

**Julgamento dos Discentes de Ciências Contábeis em Relação aos Pronunciamentos
Técnicos do CPC**

SABRINA DO NASCIMENTO

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

PAULO CÉZAR SPEORIN

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

KELLY RAGUZZONI

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

ELOIZA GONÇALVES DE OLIVEIRA

Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Resumo

Compreender a percepção dos discentes em relação as normas internacionais de contabilidade principalmente sobre a interpretação e o julgamento dos pronunciamentos técnicos do CPC diante do processo de convergência que estamos enfrentando se faz necessário, uma vez que este conhecimento deve estar presente na formação dos contabilistas brasileiras, tendo em vista a necessidade de constante atualização que esta área do conhecimento necessita. Esta pesquisa tem por objetivo analisar a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis da Universidade do Oeste de Santa Catarina, UNOESC, unidade Chapecó sobre o julgamento e a interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) relacionado aos Custos de Empréstimos (CPC 20) e ao Ativo Imobilizado (CPC 27). A amostra contempla 95 discentes do curso de ciências contábeis de uma instituição de ensino superior com sede no oeste de Santa Catarina. Na metodologia, optou-se por uma pesquisa descritiva, de levantamento ou survey com uma abordagem quantitativa das informações. Os resultados evidenciam que o julgamento dos discentes é incipiente em relação aos CPCs estudados, pois as respostas concentraram-se na alternativa “N-Neutro” e ainda, observou-se uma disparidade na percepção dos alunos analisados. Os achados desta pesquisa se assemelham aos estudos de Takakura (1992), Almeida (2012), Almeida e Lemes (2013) e Toigo, Gollo e Cunha (2014) o que demonstra que os acadêmicos necessitam de incentivos a interpretação e julgamento para a correta interpretação dos pronunciamentos técnicos na área contábil afim de auxiliá-los futuramente no desempenho de suas atividades profissionais.

Palavras chave: Julgamento, Discentes de Ciências Contábeis, Pronunciamentos Contábeis.

1 INTRODUÇÃO

Com o objetivo de realizar o processo de convergência das normas brasileiras para as normas internacionais de contabilidade, em 2005 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Este comitê tem por objetivo auxiliar na interpretação das normas internacionais, ao emitir o seu pronunciamento técnico em decorrência das normas internacionais, o CPC demonstra como cada item deve ser reconhecido ou julgado na contabilidade brasileira. Este processo de conversão se dá devido a necessidade de maior transparência e clareza nas demonstrações nacionais.

Nesse processo de convergência gerado a partir da adoção das normas internacionais de contabilidade, a contabilidade brasileira que era atrelada a regras, passou a ter como base princípios. Esta situação, requer dos contabilistas um certo grau de julgamento, que é colocado em prática nas tomadas de decisões diárias, onde deve analisar e julgar o procedimento que deve ser executado. Estes julgamentos são praticados diariamente na rotina dos contabilistas, na interpretação dos fatos contábeis. O processo de convergência das normas contábeis visa, além da comparabilidade das demonstrações contábeis, o alcance de informações com maior qualidade e transparência (Ernest & Young & Fipecafi, 2011).

Desta forma, esta pesquisa se assemelha aos estudos de Takakura (1992) analisou o aprendizado dos discentes de ciências contábeis em relação as mudanças que fez com que a contabilidade se tornasse mais exigente, requerendo mais análises e discussões. Almeida (2012) investigou a interpretação de quatro CPCs, sendo eles: Custo de Empréstimos (CPC 20), Tributos sobre o Lucro (CPC 32); Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (CPC 25); e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)) por auditores externos, que prestam serviços a companhias cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Almeida e Lemes (2013) investigaram as evidências do entendimento em relação ao Custo de Empréstimos (CPC 20), Tributos sobre o Lucro (CPC 32), Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (CPC 25) e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)) pelos auditores independentes do Brasil. Nesta mesma linha, com os estudos realizados por Toigo, Gollo e Cunha (2014) investigaram os CPCs 04, 20, 25 e 32 e Toigo et al. (2014) os pronunciamentos 01, 12, 16 e 27 que analisaram o julgamento e a interpretação dos acadêmicos de ciências contábeis em relação aos pronunciamentos contábeis.

Em consonância com os estudos anteriores, esta emerge a seguinte questão de pesquisa: Qual é o julgamento dos acadêmicos do curso de ciências contábeis, no que tange aos Procedimentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) relacionados aos Custos de Empréstimos (CPC 20) e o Ativo Imobilizado (CPC 27)? O objetivo geral desta pesquisa é analisar a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis de duas instituições de ensino superior privadas sobre o julgamento e a interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) relacionado aos Custos de Empréstimos (CPC 20) e ao Ativo Imobilizado (CPC 27).

Esta pesquisa demonstra sua relevância ao analisar o julgamento dos acadêmicos do curso de ciências contábeis em uma instituição de ensino superior privada, para que se possa analisar a percepção dos estudantes em relação a uma temática atual e importante para a formação dos futuros profissionais que atuaram na área contábil. Reforçando esta afirmação Oro e Rosa (2013) destacam que as normas internacionais de contabilidade devem se fazer presentes na grade curricular e nos componentes curriculares, tendo em vista a necessidade de

constante atualização para a formação profissional dos acadêmicos de ciências contábeis no Brasil.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Estudo tem como alicerce teórico os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), bem como o CPC 20 que trata dos custos de empréstimos e o CPC 27 que contempla as determinações legais para os registros dos Ativos Imobilizados. Além, da percepção dos contabilistas em relação aos julgamentos e os estudos empíricos anteriores que abordaram esta temática.

2.1 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS(CPC)

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado por meio da Resolução CFC nº 1.055 de 07/10/2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e tem a finalidade de emitir pronunciamentos técnicos, levando em consideração a convergência do padrão contábil nacional ao padrão internacional.

O CPC é composto pelas seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Estas entidades buscam atender a demanda dos profissionais contábeis, no intuito de acompanhar a evolução na área em relação aos pronunciamentos do comitê internacional e centralizar a elaboração de normas contábeis brasileiras, convergidas aos padrões internacionais (TOIGO et al., 2014). Além dos pronunciamentos, o CPC emite orientações e instruções técnicas, que buscam auxiliar no entendimento dos pronunciamentos, com o objetivo de orientar os usuários e atender à necessidade específica da área contábil.

Dentre os pronunciamentos contábeis emitidos pelos CPC, para efeito desta pesquisa serão explanados o CPC 20 – Custo de Empréstimos e CPC 27 – Imobilizado.

2.2 CPC 20 – CUSTO DE EMPRÉSTIMOS

O CPC 20 – Custo de Empréstimos, elaborado a partir da *Internacional Accounting Board* (IAS) 23 – *Borrowing Costs* em 02 de novembro de 2011, tem o intuito de harmonizar o registro dos elementos que correspondem aos custos de empréstimos segundo as normas internacionais, sendo que o mesmo trata da contabilização dos custos de empréstimos, descrevendo em detalhes de sua formação, seu reconhecimento e evidenciação na divulgação dos relatórios financeiros (Ernest & Young & Fipecafi, 2011).

De acordo com o CPC 20 - Custo de Empréstimos, os custos dos empréstimos devem ser diretamente atribuíveis a aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável, formando o custo de tal ativo quando for provável que eles irão resultar em benefícios econômicos futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade. Os demais custos de empréstimos, a empresa deverá reconhecer como despesa no período em que são incorridos e devem incluir os encargos financeiros de empréstimo; encargos financeiros referentes a arrendamento financeiros e as variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira que sejam consideradas como ajustes para mais ou para

menos do custo dos juros. Já as variações cambiais excepcionais não devem ser apropriadas ao custo do ativo qualificado (CPC 20, 2011).

Para identificar se estes custos de empréstimos são atribuíveis diretamente à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável, o CPC 20 orienta que a empresa deve determinar se estes custos seriam evitados caso o ativo qualificável não tivesse sido feito. Neste sentido, a entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de um ativo qualificável na data de início da capitalização. A data de início para a capitalização é a primeira data em que a entidade satisfaz todas as seguintes condições: incorre em gastos com o ativo; incorre em custos de empréstimos; e inicia as atividades que são necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos (CPC 20, 2011).

Entretanto, quando for suspenso o desenvolvimento do ativo qualificado durante períodos prolongados de tempo, a entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos. A entidade pode também incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso em que as atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos estão suspensas. Estes custos são relativos a manutenção dos ativos parcialmente concluídos e não se qualificam para capitalização (CPC 20, 2011).

Dessa forma, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante um período em que substancial trabalho técnico e administrativo está sendo executado. Esta também não deve suspender a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização deve continuar ao longo do período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se tal nível elevado das águas for comum durante o período de construção na região geográfica envolvida. Então, caso houverem interrupções durante extensos períodos das atividades de desenvolvimento do ativo qualificável, sendo que essas interrupções sejam normais, então a entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos (CPC 20, 2011).

A capitalização de custos de empréstimo deve ser cessada quando substancialmente estiverem concluídas todas as atividades indispensáveis para preparar o ativo qualificado para o uso pretendido ou venda. O CPC 20 trata no que tange a suspensão da capitalização quando: um ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendidos quando a construção física do ativo estiver finalizada, mesmo que o trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tal como a decoração da propriedade sob especificações do comprador ou do usuário, resumirem-se a tudo o que está faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estão completas (CPC 20, 2011).

Quando a entidade completa a construção de um ativo qualificável em partes e cada parte pode ser utilizada enquanto a construção de outras partes continua, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo dessa parte para seu uso ou venda pretendidos.

Um centro de negócios compreendendo diversos edifícios, cada um deles podendo ser utilizado individualmente, é um exemplo de ativo qualificável no qual cada parte está em condições de ser utilizada enquanto a construção das outras partes continua. Um exemplo de ativo qualificável que precisa estar completo antes de qualquer parte poder ser utilizada é uma planta industrial que envolve diversos processos que são executados sequencialmente nas diversas partes da planta no mesmo local, tal como uma siderúrgica. Ou seja, quando todas as atividades indispensáveis para preparar o ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem completas, a entidade deve cessar definitivamente a capitalização.

Sobre a divulgação das informações dos custos dos empréstimos, a entidade deverá divulgar: (a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e (b) a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização (CPC 20, 2011).

Em relação aos estudos empíricos que abordaram os custos de empréstimos, pode-se dizer que se encontram em número reduzido no contexto nacional. Dentre as pesquisas realizadas têm-se o estudo realizado por Sarlo Neto (2012), que analisou as práticas contábeis apresentadas por empresas brasileiras antes e após a adoção das normas internacionais de contabilidade referentes aos anos de 2007 e 2010. A pesquisa abordou 74 empresas pertencentes a cinco diferentes setores econômicos (telecomunicações, petróleo e gás, mineração, alimentos e energia elétrica), totalizando 148 relatórios anuais. Os resultados apontam que no ano de 2007 nenhuma empresa mencionou a prática de atribuições do custo de empréstimo em seus ativos. Entretanto, em 2010, aproximadamente 42% das empresas mencionaram em suas notas explicativas essa prática, sendo que apenas 14 empresas reconheceram custos de empréstimos em seus ativos.

Na pesquisa realizada por Gomes, Souza e Lunkes (2013) que investigaram as práticas contábeis divulgadas por empresas de materiais básicos que negociam suas ações na BMF&Bovespa, antes e após, o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras. Os resultados indicaram que a prática em relação ao CPC 20 nessas empresas nos anos de 2007 e 2011, apenas uma empresa divulgou se houve ou não a prática de custos de empréstimo em 2007. Sendo que, em 2011 passaram para 37 o número de publicações da referida prática contábil.

2.3 CPC 27 – ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo do CPC 27, elaborado em 26 de junho de 2009 para estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos (CPC 27, 2009).

De acordo com o CPC 27, o imobilizado é todo ativo tangível ou corpóreo que é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias e ou serviços, para aluguel e para fins administrativos, que se espera usar por mais de um ano. O período de um ano deve ser considerado em função de balanços de exercício social da entidade, portanto ferramentas de uso inferior são consideradas como despesa na própria aquisição, sendo que a contabilização deve estar limitada à capacidade de gerar benefícios econômicos para a entidade (CPC 27, 2009).

Em consonância com o CPC 27 a Lei nº 6.404/76, alterada pela Lei nº 11.638/07, em seu art. 179, item IV, trata os Ativos Imobilizados como os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens.

O CPC 27 (2009) define que o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se, for provável que futuros benefícios econômicos

associados ao item fluirão para a entidade, e o custo do item puder ser mensurado com confiabilidade. Este pronunciamento técnico não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento do ativo imobilizado, sendo necessário exercer o julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento e analisar a circunstância específica de cada entidade. O pronunciamento ressalta que é apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como: moldes, ferramentas e bases para aplicar critérios de depreciação ao valor do conjunto.

A entidade que implementa as orientações do pronunciamento avalia, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que estes custos incorrem. Destaca-se que os custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos os posteriores causados a partir da renovação, substituição em partes ou manutenção também são contabilizados (CPC 27, 2009).

Os custos incorridos inicialmente para adquirir o item do ativo imobilizado, ou seja, a mensuração do custo no reconhecimento inicial deve compreender de acordo com o CPC 27 (2009): a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração; e c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

Em relação aos custos incorridos posteriormente, o CPC 27 (2009) destaca que a entidade não deve reconhecer os custos de manutenção periódica no valor contábil do bem, pelo contrário, esses custos devem ser reconhecidos no resultado quando incorridos, mas alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Neste contexto, infere-se que conforme este pronunciamento técnico, uma condição para operar um item do ativo imobilizado, pode ser a realização regular de inspeções, em busca de falhas, independente das substituições das peças, esse custo com as inspeções deve ser reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição, se os critérios de reconhecimentos forem feitos.

Além dos custos incorridos para manter um bem no ativo imobilizado, o pronunciamento técnico discorre ainda sobre a depreciação contábil. Conforme o CPC 27 (2009) a depreciação corresponde a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Neste contexto, o pronunciamento técnico utiliza alguns termos específicos para tratar da depreciação, tais como: valor contábil, valor depreciável, valor justo, valor recuperável, valor residual e vida útil, para realizar a depreciação.

A depreciação está diretamente ligada à sua vida útil de um bem, sendo definida em função da utilidade esperada desse ativo para a entidade. O CPC 27 (2009) estabelece que o valor residual e a vida útil devem ser revisados ao final de cada exercício social. Desta forma, a política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos, após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

A depreciação de um ativo se inicia somente quando ele estiver disponível para empresa, ou seja, pronto para uso, em perfeitas condições de funcionamento. A depreciação

cessará somente quando o bem for destinado para venda ou quando este bem for baixado do imobilizado a organização. A depreciação não cessa, caso o bem não esteja sendo utilizado, ou retirado do uso normal, a não ser que esteja totalmente depreciado (CPC 27, 2009). Ressalta-se ainda que, a depreciação para terrenos e edifícios é realizada de forma diferenciada, pois são contabilizadas separadamente. Os terrenos têm vida útil ilimitada, sendo assim não são depreciados, porém os edifícios têm vida útil limitada, e por isso depreciam normalmente, havendo algumas exceções como pedreiras e locais usados como aterros. O aumento de valor de um terreno não influencia no valor contábil do edifício, pois são bens distintos (CPC 27, 2009).

2.4 JULGAMENTO PROFISSIONAL

Julgamento nada mais é do que a opinião sobre um determinado assunto, e na área da contabilidade este assunto vem angariando espaço cada vez mais importante. Oro e Rosa (2013, p.3) afirmam que na área contábil o julgamento corresponde “aos fatos contábeis pelos profissionais da contabilidade no que tange ao processo de mensuração e reconhecimento da informação, o êxito depende do nível de conhecimento do assunto, ou bases confiáveis para estimar os definir critérios claros e objetivos”. Desta forma, adotar um julgamento correto para auxiliar na tomada de decisão faz com que seja relevante o nível de conhecimento sobre o assunto estudado.

A contabilidade brasileira tem sido influenciada pelos limites e critérios fiscais. Estes apesar das contribuições e dos bons efeitos surtidos, tem imposto limites à evolução, ou, ao menos inibiu à adoção prática dos Princípios de Contabilidade, isso porque a contabilidade era realizada por muitas empresas, tendo por base os preceitos da normatização fiscal, que dispunha de critérios contábeis apropriados para esta finalidade (Iudícibus et al., 2010).

Com a aderência da contabilidade brasileira as normas internacionais de contabilidade as formas de contabilização estão começando a mudar. Estas mudanças não consistem apenas em um processo operacional, mas conceitos culturais que deverão ser modificados (Toigo, Gollo, & Cunha, 2014). A contabilidade antes baseada em regras passa a ser fundamentada nos princípios contábeis (Dantas et al., 2010), e ainda considera a natureza de um sistema contábil com base em princípios, emergindo a figura do julgamento, tendo em vista que a normatização abre espaço para a interpretação (Toigo, Gollo & Cunha, 2014).

A partir dos julgamentos realizados pelas pessoas com conhecimentos específicos sobre as normas internacionais de contabilidade tendem a ser diferentes daqueles efetuados pelos profissionais que não dispõem da mesma compreensão do tema, uma vez que os contabilistas que estão familiarizados com as normas contábeis tendem a interpretá-las de forma mais consistente do que os que estão menos familiarizados (Asare, & McDaniel, 1996; Chand, Patel, & Patel, 2010). Depreende-se neste sentido que a adoção das IFRS, não necessariamente implica na extinção de tratamentos contábeis diferentes entre os países, mas decorrem da interpretação alcançada em relação à temática analisada, além da qualidade e confiabilidade das informações que acarretam no desenvolvimento das práticas contábeis.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES QUE ABORDARAM ESTA TEMÁTICA

Na literatura são encontrados, alguns estudos anteriores que abordaram o julgamento dos profissionais da área contábil em relação à interpretação dos pronunciamentos técnicos

emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPCs). Dentre as pesquisas sobre esta temática destaca-se o estudo de Almeida (2012) em sua dissertação de mestrado buscou analisar a interpretação de quatro CPCs, Custo de Empréstimos (CPC 20), Tributos sobre o Lucro (CPC 32); Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (CPC 25); e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)) por auditores externos, que prestam serviços a companhias cadastradas na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os resultados apresentaram divergências e para explicar a interpretação dos CPCs analisados o autor correlacionou as respostas quanto ao tamanho da empresa, familiaridade com as normas, nível de conservadorismo, experiência profissional em atividades de auditoria e experiência com atividades relacionadas às IFRS. Os resultados apontam que a opinião dos auditores em cada um dos casos não foi uniforme, isto é, houve disparidade em todos os quatro cenários, em outras palavras, as interpretações dos auditores, em alguns cenários, estavam associadas com os seus níveis de conservadorismo, com a sua familiaridade com as normas internacionais de contabilidade e suas experiências profissionais relacionadas às IFRS. A pesquisa não teve o intuito de explorar todos os aspectos pertinentes às interpretações dos auditores e sim levantar índices de como tais profissionais interpretariam situações práticas simplificadas e hipotéticas que remeteriam ao entendimento dos pronunciamentos pesquisados.

Almeida e Lemes (2013) investigaram as evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil, sendo eles Custo de Empréstimos (CPC 20), Tributos sobre o Lucro (CPC 32); Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (CPC 25); e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)). A pesquisa constatou que as opiniões dos auditores foram divergentes, cada caso apresentou disparidade em todos os quatro cenários contemplados no estudo. No cenário proposto sobre os Custos de Empréstimos verificou-se que a interpretação dos profissionais quanto aos ativos estarem substancialmente prontos quando necessitam apenas de modificações menores, os achados revelam que 16,67% dos profissionais analisados discordam fortemente, 44,44% discorda e 26,39% concordam com esta afirmação. Sendo assim, essas informações indicaram a existência de disparidades de tratamentos contábeis na interpretação dos CPCs analisados.

Em relação aos julgamentos dos pronunciamentos emitidos pelo CPC, Toigo, Gollo e Cunha (2014) analisaram os julgamentos dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis em relação a quatro pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC 20 - Custo de Empréstimo, CPC 32 - Tributos sobre o Lucro, CPC 25 - Provisões, Passivos e Ativos Contingentes e CPC 04 - Ativos Contingentes e Ativo Intangível. A amostra é composta por 217 alunos com 80% do curso realizado de instituições públicas e privadas de Santa Catarina, no ano de 2014, os resultados evidenciaram um baixo índice de julgamento adequado por parte dos alunos. Apenas o CPC 25 (Provisões, Passivos e Ativos Contingentes) foi avaliado adequadamente pela maioria dos alunos analisados, sendo que os demais apresentaram elevada disparidade nas respostas, sendo que as corretas estão estaticamente correlacionadas com o tempo de experiência profissional e familiaridade dos alunos com os CPCs ou Normas Internacionais de Contabilidade (NICs).

Toigo et al. (2014) analisaram quais as características do curso de ciências contábeis que estão associadas ao correto julgamento e interpretação dos CPC 01, CPC 12, CPC 16 e CPC 27. A amostra analisada compreendeu 175 acadêmicos de instituições de ensino superior públicas e privadas do estado de Santa Catarina. Os resultados demonstram que acadêmicos de universidades públicas apresentam melhor desempenho nas respostas em relação aos acadêmicos de instituições privadas. Em linhas gerais, conclui-se que a realização de cursos de

formação continuada pode ser um meio para fomentar e melhorar o entendimento em relação a adequada aplicação dos CPCs.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa de caráter descritivo, de levantamento e com abordagem quantitativa tem por objetivo analisar a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis da Universidade do Oeste de Santa Catarina, UNOESC, unidade Chapecó sobre o julgamento e a interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) relacionado aos Custos de Empréstimos (CPC 20) e ao Ativo Imobilizado (CPC 27).

A população do estudo compreende 137 acadêmicos do curso de ciências contábeis de uma instituição de ensino superior privada com sede no oeste de Santa Catarina. Destaca-se que a amostra contempla 95 acadêmicos que responderam o instrumento de pesquisa aplicado presencialmente em sala de aula durante o mês de maio de 2015.

Na coleta de dados utilizou-se um instrumento de pesquisa composto por duas seções. A primeira contempla as informações complementares quanto aos respondentes por meio da idade, gênero, semestre do curso, além de identificar se o aluno possui experiência na área contábil, seu tempo de experiência na área, sua familiaridade com as normas internacionais de contabilidade e quais normas são utilizadas no seu cotidiano, sendo estas questões elaboradas com base nos estudos de Chand, Patel e Patel (2010), Almeida (2012) e Toigo et al. (2014). Nesta seção, se utilizou de questões objetivas fechadas para mensurar a percepção dos respondentes. E na segunda foi composta por quatro casos que visam identificar o julgamento e a interpretação dos acadêmicos analisados, para cada caso tem-se uma situação referente à aplicação dos CPCs 20 e 27, em escala *Likert* com cinco pontos que varia do discordo plenamente (DP) – 1, discordo (D) – 2, neutro (N) - 3, concordo (C) – 4, e concordo plenamente (CP) - 5. Destaca-se ainda que se realizou um pré-teste em duas empresas prestadoras de serviços contábeis onde este instrumento foi respondido por 12 profissionais com o propósito de identificar a interpretação das questões para que os ajustes sugeridos fossem realizados. Os resultados foram analisados a partir do auxílio da estatística descritiva simples e a utilização de métodos estatísticos univariados.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Nesta seção, apresenta-se os achados desta pesquisa por meio do perfil dos discentes do curso de ciências contábeis que participaram da pesquisa e ainda, pela percepção dos discentes do curso de ciências contábeis analisados quanto o julgamento e a interpretação dos pronunciamentos técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

4.1 PERFIL DOS DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Foram analisados 95 acadêmicos do curso de ciências contábeis de uma instituição de ensino superior privada do Oeste de Santa Catarina. Nota-se que apenas 95 acadêmicos em relação a população total responderam aos questionários, isso ocorreu pois a cada dia o questionário era aplicado em uma fase, e assim somente os acadêmicos presentes responderam ao questionário.

Para traçar o perfil dos discentes analisados considerou-se: o gênero, faixa etária, fase em que se encontra no curso, experiência profissional na área, tempo de experiência e se tem algum conhecimento prévio em relação as normas internacionais.

Quanto ao gênero verificou-se que 67 pessoas pertencem ao gênero feminino e 28 são do gênero masculino. Em relação a faixa etária percebe-se que a média de idade corresponde a 22,4 anos, sendo que a média de idade do gênero feminino corresponde a 22,09 anos e o gênero masculino 22,2 anos.

No que se refere a experiência profissional, 50,53% dos entrevistados (48 discentes) alegam ter experiência profissional e 49,47% (47 discentes) alegam que não possuem experiência profissional na área contábil. E no que tange, ao conhecimento das novas normas internacionais 6,32% (6 discentes) afirmam ter muita familiaridade e 93,68 (89 discentes) informaram que possuem pouca familiaridade com as novas normas internacionais de contabilidade e o processo de convergência vivenciado pelo Brasil.

4.2 JULGAMENTO E A INTERPRETAÇÃO DOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC)

Apresenta-se a percepção dos discentes analisados em relação ao julgamento e a interpretação do CPC 20 (Custos de Empréstimos), conforme evidencia o Quadro 1.

Quadro 1 – Caso 1 relacionado ao julgamento e interpretação do CPC 20

Caso 1: Os custos de empréstimos incorridos enquanto um terreno está em preparação devem ser capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada não se qualificam para capitalização.

Fonte: adaptado do CPC 20 (2011).

O Quadro 1, expõem o caso 1 elaborado a partir das diretrizes que norteiam o CPC 20 relacionado aos custos de empréstimos. Na sequência, a Tabela 1 apresenta a percepção dos respondentes quanto ao julgamento e interpretação do Caso 1.

Tabela 1 – Percepção dos discentes quanto ao CPC 20 – Caso 1

FASES	DP	%	D	%	N	%	C	%	CP	%	Total de respondentes	%
1º FASE	4	13%	2	6%	23	72%	1	3%	2	6%	32	100%
3º FASE	1	6%	1	6%	11	69%	3	19%	0	0%	16	100%
5º FASE	0	0%	2	11%	14	78%	2	11%	0	0%	18	100%
7º FASE	1	6%	0	0%	9	53%	7	41%	0	0%	17	100%
9º FASE	1	8%	3	25%	4	33%	4	33%	0	0%	12	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1, que os respondentes de maneira geral se abstiveram de realizar um julgamento em relação ao Caso 1, pois as respostas concentram-se na opção “N – Neutro”

na primeira fase (72%), terceira fase (69%), quinta fase (78%), sétima fase (53%) e apenas na nona fase que este percentual se manteve igual ao concordo com 33% das respostas respectivamente.

Em relação ao julgamento correto do caso 1 que é: Concordo Plenamente, apenas a 1ª fase destacou-se com 6% das respostas, a 7ª fase obteve 41% na resposta: Concordo, significando que a interpretação da 7ª fase está mais significativa observando a porcentagem apresentada no resultado. Comparando a nossa pesquisa com o estudo de Toigo, Gollo e Cunha (2014) analisaram os julgamentos dos alunos concluintes do curso de ciências contábeis em relação a quatro pronunciamentos contábeis (CPC 20 - Custo de Empréstimo, CPC 32 - Tributos sobre o Lucro, CPC 25 - Provisões, Passivos e Ativos Contingentes e CPC 04 - Ativos Contingentes e Ativo Intangível) percebe-se que obtivemos resultados similares pois ambos os evidenciaram um baixo índice de julgamento adequado por parte dos discentes analisados.

O Quadro 2 apresenta a interpretação do CPC 20 (Custos de Empréstimos) quanto ao Caso 2.

Quadro 2 – Caso 2 relacionado ao julgamento e interpretação do CPC 20

Caso 2: A entidade não deve suspender a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização dos custos dos empréstimos deve continuar ao longo do período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se tal nível elevado das águas for comum durante o período de construção na região geográfica envolvida.

Fonte: adaptado do CPC 20 (2011).

O Quadro 2, apresenta o caso elaborado a partir do pronunciamento técnico do CPC 20 relacionado aos custos de empréstimos. A seguir, Tabela 2 demonstra a percepção dos respondentes quanto ao julgamento e interpretação do Caso 2.

Tabela 2 – Percepção dos discentes quanto ao CPC 20 – Caso 2

FASES	DP		D		N		C		CP		Total Respondentes	
		%		%		%		%		%		%
1ª FASE	5	16%	3	9%	23	72%	0	0%	1	3%	32	100%
3ª FASE	1	6%	0	0%	12	75%	3	19%	0	0%	16	100%
5ª FASE	0	0%	3	17%	10	56%	5	28%	0	0%	18	100%
7ª FASE	0	0%	0	0%	13	76%	3	18%	1	6%	17	100%
9ª FASE	0	0%	0	0%	6	50%	6	50%	0	0%	12	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2, que os respondentes de maneira geral se abstiveram de realizar um julgamento em relação ao cenário de julgamento apresentado, pois as respostas concentram-se na opção “N – Neutro” na primeira fase (72%), terceira fase (75%), quinta fase (56%), sétima fase (76%) e a nona fase com (50%).

Em relação ao julgamento correto do caso 2, a resposta correta de acordo com as orientações do pronunciamento técnico deveria ser “Concordo Plenamente” com a afirmação. Constatou-se que apenas duas pessoas responderam esta afirmativa, sendo uma da 1ª fase e outra da 7ª fase que equivale a 9% da amostra respondeu corretamente o julgamento deste caso. Entretanto, verifica-se que na 9ª fase apresentou 50% dos julgamentos concentram-se

nas alternativas “C – Concordo” e “N- Neutro” respectivamente, configurando-se como um dos julgamentos mais próximos da resposta correta.

Comparando os achados desta pesquisa com o estudo de Almeida e Lemes (2013) que investigaram as evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil, constatou-se que as opiniões dos auditores foram divergentes, cada caso apresentou disparidade em todos os quatro cenários contemplados no estudo. Observa-se que os resultados corroboram com os achados de Almeida e Lemes (2013), pois no julgamento dos acadêmicos em relação ao caso 2 percebem-se uma disparidade nas respostas dos discentes das cinco fases analisadas do curso de Ciências Contábeis.

O Quadro 3 expõe o caso 3 a partir da interpretação do CPC 27 (Ativo Imobilizado).

Quadro 3 – Caso 3 relacionado ao julgamento e interpretação do CPC 27

Caso 3: O custo de um ativo imobilizado compreende o seu preço de aquisição acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos. Ainda são considerados custo do ativo imobilizado, quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Com base neste contexto, os itens que não são considerados custos do ativo imobilizado são:

- custos de abertura de nova instalação;
- custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e
- custos administrativos e outros custos indiretos.

Fonte: adaptado do CPC 27 (2011).

No Quadro 3, apresenta-se o contexto elaborado a partir do pronunciamento técnico do CPC 27 relacionado ao Ativo imobilizado. Na sequência, a Tabela 3 demonstra a percepção dos respondentes quanto ao julgamento e interpretação do Caso 3.

Tabela 3 – Percepção dos discentes quanto ao CPC 27 – Caso 3

FASES	DP	%	D	%	N	%	C	%	CP	%	Total respondentes	%
1º FASE	3	9%	2	6%	21	66%	6	19%	0	0%	32	100%
3º FASE	1	6%	2	13%	10	63%	3	19%	0	0%	16	100%
5º FASE	2	11%	6	33%	7	39%	3	17%	0	0%	18	100%
7º FASE	0	0%	5	29%	7	41%	4	24%	1	6%	17	100%
9º FASE	1	8%	2	17%	6	50%	3	25%	0	0%	12	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 3, observa-se que os respondentes de maneira geral se abstiveram de realizar um julgamento em relação ao Caso 3, pois as respostas de todas as fases do curso de Ciências Contábeis se concentram na opção “N – Neutro” na primeira fase (66%), terceira fase (63%), quinta fase (39%), sétima fase (41%) e a nona fase (33%) das respostas respectivamente. Entretanto, destaca-se que na 7º fase obteve o maior número de respostas próximas a resposta correta, que no caso 3 seria o “CP – Concordo Plenamente”, sendo 6% das respostas na alternativa “CP-Concordo Plenamente” e 24% em “C-Concordo”. Os demais respondentes apresentaram uma média de 20% na opção “C-Concordo”.

Ao comparar os resultados obtidos no Caso 3 com o estudo de Takakura (1992) que analisou o aprendizado dos discentes de ciências contábeis em relação as mudanças que fez

com que a contabilidade se tornasse mais exigente. Entende-se que a disparidade na interpretação dos julgamentos do Caso 3, se deve a exemplo do estudo de Takakura (1992) que revelou a dificuldade dos alunos no desenvolvimento no curso devido à falta de tempo para estudar, dependência do trabalho para continuar os estudos e ainda, a ausência do hábito de leitura fazendo com que tenham dificuldades na interpretação precisa dos casos apresentados. Infere-se que a causa da disparidade dos julgamentos se deve aos argumentos levantados por Takakura (1992) devido a semelhança entre os contextos analisados.

No Quadro 4 demonstra-se a interpretação do CPC 27 (Imobilizado) quanto ao Caso 4.

Quadro 4 – Caso 4 relacionado ao julgamento e interpretação do CPC 27

A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

Fonte: adaptado do CPC 27.

No Quadro 4, verifica-se o contexto elaborado a partir das diretrizes que norteiam o CPC 20 relacionado aos custos de empréstimos. Na Tabela 2 tem-se a percepção dos respondentes quanto ao julgamento e interpretação do Caso 4.

Tabela 4 – Percepção dos discentes quanto ao CPC 27 – Caso 4

FASES	DP	%	D	%	N	%	C	%	CP	%	Total respondentes	%
1º FASE	3	9%	5	16%	16	50%	7	22%	1	3%	32	100%
3º FASE	0	0%	1	6%	10	63%	3	19%	2	13%	16	100%
5º FASE	3	17%	6	33%	5	28%	3	17%	1	6%	18	100%
7º FASE	0	0%	5	29%	10	59%	2	12%	0	0%	17	100%
9º FASE	0	0%	4	33%	5	42%	2	17%	1	8%	12	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Na análise da Tabela 4, percebe-se novamente a concentração de julgamento em relação ao Caso 4, na opção “N – Neutro” na primeira fase (50%), terceira fase (63%), quinta fase (28%), sétima fase (59%) e a nona fase com (42%). Quanto a resposta correta neste caso que seria “CP-Concordo Plenamente” a 3º fase apresentou o melhor resultado, 13% optou pela alternativa correta, na 1º fase e a 5º fase, apenas uma pessoa de cada fase acertou a alternativa correta, que equivale a 3% e 6% respectivamente. Entretanto, na alternativa “C-Concordo” todas as fases analisadas se mantiveram entre 17% a 22% das respostas.

Ao comparar os resultados da pesquisa com os achados de Almeida (2012) que analisou a interpretação de quatro CPCs (Custo de Empréstimos (CPC 20), Tributos sobre o Lucro (CPC 32); Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (CPC 25); e Ativo Intangível (CPC 04 (R1)) por auditores externos. Os resultados apontam que a opinião dos auditores em cada um dos casos não foi uniforme, isto é, houve disparidade em todos os cenários, em outras palavras, as interpretações dos auditores, em alguns cenários, estavam associadas com os seus níveis de conservadorismo, com a sua familiaridade com as normas internacionais de contabilidade e suas experiências profissionais relacionadas as IFRS. Desta forma, se compararmos a percepção dos discentes analisados em relação ao caso 4 também houve uma

considerável disparidade nas repostas discordo e concordo, enquanto a maior parte se manteve neutra.

5 CONCLUSÃO

Esta pesquisa buscou analisar a percepção dos acadêmicos do curso de ciências contábeis de duas instituições de ensino superior privadas sobre o julgamento e a interpretação dos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) relacionado aos Custos de Empréstimos (CPC 20) e ao Ativo Imobilizado (CPC 27). A amostra contempla 95 discentes do curso de ciências contábeis de uma instituição de ensino superior com sede no oeste de Santa Catarina. Na metodologia, optou-se por uma pesquisa descritiva, de levantamento ou *survey* com uma abordagem quantitativa das informações.

Quanto ao perfil dos respondentes, 67 pessoas pertencem ao gênero feminino e 28 são do gênero masculino, a média de idade corresponde a 22,4 anos, sendo que a média de idade do gênero feminino corresponde a 22,09 anos e o gênero masculino 22,2 anos. No que se refere a experiência profissional, 50,53% dos entrevistados (48 discentes) alegam ter experiência profissional e 49,47% (47 discentes) alegam que não possuem experiência profissional na área contábil. E no que tange, ao conhecimento das novas normas internacionais 6,32% (6 discentes) afirmam ter muita familiaridade e 93,68 (89 discentes) informaram que possuem pouca familiaridade com as novas normas internacionais de contabilidade.

Em relação ao julgamento, ficou claro a disparidade nas respostas em todas as fases, no primeiro caso, a 1ª fase e a 7ª fase obtiveram destaque, porém com uma porcentagem baixa de acertos. No caso 2, a 9ª fase apresentou 50% das alternativas neutro e concordo, comparando com amostra total foi a fase que obteve o melhor resultado, pois não obteve muitas oscilações nas respostas. E no caso 3, a 7ª fase destacou-se em relação as demais, uma vez que apresentou 6% das respostas na alternativa correta e as outras fases mantiveram uma média de 19% a 25% na resposta concordo. E por fim, o caso 4, a 3ª fase obteve o melhor resultado que equivale a 13%, a 1ª fase 3% e a 5ª fase 6% na resposta correta do caso, quanto a resposta concordo todas as fases se mantiveram em 17% a 22%.

Conclui-se que o julgamento dos discentes ainda é incipiente em relação aos CPCs estudados, pois as respostas concentraram-se na alternativa “N-Neutro” e ainda, observou-se uma disparidade na percepção dos alunos analisados. Os achados desta pesquisa se assemelham aos estudos de Takakura (1992), Almeida (2012), Almeida e Lemes (2013) e Toigo, Gollo e Cunha (2014) o que demonstra que os acadêmicos necessitam de incentivos a interpretação e julgamento para a correta interpretação dos pronunciamentos técnicos na área contábil afim de auxiliá-los futuramente no desempenho de suas atividades profissionais. Como sugestão de pesquisa para novos estudos, sugere-se a realização de estudos para aferir a percepção de estudantes de outras instituições privadas, com uma quantidade maior de alunos para adotar uma análise aprofundada com o auxílio de métodos quantitativos multivariados para a análise das respostas.

REFERÊNCIAS

Almeida, N. S. (2012). *Pronunciamentos contábeis brasileiros: evidências do entendimento dos auditores independentes do Brasil*. Dissertação de Mestrado, Programa de Pós-graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia: MG.

Almeida, L. N., & Lemes, S. (2013). Evidências do entendimento de quatro pronunciamentos contábeis por auditores independentes do Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, 17 (1).

Antunes, M. T. P.; et al. (2012). A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. *Revista de Economia e Relações Internacionais*, 10 (20).

Asare, S. K., & McDaniel, L. S. (1996). The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. *The Accounting Review*, 71 (2), 139-159.

Brasil. (2007). *11.638*, de 28 de dezembro de 2007 altera e revoga dispositivos da lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende as sociedades de grande porte disposições relativas a elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF: Planalto. Recuperado em 10 setembro de 2014, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm.

Castro, V.C.B., Morch, R.B., & Marques, J.A.V.C. (2008). *Fair Value Accounting: uma análise sobre a evolução do conceito de valor justo entre as normas internacionais e as normas brasileiras*. Recuperado em 10 setembro, 2014, de <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/ufrij/article/viewFile/452/438>.

Chand, P., Patel, C., & Patel, A. (2010). Interpretation and application of “new” and “complex” international financial reporting standard in Fiji: implications for convergence of accounting standards. *Advances in Accounting*, 26 (2), 280-289.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2012). *Pronunciamento Técnico CPC 46 – Mensuração do Valor Justo*. Recuperado em 5 setembro, 2014, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/395_CPC%2046%20_final.pdf.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2011). *Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custo de Empréstimos*. Recuperado em 5 setembro, 2014, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/281_CPC20_R1.pdf.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2010). *Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos*. Recuperado em 5 setembro, 2014, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). (2009). *Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado*. Recuperado em 5 setembro, 2014, de http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2003.pdf.

Dantas, J. A., et al. (2010). Normatização contábil baseada em princípios ou em regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4 (9), 3-39.

Doupnik, T. S., & Richter, M. (2003). Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (1), 15 - 35.

Ernest & Young & Fipecafi. (2011). *IFRS: 1º ano Análises sobre a Adoção Inicial do IFRS no Brasil*. Recuperado em 26 agosto de 2014, de [http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Assurance_Journal_14/\\$FILE/Assurance_Journal_14.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Assurance_Journal_14/$FILE/Assurance_Journal_14.pdf).

Gomes, C.V., Souza, P., & Lunkes, R.J. (2013). *Estudo sobre as práticas contábeis divulgadas por empresas de materiais básicos antes e após o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras*. Recuperado em 2 outubro de 2014, de <http://semead6.tempsite.ws/16semead/resultado/trabalhosPDF/58.pdf>

Iudícibus, S. et al. (2010). *Manual de contabilidade societária*. 1.ed. São Paulo: Atlas.

Macedo, M. A.S., & Fontes, P. V. S. (2009). Análise do Comportamento Decisório de Analistas Contábil-Financeiros: um estudo com base na Teoria da Racionalidade Limitada. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1, (11), 159-186.

Oro, I.M., Rosa, F.S., & Klann, R.C. Julgamento & tomada de decisão: um estudo baseado nas normas internacionais de contabilidade. *Anais do Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis*, 7, Fortaleza, CE, Brasil.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 6, São Paulo, SP, Brasil.

Sarlo Neto, A. (2012). Práticas Contábeis apresentadas por Empresas Brasileiras antes e após a Adoção das Normas Internacionais. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 12, São Paulo, SP, Brasil.

Takakura, M. (1992). Formação profissional do contabilista. *Enfoque-Reflexão Contábil*, 5.

Toigo, L. A., Gollo, V., & Cunha, P. R. (2014). *Pronunciamentos Contábeis Brasileiros: evidências do julgamento dos acadêmicos concluintes do curso de ciências contábeis*. Recuperado em 15 setembro de 2014, de <http://www.ojs.cesa.ufrn.br/index.php/contabil/article/view/479/465>.