440.000,00. Com base nos dados fornecidos, é possível afirmar que:

- a) o valor depreciável dessa máquina é de R\$ 1.000.000,00.
- b) o saldo da depreciação acumulado em 2010 é de R\$ 720.000,00.
- c) em 2010 a empresa deve registrar como despesa de depreciação o valor de R\$ 640.000,00.
- d) o valor líquido dessa máquina ao final de 2010 é R\$ 240.000,00.
- e) ao final de 2010 a empresa deve reconhecer uma perda estimada de R\$ 200.000,00.

Categoria Definições:

- 1) Aponte abaixo a opção que contém uma assertiva incorreta.
 - a) Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.
 - b) Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos para a entidade.
 - c) Patrimônio Líquido é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os resultados.
 - d) Muitos ativos têm uma substância física. Entretanto, substância física não é essencial à existência de um ativo.
 - e) Muitos ativos estão ligados a direitos legais, inclusive a direito de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, entretanto, o direito de propriedade não é essencial.

- 2) Entre as características qualitativas de melhoria, a comparabilidade está entre as que os analistas de demonstrações contábeis mais buscam. Dessa forma, pode-se definir pela estrutura conceitual contábil que comparabilidade é a característica que
 - a) permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles nas Demonstrações Contábeis.
 - b) utiliza os mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro, considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades.
 - c) considera a uniformidade na aplicação dos procedimentos e normas contábeis, onde, para se obter a comparabilidade, as entidades precisam adotar os mesmos métodos de apuração e cálculo.
 - d) garante que usuários diferentes concluam de forma completa e igual, quanto à condição econômica e financeira da empresa, sendo levados a um completo acordo.
 - e) estabelece procedimentos para a padronização dos métodos e processos aplicados em demonstrações contábeis de mesmo segmento.

- 3) Presume-se que a entidade não tem a intenção nem a necessidade de entrar em liquidação, nem reduzir materialmente a escala das suas operações; se tal intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis têm que ser preparadas numa base diferente e, nesse caso, tal base deverá ser divulgada.
A afirmação acima tem por base o Princípio da:

- a) Continuidade.
- b) Oportunidade.
- c) Prudência.
- d) Relevância.

Categoria Contabilização:

- 1) Ao final do mês em curso, a Contabilidade do Banco ABC precisa apropriar os rendimentos de suas operações com títulos de renda fixa, no valor de R\$ 200.000,00. O registro contábil, em reais, será:
 - (A) D - Disponibilidades 200.000
C - Lucros com títulos de renda fixa 200.000
 - (B) D - Disponibilidades 200.000
C - Lucros com intermediação financeira 200.000
 - (C) D - Títulos de renda fixa 200.000
C - Rendas com títulos de renda fixa 200.000
 - (D) D - Títulos de renda fixa 200.000
C - Lucros com intermediação financeira 200.000
 - (E) D - Rendas com títulos de renda fixa 200.000
C - Disponibilidades 200.000

- 2) Um banco recuperou, por meio de renegociação, R\$ 12.000.000,00 de créditos já baixados como prejuízos, que serão recebidos em 3 meses. Qual a contabilização recomendada, em reais?
 - (A) D - Operações de crédito - Ativo circulante 12.000.000
C - Recuperação de créditos baixados como prejuízos - DRE 12.000.000
 - (B) D - Operações de crédito - Ativo circulante 12.000.000
C - Rendas de operações de créditos 12.000.000
 - (C) D - Disponibilidades 12.000.000
C - Rendas de operações de créditos 12.000.000
 - (D) D - Disponibilidades 12.000.000
C - Provisão para créditos de liquidação duvidosa 12.000.000
 - (E) D - Provisão para créditos de liquidação duvidosa 12.000.000
C - Recuperação de créditos baixados como prejuízos - DRE 12.000.000

- 3) O Banco do Brasil emitiu aviso de débito comunicando à empresa Fermônio S/A a quitação de uma de suas duplicatas da Carteira de Desconto, no valor de R\$ 2.000,00. Ao receber tal aviso, a empresa tomadora do empréstimo contabilizou o evento, lançando:
 - a) débito em Duplicatas Descontadas e crédito em Bancos conta Movimento.
 - b) débito em Duplicatas a Receber e crédito em

- Duplicatas Descontadas.
- c) débito em Bancos conta Movimento e crédito em Duplicatas Descontadas.
 - d) débito em Bancos conta Movimento e crédito em Duplicatas a Receber.
 - e) débito em Duplicatas Descontadas e crédito em Duplicatas a Receber.

Categoria Tipologia (Características):

- 1) Julgue o item a seguir, com base no Pronunciamento Técnico CPC 25, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Os ativos contingentes devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis quando for possível a realização de uma estimativa confiável do valor.

- 2) Acerca do processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação, julgue os itens a seguir.

Na contabilização de ativos, os ativos intangíveis serão amortizados e dispensados do *impairment test*, caso sua vida útil seja definida.

- 3) Na Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), elaborada pelo Método Direto, serão evidenciados como Atividades Operacionais, Atividades de Investimento e Atividades de Financiamento, respectivamente:

- a) pagamento de empréstimos, aquisição de imobilizado e aumento de capital com reservas de lucros.
- b) pagamento de fornecedores, venda de imobilizado e aumento de capital em dinheiro.
- c) recebimentos de clientes, transferência do saldo em conta corrente para aplicações de liquidez imediata e integralização de capital com terrenos.
- d) recebimentos por vendas de mercadorias à vista, compra de veículo financiado a longo prazo e venda de imóveis de uso.

Categoria Discursivas:

- 1) Tendo como base o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), redija um texto dissertativo em atendimento, ao que se pede a seguir.

Discorra sobre a escolha da base de mensuração para a aplicação dos conceitos de manutenção de capital.