

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ**  
**SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS**  
**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE – MESTRADO E**  
**DOUTORADO**

**ALCIDO MANUEL JUANIHA**

**DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE**  
**CONTABILIDADE NA EDUCAÇÃO CONTÁBIL EM MOÇAMBIQUE**

**CURITIBA**

**2016**

**ALCIDO MANUEL JUANIHA**

**DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE  
CONTABILIDADE NA EDUCAÇÃO CONTÁBIL EM MOÇAMBIQUE**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós - Graduação em Contabilidade (Mestrado e Doutorado) – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná como requisito parcial à obtenção do Título Grau de Mestre em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

**CURITIBA**

**2016**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.  
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Juaniha, Alcido Manuel

Desafios de implementação das Normas Internacionais de Contabilidade na educação contábil em Moçambique / Alcido Manuel Juaniha. - 2016.

141 f.

Orientador: Blênio Cezar Severo Peixe.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2016.

1. Contabilidade – Estudo e ensino – Moçambique. 2. Contadores - Formação profissional – Moçambique. 3. Contabilidade - Normas. I. Peixe, Blênio Cezar Severo, 1954-. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.072



MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
Setor CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
Programa de Pós Graduação em CONTABILIDADE  
Código CAPES: 40001016050P0

### TERMO DE APROVAÇÃO

Os membros da Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Programa de Pós-Graduação em CONTABILIDADE da Universidade Federal do Paraná foram convocados para realizar a arguição da Dissertação de Mestrado de **ALCIDO MANUEL JUANHA**, intitulada: "**DESAFIOS DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NA EDUCAÇÃO CONTÁBIL EM MOÇAMBIQUE**", após terem inquirido o aluno e realizado a avaliação do trabalho, são de parecer pela sua aprovação.

CURITIBA, 15 de Dezembro de 2016.

BLÊNIO CEZAR SEVERO PEIXE  
Presidente da Banca Examinadora (UFPR)

MAYLA CRISTINA COSTA  
Avaliador Interno (UFPR)

MARCOS LAFFIN  
Avaliador Externo (UFSC)

*Aos meus pais, Manuel Juaniha e Júlia Carlos  
Selemane Juaniha.*

## AGRADECIMENTOS

À Allah, Criador do Universo e Juiz da humanidade, por garantir e prover saúde, esperança nos momentos difíceis e desafiantes no decurso da formação do Mestrado.

À Universidade Pedagógica de Moçambique (UP), departamento da Escola Superior de Contabilidade e Gestão (ESCOG), Delegação de Nampula, nas individualidades do Prof. Dr. Rogério Uthui, Reitor da UP, Prof. Dr. Brito dos Santos, Diretor da Delegação de Nampula e MSc. Juma Muteliha, Chefe do Departamento da ESCOG, por terem permitido a minha mobilidade para continuar os estudos ao nível de Mestrado.

Ao Programa de bolsas de Pós-Graduação CNPq/MCT-Mz, pela concessão da bolsa de estudos de Mestrado no Brasil.

Ao meu orientador Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe, pela confiança que sempre depositou em mim no processo de orientação desta pesquisa, pelos ensinamentos, na minha formação docente, iniciação à condução de pesquisas, demonstrando presença, paciência e transmitindo valores de respeito e humildade.

Aos membros da banca, Prof<sup>ª</sup>. Dra. Mayla Cristina Costa e Prof. Dr. Marcos Laffin, pelas contribuições realizadas na banca da qualificação que em muito contribuíram na consolidação e construção da pesquisa.

Ao coordenador do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto, por ter sido o meu primeiro contato com a UFPR, tendo aceitado a minha formação no programa que dirige e pelos diversos ensinamentos na disciplina de Metodologia de Ensino em Contabilidade e Finanças que certamente em muito contribuirão para a minha atuação docente.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da UFPR, pela convivência acadêmica e ensinamento prestados. Os agradecimentos se estendem aos funcionários Márcio Rogério de Souza e Camila Campos Machnik pelo apoio, simpatia e prontidão que sempre prestaram no atendimento profissional na secretaria.

Aos Colegas do PPGCONT em geral e em especial aos da turma de Mestrado 2015, que conjuntamente partilhamos momentos e experiências que endureceram a nossa formação acadêmica e profissional em todos os sentidos.

Aos meus pais, Manuel Juaniha e Julia Juaniha, aos meus irmãos, Amílcar, Brenner, Anchita, Diamantino e Sarita, pela paciência e encorajamento para continuar os estudos. E, finalmente a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a minha formação a este nível.

“Precisamos educá-los para o mundo em que viverão, não o mundo em que vivemos. O mundo deles é global.”

(Barth, p.1163, 2008)

## RESUMO

Por vários anos a base da elaboração prevalecente de relatórios financeiros foram os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Com a globalização dos Mercados Financeiros e de Capitais, recentemente, o *International Accounting Standards Board* (IASB) vem convergindo as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ao redor do mundo. A aceitação global das IFRS pode ser evidenciada em cerca de 147 jurisdições, que permitem ou requerem que as Demonstrações Contábeis sejam elaboradas com base na estrutura conceitual do IASB. Moçambique adotou as normas em 2011 e a discussão de sua implicação no ensino e profissão da contabilidade é extremamente incipiente. O problema norteador desta pesquisa é: Quais os indicativos de mudanças na formação do contador são requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique? O objetivo geral: Analisar os indicativos de mudanças na formação do contador requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique? Do ponto de vista metodológico, a pesquisa é de natureza, descritiva e exploratória. Quanto aos instrumentos, bibliográfica, documental e do tipo *survey*, caracterizando-se como quali-quantitativa. Os resultados foram analisados qualitativamente por meio da análise documental e quantitativamente por meio da identificação da percepção dos desafios das normas IFRS na educação e profissão contábil, tendo sido utilizada a análise fatorial exploratória para a redução das variáveis. Da análise qualitativa, os resultados indicaram a necessidade de composição dos blocos de conhecimento dos currículos do curso de contabilidade face ao currículo mundial, os objetivos dos cursos revelaram as normas internacionais de contabilidade como importante, o perfil profissional do egresso do curso de contabilidade são: Auditor, Consultor, Docente, Gestor Financeiro e Contador Sênior. Fundamentando-se a pertinência de integrar normas IFRS no currículo do curso de contabilidade, sendo amplamente consideradas pedagogia ativas. Da análise quantitativa, a nível da educação: a necessidade de incorporação de IFRS no currículo; preferência da pedagogia centrada no aluno; desenvolvimento de habilidades éticas, de comunicação, de resolução de problemas, de pesquisa e de pensamento crítico; disponibilidade de materiais. A nível profissional o papel do organismo regulador é fundamental nas ações de facilitação da implementação e institucionalização efetivas das normas, promovendo ações de formação continuada que auxiliem a compreensão dos benefícios das IFRS pelos profissionais, ações de formação continuada, que deverão igualmente, visar a potenciação da capacidade de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação e ética no exercício profissional. Os resultados da análise fatorial exploratória conduzida, confirmaram a proposição de pesquisa levantada neste estudo de que existe uma relação fatorial latente entre os desafios da implementação das IFRS no Ensino e Profissão contábil. As contribuições práticas desta pesquisa se revelam importantes para dois principais *stakeholders* da educação e profissão em contabilidade: por um lado as IES's que ministram o curso de contabilidade em Moçambique e por outro lado o órgão de regulamentação da profissão no país. Sendo fundamental que estas duas entidades articulem os seus esforços de forma colaborativa para facilitar a implementação efetiva das normas IFRS na educação e na profissão.

**Palavras-chave:** Educação contábil em Moçambique. Profissão contábil. Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS).

## ABSTRACT

For several years, the basis of prevailing financial reporting preparation were the Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). With the globalization of Financial and Capital Markets, recently, the International Accounting Standards Board (IASB) is converging the International Financial Reporting Standards (IFRS) around the world. The global acceptance of IFRS can be evidenced in about 147 jurisdictions that allow or require that the financial statements are prepared based on the conceptual framework of the IASB. Mozambique has adopted the standards in 2011 and the discussion of its implication in teaching and the accounting profession is extremely nascent. The problem of this research is what are the indicative of changes in the accounting formation required due to the adoption of international accounting standards in Mozambique? The main objective is analyze the indicative of changes in the accountant formation required in the light of the adoption of the international accounting standards in Mozambique. From the methodological point of view, the research is descriptive and exploratory. In terms of data collections, this research used documents, bibliographies and survey. In terms of approach, as quali-quantitative. The results were analyzed qualitatively by documental analysis and quantitatively by the the identification of the perception of the challenges of IFRS standards in education and accounting profession, having been used the exploratory factor analysis for the reduction of the variables. The qualitative analysis results indicated the need for blocks composition of knowledge in accounting course in the face of the world curriculum, the objectives of the curriculum courses revealed the international accounting standards as an important issue, the professional profile of the graduate accounting course are the profession of: Auditor, Financial Manager, Lecturer, Consultant and Senior Accountant. This revel the relevance of integrating IFRS in accounting course curriculum, and being widely considered active pedagogy. Quantitative analysis results indicated in the accounting education: the need for incorporation of IFRS into the curriculum; preference of the student-centered pedagogy; development of ethical skills, communication, problem solving, critical thinking and research skills and availability of materials. On the professional side, the role of the regulatory body is essential in facilitating the implementation actions and institutionalizing effective standards, promoting continuing training actions that help the understanding of the benefits of IFRS by the professionals. The results of the exploratory factor analysis conducted, confirmed the proposition raised in this research study that there is a relationship between the latent factorial challenges of IFRS implementation in accounting education and Profession. The practical contributions of this research are important for two key stakeholders of education and profession in accounting: on the one hand, the accounting education institution is in Mozambique and on the other hand, the regulatory body of the profession in the country. Being critical that these two entities articulate their efforts collaboratively to facilitate effective implementation of IFRS standards in education and profession.

**Key-words:** Accounting Education in Mozambique. Accounting profession. International Financial accounting standards (IFRS).

## LISTA DE FIGURAS

<b>Figura 1</b> Abordagem baseada em regras.....	44
<b>Figura 2</b> Abordagem Baseada em Princípios.....	44
<b>Figura 3</b> Blocos de conhecimentos entre IES analisadas .....	85
<b>Figura 4</b> Scree Plot de autovalores dos fatores extraídos .....	111

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 <i>Benchmark</i> para currículo de educação em contabilidade.....	34
Quadro 2 Estratégias de Ensino disponíveis aos professores de contabilidade.....	41
Quadro 3 Matriz de objetivos de aprendizagem para incorporar IFRS em curso existente .....	52
Quadro 4 Constructos e variáveis do Estudo.....	60
Quadro 5 Estruturas dos itens para desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade.....	62
Quadro 6 Estrutura dos Itens para desafios das IFRS na Profissão da Contabilidade .....	63
Quadro 7 Passos para análise fatorial exploratória.....	69
Quadro 8 Instituições públicas que ministram o curso de Contabilidade .....	73
Quadro 9 Instituições privadas que ministram o curso de Contabilidade .....	73
Quadro 10 Estrutura do PGC Decreto 36/2006 de 25 de julho .....	80
Quadro 11 Estrutura do PGC-NIRF Decreto nº 70/ 2009 de 22 de dezembro .....	82
Quadro 12 Amostras de Instituições de Ensino Superior .....	83
Quadro 13 Métodos de ensino utilizados nas disciplinas de contabilidade.....	95

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Estatísticas de Confiabilidade.....	66
Tabela 2 Composição do currículo de cursos de contabilidade.....	84
Tabela 3 Disciplinas frequentes no bloco de Conhecimentos de Contabilidade, Finanças e afins .....	86
Tabela 4 Bloco de Conhecimentos de Organizações e Negócios em geral.....	88
Tabela 5 Bloco de conhecimentos de Tecnologias de Informação e Comunicação.....	90
Tabela 6 Bloco de Conhecimentos Gerais.....	91
Tabela 7 Bloco de Conhecimentos Práticos .....	92
Tabela 8 Categorização dos objetivos declarativos dos Cursos de Contabilidade .....	92
Tabela 9 Perfil do egresso do profissional egresso.....	94
Tabela 10 Perfil demográfico, acadêmico e profissional dos respondentes .....	98
Tabela 11 Perfil institucional e de experiência dos respondentes .....	100
Tabela 12 Percepção da revisão do currículo e ensino de IFRS.....	101
Tabela 13 Abordagem pedagógica para ensinar IFRS .....	102
Tabela 14 Percepção sobre a abordagem baseada em regras e em princípios.....	103
Tabela 15 Conhecimentos, habilidades e atitudes .....	104
Tabela 16 Recursos e meios para ensinar IFRS .....	105
Tabela 17 Desafios técnicos, institucionais, legais e culturais .....	106
Tabela 18 Conhecimentos, habilidades e atitudes a desenvolver nos profissionais.....	107
Tabela 19 Medidas da adequação da amostra .....	109
Tabela 20 Matriz de correlação de fatores não rotacionados .....	110
Tabela 21 Matriz de fatores rotacionados.....	112
Tabela 22 Matriz de Correlação dos fatores .....	114
Tabela 23 Fatores que desafiam a implementação das IFRS na educação e profissão contábil .....	114

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AACSB	The Association to Advance Collegiate Schools of Business
AICPA	O American Institute of Certified Public Accountants
CHA	Conhecimentos, Habilidades e Atitudes
FRELIMO	Frente de Libertação de Moçambique
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Comittie
IBW's	Instituições de Bretton Woods (Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional)
IDES	Investimento Direto Estrangeiro
IES	Instituição de Ensino Superior
IESB	International Ethics Standards Board for Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
OCAM	Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique
PGC	Plano Geral de Contabilidade (PGC)
PGC-NIRF	Plano Geral de Contabilidade - Normas Internacionais de Relato Financeiro
PME's	Pequenas e Médias Empresas
PRE	Planos de Restruturação Econômica
TIC'S	Tecnologias de Informação e Comunicação

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>12</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA .....	12
1.2	OBJETIVOS DO ESTUDO .....	21
1.2.1	Objetivo Geral .....	21
1.2.2	Objetivos Específicos .....	21
1.3	JUSTIFICATIVA DA REALIZAÇÃO DO ESTUDO .....	21
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	24
1.5	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO .....	24
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>26</b>
2.1	TEORIAS EDUCACIONAIS: COMPORTAMENTALISMO, COGNITIVISMO E CONSTRUTIVISMO .....	26
2.1.1	Comportamentalismo .....	26
2.1.2	Cognitivismo e Construtivismo.....	28
2.2	NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO CONTEXTO DA EDUCAÇÃO E PROFISSÃO DO CONTADOR .....	31
2.2.1	Revisão do currículo de educação em contabilidade.....	32
2.2.2	Abordagens pedagógicas para o ensino de IFRS .....	37
2.2.2.1	Pedagogia centrada no professor .....	38
2.2.2.2	Pedagogia centrada no aluno .....	39
2.2.3	Mudança da abordagem baseada em regras para a abordagem baseada em princípios 42	
2.2.3.1	Abordagem baseada em regras.....	45
2.2.3.2	Abordagem baseada em princípios.....	46
2.2.4	Competencias, habilidades e atitudes necessárias na formação de profissionais contábeis .....	47
2.2.5	Formação de professores, disponibilidade de recursos e meios de ensino como barreiras de implementação das IFRS na educação contábil .....	53
2.2.6	Normas internacionais de educação em contabilidade.....	54
2.2.7	Desafios da profissão contábil no contexto contexto das Normas Internacionais de contabilidade.....	56
<b>3</b>	<b>PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS .....</b>	<b>59</b>
3.1	VARIÁVEIS E <i>CONSTRUCTOS</i> DO ESTUDO .....	59

3.2	QUANTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA .....	61
3.3	QUANTO A ABORDAGEM DA PESQUISA .....	61
3.4	QUANTO AOS INSTRUMENTOS E A COLETA DE DADOS .....	62
3.4.1	Seleção da amostra .....	64
3.5	QUANTO AO PRETESTE E A VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO .....	65
3.6	HIPOTESES DE TESTE E PROPOSIÇÃO DA PESQUISA .....	66
3.7	TRATAMENTO DE DADOS .....	67
3.7.1	Tratamento quantitativo .....	68
3.7.2	Tratamento qualitativo .....	70
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....</b>	<b>71</b>
4.1	ANÁLISE QUALITATIVA.....	71
4.1.1	Breve histórico da educação contábil em Moçambique.....	71
4.1.2	Características da formação do contador em Moçambique.....	74
4.1.3	Aspectos da prática profissional do contador em Moçambique.....	77
4.1.4	Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique.....	79
4.1.5	Indicativos ao currículo de formação do Contador mediante a adoção de Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique .....	83
4.2	ANÁLISE QUANTITATIVA.....	97
4.2.1	Estadísticas descritivas .....	98
4.2.2	Percepção dos desafios das Normas Internacionais de contabilidade na Educação. 101	
4.2.2.1	Revisão de currículo .....	101
4.2.2.2	Abordagens pedagógicas .....	102
4.2.2.3	Abordagem baseada em regras e baseada em princípios .....	103
4.2.2.4	Conhecimentos, habilidades e atitudes.....	104
4.2.2.5	Recursos e meios de ensino.....	105
4.2.3	Percepção dos desafios das Normas Internacionais de contabilidade na Profissão . 106	
4.2.3.1	Desafios técnicos, institucionais, legais e culturais.....	106
4.2.3.2	Conhecimentos, habilidades e atitudes a desenvolver nos profissionais.....	107
4.2.4	Análise fatorial dos desafios das Normas Internacionais de Contabilidade na Educação e Profissão em Moçambique.....	108
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>117</b>
5.1	CONCLUSÕES DO TRABALHO .....	117
5.2	LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	122
5.3	RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS .....	122

<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>124</b>
--------------------------	------------

## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo da Dissertação apresentam-se os elementos que delinearão a condução desta pesquisa, os quais integram os seguintes itens: Problema de pesquisa, Objetivos do estudo, Justificativa da realização do estudo, Delimitação do estudo e a Estrutura da Dissertação.

### 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Por vários anos a base da elaboração prevalecente de relatórios financeiros foram os *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP) que é a estrutura que orienta a elaboração de Demonstrações Contábeis em diferentes jurisdições ao redor do mundo. Com o desenvolvimento dos Mercados Financeiros e de Capitais, recentemente, o *International Accounting Standards Board* (IASB) tem vindo a materializar os seus objetivos de convergência das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ao redor do mundo. Particularmente na última década, a aceitação global das IFRS pode ser evidenciada em cerca de 147 jurisdições, que permitem ou requerem que as Demonstrações Contábeis das empresas listadas e não listadas sejam elaboradas com base na estrutura conceitual do IASB (Munter & Reckers, 2009).

O objetivo do IASB de acordo com Coetzee e Schmulian (2012) consiste no desenvolvimento de um conjunto único de padrões contábeis de alta qualidade, compreensíveis, globalmente aceites e passíveis de execução e que seriam aplicados em todo o mundo.

A adoção das IFRS tem subjacente a crença de que a implementação de um conjunto unificado de padrões poderia atrair mais investidores e organizações multinacionais para realizar negócios em diferentes regiões jurídicas ( Herbert & Tsegba, 2013; Albader, 2015) e resultar redução da assimetria da informação e consequente melhoria da comunicação por meio da divulgação da informação financeira de alta qualidade nos Mercados Financeiros e de Capitais e, por essa via direcionar o capital para a promoção do desenvolvimento empresarial e da produção nas diferentes nações (Sunder, 2010).

Tendo sido primeiramente adotada pelos países desenvolvidos da União Europeia (EU) e, posteriormente, em alguns países em desenvolvimento da América Latina, Ásia e África, a

aceitação global dessas normas exige que o processo não se confine, apenas, aos países desenvolvidos, mas que se estenda, também, aos países em desenvolvimento embora com limitada experiência no estabelecimento e aplicação de normas (Tan, Chatterjee, & Bolt, 2014).

Estes objetivos, levaram a que os diferentes *stakeholders*, tais como, órgãos normativos e regulatórios da profissão embarcassem no processo de adoção das IFRS nos seus países para atrair mais oportunidades de investimento. De acordo com Albader (2015) além dos incentivos, benefícios e esforços dos Mercados Financeiros e de Capitais para adotar um conjunto unificado de normas internacionais de contabilidade (IAS), existem benefícios para a educação e para os profissionais de contabilidade que poderiam resultar da adoção das IFRS.

De acordo com Sunder (2011) estas normas são desenvolvidas para providenciar as escolhas informacionais dos investidores no processo de tomada de decisão em ambientes competitivos. Porém, segundo o autor, é preciso ter atenção sobre possíveis implicações e desvantagens que esta adoção poderia causar nos mercados e nas economias, bem como na educação contábil das diferentes jurisdições adotantes, por serem concebidas de forma monopolística ou unilateral pelas autoridades responsáveis pela emissão.

Apesar das normas estarem associadas a atuação profissional e serem emitidas por um organismo unilateral, não significa necessariamente, que as jurisdições adotantes estejam perante uma aceitação cega. Antes, trata-se de uma reação as necessidades do mercado e da sociedade em geral, cada vez mais globalizante. De acordo com Zhu, Rich, Michenzi e Cherubini (2011) a conversão para as IFRS a nível das diferentes jurisdições, pode requerer mudanças nas práticas da educação contábil das universidades assim como nas formas de atuação profissional.

Argumenta-se que a adoção de normas de alta qualidade como as IFRS por países em desenvolvimento é benéfica (Madawaki, 2012; Ritsumeikan, 2012; Herbert & Tsegba, 2013). Os fundamentos são que estes países possuem fraca capacidade científica, técnica e profissional em criar e desenvolver suas próprias normas, havendo a necessidade de desenvolver sua legislação, organismos profissionais e infraestruturas necessárias para educação em contabilidade (Sedzani, 2012; Herbert & Tsegba, 2013; Zakari, 2014).

Por outro lado, estes países possuem acordos bilaterais de cooperação para o desenvolvimento com instituições neoliberais para o financiamento e investimento das suas economias, sendo que os fatores econômicos, políticos e institucionais de cada país estão relacionados a decisão de adotar as normas IFRS (Herbert & Tsegba, 2013; Cardona, 2014). Ao adotar estas normas, estes países podem se beneficiar facilmente de investimento direto estrangeiro, melhorar a comparabilidade de informações financeiras, transparência, governança

corporativa e reduzir o custo de capital na medida em que as demonstrações que elaboram serão de alta qualidade, facilmente compreensíveis, comparáveis, e globalmente aceites.

Por conseguinte, não se trata de uma submissão desprovida de atenção ao modelo neoliberal, mas uma oportunidade para poder competir no mundo globalizado (Lourenço & Branco, 2015). Sendo fundamental, que as instituições de ensino e profissão, compreendam estas normas e, como elas não são definitivamente tácitas, novas formas de reconhecimento de transações são aceites mediante justificações plausíveis, de outro modo elas estão em constante aperfeiçoamento.

De outra forma, a universidade estaria mais distante dos interesses da profissão e poderia incorrer em falhas na provisão ao mercado de trabalho de profissionais competentes e qualificados, o que efetivamente, constitui, em última instância, a sua missão e razão de existência. Portanto, pode-se argumentar que a decisão de determinada jurisdição em adotar IFRS, não significa uma mera submissão ao padrão internacional, mas uma reação as necessidades sociais e da profissão e, fundamentalmente na prossecução dos fins sociais da universidade e da própria profissão da contabilidade em contexto de mudanças.

Conforme Epstein (2009) existem evidências que suportam a noção de que as normas de elaboração de relatórios contábeis uniformes poderão incrementar a liquidez no mercado, diminuir os custos de transação para os investidores, reduzir o custo de capital e, facilitar o fluxo e a formação internacional do capital. Para o autor, as IFRS são eficazes para desempenhar o papel de relatórios contábeis universais. Consequentemente, na visão do autor, existe uma base suficiente para endossar as IFRS, repensar o processo educativo e começar com a tarefa de educar os usuários da informação contábil, auditores e reguladores, por forma a que se alcancem de forma integrada os benefícios da adoção.

Além disso, de acordo com Yallapragada, Toma, e Roe (2011) as diferenças dos GAPP nos diferentes países, impossibilitavam a comparabilidade e dificultavam a interpretação das Demonstrações Contábeis emitidas pelas empresas em diferentes países, como resultado, tinha-se como consequência o impedimento ao movimento global de capitais e baixa alocação do capital para o investimento nos diferentes mercados.

Neste contexto, como o mercado exige profissionais que estejam ao alcance das exigências das normas internacionais, as instituições de ensino, não poderão estar alheias a este processo, e por isso, educação e profissão contábil desempenham um papel fundamental e aparentemente inevitável para o futuro da classe no alcance dos benefícios decorrentes da adoção das normas.

Tan et al., (2014) em uma análise sobre o rigor da educação em IFRS, baseando-se na literatura da temática, categorizaram e identificaram quatro temas que têm sido reportados nos estudos anteriores, nomeadamente, integração das IFRS no currículo nacional, abordagem para ensinar IFRS, barreiras para implementar a educação em IFRS e propostas de métodos de ensino que facilitem a aprendizagem de IFRS. Em sua pesquisa, os autores, colocam que as teorias de aprendizagem da literatura educacional podem ser utilizadas para informar a discussão e a analisar os desafios das IFRS na educação contábil, relativamente, a metodologias apropriadas para ensinar IFRS em sala de aulas bem como no processo de educação contábil que se destina aos profissionais que se encontram em exercício.

As teorias de aprendizagem utilizadas por Tan et al., (2014) são o construtivismo, humanismo e a aprendizagem social, os autores justificam que estas teorias estão alinhadas com a teoria da aprendizagem adulta. No presente estudo, visando encaminhar a discussão pretendida sobre a adoção das IFRS, sob esse prisma, propõe-se uma integração das teorias educacionais que poderiam potencializar a implementação das IFRS na educação e no processo de formação continuada dos profissionais em exercício.

Essas teorias, são oriundas de múltiplas disciplinas, como por exemplo, Filosofia da Educação, Psicologia e Pedagogia. São portanto, objeto interdisciplinar cujo seu entendimento, conhecimento da sua aplicação assim como das suas limitações podem ajudar a estruturar e a organizar o pensamento da prática educacional e fazer face as demandas dos desafios do ensino universitário (Stewart, 2012) que exigem que a formação dos estudantes deverá focalizar um processo de aprendizagem ativo, em que a educação contábil deverá providenciar aos estudantes capacidades que os habilitam exercer seus papéis na sociedade.

A literatura sobre as implicações da adoção das IFRS na educação contábil, de acordo com Apostolou, Dorminey, Hassell, e Rebele (2015) tem vindo a crescer desde 2013. Tais pesquisas têm demonstrado que adoção das IFRS têm implicações no processo de educação em contabilidade e na formação continuada do profissional de contabilidade (Jackling, Howieson, & Natoli, 2012) .

As implicações da educação na transição para as IFRS em diferentes países têm desafios diferenciados. Maior parte dessas pesquisas reportam experiências de países desenvolvidos da União Europeia, Austrália (Larson & Street, 2011), Canada, Nova Zelândia, EUA (Tan et al., 2014). Outros de países em desenvolvimento da América do Sul como Brasil (Carvalho & Salotti, 2013), da Ásia, por exemplo da Arábia Saudita (Albader, 2015), da China (Nie, Collins, & Wang, 2013). No contexto africano, existe também uma limitada ênfase da pesquisa sobre

os impactos das IFRS na educação, destacando-se, os trabalho de Coetzee e Schmulian (2011, 2012).

Ainda no contexto africano, com a adoção das normas internacionais de contabilidade em Moçambique, as empresas de pequena, média e grande dimensão, passaram a ser exigidas a preparar as suas demonstrações contábeis de acordo com as IFRS, a partir de Janeiro de 2010. Esta situação ocorreu em um momento que o país já tinha institucionalizado as normas locais de forma compulsória ou mandatária, designadas por Plano Geral de Contabilidade (PGC) tanto ao nível do processo de ensino, assim como no exercício da profissão.

As normas locais eram fundamentalmente baseadas na aplicação de regras para o registro das transações económicas, eram assim ensinadas nas instituições de ensino, e no lado da prática as mesmas regras eram aplicadas no contexto profissional real onde os contadores exercem a sua profissão.

A recente abertura aos valores ocidentais incorporados em forma de normas internacionais de contabilidade por parte dos países em desenvolvimento, como o caso de Moçambique, fazem com que o processo de ensino passe por uma dramática mudança a nível dos paradigmas pedagógicos, promovendo, predominantemente, uma abordagem de ensino que coloca o aluno no centro do processo de ensino-aprendizagem, e conseqüentemente, desafiando a abordagem de ensino fundamentada no professor a muito instalada e institucionalizada nas práticas pedagógicas locais (Sablonnière, Taylor, & Sadykova, 2009).

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade constitui um importante marco no processo de mudança, da consolidação e afirmação da contabilidade, como linguagem de negócio no mundo caracterizado por constantes mudanças e transações complexas no ambiente empresarial. Abrindo oportunidades, para as entidades ligadas a contabilidade repensarem suas práticas a nível da educação, relativamente aos aspectos do processo de ensino-aprendizagem que decorre nas instituições formais e informais onde se desenvolvem os cursos de contabilidade (desafios associados a educação), e profissão (desafios associados a profissão contábil) (Mason, 1980; Hopwood, 1987; Dillard, 2002; Boyce, 2004; Thomson e Bebbington, 2004) para atuarem de maneira integrada, no sentido de satisfazer os interesses sociais cada vez mais exigentes da sociedade.

As Instituições de Ensino Superior (IES), enquanto centros de formação profissional, produção e geração de conhecimento, desempenham papel preponderante. Por meio do ensino, sua responsabilidade no mundo dominado por organizações globais, é de articular os desafios socioeconómicos contemporâneos e formar profissionais competentes e competitivos capazes de produzir e entender relatórios financeiros globais.

Por sua vez, os profissionais de contabilidade, também buscam desafios, como advoga Husin (2013) a sobrevivência da profissão contábil no mundo real depende da capacidade dos próprios contadores, em se adequarem e se atualizarem constantemente às diretrizes normativas emanadas pelos órgãos padronizadores, em responder as necessidades dos usuários da informação contábil e em, entender as pesquisas realizadas por outros profissionais e acadêmicos.

A este respeito, em Moçambique quando da implementação das IFRS, em entrevista ao Jornal O País, Nordel Cadir, coordenador da implementação das IFRS no país, ao nível da Autoridade Tributária (AT) argumentou que a implementação do decreto 70/2009 de 22 de Dezembro, PGC-NIRF envolve grandes desafios, dentre os quais:

*A revisão dos currículos e materiais usados atualmente na formação dos estudantes dos cursos conexos à Contabilidade e Auditoria; a monitoria para averiguação das competências dos docentes, para disponibilizar cursos de formação adequados; a formação, treinamento e reciclagem dos profissionais existentes; as empresas deverão preparar-se para áreas de formação e informática com vista a preparação de informação financeira de elevada qualidade. Nordel Cadir (22 de Abril de 2011) Adopção das NIRF: Desafio imposto pela globalização. Jornal O País.*

Em cada um dos desafios acima mencionados, cabe as universidades na sua missão institucional de formar profissionais, em primeira instância, garantir que os alunos que estão formando irão responder aos desafios da sociedade e profissão que hoje se exige. Esta ação exige uma reflexão sobre todo um conjunto de métodos, materiais e instrumentos utilizados no processo de formação de contadores a nível das universidades e órgãos profissionais. Os professores com experiências em ensino da contabilidade de acordo com os GAPP (ou normas locais PGC), devem ajustar as suas práticas para ensinar da melhor forma a estrutura conceitual do IASB/IFRS, que contrariamente as primeiras são baseadas em princípios e conceitos em vez de regras.

Assim, o grande desafio da educação em contabilidade será, necessariamente, adequar seus aprendizes à demanda da realidade econômica atual com responsabilidade e competência. No currículo do curso de contabilidade, fundamentalmente, essa reflexão deverá ser mais enfatizada nas disciplinas que lidam com preparação de informação contábil para o usuário externo, tais como, Introdução à contabilidade, Contabilidade Financeira, Contabilidade Avançada e/ou Contabilidade Internacional. Priorizando metodologias de ensino ativas.

A linha educacional que tem sido adotada tradicionalmente, impossibilita ao aluno o desenvolvimento de capacidades de pensamento crítico e de criatividade, tornando-o reprodutor

mecânico de ideias entendidas como verdades absolutas (Sablonnière, Taylor, & Sadykova, 2009). No contexto atual, a linha educacional privilegiada deve ser baseada em teorias de aprendizagem ativas em que, o futuro profissional contador deve ser capaz de desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábeis e de controle gerencial e exercer com ética suas atribuições (Dillman, 2011).

Além disso, o aluno deve estar integrado com os problemas da sociedade e assumir uma postura de maior autonomia e participação na sociedade. Estas qualidades que se pretendem que sejam dos profissionais de contabilidade, poderão ser alcançadas se refletir a maneira como se tem conduzido o processo de educação e profissão da contabilidade em função das necessidades contingenciais.

Dessa forma, o papel da contabilidade se desenvolve num campo delimitado pelas instituições de ensino e da profissão. A necessidade da articulação destas duas instituições visa a redução da lacuna existente entre o ensino e a profissão ou da teoria e da prática. Conexão considerada crucial no desenvolvimento integrado da missão das instituições de ensino e da profissão na sociedade e no processo de internacionalização das normas de contabilidade. Esta aceção pressupõe que os alunos deverão deixar a universidade preparados para o mercado de trabalho. Pois estas duas instituições (ensino e profissão) sofrem pressões da dinâmica da sociedade e do mercado de trabalho por tenderem a ser cada vez mais globais ( Willmott, 1983; Dillard, 2002; Husin et al., 2013).

Segundo Parker, Guthrie, e Linacre (2011) o impacto do ensino na profissão contábil é uma questão discutível, porque por um lado os pesquisadores tendem a conversar entre si nos seus trabalhos científicos, e por outro lado, os profissionais são relutantes em providenciar dados, mas esperam que os pesquisadores possam ajuda-los a melhorar a sua prática, sem contudo, mostrar abertura as suas firmas.

Ao destacar a separação entre a teoria e a prática (ensino e profissão) Parker e Guthrie (2016) fornecem uma base a partir da qual os pesquisadores contábeis devem contemplar a sua motivação, ensinando teorias e valores para garantir que seus esforços acadêmicos e científicos contribuam para o desenvolvimento da profissão.

No panorama das normas internacionais a desarticulação entre a educação e a profissão contábil é também evidente. A educação é criticada por não conseguir prover a sociedade profissionais competentes e altamente preparados para a profissão em um ambiente complexo caracterizado pela globalização e adoção das normas IFRS (Herbert & Tsegba, 2013).O que levou Diamond (2005) a defender a necessidade de uma nova abordagem educacional que produza aos estudantes, habilidades intelectuais, comunicativas, e a capacidade de tomar

decisões inteligentes e de continuar o seu desenvolvimento profissional na carreira em um contexto de mudanças. Os profissionais contábeis são criticados por considerar mais fundamentais as habilidades técnicas do que intelectuais, as quais não se adequam aos requisitos de elaboração de relatórios financeiros no contexto das IFRS.

No panorama das IFRS, a discussão das implicações das normas na educação, exige também a discussão sobre os desafios da profissão para a sua efetiva implementação, no que concerne as habilidades e competências a serem desenvolvidas, tanto pelos alunos, quanto pelos profissionais que se encontram em exercício. Haja vista a necessidade de articulação destas duas instituições ( Parker et al., 2011; Parker & Guthrie, 2016).

Nesse sentido, o foco da educação, consistirá em preparar os graduandos, futuros diplomados, em excelentes profissionais, para dar conta dos desafios atuais e futuros. Tal atividade de acordo com Tan et al. (2014) demandam e envolvem questões curriculares, abordagens de ensino, que podem ser melhor aprofundadas quando consideradas à luz das teorias da aprendizagem (Stewart, 2012).

Para Albader (2015) identificar estas implicações é importante para a preparação dos graduandos em contabilidade com conhecimentos necessários, eficientes e eficazes para o processo de implementação das IFRS. Alguns dos fatores que desafiam a implementação das IFRS na educação e profissão contábil já foram considerados em pesquisas anteriores, principalmente, em países desenvolvidos da Europa, EUA, Canada, Austrália, Nova Zelândia, entre outros ( Madawaki, 2012; Jackling et al., 2012; Husin et al., 2013; Jackling, 2013; Jackling, de Lange, & Natoli, 2013; Tan et al., 2014).

Nos países em desenvolvimento, em particular da África subsaariana, como o caso de Moçambique, esse exercício é ainda incipiente, sendo escassez as pesquisas que tratam das implicações das IFRS para educação contábil ( Madawaki, 2012; Ogiedu, 2013; Albader, 2015; Odia & Rudzani & Manda, 2016). Assim, identificar os desafios é importante porque poderá permitir as IES desempenhar eficientemente o seu papel de formar profissionais para o mercado de trabalho local e global, no contexto da internacionalização das empresas.

Apesar de escassas pesquisas locais, as pesquisas internacionais podem servir com *insight* por se relacionar com o contexto pesquisado na medida em que, apresentam experiências de contextos diferenciados, alguns de países desenvolvidos e outros de países em desenvolvimento. Consequentemente, por se tratar de um fenômeno global, é importante tomar em consideração experiências existentes relatadas em pesquisas anteriores.

A identificação dos desafios de implementação das normas em Moçambique, não se circunscreve, apenas ao melhoramento das atividades educativas desencadeadas pelas IES, os

benefícios se estendem para outros *Stakeholders* da profissão, como por exemplo, para o órgão regulador da profissão a nível local, notadamente, a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM), e agências governamentais, como por exemplo, Ministério da Economia e Finanças, Autoridade Tributária e outras autoridades interessadas que poderão contar com profissionais capazes de fazer face as atribuições exigidas atualmente (Albader, 2015).

Os organismos reguladores jogam um papel fundamental na implementação das normas, no seu esforço em implementar programas de educação profissional continuada, cursos e certificações para assegurar a manutenção da competência dos profissionais. Sendo nesse caso, clara a necessidade da articulação colaborativa da educação e os organismos profissionais a nível local no que diz respeito a necessidade de implementação das IFRS de forma holística e integrada por parte de todos os *stakeholders* interessados no processo de formação de contadores.

A necessidade de integração das IFRS no currículo nacional, reflexão das abordagens pedagógicas para ensinar IFRS, identificação das barreiras para implementar IFRS na educação e a perspectiva da redução da desarticulação do ensino e a profissão (Tan et al., 2014) estão em consonância com as teorias de aprendizagem (construtivismo e aprendizagem social e situacional), cujo seu entendimento podem contribuir para o aperfeiçoamento de abordagens de ensino apropriadas para ensino de IFRS (Stewart, 2012; Tan et al., 2014).

As teorias de aprendizagem focalizam-se no debate filosófico sobre a natureza da aprendizagem, podem ser divididas em tradicionais e contemporâneas. As teorias contemporâneas são contra o autoritarismo e aprendizagem mecânica que se fundamenta na teoria de aprendizagem tradicional. Para Stewart (2012) a luz das teorias contemporâneas, os alunos devem ser ativos no processo de ensino-aprendizagem, e o processo em si, deve engajar e focalizar a experiência e contexto da vida real.

A compreensão das teorias de aprendizagem e suas aplicações podem oferecer um potencial para repensar a prática educativa relativamente a formação do contador e da formação continuada do profissional diante da adoção das IFRS em Moçambique, mediante a identificação dos desafios e as exigências do ensino universitário e da prática profissional (Stewart, 2012). Dessa forma, os resultados desta pesquisa poderão ajudar as instituições de ensino superior e o corpo profissional da profissão contábil em Moçambique, a alinharem os seus esforços para minimizar os obstáculos da implementação das IFRS. Perante o exposto, este estudo busca responder a seguinte questão de pesquisa, com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique:

*Quais os indicativos de mudanças na formação do contador são requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique?*

## 1.2 OBJETIVOS DO ESTUDO

Consoante a questão de pesquisa que orienta este estudo, estabeleceu-se os seguintes objetivos de pesquisa:

### 1.2.1 Objetivo Geral

Analisar os indicativos de mudanças na formação do contador requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

- (i) Caracterizar o processo de desenvolvimento do ensino e da profissão contábil em Moçambique.
- (ii) Caracterizar o processo de transição das normas locais (PGC) para as Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique (PGC-NIRF).
- (iii) Identificar a percepção dos desafios na adoção das normas internacionais de contabilidade ao nível da educação e profissão contábil em Moçambique.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DA REALIZAÇÃO DO ESTUDO

A justificativa da realização deste estudo, fundamenta-se em quatro dimensões contributivas, nomeadamente: Contribuição teórica (justificativa acadêmica), Contribuição

prática (justificativa prática); Contribuição social (justificativa social) e Contribuição econômica (Justificativa econômica).

**(i) Contribuição teórica (justificativa acadêmica)**

Do ponto de vista teórico, a realização desta pesquisa, se justifica, na medida em que contribui na produção de conhecimento sobre as implicações da adoção das IFRS na educação em contabilidade de forma ampla e, particularmente, no contexto das economias em desenvolvimento em que é ainda notável a incipiência de publicações nesta temática (Albader, 2015). Ao pesquisar os desafios de implementação da adoção das IFRS na educação em Moçambique, o estudo apresenta particularidades, sobre questões educacionais que podem assistir as IES moçambicanas a fazer face as barreiras da implementação das normas internacionais e, conseqüentemente, contribuir para a formação de profissionais em consonância com as exigências atuais do mercado e, por esse caminho, facilitar o processo de implementação das IFRS no país.

Esta pesquisa é também pertinente, pela necessidade de considerar a atividade docente como dinâmica e que a mesma tem que se adequar cada vez mais aos ambientes complexos, podendo propiciar reflexões das dimensões das práxis docentes na perspectiva de teorias de aprendizagem ativas (Yilmaz, 2011; Stewart, 2012), possibilitando o desenvolvimento de saberes e competências docentes, em reação às mudanças exigidas pela globalização no ensino da contabilidade que visem potenciar a formação do contador. Com esta pesquisa as instituições de ensino superior e os professores de contabilidade em Moçambique, poderão contar com instrumento de reflexão sobre o seu papel na formação do contador de hoje e do futuro, no sentido de servir a sociedade com profissionais capazes de responder as exigências da elaboração dos relatórios financeiros em IFRS.

Por se tratar de um país que faz parte da região da África subsaariana, da Cooperação para o Desenvolvimento da África Austral (SADC) e da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP), os resultados podem ser úteis para os países que fazem parte desses blocos e, por conseguinte, dar *insights*, ou ajudar a fornecer informações esclarecedoras no que concerne ao processo de implementação das IFRS no ensino e profissão da contabilidade.

**(ii) Contribuição prática (justificativa prática)**

Do ponto de vista prático, esta pesquisa terá um significativo benefício para a profissão contábil em Moçambique, por fornecer direcionamentos no que diz respeito a melhoria da educação contábil na perspectiva de formação continuada relacionada à regulamentação e normatização. Como o processo de implementação das IFRS é gradual, as IES poderão alinhar

os seus objetivos para atender as demandas dos organismos normatizadores e, conseqüentemente, poderá reforçar a cooperação entre essas entidades.

Outro benefício prático é que o estudo aborda necessidades de desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes a incorporar nos currículos de contabilidade, no sentido de propiciar a formação de graduados que estejam ao alcance dos desafios do ambiente de trabalho global que fazem parte as IFRS e desenvolvimento dessas habilidades no processo de formação continuada dos profissionais que se encontram em exercício.

### **(iii) Contribuição social (justificativa social)**

Do ponto de vista social, o contexto global exige a reforma do ensino e da profissão contábil sob novo ambiente de negócios com crescente internacionalização de empresas, desenvolvimento de Mercados Financeiros e de Capitais (Joshi, Bremser, & Al-Ajmi, 2008; Lin, 2008). Para fazer face a essas ocorrências, mais de 120 países já adotaram as IFRS, tendo a discussão sobre as implicações da adoção das normas ao nível do ensino e profissão um caráter universal. No entanto, a discussão relativamente ao contexto africano e outros países em desenvolvimento, e em particular o contexto moçambicano é deveras incipiente. A realização desta pesquisa, se revela importante, por tratar de um assunto que não só interessa a academia e a profissão, como também interessa a sociedade moçambicana nos seus diferentes segmentos e interesses. Assim socialmente, apresenta-se, um instrumento que possa contribuir no entendimento da sociedade, relativamente aos desafios impostos pela adoção das IFRS na educação e profissão contábil.

### **(iv) Justificativa econômica**

Esta pesquisa é fruto do Programa de Pós-Graduação CNPq/MCT-Mz, o qual constitui uma atividade de cooperação educacional internacional que visa incentivar a participação de estudantes moçambicanos em cursos de Pós-Graduação no Brasil, por meio da concessão de bolsas para desenvolvimento de projetos de pesquisa, em áreas relevantes e de interesse do Governo de Moçambique.

O programa tem por objetivo contribuir no desenvolvimento do Programa de formação de Recursos Humanos de Moçambique, possibilitando que servidores públicos moçambicanos realizem seus estudos em instituições de ensino superior brasileiras para aprimorar o seu conhecimento e experiência, na expectativa de contribuírem para o desenvolvimento socioeconômico do país, bem como para a maior interação com o Brasil. Nesse sentido, o compartilhamento dos resultados desta pesquisa em contexto moçambicano justifica os objetivos do Programa de bolsas de Pós-Graduação CNPq/MCT-Mz, por

disponibilizar um documento que reflete a relação entre o ensino, pesquisa e profissão da contábil no contexto da adoção das IFRS em Moçambique.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa foi efetuada em Moçambique, junto as entidades responsáveis pelo ensino da contabilidade (professores, pesquisadores e alunos de instituições de ensino superior) e profissionais (profissionais de contabilidade inscritos na Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique - OCAM) previamente selecionados.

Em termos temporais, a coleta de dados foi feita em corte transversal nos meses de agosto e outubro de 2016. Sendo considerado 6 anos de adoção das IFRS em Moçambique que iniciou no ano de 2010, a pesquisa compreende ações, experiências e percepções que as entidades de ensino e profissão contábil estiveram e estão subjacentes e encaram como desafios e indicativos para mudanças na formação do contador, que devem ser superados para melhorar a implementação das normas no país.

#### 1.5 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Esta dissertação está estruturada em cinco capítulos. O primeiro capítulo contempla o problema da pesquisa, os objetivos do estudo, a justificativa da realização do estudo e a estrutura da Dissertação.

O segundo capítulo explora o referencial teórico pertinente para embasamento da questão de pesquisa que orienta o presente estudo, o qual está constituído por dois subcapítulos, nomeadamente, teorias educacionais: comportamentalismo, construtivismo e cognitivismo e Normas internacionais de Contabilidade no contexto da educação e profissão do Contador.

O terceiro capítulo apresenta os aspectos metodológicos da pesquisa, são caracterizadas as variáveis e constructos do estudo, a pesquisa quanto ao objetivo, quanto à abordagem do problema, procedimentos técnicos e a validação do instrumento de coleta de dados. Aborda-se também o tratamento estatístico realizado quanto à adequação da amostra e os pressupostos do modelo utilizado.

O quarto capítulo apresenta a análise dos dados da pesquisa, descrevendo-se os resultados obtidos qualitativamente e quantitativamente estabelecendo-se sua discussão com relação a literatura relativa ao problema pesquisado.

O quinto e último capítulo efetua as considerações finais, sintetizando os resultados alcançados, apresentado as contribuições do trabalho e as limitações do estudo e encerra com as sugestões para trabalhos futuros.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Abordam-se neste capítulo os elementos teóricos, pertinentes ao embasamento da pesquisa. Primeiro abordam-se as teorias de aprendizagem e em segundo as normas internacionais de contabilidade no contexto da educação e profissão contábil.

### 2.1 TEORIAS EDUCACIONAIS: COMPORTAMENTALISMO, COGNITIVISMO E CONSTRUTIVISMO

Teorias educacionais também designadas teorias de aprendizagem são essenciais para prática do ensino efetiva, estas teorias lidam com diferentes aspectos do processo de ensino-aprendizagem e da construção do conhecimento. De acordo com Yilmaz (2011) os aspectos das teorias de aprendizagem podem ser categorizadas em três áreas principais: comportamentalismo, cognitivismo e construtivismo. O comportamentalismo coloca o professor no centro do processo de ensino-aprendizagem, esta forma de concepção do processo de ensino-aprendizagem tem dominado a configuração da formação e a concepção do currículo por longos anos (Yilmaz, 2011).

Em contraste ao comportamentalismo, o cognitivismo é uma teoria de aprendizagem relativamente recente e as suas características ainda não são bem conhecidas ou, é, por vezes confundida com o construtivismo por professores (Yilmaz, 2011). Este subcapítulo, visa, sem pretender esgotar a discussão atinente as teorias de aprendizagem, dar uma visão geral da base filosófica e teórica sobre cada uma das principais teorias mencionadas, suas implicações no currículo e prática de ensino, assim como ilustrar os métodos de ensino a elas associadas, procurando estabelecer um *gap* com as implicações da adoção das IFRS no ensino da contabilidade (Tan et al., 2014).

#### 2.1.1 Comportamentalismo

O Comportamentalismo é uma escola de pensamento relativa ao processo de ensino-aprendizagem que surgiu no princípio do século XX, tem como precursores Pavlov (1849-1936), Thorndike (1874-1949) e Skinner (1904-1990), que fundamentam que a aprendizagem tem como base a associação entre o estímulo e resposta. A teoria foi assim rotulada por ter foco na aprendizagem como uma mudança de comportamento observável (Stewart, 2012).

De acordo com Stewart (2012), na perspectiva do comportamentalismo, a aprendizagem ocorre por meio do condicionamento do ambiente, da concepção entre determinada ação e os resultados, da reação ao *feedback* e de reforços de ações repetidas. Esta aceção da ocorrência da aprendizagem pressupõe que o comportamento possa ser moldado e dirigido pelo professor mecanicamente, o que leva ao protagonismo do professor no processo de ensino-aprendizagem. Sendo o aluno, nesses casos, pouco exigido, se não apenas levado a reagir aos estímulos criados pelo professor para se observar mudanças do seu comportamento com relação a aprendizagem.

Os princípios e pedagogias associadas ao comportamentalismo sinalizam o papel do professor como o agente principal do processo de ensino-aprendizagem. Como uma abordagem dominante para o ensino, tem providenciado a base teórica da concepção e implementação do currículo nas escolas e universidades por décadas (Yilmaz, 2011). O professor controla todo o ambiente de aprendizagem. De acordo com Stewart (2012), tais princípios e pedagogias incluem:

O uso da prática de repetição para reforçar a associação entre a memória e as habilidades; Ênfase em rotinas sistemáticas e atividades organizadas; Ênfase do professor na especificação da estrutura, conteúdo e entrega de atividades de aprendizagem; Foco claro de objetivos de aprendizagem e resultados; O uso de modelos instrucionais que facilitem o passo-a-passo para realização de competências e habilidades complexas; Ênfase no *feedback* direto do comportamento do aluno com relação aos resultados da aprendizagem; Uso de incentivos, recompensas, penalidades e estratégias disciplinares; Programas individualizados que permitem que o estudante trabalhe em seu próprio ritmo (Stewart, 2012, p. 5).

Com esta passagem dos princípios pedagógicos orientadores do comportamentalismo, apresentadas por Stewart (2012) é possível vislumbrar que, como argumentado por Coetzee e Schmulian (2011, 2012) é a pedagogia que tem dominado e permeado a concepção e a prática do ensino da contabilidade, estando associada a visão tradicional do processo de ensino-aprendizagem, que visa ensinar aos estudantes conhecimentos e habilidades técnicas passíveis de observação pelo professor para efeitos da avaliação dos resultados da aprendizagem, conforme sejam as mudanças de comportamentos demonstradas pelos alunos face a uma determinada matéria ou tópico ministrado.

Coetzee e Schmulian (2011) propõem que no contexto de ensino da contabilidade, quando se pretender lecionar normas de contabilidade baseadas em regras, como o caso dos GAAP, onde os objetivos de aprendizagem consistem no desenvolvimento de habilidades técnicas, que têm sido examinadas e exigidas pelos órgãos profissionais da classe para ingressar no mercado de trabalho, este tipo de pedagogia pode ter resultados de aprendizagem efetivos.

Pois, garante que a aprendizagem não seja mecânica, porque lida com a ampliação de significados do aprendizado.

Contudo, sem pretender tirar o mérito desta teoria, na visão de Carmona (2013) a contabilidade não deve ser ensinada apenas para desenvolver habilidades técnicas descontextualizadas, os alunos não devem ser nutridos intelectualmente, os conceitos da contabilidade são uma forma de verdade relativa, mas não absoluta, por isso, os alunos devem ser incentivados a apreciar o caráter contestável de conceitos e considerar outras possibilidades e alternativas e a pensar sobre valores éticos no exercício acadêmico e profissional.

No entanto, a teoria comportamentalista falha na consideração destes aspectos apontados por Carmona (2013) e foi interpretada como tendo dado origem ao autoritarismo central do professor e na aprendizagem baseada no resultado, sendo por isso, de acordo com Stewart (2012) criticada pelo fato de o professor ser visto como o dono do conhecimento, controlador do ambiente de aprendizagem e, os estudantes como passivos recipientes do conhecimento, como se tratassem de vasos vazios a serem enchidos por conhecimentos pelo professor. Esta corrente é também criticada por considerar a aprendizagem como um processo mecânico, a qual pode ser efetiva no curto prazo, contudo, questionável no longo prazo.

Apesar de explicar como acontece a mudança de comportamento, esta corrente falha em explicar como ocorre a mudança conceptual do conhecimento (Yilmaz, 2013) o que se tem preconizado no ensino da contabilidade nos dias atuais e, fundamentalmente no contexto da adoção das normas IFRS onde de acordo com Jackling et al., (2013), o ensino da contabilidade em IFRS deve se fundamentar na estrutura conceitual e providenciar aos estudantes ferramentas para efetuar julgamentos baseados nas exigências correntes das normas para elaboração de relatórios financeiros .

### **2.1.2 Cognitivismo e Construtivismo**

Por ter falhado na exploração do processo mental ou no que acontece na mente humana, o cognitivismo e as suas variedades que consideram a aprendizagem como um processo de construção de conhecimento ativo, surgiram para contrapor a teoria comportamentalista (Yilmaz, 2011) constituindo uma alternativa da concepção do ensino. Contudo, de acordo com a autora, recentes pesquisas sobre psicologia da educação ou métodos de ensino, indicam que os professores não reconhecem como o conhecimento é visto na perspectiva cognitivista.

Porque, talvez estes professores precisam de ser capacitados nos domínios do processo cognitivo e de aprendizagem.

Nesse sentido, pode se apresentar como um imperativo para garantir a aprendizagem de habilidades conceituais trazer esta abordagem no ensino da contabilidade para a consideração dos professores para o ensino de IFRS.

O cognitivismo se preocupa com o processo de compreensão, transformação e armazenamento de informações no plano da cognição, trata-se de um pressuposto que serve a teoria de aprendizagem denominada construtivista. A sua gênese do cognitivismo, pode ser traçada desde o século XX, tendo sido protagonizada por trabalhos de Edward Tolman, Jean Piaget, Lev Vygotsky, Jerome Bruner e German Gestalt, que argumentam que as pessoas não são mecânicas nem animais que respondem aos estímulos e respostas ambientais da mesma forma (Yilmaz, 2011).

De acordo com Stewart (2012) a maior contribuição destas teorias é a concepção de que o aluno não é passivo e uniforme, nem um vaso vazio em que se pode depositar o conhecimento pelo professor. Parte-se do princípio de que a aprendizagem efetiva ocorre quando o aluno é ativamente envolvido na construção primária do conhecimento. Sendo que o aluno, por sua vez, terá uma retenção durável do conhecimento quando for ensinado usando métodos ativos.

Pedagogias oriundas de pesquisas do cognitivismo, focalizam-se nos esquemas do desenvolvimento, categorizando as diferenças individuais nos estilos cognitivos e de aprendizagem que suportam o processamento mental das informações, se focalizando em modelos mentais e métodos. De acordo com Stewart (2012) elas incluem:

Ênfase não apenas em novos conhecimentos, mas na assimilação que pressupõe entendimento *a priori*, construído com aprendizagens passadas explorando relações; atividades que previnem a carga cognitiva, criando espaço para anotações ou discussão nas sessões de ensino; ativando aprendizagens prévias através do uso de resumos, leituras ou questionamentos; estratégias como a discussão, tomada de notas e questionamento, que se relacionam à novas informações e informação existente para auxiliar a assimilação, codificação e memorização; uso de vários recursos de ensino mistos no ensino para acomodar preferências sensoriais; apresentação de conceitos em várias formas, por exemplo, em partes de sua constituição para atender a diferentes estilos cognitivos holisticamente; "Externalização" de pensamento, por exemplo, com o uso de listas, mapas conceituais, fluxo de diagramas para explorar as relações entre os conceitos; utilização de analogias ou metáforas para ajudar a atribuir significados e assimilar novas aprendizagens; utilização de novidades, surpresas e envolvimento emocional para captar atenção da mente e ajudar a memorização (Stewart, 2012).

Por outro lado, pedagogias oriundas de estudos do construtivismo enfatizam a aprendizagem centrada no aluno, aprendizagem ativa e o papel do professor como facilitador do processo e, focalizam o sujeito, objeto e produto da aprendizagem. De acordo com Stewart (2012) incluem:

Ênfase no aluno sendo ativo na construção da sua compreensão do conhecimento; foco na descoberta, exploração, experimentação desenvolvendo e testando hipóteses; Trabalho em projetos, a aprendizagem baseada em pesquisa, métodos de aprendizagem baseados em problemas e indagações; consciência do processo de aprendizagem através do uso de atividades de aprendizagem reflexiva e auto avaliação; o papel do professor como guia, fornecendo "andaimes" para a aprendizagem - ou seja, para garantir que os estudantes tenham os conhecimentos e habilidades necessárias (Stewart, 2012).

Algumas críticas foram feitas a pedagogias cognitivistas e construtivistas. Kirschner, Sweller, e Clark (2006) descrevem a aprendizagem centrada no aluno como “método de instrução sem orientação” que pode levar a resultados negativos, quando os alunos adquirem conhecimentos equivocados e incompletos, particularmente para estudantes com limitados conhecimentos anteriores. Eles argumentam que os métodos de ensino baseados nas teorias cognitivistas e construtivistas, como por exemplo, *Problem Based Learning* (Aprendizagem Baseada em Problemas - PBL), ignoram a estrutura cognitiva humana e são menos efetivas que as pedagogias com orientação do professor baseadas no comportamentalismo.

Em contraste, Schmidt, Loyens, Van Gog, e Paas (2007) argumentam que a aprendizagem baseada em problemas é uma abordagem de ensino que permite a adaptação flexível a orientações do professor, e que, ao contrário das conclusões de Kirschner et al. (2006), os seus princípios subjacentes são muito bem compatíveis com a maneira pela qual a estrutura cognitiva humana está organizada. Hmelo-Silver, Golan Duncan e Chinn (2007) contrastam também as críticas ao cognitivismo e construtivismo, os autores argumentam que estas abordagens de aprendizagem endereçam importantes objetivos de educação que incluem não apenas conhecimento do conteúdo, mas também, práticas epistêmicas e desenvolvimento de habilidades pessoais como a colaboração, trabalho em equipe e desenvolvimento de habilidade de aprendizagem autodirigida.

Assim, diante da problemática das teorias de aprendizagem ativas *versus* passivas em perspectiva dos papéis desempenhados pelo professor e pelos alunos, no contexto das normas internacionais de contabilidade, como se tem dividido, encontram-se dois tipos. O primeiro tipo são as normas GAAP, fundamentalmente orientadas por regras e orientações detalhadas (Coetzee & Schmulian, 2011; Carvalho & Salotti, 2013). Tais normas focalizam o desenvolvimento de habilidades técnicas. Sendo que, a apreciação de tais normas, não requer o desenvolvimento de nenhuma habilidade especial, apenas se deve cumprir o adestramento normativo. O segundo tipo, são as normas IFRS fundamentadas por princípios e conceitos com mínima orientação (Coetzee & Schmulian, 2011; Carvalho & Salotti, 2013). Estas normas, para além de habilidades técnicas, focalizam o desenvolvimento de habilidades conceituais, para

exercício de julgamentos, bem como habilidades éticas requeridas no exercício profissional. Por mais que se discutam as abordagens de aprendizagem, se não se considerar o estudante como sujeito complexo e em condições e potencial para intervir na realidade social e apenas cumprir protocolos usuais, não se terá o perfil de profissionais capazes de contribuir desenvolvimento do conhecimento e da sociedade.

Diante desta concepção, sem retirar o mérito das práticas de ensino orientadas pelo comportamentalismo, parece que o ensino de IFRS deve basear-se nos métodos de ensino fundamentados no cognitivismo e construtivismo e na aprendizagem ativa, dessa forma, o currículo de contabilidade, as abordagens pedagógicas, os meios de ensino utilizados, as habilidades a serem desenvolvidas carecem de reflexão para garantir a formação de alunos de acordo com as exigências do mercado profissional vigente.

## 2.2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO CONTEXTO DA EDUCAÇÃO E PROFISSÃO DO CONTADOR

As *International Financial Reporting Standards* (IFRS) são normas de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB), uma organização independente localizada em Londres, Reino Unido, constitui um conjunto de regras que idealmente se aplicariam igualmente para relatórios financeiros elaborados pelas empresas em todo o mundo (Ball, 2006; Alon, 2012). Entre 1973 e 2000, as normas internacionais de contabilidade foram emitidas pela organização antecessora do IASB, o *International Accounting Standard Committee* (IASC), que fora criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido e Irlanda e Estados Unidos, durante esse período, as regras do IASC foram descritas como *International Accounting Standards* (IAS) (Ball, 2006).

Desde abril de 2001, a função de regulamentação da contabilidade internacional foi tomada pelo IASB. Este organismo descreveu as suas regras sob o novo rótulo "*International Financial Reporting Standards*" (IFRS), mas continua a reconhecer as regras anteriores, IAS emitidas pelo antigo IASC (Ball, 2006). Na atualidade, o processo de adoção ao padrão IFRS está sendo implementado no mundo inteiro, aproximadamente 147 países permitem parcial ou completamente ou estão em processo de adoção das IFRS (Albader, 2015).

A literatura relativa aos efeitos da adoção das IFRS e suas implicações é diversificada e se estende fundamentalmente em duas dimensões distintas, mas que se articulam, as quais integram a impactos na prática e no exercício profissional e na educação contábil.

Nesta subsecção, aborda-se as questões relacionadas as implicações das IFRS na educação e na profissão, uma vez que, por uma lado as instituições de ensino contábil de diversos países são estimulados a adequar-se às mudanças provocadas pela globalização (Riccio & Sakata, 2004), e por outro lado as autoridades profissionais, são também desafiadas a garantir que seus profissionais tenham práticas em consonância com as normas IFRS atualmente vigentes .

### **2.2.1 Revisão do currículo de educação em contabilidade**

Para se entender a necessidade da revisão curricular para incorporação de conteúdo e práticas de ensino adequadas as normas IFRS na educação contábil (Jermakowicz & Hayes, 2011; Tan et al., 2014), embora a discussão seja vasta e extensa no campo das ciências de educação, faz-se necessário, sem pretender esgotar o assunto, para enquadrar a discussão proposta nesta pesquisa, apresentar sucintamente o conceito de currículo.

Conforme Magalhães e Andrade (2006), currículo é,

Antes de tudo, uma declaração da instituição de ensino. Trata-se de palavra de origem latina que significa “ato de correr”. Outras expressões estão associadas à ideia de currículo: programa, conteúdo, projeto pedagógico. Representa uma proposta educacional feita por uma instituição que se responsabiliza por sua fundamentação, implementação e avaliação. A concepção curricular tem por finalidade o desenvolvimento cognitivo (formar indivíduo capaz de pensar); o racionalismo acadêmico (a escola deve selecionar o conteúdo relevante para o aprendizado); a relevância pessoal (a escola deve formar pessoas felizes e adaptadas) e a tecnologia (a escola busca a racionalidade e a eficiência). Da concepção curricular dependem as modalidades didáticas, as técnicas e os recursos. A escolha do currículo depende, sobretudo, de como o aluno aprende. O importante na escola é ensinar o aluno a pensar, desenvolver sua capacidade de metacognição. A construção do currículo observa a interação dos objetivos, conteúdos, avaliação e modalidades didáticas.

Perante um contexto de mudanças globais na prática da contabilidade, protagonizadas pela adoção das IFRS, Czesnat, Cunha, e Domingues (2009) argumentam que:

Foram-se os tempos em que cada país podia limitar-se ao próprio sistema contábil para conduzir seus negócios. As relações entre as empresas e seus *stakeholders* (partes interessadas) se internacionalizaram e geraram a necessidade de que as nações harmonizem seus sistemas e suas normas contábeis. Esta, no entanto, não é uma tarefa fácil; será preciso transpor barreiras impostas pelas diferenças culturais, legais, econômicas, históricas e profissionais, e pelo grau de desenvolvimento de cada país.

Com estes posicionamentos sobre a concepção do currículo, suas implicações, e fundamentalmente nas questões de conteúdo, abordagens didáticas e recursos de ensino,

fundamenta-se a necessidade de questionar e refletir o propósito do perfil do graduado em contabilidade no contexto da implementação dessas normas nos currículos como forma de garantir o desenvolvimento de habilidades e atributos profissionais exigidos no mercado de trabalho atualmente.

Para Tan, Chatterjee e Bolt (2014) a urgência em integrar conteúdos de IFRS nos currículos de cursos de contabilidade é sugerida por diversos estudiosos, tais sugestões estão alinhadas com a adoção das IFRS para a elaboração das Demonstrações Contábeis de empresas listadas e não listadas em bolsas de valores, as quais, consistem em um conjunto único de normas de alta qualidade que deverão ser utilizadas no mundo inteiro. A UNCTAD (2008) propõe que integrar as IFRS/IAS nos currículos de cursos de contabilidade nas universidades em coordenação com as autoridades que regulamentam a qualificação profissional, poderia contribuir positivamente para uma boa implementação das normas em determinada economia.

O ensino das normas internacionais, segundo Barth (2008) costumavam ser ensinadas separadamente, evidenciado as diferenças dos sistemas de contabilidade entre diferentes países. Para a autora, o ensino das normas internacionais de forma separada, é instrutivo e serve para evidenciar como os sistemas de contabilidade evoluem.

No entanto, com advento da adoção das IFRS por quase todo o mundo, essa abordagem de ensino, tornou-se obsoleta. Fundamentando-se a pertinência em repensar no currículo dos cursos de contabilidade como forma de enfatizar na formação de estudantes munidos com as atitudes e competências de acordo com o panorama da profissão atual, que exige dentre outras, habilidades de pensamento crítico e de julgamento.

Assim, significa que as universidades deveriam (ou devem) se preocupar em incorporar no seu currículo, elementos que permitiam que os indivíduos formados, possam responder convenientemente as exigências atuais do mercado de trabalho, que implicam o desenvolvimento de habilidade e competências relacionadas a aplicação e elaboração de relatórios financeiros de acordo com as normas do IASB dentro do curso de contabilidade (Singer, 2012). Contudo, há que ter em consideração, que os resultados efetivos da formação em contabilidade não se alcançam apenas com conteúdos IFRS solitários impostos pelo IASB.

A implementação das IFRS no currículo do curso de contabilidade é uma tarefa complicada em consequência da estabilização de cursos e a falta ou fraco treinamento de professores suficientemente para ensinar IFRS ( UNCTAD, 2008; Alon, 2012;). Precisa ter em consideração também, o fato de os processos em educação em contabilidade serem complexos e de longo prazo, sendo que, a mudança de uma norma não altera todo processo educativo em

si, ainda quando o investimento dos órgãos normativos da contabilidade para educação for fraco.

A reflexão sobre o currículo tradicional em contabilidade versus o currículo contemporâneo tem subjacente o desenvolvimento das novas abordagens de ensino e para desenvolver não apenas competências técnicas, mas também competências intelectuais atualmente requeridas, o que em consequência, está também relacionado com o (re) desenho curricular para atender a esses requisitos (Palm & Bisman, 2010; Sunder, 2010; Jackling et al., 2012; Spiceland, Spiceland, & Schaeffer, 2015).

O currículo do ensino tradicional de contabilidade é centrado em tópicos e regras técnicas com ênfase na abordagem instrucional direta e mecânica baseada em memorização de procedimentos e transações ( Palm & Bisman, 2010; Carvalho & Salotti, 2013). Esta concepção desencoraja nos alunos o desenvolvimento de competências-chave atualmente desejadas, como o pensamento crítico, resolução de problemas, abstração, reflexão, habilidades de comunicação, síntese, analítica, de julgamento, entre outras ( Lin, 2008; Bonnier, Demerens, Hossfeld, & Le Manh, 2013).

Baseando-se na literatura da teoria educacional (aprendizagem construtivista) e da educação contábil (revisão de cursos) Palm e Bisman (2010) apresentaram um *benchmarking* para efetuar a comparação entre currículos de educação tradicionais e contemporâneos, conforme o Quadro 1.

**Quadro 1 *Benchmark* para currículo de educação em contabilidade**

<b>Dimensão do currículo</b>	<b>Critério de <i>Benchmark</i></b>	<b>Ênfase tradicional</b>
Orientação do sujeito	Perspectiva do usuário	Perspectiva do preparador
Conteúdos e objetivos de aprendizagem.	Tópicos e conteúdos conceituais e úteis para decisão.	Tópicos e objetivos técnicos e procedimentais.
Estratégias de ensino e aprendizagem.	Educador como mediador/facilitador. Aprendizagem centrada no estudante. Aprendizagem ativa, pequenos grupos, colaborativa e autêntica.	Educador como instrutor. Aprendizagem centrada no currículo. Passiva, grandes grupos de aprendizagem.
Avaliação.	Avaliação inovadora, tarefas que estimulam aprendizagem e compreensão.	Avaliação convencional, tarefas focadas em aprendizagem mecânica e memorização.
Alinhamento construtivo.	Alinhamento dos objetivos, atividade e avaliação da aprendizagem.	Intenção ao alinhamento dos objetivos, atividades e avaliação da aprendizagem.

Fonte: Adaptado de Palm e Bisman (2010)

O Quadro 1, evidencia algumas características dos currículos contemporâneos da mesma forma, contrasta algumas características criticadas na educação tradicional.

Patro e Gupta (2012) enfatizam que ao incorporar IFRS no currículo, as universidades teriam um benefício proativo, aumentando o seu prestígio e reputação quer na perspectiva dos estudantes quer na dos empregadores e até mesmo das agências governamentais ou de organismos de regulamentação da profissão, uma vez que os alunos, estariam em condições de realizar as suas atribuições no mercado de trabalho.

As formas de incorporação das normas IFRS no currículo de educação têm sido objeto de questionamento (Owens-Jackson, Campbell, & Highsmith-Quick, 2012; Patro & Gupta, 2012; Singer, 2012). Essa necessidade foi aparentemente trazida pela incorporação de conteúdos de IFRS nos exames profissionais por firmas nacionais e internacionais de contabilidade, que pressionaram a sua força de trabalho a ter conhecimentos sobre IFRS.

Patro e Gupta (2012) consideram que a integração e adoção de IFRS no currículo, depende principalmente do interesse e necessidade dos alunos, sendo que uma integração completa depende fortemente do treinamento e preparo eficiente dos professores, uso de pedagogias apropriadas e existência de material de leitura adequado e relevante para o efeito.

Relativamente a incorporação de IFRS no currículo do curso de contabilidade, Singer (2012) e Owens-Jackson; Campbell e Highsmith-Quick (2012) apresentaram três abordagens de incorporação, designadamente: a) Ensino de IFRS em separado (disciplinas eletivas); b) Ensino de IFRS nas disciplinas de contabilidade intermediária e avançada; c) Ensino de IFRS em todo o currículo de contabilidade.

#### **a) Ensino de IFRS em separado (disciplinas eletivas)**

Segundo Owens-Jackson; Campbell e Highsmith-Quick (2012) consiste na identificação de cursos eletivos. Os conteúdos, poderiam ser por exemplo: (i) O fundamental de IFRS, (ii) O fundamental de IFRS para Pequenas e Médias Empresas (PME's) e (iii) Contabilidade internacional. E após esta identificação estes conteúdos seriam ofertados de forma eletiva.

Esta abordagem, para Singer (2012) tem como vantagens a simplicidade e conveniência por não necessitar de aprovação administrativa, a segunda vantagem é que a universidade pode adquirir um certificado de formação em IFRS, a terceira é o custo reduzido.

As desvantagens consistem no fato de apenas estudantes específicos do curso de contabilidade estarem expostos as IFRS. Nesse sentido, uma vez que os conhecimentos gerais e conteúdos de IFRS são importantes também para estudantes de outras áreas de negócios, que estudam a contabilidade como uma disciplina e não um curso. Enquanto estudantes de outras

áreas de negócios constituírem futuros tomadores de decisão, esta abordagem não atingiria o seu propósito. Outra desvantagem é que os estudantes teriam uma limitada apreciação entre a abordagem baseada em princípios e a baseada em regras. Esta alternativa falha em dar um entendimento profundo de similaridades e diferenças entre as IFRS e GAAP.

#### **b) Ensino de IFRS em contabilidade intermediária e avançada**

Esta abordagem consiste em integrar IFRS na disciplina de contabilidade intermediária e contabilidade avançada (Owens-Jackson et al., 2012). Os autores descrevem a contabilidade intermediária como o coração do currículo de contabilidade, expondo os estudantes as grandes teorias e práticas contábeis, sugerindo a sua divisão em três disciplinas de contabilidade intermediária I, II e III e uma de contabilidade avançada.

Para Singer (2012) desde que a ênfase da contabilidade intermediária e avançada seja a compreensão e aplicação de teoria da contabilidade, a cobertura de conteúdos em IFRS nesta área pode ser mais facilmente conduzida. O autor argumenta que vários livros de contabilidade recentes já incorporam conteúdo das IFRS nos diversos tópicos das normas. Porém, a que considerar que as IFRS não constituem uma totalidade do conhecimento contábil, elas são uma parte da técnica-operacional que requer a adoção de outro conjunto completo de teorias e perspectivas.

No entanto, como na primeira abordagem, o ensino de IFRS em contabilidade intermediária/avançada ignora a necessidade de estudantes de outras áreas de negócios, como futuros executivos, possuírem entendimento generalizado de relatórios financeiros baseados em IFRS, outra desvantagem é que os professores já estão sobre carregados com os GAAP, assim, ter que cobrir conteúdos de IFRS com os GAAP, pode causar nos estudantes desenvolvimento superficial de conteúdos de aprendizagem, baseando-se na memorização mecânica e de um livro de receitas para resolução de problemas.

#### **c) Ensino de IFRS em todo o currículo de contabilidade**

A abordagem consiste em integrar IFRS em todo o currículo e construir um programa baseado em princípios e orientado para as necessidades dos tomadores de decisão. Nesta perspectiva, a Contabilidade Introdutória já deveria iniciar a expor a todos os estudantes das áreas de negócios as normas do IASB, as características institucionais e culturais que delineiam o seu desenvolvimento bem como as diferenças entre princípios e regras nos regimes de relato

financeiro (Owens-Jackson et al., 2012). É fundamental, que não apenas estudantes de contabilidade, mas também, que os das outras áreas de negócios, desenvolvam habilidades e competências de preparação e análise de relatórios em IFRS. Assim sendo, a melhor abordagem de acordo com os autores, a melhor abordagem para integrar IFRS no currículo.

As vantagens, de acordo com Singer (2012), permitirá aos estudantes a desenvolver da melhor forma capacidade de síntese e compreensão da estrutura conceitual, poderá transformar a educação contábil de uma aprendizagem passiva para ativa, estudantes poderão aprender em ambiente onde o desenvolvimento do pensamento crítico, comunicação, escrita e habilidade de liderança são uma norma e não exceção. No entanto, a principal desvantagem em integrar IFRS no currículo consiste no tempo e recursos financeiros requeridos.

### **2.2.2 Abordagens pedagógicas para o ensino de IFRS**

As abordagens pedagógicas utilizadas no ensino estão em consonância com os fundamentos teóricos e filosóficos das teorias de aprendizagem. Essas abordagens podem ser subdivididas em duas formas principais, a “pedagógica centrada no professor” e a “pedagogia centrada no estudante”. A afetividade do resultado da aprendizagem sobre a utilização de cada uma destas formas de condução do processo de ensino-aprendizagem, têm sido objeto de análise e reflexão por pesquisadores de diversas áreas (Bonner, 1999; Sablonnière et al., 2009).

Na área da contabilidade, o primeiro método tem sido criticado por falhar no reconhecimento do papel desempenhado pelos profissionais contábeis que atualmente se exige, em detrimento do segundo que dá ênfase a uma aprendizagem mais profunda (Coetzee & Schmulian, 2012). Na qual, se questiona sistematicamente o perfil de profissionais que se deseja e, então o currículo é visto como um instrumento multifacetado.

Estas duas formas de abordagens pedagógicas demandam *per si* uma reflexão com vista a perceber em que momento e para que fins deverão ser considerados cada uma das duas para resultados de aprendizagem efetivos (Bonner, 1999). Para conduzir esta reflexão elabora-se na sequência abordagens sobre cada uma das perspectivas pedagógicas.

Quem aprende tudo vê, ouve, toca, sente e vive, a memória é seletiva e significativa. A partir disso, pode-se pensar o ensino tendo por finalidade a aprendizagem.

### 2.2.2.1 Pedagogia centrada no professor

A abordagem pedagógica tradicional, também conhecida como pedagogia centrada no professor, é enraizada na teoria da aprendizagem comportamentalista (Skinner, 1953) e da filosofia positivista (protagonizada por August Conte no século IX). Os comportamentalistas entendem a aprendizagem como um sistema de respostas comportamentais a estímulos físicos, impulsionados pelo reforço, prática e motivação externa. Já os positivistas referem que o conhecimento pode ser adquirido por meio de observação direta e experiência (Sablonnière et al., 2009).

No campo educacional, cabe ao professor desenvolver um conjunto de conteúdos sequenciados e divididos em partes para controlar os estímulos e a atividade de aprendizagem do aluno que, ao observar irá adquirir conhecimento e aprender. Este tipo de pedagogia caracteriza-se pelo domínio do professor na sala de aula, transmitindo conteúdos para o estudante, a quem pouco se espera do que passivamente absorver conhecimentos transmitidos pelo professor (Coetzee & Schmulian, 2012).

Segundo Tan et al., (2014) a abordagem pedagógica tradicional, normalmente envolve atividades de aprendizagem passivas como ler, ouvir e visualizar, os estudantes retêm 10% do que leem, 20% do que ouvem e 50% do que eles veem e ouvem. Sablonnière et al., (2009) esclarecem que na pedagogia centrada no professor, observa-se a predominância de métodos tradicionais de ensino, tais como palestras formais, seminários e exames.

O trabalho do professor consiste em fornecer material estruturado durante as aulas, onde os alunos escutam enquanto tomam notas. E então, durante os seminários, o professor exige aos alunos a medida em que eles entenderam esse material. Finalmente, o conhecimento recebido é testado por meio de administração de provas ou exames.

A maior crítica a pedagogia centrada no professor relativamente ao ensino de contabilidade no contexto adoção das IFRS, baseia-se na percepção de que o papel exercido pelos profissionais contábeis na sociedade mudou (Lee & Bisman, 2006), e que a abordagem tradicional proporciona uma visão idealística do avanço do ambiente de negócios (Palm & Bisman, 2010). Atualmente, se incentiva no aluno o desenvolvimento do pensamento crítico, habilidade de resolução de problemas, de tomada de decisão (Lin, 2008) e de efetuar julgamentos (Tan et al., 2014) em um ambiente de negócios cada vez mais dinâmico, as quais são deliciosas de se ensinar quando se aplicam métodos de ensino baseados na teoria da aprendizagem tradicional.

### 2.2.2.2 Pedagogia centrada no aluno

Práticas de ensino associadas a pedagogia centrada no professor são contrastadas pela escola do construtivismo defendidas por Piaget e Vygotsky que neste caso, se refere a pedagogia centrada no aluno. Segundo Sablonnière, Taylor e Sadykova (2009) para os construtivistas as pessoas não têm acesso ao conhecimento por meio da realidade objetiva, mas elas constroem a sua própria versão da realidade. Enfatiza-se, nesta perspectiva, a compreensão e desenvolvimento profundo de conceitos do que as habilidades técnicas e comportamento específicos como objetivos de instrução.

No contexto educacional, o construtivismo lida com a pedagogia centrada no aluno. Aqui, a aprendizagem é considerada como um processo complexo que não se pode dividir em partes lógicas. O aluno não é um mero receptor passivo, mas um participante ativo, com a responsabilidade de acomodar o processo de ensino-aprendizagem no seu próprio estilo de aprendizagem. Ao professor cabe assistir e guiar o aluno na construção do conhecimento (Sablonnière et al., 2009), desenvolvimento do pensamento crítico, habilidades analíticas, de síntese e de julgamentos (Lin, 2008; Coetzee & Schmulian, 2012; Bonnier et al., 2013).

As normas IFRS, demandam que os estudantes sejam encorajados a questionar e avaliar a sua aplicação utilizando habilidades conceituais que permitam aplicar critérios de julgamento técnico no reconhecimento de transações econômicas. Para tal, de acordo com Bonner (1999) exige-se que os alunos tenham uma base conceitual e sólida de contabilidade que lhes possa permitir desenvolver habilidade de efetuar julgamentos no novo ambiente de negócios caracterizado pelo constante dinamismo. Contudo, não são apenas as normas que poderam contribuir para a prossecução de tal objetivo, é preciso contemplar a totalidade do humano no concepção do currículo.

De acordo com Coetzee e Schmulian (2012) os professores de contabilidade poderão, portanto, em função dos objetivos que pretendem alcançar, avaliar a abordagem pedagógica que incentive a interatividade, aplicação de conhecimento, conexão teórica com as situações do mundo real visando a elaboração de informação relevante para os tomadores de decisão. Em consonância Tan, Chatterjee e Bolt (2014) colocam que a abordagem da pedagogia centrada no aluno, considera o aluno como elemento ativo no processo de ensino-aprendizagem. Frequentemente, esta abordagem pedagógica, envolve métodos de ensino ativos, como

aprendizagem baseada em problemas que exigem que os alunos participem ativamente na sala de aula. Sendo, a capacidade de retenção dos estudantes sobre o que dizem e escrevem em 70% e de 90% do que eles fazem. Porém, há que considerar que nenhum método em si e por si, alcança a aprendizagem, pois ela é fundamentalmente, consequência da intencionalidade do ensino.

No contexto das normas IFRS a abordagem pedagógica centrada no aluno, tem sido amplamente sugerida (Hilton & Johnstone, 2013). As estratégias de ensino-aprendizagem ativas, como aprendizagem baseada em pesquisa com materiais de IFRS (Conrod, 2010) e apresentação e discussão de casos de ensino em IFRS que refletem situações reais (Jermakowicz & Hayes, 2011), entre outras, permitam ao estudante desenvolver capacidade e habilidade de exercício de julgamentos com base na estrutura conceitual do IASB.

Ainda com relação as estratégias de aprendizagem ativas sugeridas no ensino de IFRS, Tan, Chatterjee e Bolt (2014) delinearam possíveis desafios que deverão ser incorridos por professores de contabilidade em países que adotaram as IFRS, eles apresentaram estratégias e abordagem de ensino baseadas nas teorias educacionais construtivistas e de aprendizagem cíclica de Piaget e Dewey e zona de desenvolvimento proximal (ZPD) de Vygotsky (Eberlein et al., 2008) tais como, PBL (*Problem Based Learning*), POGIL (*Process-Oriented Guided Inquiry Learning*) e PLTL (*Peer-Led Team Learning*). Tais desafios, podem auxiliar a integração gradual e oportuna das IFRS nos currículos de cursos de contabilidade em nível de graduação e pós-graduação. Uma descrição e comparação de cada uma destas abordagens pode ser encontrada em Eberlein et al. (2008).

A escolha e a utilização das abordagens pedagógicas divergem em cada ambiente, em função das características culturais e históricas de cada sociedade, bem como dos objetivos que se pretendem na área de negócios. De acordo com Riccio e Sakata (2000) essa escolha deve considerar a adaptabilidade das dinâmicas sociais e as necessidades e competências que se pretendem desenvolver nos estudantes, como forma de os preparar para atuar da melhor maneira na sociedade.

Contudo, deve-se notar que as diferenças nas práticas de ensino, resultando em aprendizagem passiva ou ativa estão fortemente ligadas às concepções dos professores sobre o ensino (Tan et al., 2014). Nota-se desta forma, que abordagem com foco no estudante, está ligada a formas de aprendizagem ativas, enquanto, as transferências de informações do professor ao estudante estão relacionadas a formas de aprendizagem passivas. Tais formas de aprendizagem passivas são fortemente criticadas no ensino de IFRS (Coetzee & Schmulian,

2011, 2012) por não considerar as necessidades e competências a desenvolver nos estudantes no contexto atual.

Nesse sentido, é necessário identificar as atitudes e competências exigidas na realidade social, após esse exercício, pode-se elaborar planos, objetivos e conteúdos sistemáticos de aprendizagem que possam ciclicamente ser avaliados. Os professores de contabilidade, têm a sua disposição uma variedade de estratégias de ensino.

De acordo com Bonner (1999) os métodos de ensino em disciplinas de negócios, como a contabilidade, variam, particularmente, do nível de atividade de aprendizagem do aluno, como se apresenta no Quadro 2.

**Quadro 2 Estratégias de Ensino disponíveis aos professores de contabilidade**

<b>Método</b>	<b>Forma de condução do método de ensino</b>
1. Leitura de textos	Os estudantes fazem leitura de manuais de contabilidade, pronunciamentos oficiais, artigos, e outros também disponíveis na <i>internet</i> .
2. Leitura de exemplos e resolução de problemas (ou perguntas objetivas)	Alunos leem exemplos e resolvem exercícios disponíveis em manuais de contabilidade e outras fontes.
3. Palestras e vídeos	O estudante escuta passivamente ao professor/palestrante ou assiste a um vídeo.
4. Demonstrações	Os estudantes assistem algo que pode ser demonstrado fisicamente (por exemplo, um sistema de processamento de informações).
5. Palestras interativas	O professor/palestrante faz apresentações e questiona aos estudantes e, estes participam respondendo fazendo questões ao professor/palestrante.
6. Respostas a perguntas curtas e objetivas	Os estudantes respondem a perguntas de escolha-múltipla, preenchem de espaços em branco, verdadeiro/falso ou pequenas discussões.
7. Perguntas e escrita de respostas	Os estudantes elaboram perguntas relevantes sobre determinado assunto e, estas são distribuídas entre estudantes e se espera que respondam entre si para o seu próprio benefício.
8. Trabalhos e problemas numéricos curtos	Os estudantes trabalham em questões numéricas da contabilidade.
9. Trabalhos em casos e problemas não-estruturados	Os estudantes trabalham em casos que envolvem questões numéricas implícitas.
10. Discussão de problemas entre alunos	Envolve o método do caso e lida com discussão entre estudantes sobre determinada situação real ou hipotética.
11. Realização de pesquisas	Estudantes podem realizar pesquisas para identificar, por exemplo, a norma de contabilidade que orienta a resolução de uma determinada situação.
12. Apresentações orais e resposta a perguntas	Estudantes preparam a apresentação fora de aula e são chamados para apresentar juntos dos seus colegas.
13. Participar em demonstrações ( <i>role-playing</i> , jogos de simulação e experimentos)	Estudantes assumem diferentes papéis de indivíduos que processam documentos de transações de um determinado ciclo e demonstram o fluxo de informação e o funcionamento do sistema de controle. Os alunos podem realizar a simulação de empresas. Os experimentos podem ser utilizados para ajudar a compreender impostos implícitos, evasão fiscal e questões similares.

Fonte: Adaptado de (Bonner, 1999)

### 2.2.3 Mudança da abordagem baseada em regras para a abordagem baseada em princípios

Escândalos financeiros ocorridos na primeira década do século XXI, fizeram com que se refletisse sobre os sistemas contábeis e de governança corporativa, discutindo-se assim, sobre a adoção de um sistema baseado em princípio em substituição de um baseado em regras (Paulo, Carvalho, & Girão, 2014). Consequentemente, pesquisadores e organizações padronizadoras da contabilidade como o FASB e o IASB, usualmente distinguem os limites de aplicabilidade de cada uma das normas mencionadas na elaboração de relatórios financeiros (Beest, 2009; Bonnier et al., 2013; Carvalho & Salotti, 2013).

Um sistema baseado em regras, de acordo com Paulo et al., (2014) tem como funções, proporcionar maior comparabilidade das informações contábeis, detalhar a operacionalização dos procedimentos contábeis. O IFRS (2011) define as normas baseadas em regras como as que geralmente são percebidas em países onde há uma grande influência do sistema jurídico romano (*code law*), como por exemplo, Itália, Brasil, Alemanha, Espanha, Portugal, etc. Contudo, deve-se acautelar na generalização, pois, nenhum país é exclusivamente *code* ou *commom law*. Por exemplo, os EUA, considerados um dos maiores sistemas *commom law* do planeta, mas cuja contabilidade (US GAAP) vem sendo cada vez mais influenciada por regras. De acordo com Paulo et al., (2014), as normas baseadas em regras tem as seguintes características:

Observa pragmaticamente os termos da norma; Apresenta grande objetividade; Evidenciação básica da realidade da empresa pautada, principalmente, nas exigências legais; Prevalece a forma jurídica nas informações contábeis e não a essência econômica dos eventos/transações; O profissional cumpre exatamente o que está expresso na norma; Contêm vários testes de percentagem que podem ser utilizados inadequadamente na elaboração das demonstrações contábeis como meio para cumprir a forma da norma, mas não atendendo à sua essência; Contêm inúmeras exceções às normas, resultando em inconsistência no tratamento contábil da transação ou evento com similar substância econômica; Favorece a necessidade e demanda pela implementação de um guia altamente detalhado na aplicação de normas, gerando complexidade e incerteza sobre a sua aplicação; Perda do foco nos objetivos da Contabilidade inerentes à norma (Paulo et al., 2014).

Nesse sentido, as normas baseadas em regras direcionam para a objetividade, já que não há a necessidade de efetuar-se grandes julgamentos, pois tudo (“ou quase tudo”) encontra-se detalhado na norma, bastando apenas seguir o que já aparece como um guia de aplicação. Esse fato, traz consigo o problema de alguma transação que não esteja prevista, exigir uma nova regra ou interpretação. Entendendo-se dessa forma, a contabilidade mais como um ato de compliance do que de como instrumento de fornecimento de informações para tomada de

decisões.

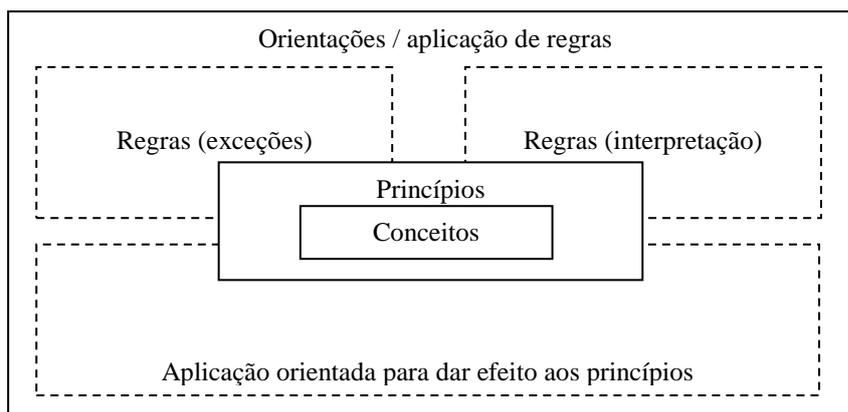
Em contrapartida, as normas baseadas em princípios estão presentes (na grande maioria dos casos) em países com sistema jurídico *commom law* (consuetudinário), jurisdições sob influência anglo-saxônica (EUA, Inglaterra, Austrália, etc) (IFRS, 2011). Estas normas, por sua vez, possuem um *framework* robusto, excesso de julgamentos, abrindo espaço para a discussão sobre qual julgamento é melhor (auditor vs administrador). Consoante Paulo et al. (2014) o sistema baseado em princípio tem subjacente as seguintes funções: estabelecer somente diretrizes básicas, utilizar-se do conceito *True and Fair View* (Valor Justo e Verdadeiro), sendo as suas características as seguintes:

Busca a melhor expressão da realidade econômica e financeira, necessitando em determinados momentos utilizar estimativas no processo de mensuração e/ou evidenciação; Parte de seus procedimentos são subjetivos; Necessidade de alta evidenciação das transações e eventos; A essência da transação ou evento econômico é preferível à forma jurídica; O profissional contábil utiliza mais frequentemente o seu juízo de valor; e, Maior grau de liberdade para apresentar informações (Paulo et al., 2014).

Com efeito, os GAAP são, efetivamente consideradas como sendo baseadas em regras enquanto as IFRS são tidas como normas baseadas em princípios ( Kershaw, 2005; Coetzee & Schmulian, 2012; Mota, Oliveira, Niyama, & Paulo, 2016).

No ensino das normas de contabilidade baseadas em regras, a ênfase dada a discussão dos conceitos sobre relatórios financeiros é limitada, principalmente, à regras fiscais, regras de lançamentos a debito e credito, o reconhecimento e mensuração dos eventos patrimoniais fortemente influenciado por regras fiscais, e não há debate sobre critérios de divulgação (Carvalho & Salotti, 2013).

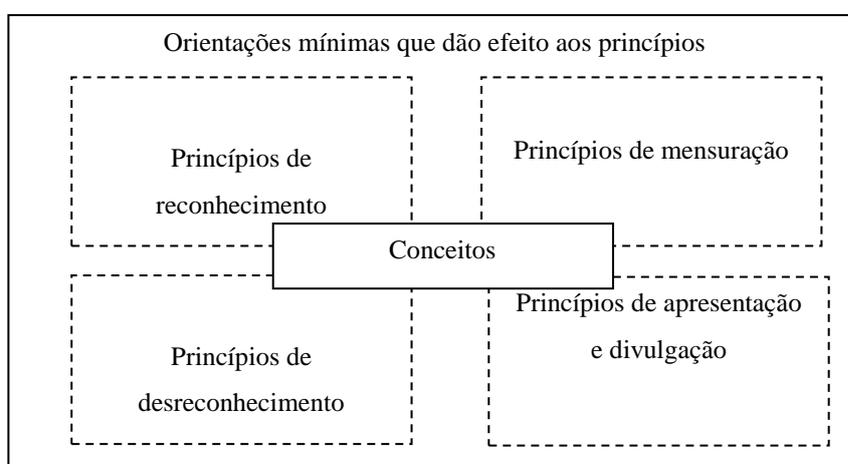
As normas de emissão de relatórios financeiros em geral como os GAAP, são efetuadas por meio de considerações e regras práticas de aplicação, conforme a Figura 1. De acordo com Coetzee e Schmulian (2012) esta abordagem contem numerosas regras e por conseguinte, encoraja ou incentiva a transmissão de grandes volumes de conhecimentos aos alunos de forma tradicional.



**Figura 1 Abordagem baseada em regras**

Fonte: Adaptado de Coetzee; Schmulian (2012)

Contrariamente, as normas IFRS são padrões baseados em princípios, nas quais os vários princípios de reconhecimento, de mensuração, de apresentação e divulgação de informações contábeis, são informados por conceitos contidos na estrutura conceitual do IASB e apoia-se em orientação de aplicação mínima, conforme a Figura 2. De acordo com Coetzee e Schmulian (2012) o ensino que considera normas baseadas em princípios encoraja a criatividade no método pedagógico que for empregado.



**Figura 2 Abordagem Baseada em Princípios**

Fonte: Adaptado de Coetzee; Schmulian (2012)

A distinção entre tais abordagens, como advoga Bonnier et al., (2013) nem sempre é simples de se efetuar e pode, ser susceptível de debates. Maines et al., (2003) elaboraram uma distinção mais concreta com base nos seguintes exemplos: Suponha-se que uma política de depreciação de ativos de determinada empresa considere que “As despesas anuais de depreciação para todos os ativos fixos deverão ser em 10% do custo original até que o ativo esteja completamente depreciado”. E outra empresa, adota a seguinte política “A despesas de depreciação reportadas no período deverá refletir o declínio do valor econômico do ativo no

período”.

O primeiro exemplo limita o julgamento profissional e evita desacordos sobre o montante da depreciação que deverá ser reconhecido. A comparabilidade e consistência entre as firmas no tempo é virtualmente assegurada. No entanto, a norma pode se apresentar de fraca relevância porque não reflete a substância econômica da firma, que difere entre as empresas e no tempo.

O segundo exemplo, requer a aplicação de julgamento e *expertise* tanto para os gestores, quanto para os auditores. O objetivo é reportar a depreciação econômica do ativo, algo que, os gestores têm mais informação que qualquer outro indivíduo.

A consideração entre uma ou outra parece ter implicações na concepção do ensino da contabilidade em IFRS (Schipper, 2003; Sunder, 2010; Coetzee & Schmulian, 2012; Jackling et al., 2012; Carvalho & Salotti, 2013). Em consonância da sua implicação para o ensino da contabilidade, elaboram-se, na sequência, algumas considerações conceituais sobre cada uma das abordagens.

#### 2.2.3.1 Abordagem baseada em regras

A abordagem baseada em regras é fundamentada por argumentos segundo os quais, o sistema de contabilidade consiste na prevalência da forma jurídica e não na aplicação da substância sobre a forma, prevalência de orientações específicas sobre práticas contábeis, formatos obrigatórios de demonstrativos contábeis e plano de contas detalhado (Bonnier et al., 2013).

De acordo com Carvalho e Salotti (2013) nessa abordagem observa-se, fraca ênfase de ensino de conceitos relativos ao reporte financeiro, excessiva ênfase aplicação de regras de débito e crédito e, influência de regras tributárias nas práticas contábeis. A justificação desta abordagem, dá-se pela necessidade de responder a exigência dos contadores em possuir um guia prático, que de acordo com Schipper (2003) protegeria os contadores de críticas e processos ou litígios judiciais.

Para Benston, Bromwich e Wagenhofer (2006), um guia prático, serviria também para os organismos normativos se mostrarem ativos e preocupados, em reduzir as oportunidades dos gestores em fazer o uso de julgamentos para gerenciar resultados.

As normas baseadas em regras, são criticadas presumivelmente por, superar a relação entre o custo e benefício, desvios dos objetivos inerentes aos padrões contábeis, não representação fidedigna da substância econômica sobre a forma dos eventos e das transações

(Schipper, 2003; Benston; Bromwich & Wagenhofer, 2006; Mota et al., 2016), dificultar o julgamento dos auditores e limitar o seu trabalho na confrontação, apenas, da aplicação das normas e por se apresentarem disfuncionais em contextos de ambientes econômicos dinâmicos, em que modelos de transações econômicas determinam procedimentos de prática profissional, onde se incentivam habilidades de criatividade e inovação no reconhecimento, mensuração e divulgação de eventos complexos, por forma a que o produto final, as demonstrações contábeis, tenham mais objetividade e comparabilidade (Kershaw, 2005).

#### 2.2.3.2 Abordagem baseada em princípios

A abordagem baseada em princípios, estabelece somente diretrizes básicas para o reconhecimento e mensuração de transações, utiliza-se do conceito de *fair value* (valor justo) e foca-se na substância econômica da transação, envolvendo o julgamento profissional e experiência dos preparadores de relatórios financeiros (Bonnier et al., 2013; Mota et al., 2016).

Exige-se, com estas normas que os preparadores e auditores exerçam juízo profissional na contabilização de transações e eventos de acordo com a estrutura conceitual, sem fornecer uma estrutura suficiente para enquadrar esse julgamento (Benston et al., 2006). Entretanto, a implementação de normas baseadas em princípios pode significar perda da comparabilidade das informações contábeis entre as empresas (Paulo et al., 2014).

A perda de comparabilidade das informações contábeis, a subjetividade na aplicação e interpretação de tais normas tem resultado nas principais críticas da abordagem baseada em princípios. Porém, Mota et al., (2016) argumentam que se as normas baseadas em princípios forem aplicadas corretamente, darão maior suporte na missão dos organismos emissores das normas em “melhorar a utilidade dos relatórios financeiros, centrando-se na principal característica da relevância e confiabilidade”

As normas IFRS são conhecidas como sendo baseadas em princípios (Mota et al., 2016). A decisão de um país, que tinha como normas os GAAP, em adotar as IFRS, implica, necessariamente na alteração da lógica de elaboração dos relatórios financeiros. Depreende-se, que ao concentrar as atividades dos professores de contabilidade no ensino baseado em regras e técnicas estabelecidas no plano ou GAAP locais, deixa-se pouco espaço para desenvolver nos estudantes habilidade de tomada de decisão com base em julgamentos profissionais preceituados na estrutura conceitual do IASB (Bonnier et al., 2013; Carvalho & Salotti, 2013).

De acordo com Schipper (2003) a ênfase no desenvolvimento de habilidade de julgamento no reconhecimento e mensuração das transações e eventos contábeis tem uma

potencial implicação no currículo de cursos ou dos programas de cursos de contabilidade. Se exige que se discuta com profundidade conceitos de reconhecimento, mensuração de ativos e passivos para divulgação de informações financeiras relevantes e de alta qualidade para o exercício de tomada de decisão para desenvolver habilidades de julgamento e de realização de estimativas nos estudantes.

#### **2.2.4 Competências, habilidades e atitudes necessárias na formação de profissionais contábeis**

A profissão contábil tem comercializado seus serviços extensivamente nas últimas duas ou três décadas e, enfrenta desafios, que culminam em diferenças de opinião sobre os conhecimentos, habilidades e atitudes que o contador deve possuir para ser considerado um contador profissional competente ( Wolcott, 2010; Sin, Reid, & Dahlgren, 2011). Ora, para que o contador possa emitir julgamento profissional, esse profissional deve ter consequências e portanto, as normas sociais de conduta devem ser alteradas para a valorização profissional, senso de ética e sua intervenção social.

Para ajudar a responder essa questão, organismos profissionais, acadêmicos e pesquisadores, tem realizado trabalhos com vista a investigar, quais efetivamente, devem constituir as competências profissionais do contador ( Kavanagh & Drennan, 2008; R. Cardoso, Edson, & Albuquerque, 2009; Brewer, Sorensen, & Stout, 2014; IFAC, 2015;).

O termo “competência” do latim *competentia*, significa a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto, de fazer determinada coisa, com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade (Cardoso, Neto, & Oyadomari, 2010). No sentido educacional, as competências são usualmente desenvolvidas nas universidades, e como resultado, tem-se o conjunto de atributos “genéricos dos graduados”, que são geralmente aceites como sendo os conhecimentos, habilidades e atitudes adquiridos e aplicáveis a uma variedade de contextos, como resultado da conclusão do curso (Barrie, 2006).

No contexto profissional, o *International Federation of Accountant* IFAC (2015) por meio do *International Accounting Education Standards Board* (IAESB) define competência como: a capacidade de desempenhar um papel obedecendo a um determinado padrão de referência do ambiente de trabalho. Para isso, o indivíduo deve possuir conhecimentos e qualificações que o permitam cumprir com o padrão profissional contábil, que requer um apropriado nível de conhecimento, habilidades, valores, ética e atitudes para a alcançar a realização de determinada competência.

Ainda, consoante o IFAC (2015), o nível adequado de competência poderá variar, dependendo de fatores como a complexidade do ambiente, a complexidade das tarefas, a variedade de tarefas, necessidade de conhecimentos especializados, influência sobre o trabalho dos outros, confiança no trabalho dos outros, nível de autonomia e nível de julgamento necessário.

Depreende-se, com a concepção de competência dada pela IFAC, que se trata de um conceito multifacetado, que envolve não apenas competências técnicas, mas também na pertinência dos indivíduos desenvolverem comportamentos afetivos e atitudinais. Como a valorização do trabalho em equipe, exercício de autonomia e de julgamento, que pressupõe alto domínio e confiança do indivíduo sobre a atividade que realiza no decurso do trabalho.

No contexto educacional, o desenvolvimento de competências nos indivíduos, é um dos papéis fundamentais das universidades. Pois, cabe a universidade no seu desempenho de serviços sociais de educação, perpetuar a formação de indivíduos para servir aos interesses da sociedade.

Contudo, estes espaços naturalmente consagrados para a formação de profissionais é, sistematicamente pressionado pelas autoridades governamentais e empregadoras em matéria de competências, no que diz respeito a formação de indivíduos para atuar profissionalmente no mercado de trabalho (Willcoxson, Wynder, & Laing, 2010).

Essa pressão não distingue a configuração econômica dos países, quer países desenvolvidos, quer em desenvolvimento, posicionam-se sobre a questão dos conhecimentos, habilidade e atitudes, principalmente no ambiente de mudanças que caracteriza o século XXI (Howieson, 2003; Sin et al., 2011) de que a adoção das IFRS fazem parte, haja visto, que estas normas, exigem que os contadores e auditores utilizem julgamento e estimativas ao preparar e auditar Demonstrações Contábeis.

A realização de julgamentos e estimativas constituem competências indispensáveis na aplicação das IFRS, assim é fundamental que os professores de contabilidade ensinem aos alunos a natureza das decisões que podem tomar no ambiente de trabalho, assim como o seu potencial impacto sobre o resultado do processo de elaboração de relatórios contábeis.

A este respeito, Hodgdon, Hughes, e Street (2011) demonstram como ensinar e a importância de fazer julgamentos envolvendo o desenvolvimento de sistemas de contabilidade e apresentação de relatórios financeiros no ambiente baseado em normas IFRS. Sugerindo uma abordagem de três fases no ensino de julgamentos (*dos conceitos, para princípios/regras, e para os julgamentos necessários na aplicação dessas regras*) forneceram também orientações aos educadores de contabilidade, bem como os recursos que irão ajudá-los na criação e reforço

da sensibilização dos alunos sobre a importância de fazer julgamentos profissionais na aplicação das IFRS.

Além das competências para exercer julgamentos e estimativas no reconhecimento de eventos contábeis contidas na estrutura conceitual, outra implicação da adoção das IFRS no ensino consiste em desenvolvimento de conhecimentos, habilidades e atitudes adquiridos e aplicáveis a uma variedade de contextos, como resultado da conclusão do curso (Barrie, 2006).

Em decorrência dos recentes escândalos financeiros, Hilton e Johnstone (2013) argumentam que, tornou-se mais importante a necessidade de desenvolver suficientemente habilidades e atributos profissionais nos contadores e estudantes de contabilidade. Estas competências, constituem as qualidades, habilidades e compreensões que a comunidade universitária concorda que seus alunos durante o seu curso na instituição deverão desenvolver e possuir.

Além disso, estes atributos podem ir além do que é ensinado tradicionalmente na maioria das universidades. São qualidades que prepararam agentes profissionais para o bem social em futuro que não é conhecido. Wolcott (2010) ao argumentar que proliferação internacional das normas do IASB não só leva aos organismos profissionais a repensar sobre o perfil do profissional de contabilidade, mas leva também, fundamentalmente, que os programas e cursos de contabilidade repensem nas suas abordagens educacionais e que reexaminem o que se deve considerar como competências, habilidades atitudes necessárias para desenvolver nos graduandos em contabilidade.

De acordo com Hilton e Johnstone (2013) ao ensinar IFRS o conjunto de competência, habilidades e atitudes que se pretende desenvolver nos alunos, além de questões éticas, deverá incluir, habilidades de comunicação, habilidades de resolução de problemas, habilidade de pensamento crítico, habilidades de pesquisa, e desejo de aprendizagem continuada. Esse exercício deverá ser acompanhado pelo uso de metodologias de ensino ativas.

Pesquisas sobre os domínios de conhecimentos, habilidades e atitudes são realizadas segundo perspectivas e entendimentos de profissionais e estudantes (Kavanagh & Drennan, 2008), estudantes (Wells, Gerbic, Kranenburg, & Bygrave, 2009), empregadores e estudantes (Awayiga, Onumah, & Tsamenyi, 2010), praticantes (Sin et al., 2011), professores (Wolcott, 2010) e de organismos profissionais (Brewer et al., 2014).

Kavanagh e Drennan (2008) examinaram as percepções e expectativas de dois principais *stakeholders*: os alunos e os empregadores, sobre as necessidades dos graduandos desenvolverem o conjunto de habilidades para a prossecução da carreira profissional de contador. Os resultados indicaram que os alunos estão conscientes das expectativas dos

empregadores em termos de comunicação, análise, capacidade profissional e trabalho em equipe. Embora os profissionais, ainda esperam conhecimentos básicos de contabilidade, também requerem o conhecimento de negócios em termos do mundo real.

Wells et al. (2009) evidenciaram a importância de capacidades profissionais necessárias para o exercício profissional com graduandos. As capacidades envolvem aspectos pessoais, intelectuais, interpessoais e profissionais. A pesquisa demonstrou que algumas dessas capacidades são congruentes com as ensinadas nas universidades e que, quando tal não ocorre, elas são desenvolvidas no campo de trabalho por serem difíceis de se ensinar no ambiente da sala de aula.

Awayiga et al., (2010) examinaram o conhecimento e as habilidades requeridas por graduados em contabilidade, no momento da entrada na profissão. O Pensamento crítico e analítico foi classificado tanto pelos empregadores quanto pelos graduados como sendo as mais importantes habilidades profissionais. As habilidades menos ranqueadas pelos graduandos foram as habilidades técnicas e profissionais, enquanto, os empregadores, elencaram as habilidades interpessoais. Em termos de habilidades de TIC's, as planilhas são consideradas por ambos os grupos como sendo as mais importantes.

Wolcott (2010) propõe ênfase no ensino de habilidades cognitivas aos estudantes de contabilidade, pois a maior parte, se não todas as competências do profissional contábil são baseadas nas habilidades cognitivas. Maior atenção sobre habilidades cognitivas nos cursos introdutórios poderá aumentar a aprendizagem de conhecimentos técnicos assim como de atributos não técnicos que definem a profissão contábil. Nesse caso, é preciso também que os educadores se preocupem com questões teóricas na introdução dos tópicos.

Por meio de uma abordagem holística, Bui e Porter (2010) analisaram o *gap* entre as competências (conhecimentos, habilidades e atitudes) que os empregadores (empresas de contabilidade) esperam que os graduados em contabilidade possuam. Os empregadores das firmas de contabilidade esperam que os diplomados em contabilidade possuam sólidos conhecimentos dos princípios e conceitos de contabilidade, compreensão básica de negócios e boa comunicação, trabalho em equipe e habilidades interpessoais, pessoais e desejo de formação continuada.

As empresas *big 4* devotam particular importância em desenvolvimento de habilidades de pensamento analítico, crítico, criativo, apresentação oral e escrita. Dando mínima importância as habilidades técnicas (Bui & Porter, 2010).

Enquanto empregadores das PME's de contabilidade sublinharam a importância de graduados em possuírem bons conhecimentos técnicos de contabilidade e boas habilidades

interpessoais. Enquanto a busca das *big 4* dos graduados prende-se à necessidade de possuírem um alto nível de inteligência, as PME's em contabilidade, estão cientes de sua incapacidade de competir com as grandes empresas em termos de salários, e tendem a procurar graduados com capacidade intelectual média (Bui & Porter, 2010).

Com base em um estudo fenomenográfico Sin et al. (2011), investigaram as concepções de trabalho de contabilidade por profissionais experientes, tendo identificando o foco e conscientização funcional dos praticantes em aspectos éticos. Os praticantes descreveram a prevalência da ética em todas as facetas do seu trabalho, sua posição autônoma e tensões éticas. Essas conclusões levantam preocupações sobre a adequação do currículo atual do curso de contabilidade na preparação dos estudantes para os desafios éticos e a relevância de desenvolver valores profissionais e identidades como uma trajetória dentro e além da aprendizagem na universidade.

Brewer et al., (2014) apresentaram sua estrutura de competências em três níveis: competências fundamentais (comunicação, capacidade de manuseio tecnológico, pensamento analítico, resolução de problemas, entre outros), competências amplas de gestão (incluindo liderança, ética e responsabilidade social e gestão e melhoramento de processos) e competências de contabilidade (elaboração e análise de relatórios externos; planejamento, análise e controle; tributação: conformidade e planejamento; sistemas de informação e controle interno; valores profissionais, ética e atitudes).

Os conhecimentos, habilidades e atitudes genéricas do profissional contábil, foram também objeto de reflexão epistemológica de Jones (2010). O autor, apresenta as habilidades de pensamento crítico, resolução de problemas e de comunicação em contabilidade como sendo habilidades genéricas e que o processo de ensino destas habilidades, deve considerar o contexto da disciplina requerendo uma conexão entre a teoria e a prática, um entendimento do ambiente de negócios global e local bem como a habilidade de transferir conhecimentos entre esses contextos.

O pensamento crítico exige a habilidade de análise e avaliação, construção de argumentos, pensar consciente e independentemente sobre as dimensões e responsabilidades profissionais e éticas. Resolução de problemas, demanda um bom entendimento conceitual, para entender a natureza dos problemas, identificando e analisando seus componentes. A comunicação por sua vez, demanda a habilidade para comunicar por via oral ou escrita e reportar a interpretação de informações financeiras ou não financeiras, dentro de um contexto profissional ou de negócios. A outra dimensão importante é a ética, que requiere a habilidade de aplicar o raciocínio e comportamento ético em todos os aspectos da vida profissional.

Para complementar o suporte existente a respeito de tais habilidades, Glover e Werner (2015), apresentam uma matriz de objetivos de aprendizagem contendo sugestões de como as IES podem incorporar conceitos de IFRS em cursos de contabilidade existentes para atender a objetivos particulares da aprendizagem em IFRS.

Os autores baseiam os seus objetivos em uma combinação de competências nucleares do AICPA (*O American Institute of Certified Public Accountants*), AACSB (*The Association to Advance Collegiate Schools of Business*) e da Universidade de Drexel, bem como da comissão do currículo de IFRS da mesma universidade, conforme o Quadro 3.

**Quadro 3 Matriz de objetivos de aprendizagem para incorporar IFRS em curso existente**

<b>Atividade do curso</b>	<b>Objetivos de aprendizagem</b>	<b>Estratégia de inclusão recomendada</b>
Realizar pesquisas usando o banco de dados da fundação IFRS.	Desenvolver habilidades de pesquisa e comunicação; Desenvolver habilidades analíticas e de resolução de problemas.	Desenvolver um projeto individual ou em grupos que exige a seleção de um tópico (por exemplo, <i>impairment de goodwill</i> ) e discutir o seu tratamento em IFRS ou GAPP citando referências de ambas normas.
Contrastar Demonstrações Contábeis com base em GAAP versus IFRS.	Desenvolver habilidades analíticas e de resolução de problemas. Obter uma compreensão das normas contábeis subjacentes que suportam as Demonstrações Contábeis em IFRS.	Ao apresentar um tópico sobre Demonstrações Contábeis (por exemplo, reconhecimento de receita em contratos de construção, depreciação ou valorização de inventário) comparar as notas de explicativas correspondentes às Demonstrações Contábeis entre um concorrente nacional e estrangeiro para explorar as diferenças no tratamento contábil entre GAAP e IFRS.
Compreender os fatores que influenciam as normas de um determinado país.	Desenvolver o pensamento crítico e habilidades de raciocínio.	Usar esta atividade como um tópico de pesquisa da teoria contábil, relatórios financeiros ou disciplinas de tópicos especiais.
Pesquisar os custos e benefícios para se adotar as IFRS.	Desenvolver habilidades analíticas e de resolução de problemas. Desenvolver habilidades de pesquisa e comunicação.	Propor a um indivíduo ou grupo de pesquisa para explorar esta questão.

Fonte: Adaptado de (Glover & Werner, 2015)

Para além da matriz de objetivos acima mencionadas no ensino de IFRS, Dillman (2011) assinala a pertinência de desenvolver nos alunos habilidades éticas, pois, de acordo com o autor, à medida que se avança no ensino de IFRS, os contadores serão cada vez mais exigidos para entender o papel crítico que a ética desempenha na profissão da contabilidade.

Uma crítica a este aspecto, é que muitos contadores demonstram uma fraqueza inerente à área de raciocínio ético, valorativo e de comportamento humano, dessa forma, é especialmente relevante que os sistemas de ensino em contabilidade projetem da melhor maneira os seus alunos para desenvolver tais habilidades essenciais (Dillman, 2011).

### **2.2.5 Formação de professores, disponibilidade de recursos e meios de ensino como barreiras de implementação das IFRS na educação contábil**

A literatura relativa a implementação das IFRS no ensino da contabilidade tem apontado um conjunto diversificados de desafios. Tais barreiras associam-se a fatores como, período de familiarização com as normas IFRS, formação de professores, preparação de materiais, disponibilidade de livro-textos atualizados, fraca disponibilidade de peritos sobre a nova abordagem de ensino ( Zhu et al., 2011; Husin et al., 2013; Odia & Ogiedu, 2013). Na sequência, apresentam-se alguns resultados destas pesquisas.

Zhu et al. (2011) constataram que maior parte de professores participantes da sua pesquisa, dedicam não mais de 30 minutos por semestre para preparar materiais relacionados a IFRS, eles evidenciaram também, o relacionamento discricionário de professores e universidades com relação ao ensino de normas IFRS. Sugerindo a necessidade de aumentar o comprometimento dos educadores para desenvolverem habilidades de ensino de relatórios financeiros em IFRS.

Jackling et al., (2012) documentaram que os recursos de ensino, disponibilidade de pesquisas e atividades de desenvolvimento profissional contínuo, relacionadas a abordagem baseada em princípios no ensino das IFRS são necessárias para educadores enriquecerem a experiência e aprendizagem dos alunos. Para isso, Hodgdon et al. (2011) sugerem três etapas para aplicar o ensino de normas baseadas e princípios. Os autores colocam que os professores devem introduzir primeiramente os conceitos, em segundo discutir as regras e princípios e finalmente, os julgamentos para aplicar a norma.

Husin, Bahari, Din, e Wahab (2013) em uma pesquisa na Universidade na Malasya, relataram que os principais desafios são o treinamento e a familiarização de professores para ensinar IFRS. Como medidas, sugeriam que as universidades devem investir na formação dos professores e garantir que eles dediquem mais tempo para se familiar com o novo normativo contábil.

Vysotskaya e Prokofieva (2013) documentaram dificuldades de ensinar IFRS na Rússia, decorrentes da ausência de recursos de ensino adequados, da falta de docentes com experiência relevante na empresa e em elaboração de relatórios financeiros, e da maior parte da literatura estar escrita em língua inglesa.

Odia e Ogiedu (2013) concluíram que as universidades devem fazer contratação e treinamento de professores e formadores conhecedores de IFRS e fomentar maciça publicação de livros de contabilidade contendo experiências locais.

Como se pode perceber, a lista dos desafios associados a implementação das IFRS na educação é ampla e diversificada em diferentes jurisdições. Assim, para uma implementação de tais práticas no ensino, as instituições de ensino de jurisdições adotantes, podem pensar em estratégia de mitigação das barreiras evidenciadas em pesquisas anteriores.

### **2.2.6 Normas internacionais de educação em contabilidade**

Existem posições de pesquisadores, segundo as quais as Instituições de Ensino Superior não têm preparado suficientemente os seus estudantes para enfrentar as pressões advindas da sociedade e do mercado fortemente regulamentado com sistemáticas mudanças no ambiente de negócios e constantes avanços a nível das tecnologias da informação e comunicação (Ott, Cunha, Júnior, & Luca, 2011).

Esses pesquisadores evocam por um lado, deficiências em grades curriculares por estarem desatualizadas, limitadas e irrelevantes em expor aos alunos conceitos de globalização, tecnologia e ética. Por outro lado as metodologias de ensino utilizadas, também tem sido objeto de crítica por estarem desalinhadas com pedagogias construtivistas e cognitivistas, as quais estimulem o desenvolvimento das competências e atitudes necessárias ao desenvolvimento da profissão harmoniosamente (Lemes & Miranda, 2014). Nessa perspectiva, o debate sobre o papel da educação em contabilidade e a necessidade de formação de profissionais competentes tem preocupado organismos internacionais especializados como o IAESB (*International Accounting Education Standards Board*) do IFAC (*International Federation of Accountants*) (Zhu et al., 2011; Lemes & Miranda, 2014).

O IAESB é um organismo de normatização independente que desenvolve padrões de educação, orientação e artigos de informação utilizados pelos diferentes membros do IFAC e outras partes interessadas na educação profissional de contabilidade, tais como: universidades e instituições de ensino, empregadores, reguladores, autoridades governamentais e profissionais contábeis (IFAC, 2015).

O *Framework* fornece uma base conceitual para o IAESB continuar a desenvolver e apoiar a adoção e implementação das normas internacionais de educação. Este *Framework* auxilia organismos membros da IFAC em suas atividades relacionadas com a aprendizagem e desenvolvimento de contadores profissionais e contadores profissionais aspirantes. Assim, de acordo com IFAC (2015) o framework é útil para ajudar outros *stakeholders* envolvidos no processo de formação dos profissionais de contabilidade, que incluem: (i) Universidades, empregadores e outras partes interessadas que desempenham um papel na concepção,

desenvolvimento, entrega e avaliação de programas de educação de contabilidade profissional para contadores profissionais e aspirantes a contadores profissionais; (ii) Reguladores que são responsáveis pela fiscalização da profissão contábil; (iii) As autoridades governamentais competentes em matéria de requisitos legais e regulamentares relacionados com a educação profissional de contabilidade; (iv) Contadores profissionais e contadores profissionais aspirantes que gerem a sua própria aprendizagem e desenvolvimento; e (v) Quaisquer outras partes interessadas no trabalho do IASB e sua abordagem para o desenvolvimento de publicações sobre a educação profissional de contabilidade.

O *Framework* constituído por 8 (oito) normas de educação em contabilidade, que descrevem os conceitos subjacentes a aplicação de tais normas, designadamente: IES 1, requisitos de entrada para profissionais Programas de Educação de Contabilidade; IES 2, Desenvolvimento Profissional Inicial - Competência Técnica; IES 3, Desenvolvimento Profissional Inicial - Habilidades Profissionais; IES 4, Desenvolvimento Profissional Inicial - valores, Ética e Atitudes Profissionais; IES 5, Desenvolvimento Profissional Inicial - Experiência Prática; IES 6, Desenvolvimento Profissional Inicial - Avaliação da Competência Profissional; IES 7, Desenvolvimento Profissional Contínuo; IES 8, requisitos de competência para Profissionais de Auditoria.

Helliari (2013) identificou um grupo de *stakeholders* relevantes para o processo de educação em contabilidade. A autora, coloca no primeiro grupo o IFAC e o IASB. O IFAC é uma organização privada com objetivos declarados para servir o interesse público, que define as normas internacionais de auditoria (ISAs), padrões éticos e padrões de educação por meio de três conjuntos de normativos o IAASB, o IESB e o IAESB. O segundo grupo os organismos profissionais membros do IFAC, esses organismos, centralizam códigos de melhores práticas ao nível da profissão, estabelecem regras de conduta e ética, como por exemplo a OCAM no caso de Moçambique.

O terceiro grupo é constituído pelas firmas profissionais. No topo da hierarquia, estão as *Big 4*, que têm escopo global, poder econômico, influência de política e concentração setorial. Essas firmas são seguidas pelas firmas nacionais ou praticantes locais.

O quarto grupo, integra fortes *players* tais como: as agências reguladoras, governos, sistema nacional de educação, agências padronizadoras como o IOSCO, Banco Mundial, G20 e o IASB. Essas agências servem interesses multinacionais, mas também, podem usar o seu poder para influenciar as práticas de ensino da contabilidade, dentro das fronteiras nacionais (o exemplo claro é a adoção das IFRS em Moçambique).

O quinto grupo é constituído por profissionais individuais ou atores organizacionais que atuam nas empresas (preparadores de relatórios financeiros). O sexto grupo, é constituído pelos estudantes e pelas universidades e outras instituições de ensino que empregam pessoal para transmitir conhecimentos de contabilidade.

O último grupo de *stakeholders* no processo de ensino da contabilidade é a sociedade civil, o público, em que todos os contadores são chamados a servir e é a mais fragmentada e heterogênea de todos os grupos.

Estes grupos ou partes interessadas no processo da educação em contabilidade têm mecanismo de *accountability* vertical, horizontal que se baseiam no poder e na sanção. A interação entre eles, talvez afete o processo de educação em contabilidade. Principalmente, em contexto de globalização que caracteriza a era da informação.

### **2.2.7 Desafios da profissão contábil no contexto das Normas Internacionais de contabilidade**

A adoção das normas do IASB, para além de ter implicações na prática de ensino e pesquisa contábil, como foi exposto anteriormente, tem subjacente desafios ao nível da profissão e da prática da contabilidade. Este fato, levou a que os pesquisadores e normatizadores de diferentes países desenvolvidos e em desenvolvimento refletissem sobre as implicações e barreiras práticas de implementação, bem como sobre qual o perfil do profissional se espera no contexto atual. Esta secção aborda os impactos e barreiras de implementação das normas nos países africanos, como também, faz uma menção sobre o perfil do profissional contábil que se exige atualmente.

As principais barreiras práticas da implementação das IFRS nos países do continente africano relacionam-se com os desafios institucionais, desafios de aplicação e desafios técnicos (Sedzani, 2012).

Do ponto de vista institucional, os desafios têm a ver com leis e regulamentos pré-existentes, que causam conflitos entre as leis existentes e os requisitos das IFRS no processo de elaboração das Demonstrações Contábeis. Os desafios institucionais, têm como consequências, a aplicação, que se refere a incapacidade de impor a adoção das IFRS, que resultariam em relatórios financeiros de maior qualidade. Outro desafio importante é a capacidade técnica e treinamento adequado em IFRS a necessidade de manter as normas constantemente atualizadas (Sedzani, 2012).

As barreiras identificadas não são mutuamente exclusivas, a existência de uma pode implicar a descoberta de outros desafios. O organismo profissional de contadores tem a responsabilidade pelo processo de execução nos países onde as IFRS estão sendo adotadas do ponto de vista institucional, prático e técnico. Em algumas jurisdições, esta aplicação foi apoiada pelos organismo profissionais, bolsa de valores, comissões de bolsa de valores, autoridades de supervisão bancárias e de seguros e autoridades comerciais, entre outras (Sedzani, 2012; Odia & Ogiedu, 2013).

Apresentam-se na sequência principais desafios identificados em pesquisas empíricas, relativamente a profissão contábil.

Sedzani (2012) apresentou desafios de implementação únicos para o continente africano, como sendo: (i) Fraco conhecimento e compreensão dos benefícios da adoção das IFRS por parte dos profissionais de contabilidade; (ii) Fraco incentivo externo que possa encorajar os países a adotar as IFRS no continente, existência de diversos métodos (e seletivos) da adoção das IFRS, que resultam em inconsistências entre as empresas. Outros obstáculos consistem: no aumento do custo e tempo para manutenção de vários conjuntos de livros que fazem da adoção das IFRS ser de elevado custo; Língua inglesa como inconveniente, porque muitos países africanos têm múltiplas línguas oficiais, sendo que a tradução poderia resultar em perda de informações pertinentes na tradução; Falta de contadores profissionais associados a organizações internacionais de contabilidade, o que faz com que a África esteja excluída do processo de normatização internacional; Falta de consciência do valor da informação contábil de qualidade e de auditorias por parte das empresas e dos contadores; Fraca ou falta de existências de organizações profissionais de contabilidade e mercados de capitais desenvolvidos para promover a emissão de relatórios financeiros de qualidade nos países africanos.

Odia e Ogiedu (2013) apresentaram exaustivamente sugestões para implementação de IFRS na prática contábil na Nigéria, os autores argumentam que para implementação efetiva se requer, planejamento cuidadoso, que se estende a educação contábil, alocação de recursos, suporte legal e institucional, desenvolvimento de sistemas de informação e comunicação para informar os usuários da informação contábil, disponibilização de recursos financeiros para consultores auxiliarem a implementação sustentável das normas e adequar normas para PME's, treinamento continuado para auditores, reguladores, analistas e outros usuários.

Assim, o planejamento deverá ser integrado e articulado entre os *stakeholders* da educação e profissão contábil, por meio de programas de conscientização entre as autoridades governamentais, reguladoras, instituições de ensino e as empresas, que podem culminar com o

maior nível de *compliance* das normas IFRS. Pode ser necessário prevenir os conflitos entre as normas locais e a estrutura conceitual do IASB, por meio do sucessivo suporte e auxílio do organismo profissional local para integrar IFRS nos currículos das universidades e treinamento dos profissionais em exercícios.

Olarewaju (2015) examinou os recentes desenvolvimentos da profissão contábil na Nigéria, apontando como questões emergente a globalização e adoção das normas IFRS, o desenvolvimento das Tecnologias de Informação e comunicação (TIC's) e o código ética e conduta profissional. O autor considera essas questões críticas para a profissão. Sendo que as economias emergentes, precisam desenvolver, implementar e treinar para fazer parte da convergência das normas globais de alta qualidade e competir globalmente.

Msuya e Maleko (2015) investigaram a extensão de *compliance* das normas IFRS em cooperativas de crédito e poupança na Tanzânia por meio de um estudo de 10 casos. Concluíram que apesar de Tanzânia ter adotado as IFRS em 2004 até a atualidade, constata-se uma alta taxa de não cumprimento das normas internacionais, sendo os principais desafios, a fraca consciência dos requisitos das IFRS, fraco suporte legal, restrições financeiras e complexidade das IFRS. Para contornar estes desafios, recomendam aos organismos profissionais nacionais estabelecer programas de conscientização das IFRS, monitorar o cumprimento das normas, encorajar o treinamento e emprego de profissionais contábeis.

Rudzani e Manda (2016) avaliaram os desafios encarados por PME's na África do Sul em adotar IFRS para PME's. Os resultados indicaram vários desafios que dificultam a adoção ou implementação de IFRS, incluindo, a fraca consciência das normas, fraca educação em contabilidade, treinamento e a dificuldade em adquirir recursos para contornar alguns desafios. Para aumentar o nível de adoção ou implementação, sugerem a revisão das IFRS para PME's, para reduzir complexidade, realização de *workshops* por parte dos organismos profissionais sobre IFRS para PME's, disponibilização de recursos na *internet* para auxiliar a implementação das IFRS para PME's, inclusão de IFRS para PME's nos cursos de contabilidade.

Estudo realizado em Zimbabué, por Maseko & Manyani (2011) a maioria das PME's desconhece as normas de contabilidade bem como as IFRS's para PME's e por isso, não efetuam registros de acordo com tais normas e, como resultado a medição de desempenho é deficitária. Os autores recomendaram aos reguladores nacionais em desenvolver diretrizes contábeis específicas para as PME's.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Neste capítulo são apresentados os aspectos metodológicos que permitiram a realização do estudo. Estudos anteriores relativamente aos impactos das IFRS na educação tem utilizado diferentes metodologias, designadamente, descritivas, empíricas e revisão da literatura para responder aos problemas que se propõem solucionar (Barbara Apostolou, W., M., & E., 2016).

Dessas pesquisas, destacam-se metodologias descritivas de experiências dos pesquisadores por meio de ensaios teóricos ( Coetzee & Schmulian, 2011, 2012; Carvalho & Salotti, 2013; Hilton & Johnstone, 2013; Jackling et al., 2013) levantamentos (*survey*) incluindo entrevistas (Nie et al., 2013; Stoner & Sangster, 2013) e revisão da literatura sobre os impactos das IFRS na educação contábil (Tan et al., 2014) e metodologias instrucionais (van Rensburg C.J., Coetzee, S.A., 2014).

Na sequência, abordam-se, as variáveis e constructos do estudo, quanto ao problema de pesquisa, quanto aos objetivos, quanto a natureza, quanto aos procedimentos técnicos, quanto a validação do instrumento de coleta de dados, quanto as hipóteses/pressupostos e, finalmente abordagem quanto ao tratamento estatístico.

#### 3.1 VARIÁVEIS E *CONSTRUCTOS* DO ESTUDO

Variáveis são os aspectos, propriedades, características individuais ou fatores, mensuráveis ou potencialmente mensuráveis, por meio dos diferentes valores que assumem, definidos em um objeto de estudo, para testar a relação enunciada em uma proposição (Köche, 2006). Para Creswell (2014), psicólogos preferem usar o termo constructo (em vez de variável), que carrega a conotação de uma ideia abstrata do que um termo especificamente definido.

No entanto, cientistas sociais geralmente usam o termo variável. Variáveis, muitas vezes medidas em estudos incluem gênero; idade; *status* socioeconômico; e atitudes ou comportamentos tais como racismo, controle social, poder político ou liderança, etc.

Variável dependente consiste naqueles valores a serem explicados ou descobertos, em virtude de serem influenciados, determinados ou afetados pela variável independente. Variável interveniente é a causa subjacente capaz de condicionar o fenômeno sem, contudo, ter uma explicação essencial, nem decorrer dela (Fachin, 2006). O constructo possui um significado construído intencionalmente a partir de um marco teórico, devendo ser definido de tal forma que permita ser delimitado, traduzido em proposições particulares observáveis e mensuráveis (Köche, 2006). Para Marconi e Lakatos (2007), a função do conjunto de conceitos ou

constructos, consiste em organizar a realidade por meio do estabelecimento de um “crivo” de impressões que acometem o investigador; guiar a investigação indicando o ponto de vista que vai norteá-la; designar por abstração, permitindo imaginar o que não é diretamente perceptível e prever outros problemas

Neste estudo, são considerados relações de interdependência entre variáveis por meio da análise fatorial exploratória. Assim, atendendo aos objetivos da pesquisa, com base na revisão da literatura internacional sobre implicações das normas IFRS na educação, foram identificados dois constructos designadamente, desafios das IFRS no ensino da contabilidade, e desafios das IFRS na profissão da contabilidade.

Cada um destes constructos, possui seus grupos de sub constructos. O constructo desafios das IFRS no ensino é composto 5 variáveis, nomeadamente, (1) a revisão curricular, (2) estratégias pedagógicas, (3) abordagem baseada em regras e em princípios, (4) Conhecimentos, habilidades e atitudes e (5) recursos e meio de ensino. O constructo relativo aos desafios da profissão da contabilidade, é composto por 2 grupos de variáveis, designadamente, (1) barreiras de implementação, institucional, legal e (2) cultural, conforme, se ilustra no Quadro 4.

**Quadro 4 Constructos e variáveis do Estudo**

Variáveis dependentes (Constructos de 1ª ordem)	Variáveis (Constructos de 2ª ordem)	Fonte
Desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade	Revisão de currículo	Hilton & Johnstone, 2013; Tan, Chatterjee, & Bolt, 2014; Barth, 2008; Owens-Jackson, Campbell, & Highsmith-Quick, 2012; Singer, 2012; Bonner, 1999; Sablonnière, Taylor, & Sadykova, 2009; Benston, Bromwich, & Wagenhofer, 2006; Mota, Oliveira, Niyama, & Paulo, 2016; Cardoso, Neto, & Oyadomari, 2010; Wolcott, 2010; Husin, Bahari, Din, & Wahab, 2013; Odiá & Ogiedu, 2013; Zhu, Rich, Michenzi, & Cherubini, 2011
	Estratégias pedagógicas	
	Abordagem baseada em regras e baseada em princípios	
	Conhecimentos, habilidades e atitudes	
	Recursos e meios de ensino	
Desafios das IFRS na profissão da Contabilidade	Barreiras de implementação, institucional, legal e cultural	(Sedzani, 2012; Rudzani & Manda, 2016; Msuya & Maleko, 2015; Sedzani, 2012; Albader, 2015; Olarewaju, 2015; Maseko & Manyani, 2011; Kavanagh & Drennan, 2008; Lin, 2008)

Fonte: O autor (2016)

Foi atendendo a estrutura apresentada no Quadro 4 que foi elaborado o instrumento de coleta de dados, o qual, esta constituído por 3 grupos de questões. O primeiro grupo de perguntas é relacionado a questões demográficas dos respondentes, o segundo relativo a percepção dos desafios das IFRS no Ensino, o terceiro relaciona-se a percepção dos desafios das IFRS na profissão da Contabilidade em Moçambique.

### 3.2 QUANTO AOS OBJETIVOS DA PESQUISA

Quanto aos objetivos, as pesquisas podem ser classificadas em pesquisa exploratória, descritiva e explanatória. A pesquisa exploratória possibilita maior número de informações acerca do problema, a fim de que o mesmo seja mais compreensível (Gil, 2010; Andrade, 2002). A principal finalidade consiste em desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses (Gil, 2010). Na pesquisa descritiva, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira sobre eles” (Andrade, 2002, p. 19-20). O objetivo da pesquisa descritiva é descrever as características de uma população ou estabelecer relações entre variáveis (GIL, 2007). A pesquisa explanatória busca identificar os fatores que definem ou contribuem para a ocorrência dos acontecimentos. O objetivo principal, segundo Vergara (2011) é tornar algo inteligível, justificar os motivos, buscando esclarecer quais fatores contribuem para a ocorrência de determinado fenômeno.

Esta pesquisa, quanto ao objetivo é classificada como exploratória, na medida em que se compromete a analisar os indicativos de mudanças na formação do contador requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique.

Um contexto, em que escassas ou vagas pesquisas da natureza foram realizadas. Por outro lado, a pesquisa também se classifica como descritiva, pois, se compromete a descrever as percepções dos professores, alunos e profissionais de contabilidade relativamente aos desafios da implementação das IFRS no país.

### 3.3 QUANTO A ABORDAGEM DA PESQUISA

Esta pesquisa combina dados quantitativos com dados qualitativos sendo, a análise feita consoante esta particularidade dos dados coletados. Esta abordagem é também chamada qualitativa e quantitativa (ou simplesmente quali-quantitativa). Creswell (2014) denomina como abordagem mista. Ela fornece uma compreensão mais forte e profunda do problema de pesquisa e dos dados do que se cada uma fosse analisada separadamente. A pesquisa quantitativa é uma abordagem para testar teorias objetivas, examinando a relação entre as variáveis. Tais variáveis, podem ser medidas, normalmente em instrumentos, para que dados numerados possam ser analisados utilizando procedimentos estatísticos. Por outro lado, a pesquisa qualitativa depende de dados textuais e imagens, tendo as suas próprias etapas de análise.

Por meio do quadro teórico elaborado na revisão da literatura, foi possível identificar tendências dos desafios da implementação das IFRS documentados pelos autores consoante as

experiências de países diferenciados, sendo, maior parte oriunda de países desenvolvidos e uma parte não substancial de países em desenvolvimento. Por essa via, elaborou-se um instrumento de coleta de dados a ser aplicado na população alvo (alunos, professores e profissionais), comparando se existe percepção diferenciada dos desafios das IFRS no ensino, pesquisa e profissão contábil nas IES (Professores e alunos) e na profissão (contadores inscritos na OCAM), e também, se existem dentre os constructos, fatores latentes comuns.

### 3.4 QUANTO AOS INSTRUMENTOS E A COLETA DE DADOS

Este estudo utilizou dados primários. As quais se constituem em, questionários, currículos de cursos de contabilidade e currículos de cursos das IES moçambicanas. Ao procurar explicar os desafios das IFRS por meio de referências teóricas publicadas em artigos de diferentes periódicos internacionais, esta pesquisa se classifica como bibliográfica.

Ao levantar documentos (currículo e grades de cursos de contabilidade de Instituições Ensino Superior (IES) moçambicanas nos respetivos sítios da *internet*) também se classifica como documental.

E, fundamentalmente, por utilizar o instrumento (questionários) estruturado com questões fechadas do tipo *Likert*, classifica-se também como uma *survey*. O questionário está organizado em 3 seções. A seção I, é relativa as informações gerais dos respondentes (dados demográficos), a seção II, sobre a percepção dos desafios das IFRS no ensino (quadro 5), a seção III sobre os desafios na profissão da contabilidade (quadro 6).

Os desafios das IFRS no ensino são constituídos por questões ligadas a Revisão de currículo, Estratégias pedagógicas, Abordagem baseada em regras e baseada em princípios, Conhecimentos, habilidades e atitudes e Recursos e meios de ensino (quadro 5).

**Quadro 5 Estruturas dos itens para desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade**

<b>18 Itens – Desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade</b>		<b>Autor (es)</b>
1	Necessidade de incorporação das IFRS no ensino de contabilidade para propiciar aos estudantes capacidade de compreensão e elaboração de relatórios financeiros.	(Hilton & Johnstone, 2013; Tan, Chatterjee, & Bolt, 2014)
2	Ensino de IFRS deve ser em disciplinas isoladas (ex. disciplinas optativas).	(Barth, 2008; Owens-Jackson, Campbell, & Highsmith-Quick, 2012; Singer, 2012)
3	Ensino de IFRS deve ser em disciplinas separadas (ex. Contabilidade Intermediária e Contabilidade Avançada).	
4	Ensino de IFRS deve ser em todo o currículo (ex. todas as disciplinas de Contabilidade).	
5	Ênfase do ensino em IFRS deve estar centrada no professor (o professor domina o processo de ensino-aprendizagem).	(Bonner, 1999; Sablonnière, Taylor, & Sadykova, 2009)
6	Ênfase do ensino em IFRS deve estar centrada no aluno (o aluno participa ativamente no processo de ensino-aprendizagem).	

7	Ênfase do ensino se fundamenta em dar orientações específicas sobre práticas, estruturas obrigatórias de Demonstrações Financeiras e detalhamento do plano de contas.	(Benston, Bromwich, & Wagenhofer, 2006; Bonnier, Demerens, Hossfeld, & Le Manh, 2013; Mota, Oliveira, Niyama, & Paulo, 2016)
8	Ênfase do ensino deve ser sobre a essência econômica das transações, envolvendo o julgamento do profissional e a sua experiência.	(Bonnier et al., 2013; Mota et al., 2016)
9	Ênfase em ensinar teorias contábeis para orientar a compressão e elaboração de Demonstrações Financeiras em perspectiva crítica e holística.	
10	Ensinar e desenvolver habilidades éticas para aplicar no exercício da profissão.	
11	Ensinar e desenvolver habilidades de comunicação para aplicar no exercício profissional, trabalhando em equipe e elaborar relatórios financeiros.	(Cardoso, Neto, & Oyadomari, 2010; Hilton & Johnstone, 2013; Wolcott, 2010)
12	Ensinar e desenvolver habilidades de resolução de problemas para aplicar no exercício profissional ao comparar relatórios financeiros de empresas da mesma indústria.	
13	Ensinar e desenvolver habilidades de pensamento crítico para aplicar no exercício profissional ao avaliar e comprar evidências qualitativas de empresas da mesma indústria.	
14	Ensinar e desenvolver habilidades de pesquisa comparando Demonstrações Financeiras de múltiplas empresas do mesmo setor.	
15	Nível de preparação e formação dos professores para ensinar IFRS do ponto de vista técnico.	(Husin, Bahari, Din, & Wahab, 2013; Odia & Ogiedu, 2013; Zhu, Rich, Michenzi, & Cherubini, 2011)
16	Nível de preparação e formação dos professores para ensinar IFRS do ponto de vista didático-pedagógico.	
17	Engajamento administrativo-pedagógico da IES para prover recursos que auxiliem o ensino de IFRS.	
18	Disponibilidade de materiais ou recursos adequados para o ensino de IFRS.	

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

Os itens dos desafios das IFRS na profissão estão relacionados a Barreiras de implementação, institucional, legal e cultural e Conhecimentos, habilidade e atitudes que os profissionais contábeis devem possuir (Quadro 6).

**Quadro 6 Estrutura dos Itens para desafios das IFRS na Profissão da Contabilidade**

	<b>15 Itens – Desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade</b>	<b>Autor (es)</b>
34	As normas pré-existentes (antigo Plano Geral de Contabilidade -PGC) podem causar conflitos na aplicação das IFRS (PGC-NIRF).	(Sedzani, 2012)
35	Capacitação técnica dos profissionais de contabilidade para aplicar IFRS.	
36	Capacitação do organismo regulador (OCAM) em ajudar no processo de implementação das IFRS, munindo os profissionais com habilidades adequadas para o exercício profissional.	(Rudzani & Manda, 2016)
37	Conhecimento e compreensão dos profissionais de contabilidade sobre o benefício das IFRS.	
38	Custo e tempo para atualização do profissional da contabilidade relativamente a compressão e aplicação das IFRS.	(Msuya & Maleko, 2015)
39	Domínio da língua inglesa como desafio para compressão e implementação das IFRS por parte dos profissionais de contabilidade.	(Sedzani, 2012; Albader, 2015)
40	Habilidades de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação (ex. manuseio de computadores e softwares de contabilidade)	(Olarewaju, 2015)
41	Capacidade de implementação das IFRS pelas Pequenas e Médias Empresas (PME's)	(Maseko & Manyani, 2011)

42	Aplicar habilidades de comunicação no exercício profissional (ex. comunicação escrita e comunicação oral).	(Kavanagh & Drennan, 2008; Lin, 2008)
43	Aplicar habilidades pessoais no exercício profissional, como relações humanas (ex. liderança, negociação, trabalho ético, avaliação de trabalho dos outros).	
44	Aplicar habilidades intelectuais para o exercício da profissão (ex. pensamento crítico, analítico e aprendizagem continuada).	
45	Aplicar habilidade de trabalho em equipe no exercício profissional (ex. valores, respeito, ética).	
46	Aplicar princípios éticos no exercício profissional (ex. ética profissional, valores éticos, saber ouvir).	

Fonte: elaborado pelo autor (2016)

Cada item corresponde a uma afirmação avaliada por uma escala do tipo *Likert* de cinco pontos, iniciando com “sem importância” passando por “importância moderada” e finalizando em “muito importante” relativamente ao grau de percepção de importância dos desafios elencados no instrumento por parte dos respondentes.

De acordo com Creswell (2014) a *survey* fornece uma descrição quantitativa ou numérica de tendências, atitudes ou opiniões de uma população, estudando a amostra da população. Inclui, estudos transversais e longitudinais, utilizando questionários ou entrevistas semiestruturadas para a coleta de dados, com a intenção de generalizar os resultados a partir da amostra de uma população. Sendo que os dados podem ser coletados por correio, telefone, *internet*, entrevistas, etc. Tendo como vantagem, a economia a identificação de atributos de uma larga população por meio de estudos de grupos individuais. Quanto a dimensão do tempo, este estudo classifica-se como transversal, pois, os dados foram coletados em momento curto e determinado (Cooper &Schindler, 2003).

### 3.4.1 Seleção da amostra

Moçambique possui (onze) 11 províncias distribuídas nas 3 (três) grandes regiões do País (Norte, Centro e Sul). Para captar a percepção dos professores e alunos, no total, foram identificadas 26 (vinte e seis) IES moçambicanas que ministram o curso de contabilidade distribuídas em todo o território nacional, das quais 7 (sete) são públicas e 19 (dezenove) privadas. Para captar a percepção dos profissionais, foram contactados profissionais por meio da Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM), que está distribuída em três delegações consoante a divisão regional do país.

Sendo a pesquisa direcionada para o ensino e profissão, a seleção de amostra compreendeu três grupos, designadamente, os alunos, professores e profissionais. O primeiro e

o segundo grupo, a seleção foi com base no vínculo da IES. O terceiro grupo foi em função da base de dados da Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM).

Em janeiro de 2016, foi realizada uma pesquisa de campo exploratória, para identificar potenciais instituições que posteriormente os questionários seriam aplicados. Nesse período, foram contatadas várias IES's por meio de cartas de pedido de colaboração para pesquisa. Tendo os responsáveis dos cursos de contabilidade de 6 (seis) IES, respondido favoravelmente, nomeadamente, Universidade Pedagógica de Moçambique (UPM), Universidade Politécnica (A politécnica), Universidade Católica de Moçambique (UCM), Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria de Moçambique (ISCAM), Universidade São Tomás de Moçambique (USTM), Instituto Superior de Ciências e Tecnologia de Moçambique (ISCTEM) e Instituto Superior Dom Bosco (ISDB). Nas reuniões com estas instituições, foi possível, obter contatos de correio eletrônico de 59 professores. Não foi possível contatar os alunos, por tratar-se de um período de férias, tendo sido postergado o contato com este para responderem ao questionário no momento de aplicação. Com este procedimento elaborou-se uma base de contatos de professores.

Ainda no mês de janeiro de 2016, foi contatado o órgão responsável pela profissão da contabilidade em Moçambique (OCAM), no sentido de solicitar a sua colaboração em disponibilizar a base de contatos dos profissionais inscritos. A resposta da OCAM foi favorável, tendo ela se disponibilizado em enviar o questionário institucionalmente para os membros inscritos.

O questionário foi aplicado para professores e alunos utilizando-se duas formas, por correio eletrônico assim com presencialmente, a utilização de ambas abordagens permitiu obter maior retorno de respostas. O processo de coleta de dados ocorreu no mês de outubro de 2016.

### 3.5 QUANTO AO PRETESTE E A VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Consoante argumentam, Marconi e Lakatos (2007), antes de sua utilização definitiva, o questionário precisa ser testado. O procedimento consiste em aplicar alguns exemplares a uma pequena população escolhida. Após a tabulação das respostas da pequena população escolhida, haverá a possibilidade de evidenciar falhas existentes: inconsistência ou complexidade das questões, ambiguidade ou linguagem inacessível, perguntas supérfluas ou que causam embaraço. Esse exercício permitiu também verificar três importantes elementos: a fidedignidade (qualquer pessoa que o aplique obterá sempre os mesmos resultados), validade (os dados recolhidos são necessários a pesquisa) e operabilidade (vocabulário acessível e

significado claro) (Marconi & Lakatos, 2007, p.205). Outro instrumento amplamente utilizado para verificar a consistência ou confiabilidade do instrumento é o coeficiente de alfa de Crombach (Field, 2009). Este coeficiente mede a correlação entre respostas em um questionário por meio da análise do perfil das respostas dadas pelos respondentes. Não existe um valor mínimo definido para o alfa de Crombach, mas a literatura recomenda 0.7 como o mínimo aceitável (Field, 2009).

O questionário utilizado nesta pesquisa, foi testado em turma do curso de contabilidade de uma universidade pública brasileira. Os participantes foram informados que se tratava de um pré-teste e solicitados a apresentar suas dúvidas caso não compreendessem algum item do questionário. Houve algumas questões apresentadas, relativamente a utilização de siglas, revisão da escala, e esclarecimento linguístico e semântico de algumas perguntas. Estas constatações foram ajustadas para melhorar o instrumento.

Com relação a consistência e confiabilidade interna do instrumento, as respostas dos respondentes participantes do pré-teste foram tabuladas com recurso ao *software limesurvey* e posteriormente analisados nos pacotes estatísticos *Statistical Package for the Social Sciences* IBM SPSS 20 e STATA 12. O questionário está estruturado em 3 seções, sendo a primeira parte demográfica, a segunda sobre os desafios das IFRS no ensino (18 itens), a terceira sobre os desafios da IFRS na profissão (13 itens). Os resultados do alfa de Crombach resultantes do preteste efetuado, não revelaram problemas de consistência interna, sendo valor mínimo registrado 0.736 e o máximo 0.804. Como se apresenta na Tabela 1.

**Tabela 1 Estatísticas de Confiabilidade**

<b>Percepção medida</b>	<b>N de itens</b>	<b>%</b>	<b>Alfa de Crombach</b>
Desafios das IFRS no ensino da contabilidade	18	39%	0.804
Desafios das IFRS na profissão da contabilidade	13	28%	0.736

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

### 3.6 HIPOTHESES DE TESTE E PROPOSIÇÃO DA PESQUISA

Cooper e Schindler (2003) afirmam que a literatura discorda sobre os significados dos termos proposição e hipótese. Os autores definem proposição como uma declaração sobre conceitos que podem ser julgados como verdadeiros ou falsos, caso se refiram a fenômenos observáveis. Já quando uma proposição é formulada para testes empíricos recebe o nome de hipóteses (Cooper & Schindler, 2003, p. 57).

Nesta pesquisa, foram definidas hipóteses a serem testadas empiricamente por meio de testes não paramétricos e proposição a ser verificada por meio da técnica de estatística multivariada denominada análise fatorial exploratória.

Os testes não paramétricos, tem como pressuposto o que foi apresentado na problematização do estudo, relativamente ao que tem sido apontado na literatura internacional sobre os impactos das normas internacionais de contabilidade na educação, corporizados em vários desafios associados a educação e a profissão contábil ( Parker et al., 2011; Salem, 2014; Parker & Guthrie, 2016).

Sendo educação criticada por não conseguir prover profissionais adequadamente preparados para o mercado de trabalho, sendo nesse caso chamada a repensar sobre as práticas educativas, desde a concepção do currículo, as abordagens pedagógicas, desenvolvimento de competências, habilidades e atitudes, recursos e meios de ensino bem como barreiras práticas de implementação, institucionais, legais e culturais. Pretende-se testar a percepção dos professores, alunos e profissionais atinente a aqueles aspectos no contexto moçambicano.

Esse posicionamento sugere que provavelmente exista uma diferença de percepção sobre os desafios das IFRS, entre a academia e a profissão. Por conseguinte, nesta pesquisa, se elaboraram as seguintes hipóteses de testes:

**Hipótese 1(H1): Não existe diferença estatisticamente significativa da percepção dos desafios da implementação das IFRS no Ensino da contabilidade entre os professores, alunos e profissionais.**

**Hipótese 2(H2): Não existe diferença estatisticamente significativa da percepção dos desafios das IFRS na Profissão da contabilidade entre os professores, alunos e profissionais.**

Tratando-se de uma pesquisa exploratória relativamente aos desafios da implementação das IFRS em Moçambique, esta pesquisa partiu também do pressuposto de que **existe relação fatorial latente entre os desafios da implementação das IFRS no Ensino e Profissão contábil**. A análise fatorial exploratória foi utilizada para descobrir a relação fatorial estrutural entre as variáveis (constructos).

### 3.7 TRATAMENTO DE DADOS

Tratando-se de uma pesquisa que utiliza abordagem mista ou como também se tem designado, quali-quantitativa. Utiliza-se para efeitos de tratamento de dados técnicas quantitativas e técnicas qualitativas, as quais, estão descritas nas subseções seguintes.

### 3.7.1 Tratamento quantitativo

No que diz respeito ao tratamento de dados quantitativos, foram utilizadas três técnicas estatísticas, designadamente, estatística descritiva, testes não paramétricos e análise fatorial exploratória (AFE).

A estatística descritiva foi utilizada para realizar a análise quantitativa de variáveis, sintetizando as informações contidas nos dados sob a forma de medidas, que serão apresentados em diferentes grupos, em termos de posição central, ordenamento, dispersão, como média, mediana ou moda (Bruni, 2007). Esse tratamento permitiu a obtenção de uma visão mais detalhada do perfil demográfico dos respondentes, apresentando-os em gráficos e Tabelas em forma sintetizada. Por outro lado, o procedimento também permitiu efetuar um diagnóstico detalhado das respostas obtidas em cada seção em função da subdivisão dos tópicos considerados como desafios das IFRS ao nível de ensino (revisão de currículo, estratégias pedagógicas, abordagem baseada em regras e baseada em princípios, conhecimentos, habilidades e atitudes dos alunos, recursos e meios de ensino), pesquisa (estado da pesquisa, relação pesquisa, ensino e profissão, habilidades do professor-pesquisador) e profissão (barreiras de implementação, institucional, legal e cultural e conhecimentos, habilidade e atitudes do profissional de contabilidade). Permitindo assim a utilização dos testes não paramétricos.

Os testes não paramétricos aplicam-se quando não é possível aferir a validade do teorema central do limite e da distribuição normal (Bruni, 2007), trabalham com a ideia de categorizar os dados, isto é, encontrar o menor valor e atribuir a ele um posto (posição) 1, achar o próximo maior valor e atribuir a ele o posto 2 e assim por diante (Field, 2009). A análise é então executada sobre os postos (*ranks*) em vez de sobre os dados observados. Existem vários testes não paramétricos, de acordo com (Field, 2009), os mais comuns são os testes de Mann-Whitney, por postos de Wilcoxon, de Friedman e de Kruskal-Wallis.

Os testes de Mann-Whitney e por postos de Wilcoxon são as versões não-paramétricas equivalentes ao teste paramétrico *t* (*Student*). Utilizam-se quando se pretende testar diferenças entre duas condições e diferentes participantes. Já o teste de Kruskal-Wallis compara várias condições quando diferentes pessoas participam em cada condição e os dados resultantes não são normalmente distribuídos. Para o efeito, nesta pesquisa, estes testes foram utilizados para realizar testes de hipóteses da percepção dos desafios do ensino, pesquisa e profissão entre os alunos, professores e profissionais de contabilidade.

A análise fatorial comumente usada nos campos da psicologia e educação e é considerado o método de escolha para interpretar questionários (Hair, Black, Babin, Anderson, & Tatham, 2009). A análise fatorial exploratória tem pressupostos e expectativas com base na teoria *a priori* relativa ao número de fatores e qual fator ou teorias ou modelos melhor se ajusta. Esta técnica tem uma diversidade de aplicabilidades. Em primeiro lugar, a análise fatorial reduz um grande número de variáveis em um conjunto menor de variáveis (também referida como fatores); Em segundo lugar, estabelece dimensões subjacentes entre variáveis medidas e construções latentes, permitindo assim a formação e o refinamento da teoria; Em terceiro lugar, ela fornece evidência de validade de *constructos* de escalas de atitudes. O quadro 7 apresenta sucintamente, os passos a serem considerados no procedimento da análise fatorial exploratória. Com base nesses passos, foi conduzida a análise de resultados para a aferição do pressuposto fatorial entre os desafios das IFRS considerados na pesquisa.

**Quadro 7 Passos para análise fatorial exploratória**

<b>Ordem</b>	<b>Passos</b>	<b>Descrição do procedimento/parâmetro</b>
1	<b>Verificação da adequação dos dados para a análise fatorial</b>	
1.1	Tamanho da amostra	Hair et al., (2009) sugerem que deve ser 100 ou mais observações. Outros autores sugerem 100 como fraca, 200 justos, 300 boa, 500 muito boa, 100 ou mais excelente (Hair et al., 2009). Para Field (2009) a regra comum é sugerir que o pesquisador tenha pelo menos entre 10 e 15 participantes por variável.
1.2.	Rácio participante por variável	3:1, 6:1; 10:1; 15:1; ou 20:1 - não há um nível mínimo do rácio (Field, 2009; Hair et al., 2009)
1.3.	Fatorabilidade da matriz de correlação	A matriz de correlação é utilizada para demonstrar o relacionamento entre as variáveis individuais. Para Tabanick e Fidell o coeficiente de correlação deve ser acima de 0.30. Um coeficiente +/- 0.30 é considerado como mínimo, +/-0.40 importantes e +/- 0.50 praticamente significante. Em caso da correlação estiver abaixo de 0.30 o investigador poderá reconsiderar se análise fatorial é um método apropriado (Hair et al., 2009).
1.4.	Adequação da amostra	Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o teste de esfericidade de Bartlets – antes da extração da adequação dos respondentes para a análise fatorial - O KMO é usado para aferir a adequação da amostra, o índice varia de 0 a 1, com 0.50 considerado apropriado para a análise fatorial (Field, 2009). O teste de esfericidade de Bartlett's deve ser significante ( $p < 0.05$ ) para os dados serem apropriados a análise fatorial.
2	<b>Extração de fatores</b>	
2.1.	Análise de componentes principais (ACP)	Análise de componentes principais (ACP), ela visa a redução de dados por meio da escolha das formas representativas de dados a partir de combinações lineares entre variáveis.
3	<b>Determinação de fatores</b>	
3.1.	Percentagem cumulativa da variância	Percentagem cumulativa da variância e engenvalue (autovalores) > 1. De acordo com o Hair et al. (2009) nas ciências naturais, fatores deve ser interrompido quando pelo menos 95% da variância é explicado. Nas ciências humanas, a variância explicada é comumente tão baixa quanto 50-60%.

3.2.	Diagrama de Declividade ( <i>Scree plot</i> )	Desenha uma linha reta por meio dos autovalores menores onde ocorre um ponto de partida desta linha. Este ponto destaca onde os detritos ou ruptura ocorre (Field, 2009). O ponto acima destes detritos ou pausa (não incluindo o ponto próprio) indica o número de fatores a ser retido (Hair et al., 2009). É uma maneira útil de estabelecer quantos fatores devem ser retidos numa análise (Field, 2009).
4	<b>Seleção do método de rotação</b>	
4.1.	Rotação ortogonal varimax / quartimax	É a mais utilizada, produz estrutura de fatores não correlacionados.
4.2.	Rotação oblíqua <i>oblim/promax</i>	Produz fatores que estão correlacionados. E é vista como a que produz resultados mais acurados envolvendo o comportamento humano ou quando dados não tiveram uma assunção a priori (Field, 2009).
5	<b>Interpretação e rotulagem dos fatores</b>	
5.1.	Interpretação do pesquisador sobre as variáveis	A rotulagem de fatores é subjetiva, teórica e um processo indutivo. O significado dos fatores latentes é uma última análise é dependente da definição do pesquisador.

Fonte: Elaborado pelo autor (2016) com base em (Field, 2009; Hair et al., 2009)

O tratamento de dados quantitativo que consistiu na análise descritiva dos dados, teste não paramétricos assim como a análise fatorial exploratória efetuada, foi realizada com recurso ao pacote estatístico SPSS IBM versão 20.0 e o STATA 12.

### 3.7.2 Tratamento qualitativo

O tratamento qualitativo dos dados foi realizado por meio da pesquisa documental e análise histórica de documentos. A pesquisa documental utiliza materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados (fontes primárias). Para os propósitos da análise documental nesta pesquisa, foram considerados os planos curriculares de cursos de contabilidade das IES moçambicanas, bem como as grades curriculares dos mesmos. Estes documentos foram acessados por meio de sítios da internet das instituições e baixados quando disponíveis. Assim, a determinação dos referidos documentos foi em função da sua disponibilidade no sítio da instituição. O objetivo desta análise consiste em verificar se os planos estão em conformidade com a adoção das IFRS, ou seja, verificar por meio das disciplinas e conteúdos curriculares se as IFRS, encontram-se em processo de implementação das IES visadas. Posteriormente os resultados são conciliados com os resultados obtidos da análise quantitativa efetuada sobre a *survey* aplicada aos alunos e professores.

## 4 APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

### 4.1 ANÁLISE QUALITATIVA

Este subcapítulo apresenta análise qualitativa dos documentos e arquivos coletados relacionados ao desenvolvimento da educação e da profissão contábil em Moçambique, envolvem documentos legais, currículos de cursos, grades curriculares e outros documentos de importante índole a esta pesquisa. Nele se apresenta o histórico da educação e da profissão contábil, as características da formação do contador, aspectos da prática profissional, a adoção das normas internacionais e, finalmente, os indicativos ao currículo de formação do contador mediante a adoção das IFRS.

#### 4.1.1 Breve histórico da educação contábil em Moçambique

Moçambique é um país da Costa Oriental da África Austral que tem como limites: a Norte, a Tanzânia; a Noroeste, o Malawi e a Zâmbia; a Oeste, o Zimbabué, a África do Sul e a Suazilândia; a sul, a África do Sul; a Leste, a seção do Oceano Índico designada por Canal de Moçambique (Portal do Governo de Moçambique, 2016).

O país foi colonizado pelos portugueses, cuja influência teria se iniciado com a chegada de Vasco da Gama à Ilha de Moçambique, em 1498, embora essa influência se fizesse sentir apenas em algumas áreas costeiras, o cenário mudou quando o ditador fascista Salazar tomou o poder em 1926 (Boverwijk, 2005). A luta de libertação nacional durou 10 anos e em, 1974 foi assinado um acordo de Paz em Lusaka (capital da Zâmbia) que culminou com a Independência Nacional em 25 de junho de 1975, proclamada pelo primeiro presidente da República Popular de Moçambique, Samora Moisés Machel. Para o escopo desta pesquisa, abordar-se-á a evolução do estado atual da educação por um lado e de outro, a evolução do estado atual da profissão.

A primeira fase do Ensino Superior moçambicano compreende o *período colonial de 1962 a 1975*. Esta fase é marcada pelo surgimento da primeira universidade moçambicana, a então chamada de Estudos Gerais Universitários de Lourenço Marques, nessa altura os cursos oferecidos eram Educação, Medicina, Ciências Veterinárias, Engenharias Civil, Mineira, Elétrica e Química. Em 1968 a gama de cursos foi expandida para incluir os cursos de Matemática Aplicada, Física, Química, Geografia, e Engenharia Metalúrgica. Até a Independência Nacional em 1975 não se tinha introduzido o curso superior de contabilidade.

A segunda fase do ensino superior compreende o *período da independência e do regime socialista de 1975 a 1986*. Este período foi marcado pela experiência do regime socialista, que foi adotado desde a independência do país em 1975. Em 1983, foi aprovada a Lei n.º 4/83 pela Assembleia Popular e foi a primeira lei para institucionalizar o Sistema Nacional de Educação (SNE), no qual o Subsistema de Ensino Superior é integrante. Nesta época a oferta da educação era exclusivamente feita pelo Estado. Sendo as instituições de ensino existentes no período, Universidade Eduardo Mondlane (UEM), Instituto Superior Pedagógico (atual Universidade Pedagógica de Moçambique), criado em 1985 e o Instituto Superior de Relações Internacionais (ISRI), criado em 1986 vocacionadas para formação de professores e de diplomatas, respetivamente.

A terceira fase, é o período da *democracia multipartidária e economia de mercado abrangendo o período de 1986 aos nossos dias*. Nesta fase o país experimentou, a transição do socialismo para o sistema de economia de mercado e início da democracia multipartidária. De acordo com Langa (2014) a reorientação sociopolítica e econômica, teve importantes implicações no subsistema de ensino superior moçambicano. Sendo que as instituições educacionais não mais estavam apenas sob a tutela do Estado. É nesta mesma época em que se cria a primeira Lei sobre Ensino Superior nº 1/93, de 24 de junho, permitindo-se a criação de IES privadas, que significou efetivamente, uma nova era do ensino superior em Moçambique. Como resultado, a partir de 1995 começaram a surgir várias IES no país. Em 2002, a UEM, por meio de uma reforma curricular dos cursos até a altura oferecidos, introduziu o primeiro curso de contabilidade a ser ministrado em uma universidade pública.

Por conseguinte, a evolução do ensino da contabilidade, está ligada, a aprovação da primeira lei do ensino superior que deu um novo ímpeto ao panorama dos cursos oferecidos, ao se observar massiva aderência da universidade, institutos e escolas superiores em ofertar este curso. Particularmente nas últimas duas décadas assistiu-se uma rápida expansão do ensino superior, principalmente no âmbito privado, a oferta do curso vem igualmente crescendo e ganhado proeminência para a introdução de cursos de Pós-Graduação.

O Quadro 8 apresenta as instituições de ensino superior de direito público que ministram o curso de contabilidade, enquanto o Quadro 9 apresenta as instituições de ensino superior de direito privado. Ora, atualmente, a missão das IES de acordo com o artigo 3, do Decreto nº 48/2010 de 11 de novembro, consiste:

Na realização do ensino superior teórico e aplicado, e investigação científica fundamental e aplicada em todos os domínios do conhecimento, na sua plenitude ou universalidade, e atividades de extensão, nomeadamente: (i) O domínio das ciências

naturais; (ii) O domínio das ciências técnicas e tecnologias; (iii) O domínio das ciências sociais e humanas; (iv) O domínio das artes; (v) Domínios misto (grifo nosso).

**Quadro 8 Instituições públicas que ministram o curso de Contabilidade**

Nº/Ordem	Instituição	Ano de criação
1	Universidade Eduardo Mondlane	1962
2	Universidade Pedagógica	1985
3	Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria	2005
4	Instituto Superior Politécnico de Gaza	2005
5	Instituto Superior Politécnico de Manica	2005
6	Instituto Superior Politécnico de Tete	2005
7	Universidade Zambeze (UniZambeze)	2006

Fonte: Adaptado pelo autor (2016) com base em (MINED, 2014)

Notas: 3 universidades, 1 instituto superior, 3 Institutos superiores politécnicos

**Quadro 9 Instituições privadas que ministram o curso de Contabilidade**

Nº/Ordem	Instituição	Ano de criação
1	Instituto Superior de Ciência e Tecnologias de Moçambique (ISCTEM)	1996
2	Instituto Superior de Transportes e Comunicações de Moçambique (ISUTC)	1999
3	Universidade Politécnica (A Politécnica)	1995
4	Universidade Mussa Bim Bique (UMBB)	1988
5	Universidade Católica de Moçambique (UCM)	1995
6	Universidade Técnica de Moçambique (UDM)	2002
7	Universidade São Tomás de Moçambique (USTM)	2004
8	Escola Superior de Economia e Gestão (ESEG)	2004
9	Instituto Superior Dom Bosco (ISDB)	2006
10	Instituto Superior de Tecnologia e Gestão (ISTEG)	2008
11	Instituto Superior Monitor (ISM)	2008
12	Instituto Superior de Comunicação e Imagem de Moçambique (ISCIM)	2008
13	Instituto Superior de Gestão, Comércio e Finanças (ISGECOF)	2009
14	Instituto Superior de Ciências e Tecnologias Alberto Chipande (ISCTAC)	2009
15	Instituto Superior de Ciências e Gestão (INSCIG)	2011
16	Instituto Superior de Gestão e Negócios (ISGN)	2009
17	Instituto Superior de Estudos de Desenvolvimento Local (ISEDEL)	2012
18	Instituto Superior de Gestão, Administração e Educação (ISG)	2013
19	Escola Superior de Gestão Corporativa e Social (ESCS)	2013

Fonte: Adaptado pelo autor (2016) com base em (MINED, 2014)

Notas: 5 universidades, 4 Institutos superiores, 12 Institutos superiores, 3 Escolas Superiores.

Com relação a investigação científica, poucas IES que leccionam o curso de contabilidade, começaram a oferecer programas de Pós-graduação em níveis Mestrado até ao momento, sendo que ainda não se introduziu no país o curso de Doutorado. Esta situação, contribui na fraca existência de pesquisas e, quase inexistência de eventos, congressos e /ou periódicos científicos da área, que poderiam disseminar a produção de conhecimento providenciar importantes *insights* tanto para o ensino quanto para profissão contábil no país.

Dessa forma, a consolidação dos cursos de contabilidade a nível das licenciaturas, deve ser acompanhada por programas de iniciação científica, onde os alunos egressos destes cursos deverão estar familiarizados com o processo de pesquisa e sua relação com a profissão no contexto prático. Por outro lado, a introdução de cursos de Pós-Graduação ao nível de Mestrado e Doutorado, deverá ser acompanhada com a promoção de eventos e congressos científicos, bem como criação de revistas ou periódicos específicos como forma de disseminar a produção de conhecimento para a comunidade acadêmica e profissional em particular e para a sociedade em geral.

#### **4.1.2 Características da formação do contador em Moçambique**

A formação do contador em Moçambique, é em parte pertencente ao subsistema do ensino técnico profissional e em parte ao subsistema do ensino superior. No subsistema de ensino técnico profissional tem-se o primeiro e o segundo nível, e o terceiro nível de formação no subsistema de ensino superior, a saber:

O primeiro nível, consiste na frequência do Ensino Básico Técnico-Profissional (faz-se após a conclusão do Ensino Primário Geral ou para adultos ou do Ensino Elemental Técnico-Profissional, tempo de formação compreendido entre 2700 a 4500 horas, distribuído ao longo de 2 a 4 anos, conferindo um nível escolar correspondente ao 2º nível do Subsistema de Educação Geral e permitindo o ingresso ao 3º nível de qualquer dos subsistemas do Sistema Nacional de Educação);

O segundo nível consiste na frequência do Ensino Médio Técnico-Profissional (faz-se após a conclusão do 2º nível dos subsistemas de Educação Geral, de Educação de Adultos, ou de Educação Técnico-Profissional, tempo de formação compreendido entre 3900 e 4800, distribuídas ao longo de 2 a 4 anos, conferindo um nível escolar equivalente ao 3º nível do subsistema de educação Geral e permitindo o ingresso no Subsistema de Educação Superior ou no nível Superior do Subsistema de Formação de Professores.

O terceiro nível, consiste na frequência de um curso superior de contabilidade, o ingresso é aceito a quem tenha concluído o nível médio do SNE (12ª Classe) ou egresso do curso médio em Contabilidade, sendo a duração do curso, geralmente de 4 anos.

As características da formação podem ser agrupadas em quatro principais aspectos (Macuácuá, 2003), nomeadamente, a estrutura e conteúdo de formação, a disponibilidade de Livro-texto e outros materiais de ensino, métodos de ensino e de avaliação/examinação e disponibilidade de pessoal qualificado.

### **a) A estrutura e conteúdo dos cursos de contabilidade em Moçambique**

O currículo de educação em Contabilidade das escolas comerciais e institutos foi estabelecido a mais de 3 décadas, durante o sistema de economia de planificação central. Até a primeira década do ano 2000 não tinham sido feitas mudanças profundas desde a introdução do sistema de economia de mercado. O currículo de educação em contabilidade das escolas e institutos comerciais não incluem disciplinas consideradas importantes para atividade profissional, tais como, fiscalidade, contabilidade pública e orçamento. Disciplinas do componente de conhecimentos gerais, gestão, contabilidade e finanças não são bem balanceados.

Recentemente, ao nível das instituições do ensino médio, com a introdução do Programa de Reforma da Educação Profissional (PIREP), houve a necessidade de melhorar o ensino técnico para dar resposta a necessidades do setor produtivo. E com, esta reforma, várias ações têm sido desencadeadas pelas autoridades educacionais para conferir aos formandos maiores e melhores competências. Essas ações incluem, orientações metodológicas, qualificações, módulos curriculares, estratégias de avaliação, manuais de formação de formadores (Caetano, 2015).

Com advento da globalização dos mercados financeiros e de capitais, bem como a integração regional e global, as IES têm debatido sobre reforma curricular, tendo como base a Lei do Ensino Superior n.º.27/2009 de 29 de setembro que instrui o processo de reforma e ajustamento do Ensino Superior em Moçambique em relação à região e ao mundo em geral, bem como do Decreto 32/2010 do Sistema Nacional de Acumulação e Transferência de Créditos Académicos (SNATCA).

### **b) Livro textos e outros materiais de ensino**

Quase completa ausência de livro-textos atualizados e fundamentalmente de autores locais. Severa escassez de livros de contabilidade, revistas, e outros recursos de instituições educacionais. Massiva utilização de literaturas de nações desenvolvidas com questões irrelevantes para os principais desafios da prática contábil em Moçambique.

Esta constatação é partilhada por resultados de pesquisas de outros países africanos, como demonstrado por Sedzani (2012), Herbert e Tsegba (2013) e Odia e Ogiedu (2013). O que fundamenta a necessidade de incentivar estas práticas no seio dos pesquisadores, professores e das administrações dos cursos ou das universidades, como forma de reduzir este obstáculo.

### **c) Métodos de ensino e de avaliação/examinação**

Ensino de contabilidade com uma abordagem eminentemente técnica para formar técnicos guarda-livros com pouca ou nenhuma ênfase em fundamentos da teoria da Contabilidade. Esta constatação foi possível em decorrência da inspeção das grades curriculares de cursos, nas quais, constatou-se ausência da disciplina de teoria da contabilidade, Disciplina considerada fundamental para o desenvolvimento do senso crítico na apreciação das transações comerciais.

Professores utilizam métodos de ensino baseados em abordagens pedagógicas comportamentalistas fundamentando-se, em aspectos puramente técnicos para guarda-livros. Fraca e nalgumas vezes nenhuma pratica de ensino sobre o manuseamento de software de gestão ou de contabilidade. Ausência de programas educacionais adaptados para qualificação e exame de candidatos para centrada na profissão.

Nesse sentido, as instituições de ensino e colaboração com o órgão normatizado e os empregadores devem refletir sobre este processo, como uma forma de garantir que os formandos estejam em consonância com os pré-requisitos da profissão exigidos atualmente.

### **d) Fraca disponibilidade de professores e profissionais qualificados para o ensinar**

Escassez generalizada de professores de contabilidade qualificados para todos os níveis de formação da profissão de contador. Muitos professores são titulares do grau de Licenciatura, e alguns com alguma especialização ou Mestrado e muito poucos com grau de Doutor. Por exemplo, dos professores e profissionais que responderam a survey desta pesquisa, apenas 4 são especialistas e 11 Mestres, não tendo respondido nenhum professor ou profissional com o título de Doutor (vide a Tabela 10).

Por outro lado, o regime de trabalho consiste em *part-time* nos níveis de ensino intermediários e superiores, isto deriva-se ao fato dos professores de contabilidade desempenham concomitantemente o exercício profissional e docente. Constata-se também ausência de programas de especialização para formação de professores em matéria de metodologia de ensino para formação profissional de contadores.

Com esta avaliação das características da formação do contador em Moçambique, percebe-se que os desafios associados são severos, contudo, os mesmos, são também documentados nos outros países do continente africano (Sedzani, 2012).

### 4.1.3 Aspectos da prática profissional do contador em Moçambique

A prática profissional do contador em Moçambique associa-se a herança colonial. Durante o período colonial, maior parte dos contadores eram portugueses, apenas alguns moçambicanos trabalhavam, pelos menos como escriturários e guarda-livros nos departamentos de Contabilidade. Depois da independência muitos trabalhadores, incluindo contadores habilitados tiveram que abandonar o país, causando severamente o colapso para a profissão (Macuácuá, 2003).

Após a independência em 1975, apesar do governo adotar o socialismo, o sistema de contabilidade moçambicano, era baseado no sistema português, o qual era significativamente diferente do sistema de contabilidade socialista. A manutenção deste sistema deveu-se ao fato de: a educação em contabilidade nas escolas comerciais e institutos permanecer como o regime colonial português instituíra. O sistema tributário, também permanecera como era durante o período colonial, os ministros do novo governo nas áreas de Economia e Finanças teriam sido educados no sistema de contabilidade português (Macuácuá, 2003). Com isto fundamenta-se, a herança que Moçambique teve de Portugal a nível da prática da profissão contábil.

Durante vários anos após a independência, o país não teve nenhum instituto, associação ou uma entidade governamental para proceder, autorizar e regulamentar o exercício da profissão. Com efeito, o exercício da profissão pode ser dividido em duas fases. Sendo, a primeira fase correspondente ao momento em que a autorização do exercício da atividade profissional da contabilidade estava a cargo do Ministério do Plano e Finanças e a segunda, com a criação do primeiro organismo profissional, a cargo da Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM).

#### **a) Primeira fase do exercício profissional – Ministério do Plano e Finanças**

Desde a independência, até antes da criação da OCAM em 2012, o registo do profissional contador era da responsabilidade do Ministério do Plano e Finanças. Assim, para os indivíduos que pretendessem exercer a profissão, para sua autorização, era necessário apresentar: (i) Certificado comprovante da conclusão de um dos níveis de formação em contabilidade; (ii) Carta de referência de dois profissionais contábeis; e (iii) Um atestado de registo criminal que comprova que o requerente não tinha sido condenado em nenhum momento da sua vida a pena de prisão de dois ou mais anos.

Como se percebe a exigência regulamentar da profissão nesse período era frágil em decorrência da inexistência de organismos profissionais apropriados para a regulamentação, examinação, formação continuada e o registro de profissionais.

### **b) Segunda fase do exercício profissional – Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique**

A segunda fase do exercício profissional é marcada pela aprovação da Lei nº 8/2012 de 8 de fevereiro, que cria o primeiro organismo regulador da profissão (OCAM). De acordo com o artigo 5, da referida Lei, a OCAM tem como objetivos:

- a) a definição das regras de acesso e exercício das profissões de contabilidade e de auditoria, a atribuição e certificação das categorias profissionais de Contabilista Certificado e de Auditor Certificado, por meio da emissão das respectivas Cédulas Profissionais;
- b) a superintendência de todos os aspectos relativos ao acesso e exercício das profissões de contabilidade e de auditoria, de modo a garantir a sua independência técnica e funcional, a defesa da dignidade e prestígio dos seus membros, bem como dos seus direitos e prerrogativas, a afirmação da função social da profissão e a promoção e respeito pelos respectivos princípios deontológicos;
- c) a representação dos interesses profissionais de todos aqueles que exerçam ou venham a exercer em Moçambique atividades de profissionais de contabilidade e de auditoria;
- d) o exercício da jurisdição disciplinar relativamente a todos os seus membros;
- e) a promoção dos mais elevados padrões técnicos e níveis de desempenho dos membros. (Grifo nosso)

Analisando o artigo 5, referente aos objetivos da OCAM, especialmente nos termos sublinhados, pode se perceber que as regras de acesso e exercício da profissão contábil, a garantia da sua independência técnica e funcional, dignidade e prestígios dos seus membros e a promoção de elevados padrões técnicos e níveis de desempenho dos membros devem estar alinhados com as práticas internacionais, especialmente com os preceitos da estrutura conceitual do IASB e das normas atuais de contabilidade em Moçambique são embasadas. Este órgão vem fortalecer o exercício da profissão na medida em que supervisiona os critérios de acesso, as competências profissionais.

O artigo 6 da Lei nº 8/2012 de 8 fevereiro com respeito as atribuições da OCAM, pode-se efetuar ligação de sua atuação com a adoção das normas internacionais, assim, de outros aspectos, a ordem deve:

Definir, difundir, promover e fazer cumprir os princípios e as normas de ética e deontologia profissional de contabilidade e de auditoria; definir normas e padrões técnicos de exercício da profissão tendo em consideração as normas e padrões internacionalmente aceites designadamente os emanados da Federação Internacional

dos Contabilistas; colaborar com o Estado e outras entidades públicas, com estabelecimentos públicos e privados, legalmente habilitados para o ensino da Contabilidade, Auditoria e disciplinas auxiliares, na criação ou reformulação de planos de contabilidade e de programas de disciplinas importantes para o exercício da profissão, tendo em conta as normas e padrões internacionalmente aceites; colaborar com quaisquer entidades nacionais e estrangeiras, no fomento e realização de estudos, trabalhos, projetos de investigação e de divulgação e atos de intercâmbio em geral que visem o aperfeiçoamento e a divulgação de princípios, conceitos e técnicas contabilísticas e de auditoria; organizar cursos, seminários, conferências, colóquios e estágios destinados aos seus membros, de forma a promover a melhoria da qualidade das suas competências profissionais;

Assim, a manutenção e promoção de princípios éticos, *enforcement* da aplicação das normas internacionais, colaboração com outros *stakeholders* da profissão demandam a necessidade de articulação do órgão profissional com as instituições de ensino. Como forma de contribuir para que estas, estejam na sua função de formação de profissionais, em linha com as necessidades do mercado de trabalho. O que pode envolver a reformulação curricular, reflexão das abordagens pedagógicas, métodos de ensino utilizados, recursos de ensino existentes, entre outros.

#### **4.1.4 Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique**

Após a independência, a evolução normativa da contabilidade em Moçambique conheceu três fases distintas. A primeira fase consistiu na aprovação, pelo governo do primeiro PGC em 1986, a segunda, aprovação do segundo PGC e a terceira, a aprovação do terceiro PGC-NIRF que corresponde a adoção das normas internacionais de contabilidade. A seguir são descritas as particularidades de cada fase.

##### **a) Primeiro Plano Geral de Contabilidade – PGC (1984)**

Em 14 de Dezembro de 1984, Decreto Governamental 13/84 introduziu o Plano Geral de Contabilidade (PGC) para uso obrigatório a partir de 1986, constitui dessa forma o primeiro marco da profissão do ponto de vista oficial no país. O principal objetivo do PGC era “a padronização da contabilidade empresarial para assegurar a homogeneidade do sistema de informação necessário para o planeamento central, direção e controle da economia nacional” (Macuácuá, 2003). Nesse período, o Estado regulamentava todas as normas contábeis, principalmente, para proteger os seus interesses. O que pode talvez, se justificar pela natureza da sua grande intervenção na economia, no que concerne a produção e distribuição de bens e serviços no sistema de economia de planificação central.

Contudo, a partir de 1986, várias mudanças foram ocorrendo. Moçambique reformulou os seus sistemas político, legais e econômicos, para os princípios neoliberais, com o suporte das Instituições de Instituições de Brenton Woods (IBW's), algumas das principais reformas ocorridas foram: (i) mudança do sistema monopartidário para multipartidário; (ii) privatização das empresas estatais; (iii) reformulação e liberalização do sistema financeiro; (iv) estabelecimento do primeiro mercado de ações; (v) aumento de investimento direto estrangeiro (IDE); (vi) reforma do sistema legal e fiscal e Reforma da Administração Pública.

Apesar das reformas e mudanças mencionadas em cerca de 20 anos, o sistema de contabilidade para as empresas ainda era regulado pelas normas coloniais e socialistas. Havia nesse caso, a necessidade de adequar a contabilidade para o sistema de economia orientado para o mercado. O plano não continha a estrutura conceitual e nem fazia menção de princípios e políticas contábeis. O documento era eminentemente técnico, fundamentado por regras de debito e de credito das contas do ativo, passivo, assim como da movimentação das contas de resultado.

#### **b) Segundo Plano Geral de Contabilidade – PGC (2006)**

A segunda fase da normatização contábil começa com a aprovação do Decreto nº 36/2006 de 25 julho. A aprovação deste decreto visava acolher as diversas transformações e reformas econômicas ocorridas, aliadas ao processo de internacionalização das atividades econômicas, inovações tecnológicas de informação e comunicação e do mercado financeiro.

O PGC 2006 era aplicável a todos os empresários comerciais, com exceção dos que exerciam a atividade bancária e de seguros e as unidades de reduzida dimensão econômica nos termos do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRPC) (Decreto nº 36/ 2006 de 25 de julho).

O Plano teria entrado em vigor a partir de 1 de janeiro de 2007, constituindo-se por 7 capítulos como se apresenta no Quadro 10.

**Quadro 10 Estrutura do PGC Decreto 36/2006 de 25 de julho**

<b>Nº/Ordem</b>	<b>Capítulos</b>	<b>Elementos constituintes / conceituais do capítulo</b>
I	Disposições gerais e técnicas	Contabilidade geral, método de registo, suporte documental, inventário, exercício contabilístico, moeda e língua de relato, livros de contabilidade geral, conceito de demonstrações financeiras, quadro e código de contas, contabilidade analítica.
II	Informação financeira	Objetivo, destinatários, preparação, características qualitativas,
III	Princípios contabilísticos fundamentais	Continuidade, Consistência, prudência, especialização dos exercícios, custo histórico, substância sobre a forma, materialidade.
IV	Critérios valorimétricos	Disponibilidade, títulos negociáveis, créditos e débitos, meios circulantes materiais, meios imobilizados.

V	Demonstrações financeiras	Modelo de balanço e demonstração de resultados e anexos sobre o detalhamento das contas.
VI	Quadro e código de conta	Classe 1 meios circulantes financeiros, classe 2 contas de meios circulantes materiais, classe 3 contas de meios imobilizados, classe 4 contas de credores, classe 5 contas de capital e fundos próprios, classe 6 contas de custos e perdas, classe 7 contas de proveitos e ganhos, classe 8 contas de resultados, classe 5 contas analíticas de exploração.
VII	Terminologia e movimentação das contas	Estabelece as regras de movimentação das contas que constituem cada classe de contas.
S	Modelo de Balanço e Demonstração de Resultados	Anexo do modelo de balanço e de demonstração de resultados.

Fonte: Adaptado pelo autor (2016) com base no decreto nº 36/2006 de 25 de julho

Entretanto, com a aprovação do PGC 2006, o processo de harmonização ou adoção das normas do IASB, no mundo já tinha iniciado, como resposta a necessidade de existência de um conjunto único de normas que pudesse se adequar a internacionalização das empresas, globalização, expansão de negócios internacionais e financiamentos por meio do Mercado de capitais.

Ou seja, mais uma vez, Moçambique estava perante uma desatualização normativa da prática da contabilidade no contexto nacional. Havia, nesse caso, a semelhança do resto do mundo, a necessidade de aderir às IFRS. Principalmente, quando o país registou um aumento significativo de investimento direto estrangeiro por meio da entrada no mercado doméstico de grandes empresas multinacionais, interessadas na exploração de recursos minerais e outras atividades. Por outro lado, também se assiste a entrada das grandes firmas de contabilidade e auditoria como as *big 4* e outras empresas prestadoras de serviços contábeis. Esses acontecimentos, contribuíram para repensar na natureza da elaboração de demonstrações financeiras, sua qualidade e relevância, para as conferir confiabilidade e prestígio internacional.

### c) Terceiro Plano Geral de Contabilidade – PGC-NIRF (2009)

A terceira e atual fase da normatização contábil é marcada pela aprovação das NIRF's Decreto nº 70/2009 de 22 de dezembro, que cria o Sistema de Contabilidade para Setor Empresarial (SCE), baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro do IASB.

O normativo se aplica para empresas de grande dimensão a partir de 01 de janeiro de 2010 e para as empresas de média e pequena dimensão a partir de janeiro de 2011 (Decreto nº 36/ 2006 de 25 de Julho).

Esta fase consiste num importante marco da mudança da contabilidade. Pois, entra em vigor num momento em que as regras estabelecidas no primeiro PGC (1984-2006) já estavam

enraizadas na prática e no ensino, e as do segundo PGC (2006-2009) em fase de consolidação e aperfeiçoamento por se tratar de uma atualização do primeiro.

Os normativos anteriores são baseados em regras, não apresentam, a estrutura conceitual e, não fazem menção clara sobre os princípios e políticas de contabilidade. Diferentemente, as normas do IASB, tem subjacente os princípios e julgamentos com base em uma estrutura conceitual que delinea toda a sua aplicabilidade. E está organizado com se apresenta no Quadro 11.

**Quadro 11 Estrutura do PGC-NIRF Decreto nº 70/ 2009 de 22 de dezembro**

<b>Título</b>	<b>Capítulos</b>	<b>Elementos constituintes / conceituais do capítulo</b>
I PGC- NIRF	1.1	Introdução ao PGC NIRF
	1.2	Quadro conceptual
	1.3	Regras para a primeira aplicação
	1.4	Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro
	1.5	Código de Contas
	1.6	Modelo de Demonstrações Financeiras
	1.7	Glossário de termos e expressões
	1.8	Tabela de correspondência NIRF e IAS/IFRS
II PGC-PE	2.1	Introdução ao PGC-PE
	2.2	Bases, Conceitos e Princípio
	2.3	Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras
	2.4	Quadro e código de contas
	2.5	Modelos de demonstrações financeiras
	2.6	Conteúdo e movimentação de algumas contas

Fonte: Decreto nº 70/ 2009 de 22 de dezembro

Para responder de maneira adequadas as transformações e a complexidade das transações econômicas, as normas do IASB são constantemente atualizadas. Por essa razão, ao aprovar o PGC-NIRF, que tem como base as normas do IASB, foi imperativo, criar o primeiro Organismo Regulador da Normalização Contabilística e Moçambique (OCAM) que, de entre outras funções, cabe a esta instituição a condução dos destinos da profissão no país, quer em termos de atualização das normas, na formação continuada, e na autorização para o exercício da profissão no país.

De acordo com o Decreto nº 70/2009 de 22 de dezembro, os textos constantes do decreto no novo plano foram preparados para proporcionar aos seus utilizadores a mesma interpretação que é dada as IFRS emitidas pelo IASB. Contudo, elas não constituem uma tradução oficial nem integral e, por conseguinte a sua aplicação não dispensa, quando apropriado ou exigido, a leitura e aplicação das normas que lhe serviram de base, bem como eventuais alterações que possam ter sido efetuadas. Isso pressupõe constante preocupação do organismo profissional em manter o corpo de profissionais sistematicamente atualizados.

Haja visto, que com a introdução destas normas, traz consigo novas terminologias e novos conceitos técnicos, como se ilustra a título de exemplo, no anexo C, conceitos de valor justo, valor realizável líquido, perdas por imparidade, entre outros. Os quais, ainda não eram de domínio aprofundado dos profissionais. O que consagra a necessidade de manter atualizada a massa profissional atuante no país.

#### **4.1.5 Indicativos ao currículo de formação do Contador mediante a adoção de Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique**

Nesta subsecção, visando aferir sobre os indicativos da formação do contador atinente a adoção das normas internacionais de contabilidade, foram realizadas quatro análises.

O primeiro passo visa a verificação da adequação dos currículos dos cursos de contabilidade das IES's moçambicanas com base no currículo de contabilidade internacional proposto pela UNCTAD em trabalho conjunto com IFAC (Riccio & Sakata, 2004).

O segundo passo, com objetivo de aferir sobre o posicionamento do curso de cada instituição, foi realizada a verificação dos objetivos declarativos dos cursos.

O terceiro passo, visando verificar o perfil pretendido do profissional formado, foi feita uma análise sobre a declaração que as instituições realçam para os seus formandos.

Em quarto, visando verificar os métodos e técnicas de ensino utilizados, foram analisadas as declarações das instituições relativamente aos métodos a serem utilizados no desenvolvimento do curso.

##### **a) Comparativo de grades curriculares dos cursos de contabilidade com base no currículo internacional**

Nesta etapa, foram pesquisados endereços eletrônicos de IES's que ministram o curso de contabilidade em Moçambique, que dispunham em suas páginas da internet, planos curriculares ou, pelo menos, a respetiva grade das disciplinas do curso. Com esse procedimento, a amostra compreendeu 11 instituições. Das quais 5 são públicas e 6 são privadas, consoante mostra o Quadro 12.

**Quadro 12 Amostras de Instituições de Ensino Superior**

<b>Nº/Ordem</b>	<b>Sigla</b>	<b>Nome da Instituição</b>	<b>Tipo</b>
1	ISCAM	Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria de Moçambique	Pública
2	ISCTAC	Instituto Superior de Ciências e Tecnologias Alberto Chipande	Privada
3	ISDB	Instituto Superior Dom Bosco	Privada
4	ISM	Instituto Superior Monitor	Privada
5	ISPG	Instituto Superior Politécnico de Gaza	Pública
6	ISPT	Instituto Superior Politécnico de Teté	Pública

7	ISUTC	Instituto Superior de Transportes e Comunicações	Privada
8	UDM	Universidade Técnica de Moçambique	Privada
9	UEM	Universidade Eduardo Mondlane	Pública
10	UP	Universidade Pedagógica de Moçambique	Pública
11	USTM	Universidade São Tomás de Moçambique	Privada

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Os currículos foram analisados de acordo com o currículo internacional de contabilidade proposto pela UNCTAD em trabalho conjunto com a IFAC, esta estrutura fora utilizada em pesquisas anteriores de Riccio e Sakata (2004) e Czesnat et al., (2009) para comparar a adequação de cursos de contabilidade com o currículo mundial entre universidades brasileiros e portugueses (Riccio & Sakata, 2004) e entre universidades brasileiras (Czesnat et al., 2009).

Assim, visando a identificação da composição curricular dos diferentes tipos de conhecimentos que compõem a estrutura curricular, foram analisados quatro blocos de conhecimento.

O primeiro bloco refere-se aos conhecimentos de contabilidade, finanças e afins, o segundo, conhecimentos de organizações e negócios em geral, o terceiro, conhecimentos de tecnologia de informação e comunicação, o quarto, conhecimentos gerais e o quinto, conhecimentos de experiência prática, conforme a Tabela 2.

**Tabela 2 Composição do currículo de cursos de contabilidade**

IES/BLOCOS	Conhecimentos de Contabilidade, finanças e afins	%	Conhecimentos de Organizações e negócios em geral	%	Conhecimentos de Tecnologias de Informação	%	Conhecimentos Gerais	%	Conhecimentos Práticos	%	Total das matérias	%
ISCTAC	19	53%	11	31%	1	3%	4	11%	1	3%	36	100%
ISCAM	20	48%	12	29%	3	7%	7	17%	0	0%	42	100%
ISDB	17	35%	14	29%	2	4%	13	27%	2	4%	48	100%
ISM	20	54%	12	32%	1	3%	4	11%	0	0%	37	100%
ISPG	17	41%	15	37%	3	7%	5	12%	1	2%	41	100%
ISPT	22	50%	16	36%	1	2%	5	11%	0	0%	44	100%
ISUTC	20	45%	18	41%	1	2%	4	9%	1	2%	44	100%
UDM	15	31%	20	41%	3	6%	11	22%	0	0%	49	100%
UEM	20	53%	14	37%	1	3%	3	8%	0	0%	38	100%
UP	21	40%	13	25%	2	4%	13	25%	4	8%	53	100%
USTM	20	38%	20	38%	2	4%	9	17%	1	2%	52	100%
Média	19	44%	15	34%	2	4%	7	16%	1	2%	44	100%

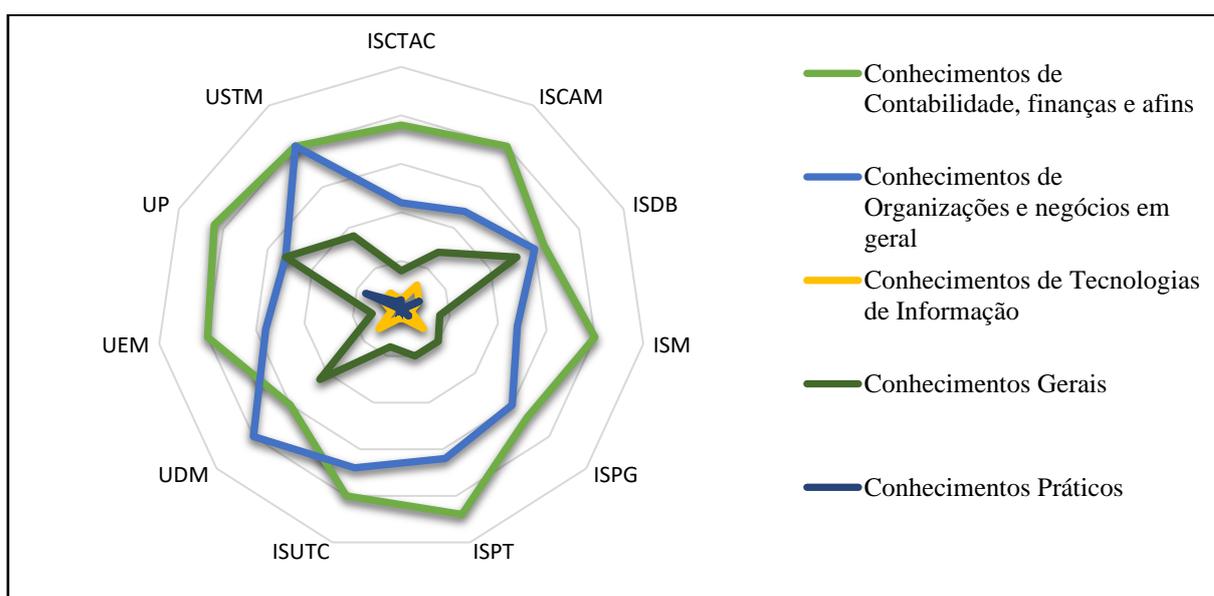
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

A Tabela 2, apresenta o resumo da quantidade de disciplinas por bloco de conhecimentos para cada uma das instituições analisadas.

O menor número de disciplinas para o bloco de conhecimentos de contabilidade, finanças e afins é da Universidade Técnica de Moçambique (UDM) corresponde a 15 disciplinas. Para o bloco de conhecimentos organizacionais e negócios em geral, o menor número de disciplinas é do Instituto Superior de Ciências e Tecnologia Alberto Chipande (ISCTAC) corresponde a 11 disciplinas. Para o bloco de conhecimentos de tecnologias de informação o menor número de disciplinas é de 1 disciplinas em 5 instituições (ISTAC, ISM, ISPT, ISUTC, EUM). Para o bloco de conhecimentos gerais, o menor número é da Universidade Eduardo Mondlane (UEM) corresponde a 3 disciplinas. Para o bloco de conhecimentos práticos, cerca de 5 IES (ISCAM, ISM, ISPT, UDM e UEM) não apresentam disciplinas de conteúdos práticos.

Observa-se que a média das disciplinas no bloco referente aos conhecimentos de contabilidade, finanças e afins é de 19 disciplinas (44%). No bloco de conhecimentos referente aos conhecimentos organizacionais e negócios em geral de 15 disciplinas (34%). O bloco de conhecimento gerais 7 disciplinas (16%) e, bloco de conhecimentos práticos 1 disciplina (2%), todas os blocos de conhecimentos, perfazem em média, 44 disciplinas (100%.

Estas constatações, podem ser ilustradas por meio do gráfico apresentado na Figura 4. Os pontos extremos do gráfico, indicam a quantidade de disciplinas que determinada instituição concentra para diferentes blocos de conhecimentos analisados.



**Figura 3 Blocos de conhecimentos entre IES analisadas**  
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A composição dos blocos de conhecimentos analisados, sugerem a existência de relativa disparidade na concepção do currículo dos cursos de contabilidade das IES's moçambicanas, face a comparação com o currículo mundial.

O contexto local, que exige a visão global da profissão contábil, pretende indivíduos com capacidades de intervenção no mundo de trabalho não apenas com conhecimentos técnicos, mas também com conhecimentos e habilidades de tecnologias de informação e familiarizado com a prática profissional do mundo real. Isso implica que a dosagem que se concentra para cada um dos blocos de conhecimentos deverá ser ponderada em consideração a tais objetivos. Por exemplo, grades curriculares de cinco instituições revelaram fraco ou nenhum comprometimento com a dimensão da formação em tecnologias de informação e, outras cinco também revelaram certa falta de comprometimento também com a dimensão prática da formação do profissional contábil.

Com vista a aferir sobre a terminologia das disciplinas e prováveis similaridades entre os cursos, foram agrupadas as disciplinas ofertadas por cada das IES's em cada um dos blocos, com esse procedimento, foi possível verificar as disciplinas mais frequentes em cada bloco, como se demonstra na Tabela.

A Tabela 3 apresenta 20 disciplinas mais frequentes nos cursos de contabilidade para o bloco de conhecimento de contabilidade, finanças e afins. A análise das disciplinas desconsidera a segmentação da disciplina em I, II, III. Toma-se em consideração, apenas a terminologia utilizada por cada instituição. Este fato pode ter contribuído para a elevada frequência das primeiras três disciplinas, que geralmente, se encontram divididas em I, II para Contabilidade Financeira, Auditoria Externa e Contabilidade de Custos ou mesmo, III, IV Contabilidade Financeira e, até V para Contabilidade Financeira.

**Tabela 3 Disciplinas frequentes no bloco de Conhecimentos de Contabilidade, Finanças e afins**

<b>Disciplinas</b>	<b>Frequência</b>
Contabilidade Financeira	31
Auditoria Externa	17
Contabilidade de Custos	14
Direito Empresarial	13
Fiscalidade	13
Auditoria Interna	9
Cálculo Financeiro	9
Contabilidade de Gestão	8
Contabilidade Pública	8
Contabilidade Geral e Financeira	7
Contabilidade Internacional	6

Contabilidades Setoriais	6
Gestão Financeira	4
Auditoria Fiscal	3
Contabilidade básica	3
Análise e Gestão de Projetos de Investimentos	2
Auditoria as Organizações Públicas	2
Contabilidade Analítica	2
Contabilidade Bancária e de Seguros	2
Direito Fiscal	2

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se na Tabela 3, que as primeiras disciplinas mais frequentes neste bloco de conhecimento são, Contabilidade Financeira (31), Auditoria Externa (17), Contabilidade de Custos (14).

Destaque importante pode ser feito, para a disciplina de Contabilidade Internacional, que aparece com uma frequência consideravelmente significativa atendendo a amostra das instituições analisadas, ou seja, pelo menos mais da metade dos cursos apresentam esta disciplina isolada dos conteúdos da disciplina de Contabilidade Financeira. Este indício, sugere que, provavelmente as normas internacionais de contabilidade, entendidas por exemplo, no contexto atual como IFRS, estejam a ser ensinadas separadamente das outras disciplinas de contabilidade.

De acordo com Barth (2008) o ensino das normas internacionais de forma separada, é instrutivo e serve para evidenciar como os sistemas de contabilidade evoluem, sendo que , com advento da adoção das IFRS, essa abordagem de ensino, tornou-se obsoleta. Fundamentando-se a pertinência em repensar no currículo dos cursos de contabilidade como forma de enquadrar as normas internacionais de contabilidade nas formas sugeridas por Singer (2012) e Owens-Jackson; Campbell e Highsmith-Quick (2012) para a sua integração no currículo.

Outro aspecto, não menos importante verificado nas grades curriculares de conhecimentos de contabilidades, finanças e afins, é a completa ausência de disciplinas fundamentais para a construção do raciocínio lógico e crítico da contabilidade. Nenhuma grade das IES analisadas, apresenta, por exemplo, a disciplina de Teoria da Contabilidade.

Para Sacramento (1998) é necessário que os professores, que não tiveram a disciplina de Teoria da Contabilidade na graduação ou no curso de pós-graduação, procurem munir-se de conhecimentos científicos que os permitam entender como se processa o desenvolvimento de uma teoria. A autora argumenta que se o professor é desconhecedor da possibilidade contábil de explicar e prever os fenômenos, por não ter visão científica, o mesmo não consegue levar os alunos ao aumento e melhoria do conhecimento e a aprenderem a realizar novas descobertas.

A falta da oferta desta disciplina, pode contribuir em parte, se não tanto, para a formação de profissionais, em termos de conhecimentos de contabilidade e finanças, de forma unidimensional, ou seja, pode se estar a dar um enfoque principal nas habilidades técnicas e sendo deixadas de lado outras habilidades pertinentes ao exercício profissional dentro do bloco de conhecimento analisado, tais como como o pensamento crítico, habilidades de resolução de problemas e de realização de pesquisas.

Dando ênfase a pertinência de ensinar teoria da contabilidade, Sacramento (1998) argumenta que se no decurso da sua formação na graduação, os alunos tiverem conhecimentos metodológicos (tanto da abordagem dedutiva quanto da indutiva) de pesquisa atualizada, conhecimentos conceituais aprofundados baseados em discussões em sala, com a utilização de artigos atualizados, eles estarão em condições de fornecer e desenvolver seus trabalhos quer no âmbito empresarial, quer na docência (ensinando e fazendo pesquisas), de forma consciente.

Para Cristine (2010) a base para desenvolvimento de habilidades de pensamento crítico é em primeiro lugar o domínio dos fundamentos teóricos, lógicos e racionais. Pois, sem o domínio teórico do funcionamento da teoria, longe os alunos estarão de compreender criticamente as atividades da profissão contábil, a boa prática, que se pretende no contexto da internacionalização das normas.

A Tabela 4 apresenta as 20 disciplinas mais frequentes no bloco de conhecimentos de Organizações e Negócios em geral, a análise desconsidera a subdivisão da disciplina em níveis (I, II ou III).

**Tabela 4 Bloco de Conhecimentos de Organizações e Negócios em geral**

<b>Disciplinas</b>	<b>Frequência</b>
Economia	24
Matemática	22
Gestão e Administração de Organizações	20
Estatística e métodos quantitativos	18
Marketing	9
Investigação Operacional	6
Gestão de Recursos Humanos	5
Análise e Gestão de Projetos	5
Estratégia Empresarial	4
Ética Empresarial	3
Contencioso Fiscal	3
Comercio Internacional	3
Gestão Logística	2
Gestão da Produção e das Operações	2
Direito de Trabalho e Segurança Social	2
Direito Administrativo	2
Perpediotica comercial/noções de comércio	2
Comportamento Organizacional	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se que neste bloco de conhecimentos, as cinco disciplinas mais frequentes são, em ordem crescente, as seguintes: Economia (24), Matemática (22), Gestão e Administração de organizações (20), Estatística e métodos quantitativos (18), Marketing (9). Na sequência aparecem outras disciplinas com menos frequência, devido a sua própria natureza em termos de contribuição para a formação do profissional.

A distribuição das disciplinas neste bloco, sugere que os cursos de contabilidade nestes domínios tendem a apresentar um padrão de disciplinas de acordo com o preceituado nas normas de educação em contabilidade do (IFAC, 2015) e do currículo UNCTAD. Pode-se se ver, por exemplo, disciplinas que se referem a conhecimentos relativos a globalização e internacionalização, como por exemplo a disciplina de comércio internacional. A oferta desta disciplina denota a preocupação em fornecer aos estudantes subsídios sobre o panorama da prática da atividade empresarial no cenário internacional.

Por outro lado, as orientações do currículo mundial, assim como as normas do IFAC (2015) fundamentam a necessidade de dotar aos formados, futuros profissionais, habilidades, atitudes éticas e morais relacionadas ao exercício profissional. Porém, pelas grades de disciplinas analisadas, levam a cogitar que o domínio da formação dos valores éticos e morais não estejam a ser significativamente considerados, havendo vários cursos que não contemplam esta disciplina em suas grades. Contudo, visando a formação de indivíduos com formação integralizada, é fundamental que se ofereçam disciplinas de ética e deontologia profissional em contabilidade de forma massiva.

De acordo com Dillman (2011) sub a perspectiva das normas IFRS, os aspectos éticos são tratados usando a abordagem baseada em princípios. O que exige que os contadores tenham uma compreensão significativa dos princípios éticos estabelecidos para o exercício da profissão, como forma desenvolverem capacidades de aplicação desses princípios, no processo de preparação de informações contábeis e de tomada de decisão pessoal ou corporativa.

O desenvolvimento e aplicação do raciocínio ético, é exigido na resolução de diferentes problemas de índole prática no mundo profissional real. Conforme se avança nas normas IFRS, os contadores cada vez mais deverão entender e apreciar o papel crítico que a ética desempenha na profissão contábil e podendo também, não apenas por meio da educação formal, mas também por educação não formal, trabalhar continuamente para melhorar a sua capacidade de reconhecer e pensar em questões éticas no exercício profissional.

A Tabela 5, apresenta a terminologia das disciplinas do bloco de conhecimentos de tecnologias de informação e comunicação. A fraca ênfase na oferta de disciplinas deste bloco de conhecimento, pode resultar em consequências graves, pois os profissionais que não

estiverem preparados para lidar com os sistemas contábeis e com as constantes mudanças nas tecnologias serão excluídos do mercado de trabalho (Czesnat et al., 2009).

Neste bloco, a disciplina Auditoria informática é a mais frequente, seguida de informática aplicada à contabilidade e sistemas de informação. Importa referir, que no contexto da internacionalização que caracteriza esta era, as tecnologias de informação são um aspecto fundamental na formação do profissional contábil. Porém constata-se, pelas grades analisadas, relativa fraqueza na oferta deste bloco de conhecimento, por exemplo, existem cursos que apenas oferecem a disciplina de informática, que é relativa aos aspectos mais elementares de operacionalização de tais tecnologias.

Assim, disciplinas de contabilidade mais voltadas à área de formação a ser ministrada em forma de laboratório, com software de preparação de relatórios de informação contábil em consonância com as IFRS, poderiam se apresentar mais adequados para a contribuição da formação do profissional neste domínio.

**Tabela 5 Bloco de conhecimentos de Tecnologias de Informação e Comunicação**

<b>Disciplinas</b>	<b>Frequência</b>
Auditoria informática	6
Informática aplicada à Contabilidade	5
Sistemas de Informação	3
Informática	2
Gestão de Sistemas de Informação	1
Tecnologias de informação	1
Contabilidade e os sistemas de informação	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A Tabela 6, apresenta as disciplinas mais frequentes no bloco de conhecimentos gerais. As disciplinas mais frequentes são: Metodologia de Investigação Científica, Inglês, Direito, Técnicas de comunicação e Psicologia.

A disciplina Metodologia da Pesquisa também é importante para incentivar os alunos a se envolverem em pesquisas e a desenvolverem o pensamento crítico (Czesnat et al., 2009). A disciplina de inglês é também fundamental, a língua tem sido apresentada como um dos obstáculos da implementação das normas IFRS (Sedzani, 2012) com conhecimentos sobre línguas estrangeiras, neste caso a língua inglesa, o formando estará em melhor condições de atuar profissionalmente, podendo desenvolver habilidades de comunicação oral e escrita em Inglês. A disciplina de Direito, também fornece uma visão sobre conhecimento dos procedimentos legais em geral e em particular da profissão, sendo que esta disciplina tem em termos práticos uma grande interdisciplinaridade com as práticas contábeis. A disciplina de Técnicas de comunicação visa dotar aos estudantes as habilidades de comunicação escrita e

oral, elementos consagrados também fundamentais na implementação das normas IFRS, pois elas carecem de entendimento e compressão dos preparadores de informação financeira.

Destaque importante, para este bloco, pode ser feito, para disciplinar que realçam conhecimentos e conteúdo de aprendizagem locais, em disciplinas como, Economia de Moçambique, Antropologia Cultural, História de Moçambique, Sistema Fiscal Moçambicano. A oferta destas disciplinas, demonstra alinhamento e comprometimento de algumas instituições para com as orientações do currículo mundial em contabilidade proposto pela UNCTD em colaboração com a IFAC ( Riccio & Sakata, 2004; Czesnat et al., 2009) contribuindo para a formação mais integrada e interdisciplinar do formando.

**Tabela 6 Bloco de Conhecimentos Gerais**

<b>Conhecimentos Gerais</b>	<b>Frequência</b>
Metodologia de Investigação Científica	13
Inglês	11
Direito	6
Técnica de comunicação/Expressão	6
Psicologia	4
Empreendedorismo	3
Ética Fundamental	3
Didática	2
Economia de Moçambique	2
História do Pensamento Económico	2
Antropologia Cultural de Moçambique	1
Currículo Baseado em Competências	1
Fundamentos de Pedagogia	1
História de Moçambique	1
Ideias Contemporâneas	1
Necessidades Educativas Especiais	1
Negociação	1
Sistema Fiscal Moçambicano	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

As disciplinas de Didática e Psicologia são oferecidas por uma instituição, que para além da formação de profissionais para atuar no mercado de trabalho, forma também indivíduos que possam intervir e trabalhar no domínio da docência em contabilidade, ministrando cursos nas escolas e institutos comerciais.

A Tabela 7 apresenta as disciplinas de cunho pratico oferecidas pelas instituições analisadas. A maior parte das instituições utiliza como conteúdo para passar experiências práticas aos formados a simulação empresarial. Outras instituições apresentam sequencias de estágio ao longo do ciclo de formação. Enquanto, outras apresentam apenas uma disciplina de

cunho prático. Porém, surpreendentemente, foram encontradas grades curriculares que não oferecem disciplinas para desenvolver experiências práticas nos formandos.

**Tabela 7 Bloco de Conhecimentos Práticos**

<b>Disciplinas</b>	<b>Frequência</b>
Simulação de Empresas	6
Prática Técnico-Profissional I	3
Estágio Profissional	2
Estágio Pré-Profissional	1
Estágio Pedagógico	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

As constatações até aqui apresentadas denotam algumas implicações ou indicações de que são necessárias mudanças curriculares a nível dos blocos de conhecimento, com relação ao currículo mundial e mesmo com relação a adoção das normas IFRS nas disciplinas de contabilidade financeira.

Uma vez que, foi constatado que as normas ainda permanecem a ser ensinadas de forma isolada das demais disciplinas de contabilidade financeira. Barth (2008) argumenta que esse tipo de ensino de normas passou a ser arcaico no contexto da adoção das normas IFRS, podendo-se, integrar as IFRS tal como proposto, em contabilidade introdutória, intermediária e avançada ou outras formas propostas por Owens-Jackson; Campbell e Highsmith-Quick (2012) e Singer (2012).

#### **b) Análise dos objetivos dos cursos**

Nesta etapa, procurou-se analisar as informações de objetivos declarativos contidos nos cursos das instituições pesquisadas sobre a formação profissional. Em consonância com Riccio e Sakata (2004), procurou-se categorizar as expressões que mais aparecem nos “Objetivos do Curso”. Este procedimento permitiu verificar o comprometimento das instituições na formação de profissionais do ponto de vista local e internacional da contabilidade, como se apresenta na Tabela 8.

**Tabela 8 Categorização dos objetivos declarativos dos Cursos de Contabilidade**

<b>Categoria</b>	<b>Frequência</b>
Conhecimento de Normas Internacionais de Contabilidade	8
Auditoria Interna e Financeira	6
Conhecimento de Regras fiscais	5
Ética e deontologia profissional	3
Elaboração de relatório de informação financeira	3
Capacidade de Investigação científica	3

Resolução de problemas	2
Pensamento crítico	2
Empreendedorismo	2
Conhecimentos práticos em contabilidade	2
Trabalho em equipa	2
Planejamento Financeiro	1
Formação continuada	1
Ética e responsabilidade social	1
Consultoria em Auditoria	1
Conhecimento de Comércio e logística	1
Capacidade de leccionar contabilidade e Auditoria	1
Capacidade de análise de Demonstrações Financeiras	1
Capacidade de análise	1
Ambiente de negócios moderno	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Pela categorização dos objetivos declarativos acessados de cada uma das instituições analisadas, o conhecimento de normais internacionais de contabilidade apresenta-se como sendo um dos aspectos considerados fundamentais a desenvolver nos formados. Esta constatação fundamenta a pertinência do fortalecimento de práticas de ensino associadas ao ensino de normas internacionais, que visem, o desenvolvimento de habilidades de preparação de informação financeira, habilidades éticas, capacidade de investigação e realização de pesquisa, pensamento crítico, desejo de formação continuada, entre outros aspectos importantes.

A categorização dos objetivos declarativos revela a adequação e consonância do que a literatura relativa a adoção das IFRS estabelece como fundamentais impactantes na educação (Dillman, 2011; Coetzee & Schmulian, 2012; Jackling, 2013; van Rensburg C.J., Coetzee, S.A., 2014) e da necessidade de reforçar a formação dos professores em matérias de pedagogias ativas.

Assim, adequar os currículos de disciplinas de contabilidade de acordo com as formas previstas de integração das normas, e promover práticas de ensino associadas a pedagogias ativas cognitivistas e construtivistas as instituições estariam a contribuir de forma impactante na implementação das normas e, conseqüentemente para o alcance dos seus objetivos de formação das IES.

### c) Análise do perfil profissional do egresso

Com vista a aferir sobre o perfil profissional do egresso do curso de contabilidade oferecida nas instituições, foi realizada uma categoria das declarações fornecidas pelas instituições, conforme a Tabela 9.

**Tabela 9 Perfil do egresso do profissional egresso**

<b>Categoria</b>	<b>Frequência</b>
Auditor	6
Consultor	4
Docente	4
Gestor Financeiro	4
Técnico de Contas	4
Contabilista Sênior	3
Gestor de Pequenas e médias empresas	3
Gestor de Organizações públicas e ONG's	3
Gestor Fiscal	2
Investigador	2
Mercado monetário e financeiro	2
Contabilista Financeiro	2
Bancos e Seguradoras	1
Contabilista de Gestão	1
Gestor de recursos humanos	1

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Constata-se, pelos dados contidos na Tabela 9, que a categoria profissional que aparece com mais frequência é a profissão do Auditor, seguida das profissões de Consultor, Docente, Gestor Financeiro, Técnico de Contas e Contabilista Sênior.

Depreende-se, que no contexto das normas IFRS, estas profissões têm um papel relevante. Por exemplo, os auditores, técnicos de contas, consultores e docentes, devem possuir compressão profunda sobre a elaboração das normas baseadas em princípios para poderem atuar eficientemente no contexto atual.

#### **d) Métodos e técnicas de ensino-aprendizagem utilizados nas disciplinas de contabilidade financeira e contabilidade internacional**

A disciplina de Contabilidade Financeira é a principal que lida com o processo de elaboração, preparação e divulgação de informações financeiras, que tem subjacente as formas de reconhecimento e mensuração de eventos econômicos contidos nas normas internacionais de contabilidade. Assim, foi feita uma categorização dos planos temáticos das disciplinas relativas à Contabilidade Financeira. Os planos temáticos foram acessados conforme a sua disponibilidade nos portais eletrônicos das respectivas instituições.

Das instituições da amostra, apenas duas disponibilizam os planos curriculares, por isso, a análise efetuada neste item, cingiu-se apenas nestas duas instituições, que para efeitos de anonimato, foram codificadas como Instituição A e Instituição B.

Este procedimento permitiu a análise do conteúdo das disciplinas em termos do nível dos conteúdos ministrados em cada disciplina, se elas abordam ou não as normas internacionais

e os métodos e técnicas de ensino a serem utilizados no processo de lecionação, os resultados da categorização estão conforme apresenta o Quadro 13.

**Quadro 13 Métodos de ensino utilizados nas disciplinas de contabilidade**

<b>IES</b>	<b>Disciplina</b>	<b>Nível dos Conteúdos</b>	<b>Os conteúdos abordam normas internacionais?</b>	<b>Método/técnica de ensino</b>
A	Contabilidade Financeira I	Introdutório	Não	Exposição oral, prática da matéria.
				Informações bibliográficas.
				Pesquisas
	Contabilidade Financeira II	Intermediário	Sim	Exposição oral, prática da matéria.
				Informações bibliográficas.
				Pesquisas
	Contabilidade Financeira III	Avançado	Não	Exposição oral, prática da matéria.
Informações bibliográficas.				
Contabilidade Internacional	Avançado	Sim	Aulas teóricas e práticas do tipo expositivo	
			Estudo independente	
			Consultas ao docente	
			Trabalhos em grupos ou individuais	
			Supervisão dos trabalhos	
Resolução de exercícios				
B	Introdução à Contabilidade	Introdutório	Sim	Aulas em seminários, conferências e práticas.
				Resolução de exercícios na aula e em casa.
	Contabilidade Financeira I	Intermediário	Sim	Aulas teóricas expositivas.
				Aulas práticas com apresentação e resolução de exercícios
	Contabilidade Financeira II	Avançado	Não	Aulas teóricas expositivas.
				Aulas práticas com apresentação e resolução de exercícios
	Contabilidade Financeira III	Avançado	Sim	Aulas teóricas sob forma de conferências
				Visitas de estudo às unidades produtivas e sociais
				As aulas práticas na base da apresentação e resolução de exercícios em grupo ou individualmente.
	Contabilidade Internacional	Avançados	Sim	Aulas teóricas clássicas
Exercícios práticos de resolução individual				
Exercícios práticos de resolução em grupo				
Estudos de caso				
				Trabalhos de pesquisa individual e em grupo

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O Quadro 12 apresenta o nível dos conteúdos ministrados e métodos de ensino para as disciplinas de Contabilidade Financeira e Internacional de duas instituições.

A instituição A aborda conteúdos de normas internacionais de forma intermediária nas disciplinas de Contabilidade Financeira I e de forma avançada na disciplina de Contabilidade Internacional. A instituição B aborda os conteúdos de forma introdutória, intermediária e

avançada nas disciplinas de Introdução à Contabilidade, Contabilidade Financeira I, Contabilidade Financeira III e Contabilidade Internacional.

Uma implicação da adoção das normas IFRS na educação é que os educadores precisam mudar a maneira como se ensinam as disciplinas relacionada a elaboração de relatórios financeiros. Tipicamente, segundo Barth (2008) as normas internacionais tradicionalmente eram ensinadas separadamente, apresentado-se essa abordagem no contexto atual como sendo desapropriada e obsoleta.

Com efeito, Singer (2012) coloca a pertinência de integrar IFRS no currículo de contabilidade em todas as disciplinas relacionadas a elaboração e compreensão dos relatórios financeiros. Para o autor, com esta abordagem os alunos poderiam estar mais expostos as normas e, conseqüentemente, obter melhor compreensão e apreciação das diferenças essenciais entre relatórios financeiros baseados em princípios e sistemas de relatórios financeiros baseados em regras.

Com relação aos métodos de ensino, constata-se a predominância de métodos de ensino baseados na pedagogia centrada no professor baseadas na teoria comportamentalista, tais como: Exposição oral da matéria, resolução de exercícios e leitura de materiais. Contudo, observa-se relativa predominância de métodos de ensino baseados na pedagogia centrada no aluno, baseados nas teorias cognitivistas e construtivistas, tais como, pesquisas, trabalho independente.

Coetzee e Schmulian (2011) propõem para o ensino de normas internacionais pedagogias mistas. Sendo a incorporação da pedagogia centrada no professor para normas baseadas em regras (GAAP) e pedagogia centrada no aluno, para normas baseadas em princípios (IFRS). Com a última forma, os alunos, poderão potencializar o desenvolvimento de pensamento crítico, habilidade comunicação, escrita e habilidades de liderança que são habilidades exigidas atualmente (Sedzani, 2012).

O ensino baseado na estrutura conceitual IFRS, não apenas constitui uma oportunidade para refletir a concepção do currículo do curso de contabilidade, mas também se serve de oportunidade para se refletir sobre os recursos de ensino a utilizar. A literatura chama continuamente o repensar das abordagens pedagógicas no sentido de desenvolver habilidades nos estudantes para os preparar para responder as necessidades emergentes do ambiente de negócios (Albader, 2015).

Argumenta-se que a alteração ou introdução destas abordagens de ensino, permitirão aos alunos interagir e pensar ativamente, analisar criticamente e considerar a natureza e os

diferentes tratamentos das transações comerciais, bem como a base teórica de conteúdo subjacente ao seu reconhecimento e para elaboração e divulgação de relatório financeiros.

Para alcançar este objetivo, professores de contabilidade precisam ter acesso a vários métodos e pedagogia inovadoras. Algumas formas sugeridas pela literatura compreendem, simulações de papéis, jogo de empresas, aprendizagem baseada em problemas (PBL), aprendizagem cooperativa, casos de ensino, apresentação de projetos pelos estudantes ( Coetzee & Schmulian, 2012; Tan et al., 2014; Albader, 2015).

Estas formas consideradas inovadoras no processo de ensino-aprendizagem em contabilidade, estão associadas com as pedagogias centradas nos alunos, onde estes, assumem alto nível de responsabilidade no processo de ensino-aprendizagem. Para o efeito, podem ser acessados vários materiais suplementares em *online* (Singer, 2012). Contudo, a apresentam-se obstáculos para as economias em desenvolvimento e não falantes da língua inglesa, onde a tradução do material é requerida ou onde as normas baseadas em regras já se encontram estabelecidas a algum tempo, como é o caso de Moçambique (Jackling et al., 2012).

Por se ter adotado de forma mandatária as normas internacionais, a concepção pedagógica do ensino de relatórios financeiros carece de reflexão a nível das instituições de ensino que ministram cursos de contabilidade em Moçambique. Havendo espaço e oportunidade para repensar sobre a formação didático-pedagógica ou mesmo da capacitação de professores em matéria de ensino de normas utilizando métodos ativos baseados em pedagogias centradas nos alunos. Bem como da necessidade de produção de materiais de ensino contendo experiências locais e escritos em língua local.

## 4.2 ANÁLISE QUANTITATIVA

Nesta subcapítulo é apresentado a análise quantitativa dos dados coletados na pesquisa por meio do questionário aplicado a alunos, professores e profissionais de contabilidade com o objetivo de captar a percepção sobre os desafios da educação e profissão contábil no contexto da adoção das IFRS em Moçambique.

A análise dos dados da *survey* foi dividida em três fases. Primeiro são apresentadas as estatísticas descritivas dos respondentes em função do seu perfil democrático, acadêmico, profissional, institucional e de experiência. Em segundo, são apresentadas as percepções dos desafios, bem como os testes de diferença de percepção entre os diferentes respondentes por meio de testes não paramétricos de Kruskal Wallis H test e, em terceiro, finalmente, é

apresentada a análise fatorial exploratória (AFE) dos itens do questionário, para se aferir o pressuposto enunciado na metodologia de pesquisa.

#### 4.2.1 Estatísticas descritivas

A Tabela 10 apresenta o resumo das frequências absolutas e relativas dos respondentes, relativamente, as informações demográficas (Painel A) e perfil acadêmico e profissional dos respondentes (Painel B).

No painel A, em termos demográficos, o maior número de respondentes é composto por alunos (54%), em seguida, tem-se respondentes que são alunos e profissionais (19%), profissionais (14%), professores (7%), e professores e profissionais (7%). Esta disparidade de respondentes é esperada quando se aplicam questionários a amostra composta por aluno, professores e profissionais. Em termos de gênero, a maior parte dos respondentes é masculina (56%) sendo feminino (44%). Sendo a diferença de respondentes entre os dois gêneros mínima.

No painel B, apresentam-se os perfis acadêmicos e profissionais dos respondentes. Em termos de perfil acadêmico, o maior número de respondentes tem o título de licenciado (90%), em seguida mestres (7%) e especialistas (3%), o que denota o fraco nível acadêmico dos respondentes. Em termos de perfil acadêmico, os assistentes universitários (56%). O que denota a necessidade formação continuada dos professores para a titulação mais elevadas de Doutor ou Pós-doutor. Em termos de registo profissional junto da OCAM, apenas (46%) dos respondentes possui registo na ordem. Os alunos que mais participaram frequentam o 3º ano (39%), seguido dos do 4º ano (31%), o 2º ano (20%) e 1º ano (10%).

**Tabela 10 Perfil demográfico, acadêmico e profissional dos respondentes**

<b>Item</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Painel A: Dados demográficos dos participantes</b>		
Caraterização do respondente		
Aluno	98	54%
Aluno e profissional	34	19%
Professor	13	7%
Profissional	26	14%
Professor e profissional	12	7%
Total	183	100%
Gênero		
Masculino	102	56%
Feminino	81	44%
Total	183	100%

Painel B: Perfil Profissional/Acadêmico dos respondentes

Formação acadêmica		
Licenciatura	133	90%
Especialista	4	3%
Mestre	11	7%
Doutor	0	0%
Pós-Doutor	0	0%
Total	148	100%
Classificação acadêmica do respondente		
Assistente estagiário	7	28%
Assistente	14	56%
Professor Auxiliar	2	8%
Professor associado	2	8%
Total	25	100%
Classificação profissional do respondente		
Contabilista certificado	37	46%
Contabilista não certificado	32	40%
Auditor certificado	0	0%
Auditor não certificado	4	5%
Outro	8	10%
Total	81	100%
Classificação do aluno respondente		
1º Ano	13	10%
2º Ano	25	20%
3º Ano	50	39%
4º Ano	40	31%
Total	128	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota: Os totais podem variar de item para item em cada painel em função das opções dos respondentes.

A Tabela 11 apresenta o perfil institucional (Painel C) e perfil de experiência dos respondentes (Painel D).

No painel C, em termos de vínculo institucional, observa-se que a maior parte dos respondentes está vinculada às Universidades Privadas (81%) seguida das Universidades Públicas (28%), havendo destaque para outras instituições em que os respondentes estão concomitantemente vinculados. As universidades vinculativas dos respondentes que mais responderam aos questionários são a UCM (17%), seguida da USTM (13%) e da UP (11%).

O painel D, em termos de experiência no magistério superior, constatou-se que a maior parte dos respondentes possui entre 3-5 anos (59%), enquanto para experiência profissional, maior parte dos respondentes também possui entre 3-5 anos (33%). Em termos de estágio profissional, a maior parte dos respondentes beneficiou de algum estágio profissional (58%).

**Tabela 11 Perfil institucional e de experiência dos respondentes**

<b>Item</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Painel C: Perfil Institucional dos respondentes</b>		
Tipo de instituição em que o respondente está vinculado atualmente		
Universidade Pública	54	28%
Universidade Privada	81	42%
Empresa Pública	20	10%
Empresa Privada	32	16%
ONG's	1	1%
Outro	7	4%
<b>Total</b>	<b>195</b>	<b>100%</b>
Instituições de Ensino Superior		
Instituto Superior de Contabilidade e Auditoria	16	9%
Instituto Superior Monitor	1	1%
Instituto Superior Politécnico de Manica	12	6%
Instituto Superior Politécnico de Tete	2	1%
Instituto Superior Politécnico Universitário	4	2%
Outras	58	31%
Universidade Católica de Moçambique	32	17%
Universidade Eduardo Mondlane	14	8%
Universidade Mussa Bin Bique	1	1%
Universidade Pedagógica	20	11%
Universidade São Tomás de Moçambique	25	13%
Universidade Zambeze	1	1%
<b>Total</b>	<b>186</b>	<b>100%</b>
<b>Painel D: Perfil de experiência dos respondentes</b>		
Tempo de experiência no magistério superior		
1-2 anos	6	19%
3-5 anos	19	59%
6-10 anos	2	6%
Mais de 10 anos	5	16%
<b>Total</b>	<b>32</b>	<b>100%</b>
Tempo de experiência profissional		
1-2 anos	14	25%
3-5 anos	18	33%
6-10 anos	13	24%
Mais de 10 anos	10	18%
<b>Total</b>	<b>55</b>	<b>100%</b>
Estágio em contabilidade		
Sim	64	58%
Não	46	42%
<b>Total</b>	<b>110</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota: Os totais podem variar de item para item em cada painel em função das opções dos respondentes.

Como foi especificado nos procedimentos metodológicos, os questionários foram aplicados de duas formas. Optou-se por encaminhar o questionário a lista de professores cujos e-mail teriam sido coletados no momento da pesquisa exploratória, contudo, o retorno das respostas destes foi fraco. Em relação aos profissionais, os questionários foram aplicados

enviado links, para profissionais filiados na ordem, sucedeu que também o retorno das respostas foi fraco. Outra forma foi proceder a entrega física de questionários quanto, a alunos, professores e profissionais, está abordagem permitiu chegar a amostra do estudo.

#### 4.2.2 Percepção dos desafios das Normas Internacionais de contabilidade na Educação

Os itens relacionados a percepção dos desafios das normas internacionais na educação e profissão contábil foram elaborados com base na literatura da educação contábil.

Assim, foram constituídos 5 constructos, designadamente, a percepção sobre a revisão do currículo de contabilidade, as estratégias pedagógicas, mudança de abordagem baseada em regras para abordagem baseada em princípios, conhecimentos e habilidades requeridas e ou recursos e meios de ensino necessários.

Na sequência são apresentadas as estatísticas descritivas de cada um dos sub constructos, assim como os testes da diferença de percepção entre grupos. Este procedimento de apresentação de resultados, é característico das pesquisas do tipo *survey* (Creswell, 2014).

##### 4.2.2.1 Revisão de currículo

A Tabela 12 apresenta a percepção da revisão do currículo de acordo com o questionário aplicado aos respondentes. São apresentadas as estatísticas descritivas dos itens, considerando a média, moda, mediana e desvio padrão. Em termos de estatística inferencial, é apresentada o resultado da diferença da percepção entre os respondentes por meio do teste de hipótese de Kruskal-Wallis h test.

**Tabela 12 Percepção da revisão do currículo e ensino de IFRS**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Necessidade de incorporação de IFRS	183	4.56	5	5	0.66	3.498	0.4782
Ensino de IFRS em disciplinas isoladas	183	3.27	4	3	1.28	5.047	0.2825
Ensino de IFRS em disciplinas separadas	183	3.77	4	4	1.23	1.181	0.8812
Ensino de IFRS em todo currículo	183	3.70	5	4	1.35	4.482	0.3447

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O constructo relativo a revisão do currículo, é composto por quatro itens. De acordo com os resultados apresentados, a necessidade de incorporação de IFRS no currículo, é percebida como muito importante (Méd. = 4.56) tendo igualmente desvio padrão mais baixo.

Na sequência, o ensino em disciplinas separadas aparece com a segunda média mais alta (Méd. = 3.77) seguida do ensino em todo o currículo (Méd. = 3.70).

Pesquisas anteriores revelam a pertinência do ensino de IFRS, conforme Hilton e Johnstone (2013) e Tan et al.(2014). Existem três formas de incorporação, Owens-Jackson et al. (2012) e Singer (2012) argumentam que a mais ideal, no contexto da adoção global das normas IFRS, seria a sua integração em disciplinas de contabilidade financeira de todo o currículo e mesmo em outros cursos de negócios desde as disciplinas mais elementares sobre elaboração de relatórios financeiros ou mesmo de Contabilidade geral, Básica ou Introdutória (Barth, 2008; Shelton, Owens-Jackson, & Robinson, 2011; Singer, 2012).

O teste de Kruskal-Wallis H foi conduzido para determinar se a percepção dos respondentes é diferente para os 5 grupos que responderam ao questionário. Pelos resultados, aceita-se a  $H_0$ , e por conseguinte, não há diferença estatisticamente significativa na percepção sobre a revisão do currículo entre os respondentes para cada item do constructo, sendo os quadrados ( $\chi^2$ ) e os níveis de significância (p-valor) os seguintes: item 1,  $\chi^2 = 3.498$ ,  $p = 0.4782$ ; item 2,  $\chi^2 = 5.047$ ,  $p = 0.2825$ ; item 3,  $\chi^2 = 1.181$ ,  $p = 0.8812$  e o item 4,  $\chi^2 = 4.482$ ,  $p = 0.3447$ .

#### 4.2.2.2 Abordagens pedagógicas

A Tabela 13, apresenta os resultados da percepção dos respondentes relativamente as abordagens pedagógicas para ensinar normas IFRS. Na Tabela estão apresentadas as estatísticas descritivas e teste inferencial Kruskal-Wallis H test.

**Tabela 13 Abordagem pedagógica para ensinar IFRS**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Ênfase do ensino em IFRS centrada no professor	183	3.37	5	4	1.47	13.503	0.0091
Ênfase do ensino em IFRS centrada no aluno	183	4.01	5	4	1.16	0.562	0.9672

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O constructo relativo as abordagens pedagógicas para ensinar as normas IFRS é composto por dois itens, o primeiro relaciona-se a abordagem pedagógica tradicional e, o segundo, relaciona-se a abordagem pedagógica moderna em consonância com as terias de aprendizagem ativas (Stewart, 2012). Os resultados indicam que a abordagem pedagógica preferida pelos respondentes é a que centra o aluno no processo de ensino-aprendizagem (Méd. = 4.01).

Estes resultados estão em consonância com as pesquisas de Sablonnière et al., (2009) que realçam que os grandes desafios do ensino da contabilidade é troca das pedagogias predominantemente baseadas no professor como o mestre do processo, para uma pedagogia em o estudante é sujeito e centro do processo de ensino-aprendizagem. Para Bonner (1999) a escolha de uma ou outra abordagem pedagógica, dependerá do objetivos que se pretende com o ensino. Por seu turno Coetzee e Schmulian (2011) apesar de orientarem abordagem mista, ou seja a consideração das duas consoante seja o ensino de normas baseadas em regras ou em princípios. Os autores realçam que no contexto da adoção das IFRS a ênfase do ensino deverá ser sobre o aluno como sujeito do processo.

O teste de hipótese de Kruskal-Wallis realizado, revelou que existe diferença estatisticamente significativa sobre a percepção das abordagens para ensinar IFRS para o item 5,  $\chi^2 = 13.503$  e  $p = 0.0091$  e, que não existe diferença de percepção para o item 6, o  $\chi^2 = 0.5620$  e  $p = 0.9672$ .

Em ambos casos denota-se a pertinência do reforço da capacidade docente para esta nova etapa, sendo importante atividades de formação continuada para promover ações de formação que visem dotar aos professores de contabilidades conhecimentos das diferentes estratégias de ensino fundamentadas em abordagem pedagógicas centradas no aluno ou pedagogias ativas.

#### 4.2.2.3 Abordagem baseada em regras e baseada em princípios

A Tabela 14 apresenta os resultados da percepção sobre a mudança da abordagem baseada em regras para a abordagem baseada em princípios. São apresentados na Tabela as estatísticas descritivas e o teste inferencial de Kruskal-Wallis.

**Tabela 14 Percepção sobre a abordagem baseada em regras e em princípios**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Abordagem baseada em regras	183	4.16	5	4	0.94	9.599	0.0477
Abordagem baseada em princípios	183	3.64	4	4	1.04	5.89	0.2076
Ensino de teoria da contabilidade	183	3.87	5	4	1.03	8.111	0.0876

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A Tabela 14 apresenta resultados surpreendentes por estarem em dissonância com o que a literatura preceitua. Os resultados da Tabela 14, revelam que o ensino deve se fundamentar em regras (Méd.= 4.16). A abordagem baseada em regras tem como princípios, o reconhecimento de transações comerciais com base em regras detalhadas e previamente

estabelecidas, sendo necessário que o contador apenas aplique o que aparece estatuído na norma. Por seu turno, a abordagem baseada em princípios, envolve a experiência e os conhecimentos conceituais e teóricos do contador para reconhecer as transações o que envolve a capacidade deste aplicar os julgamentos necessários de acordo com a essência econômica das transações.

Por outro lado, embora tenha sido encontrada completa falta da disciplina da teoria da contabilidade nas grades dos cursos analisadas, o ensino da teoria da contabilidade, pela percepção dos respondentes, tende a ser considerado importante (Méd. = 3.87). Pelo teste, Kruskal-Wallis, efetuado, o item 7 com  $\chi^2 = 9.599$  e  $p = 0.0477$ ; item 8  $\chi^2 = 9.599$  e  $p = 0.0477$  e item 9  $\chi^2 = 8.111$  e  $p = 0.0876$  as vidências estatísticas indicam que não existe diferença de percepção entre respondentes.

Bonnier et al. (2013), argumentam que com a transição dos GAAP para IFRS, aparece o desafio de alterar a abordagem de ensino de normas baseadas em regras, para as baseadas em princípios, isso envolve, modificar os objetivos de aprendizagem, as estratégias de ensino, e métodos de avaliação. Esta mudança consiste em deixar de formar contadores para serem simples guarda-livros, para contadores que devem definir e interpretar várias transações de acordo com a estrutura conceitual usando amplamente conceitos econômicos e financeiros.

#### 4.2.2.4 Conhecimentos, habilidades e atitudes

A Tabela 15 apresenta os resultados relativos a percepção dos conhecimentos, habilidades e atitudes consideradas importantes ao ensinar normas IFRS. Na Tabela, estão apresentadas as estatísticas descritivas e os resultados do teste inferencial Kruskal-Wallis.

**Tabela 15 Conhecimentos, habilidades e atitudes**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Habilidades éticas	183	4.43	5	5	0.85	3.313	0.5069
Habilidades de comunicação	183	4.34	5	5	0.90	2.631	0.6214
Habilidades de resolução de problemas	183	4.23	5	5	0.95	3.46	0.484
Habilidades de pensamento crítico	183	4.00	5	4	1.00	6.903	0.1411
Habilidades de pesquisa	183	4.02	4	4	0.98	2.224	0.6946

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

O constructo relativo aos conhecimentos, habilidades e atitudes, é composto por 5 itens. De acordo com os resultados, as habilidades éticas para aplicar no exercício profissional foram

consideradas mais importantes (Méd. = 4.43) seguido das habilidades de comunicação (Méd. = 4.34), habilidades de resolução de problemas (Méd. = 4.23), habilidades de pesquisa (Méd. = 4.02) e habilidades de pensamento crítico (Méd. = 4). Em suma, todas as habilidades consideradas no constructo foram consideradas fundamentais.

As habilidades éticas foram consideradas mais importantes, em consonância com Dillman (2011) conforme se avança na implementação das normas IFRS, os contadores são cada vez mais solicitados a entender e apreciar o papel crítico que a ética desempenha na profissão contábil. Para Bonnier et al.(2013) é preciso modificar o comportamento passivo do aluno para atitudes mais ativas que o possam ajudar a desenvolver habilidades de comunicação, resolução de problemas e de pensamento crítico.

#### 4.2.2.5 Recursos e meios de ensino

A Tabela 16 apresenta os resultados dos respondentes relativamente a sua percepção sobre os recurso e meios necessários para o ensino das Normas IFRS. Os resultados estão apresentados em termos de estatística descritiva e pela estatística inferencial não paramétrica do teste de diferença de percepção de Kruskal-Wallis.

**Tabela 16 Recursos e meios para ensinar IFRS**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Preparação técnica dos professores	183	4.20	5	5	1.01	10.181	0.0375
Preparação psicopedagógico e didática	183	4.23	5	5	0.96	9.307	0.0539
Engajamento das IES para IFRS	183	3.81	4	4	1.05	9.599	0.0477
Disponibilidade de materiais	183	4.38	5	5	0.99	3.079	0.5447

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Pelos resultados ilustrados na Tabela 16, disponibilidade de materiais atualizados, como livros e outros manuais de contabilidade internacionais ou locais, apresentou-se como importante e com a média mais alta (Méd. = 4.38). Conforme Oda e Ogiedu (2013) a implementação efetiva das normas IFRS envolvem significativa alocação de recurso para a educação, isso envolve material de ensino adequado. Com relação a preparação técnica, pode ser fundamental contar com grupos consultivos que possam responder às preocupações sobre a formação continuada, tais grupos envolvem parcerias com outros *stakeholders* de educação em contabilidade. Husin et al. (2013) encontraram como sendo os principais desafios do ensino de

IFRS, o suficiente treinamento de professores, a familiarização com as normas IFRS e a fraca existência ou disponibilidade de materiais adequados.

O engajamento ou a preocupação das IES para incorporar IFRS no seu currículo e conduzir ações que facilitem a sua implementação, apresentou-se com a média mais baixa (Méd. = 3.81) indicando interesse ou importância discricionárias da administração dos cursos.

O Kruskal-Wallis H test conduzido, não revelou diferença estatisticamente significativa na percepção entre os respondentes em cada um dos itens do constructo, sendo no item 15,  $\chi^2 = 10.181$ ,  $p = 0.0375$ ; item 16,  $\chi^2 = 9.307$ ,  $p = 0.0539$ ; item 17,  $\chi^2 = 9.599$ ,  $p = 0.477$  e o item 18,  $\chi^2 = 3.079$ ,  $p = 0.5447$ .

### 4.2.3 Percepção dos desafios das Normas Internacionais de contabilidade na Profissão

Os itens relacionados a percepção dos desafios das normas internacionais na profissão contábil foram elaborados com base na literatura. Assim, foram constituídos 2 constructos, designadamente, a percepção sobre os desafios técnicos, institucionais, legais e culturais e, o segundo constructo que é relativo aos conhecimentos, habilidades e atitudes necessários para desenvolver nos profissionais que se encontram em exercício profissional.

#### 4.2.3.1 Desafios técnicos, institucionais, legais e culturais

A Tabela 17, apresenta a percepção dos desafios técnicos, institucionais, legais e culturais. Nela são apresentados as estatísticas descritivas e o teste inferencial não paramétrico Kruskal-Wallis.

**Tabela 17 Desafios técnicos, institucionais, legais e culturais**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Normas pré-existentes	183	3.10	3	3	1.22	1.627	0.8040
Capacitação técnica dos profissionais	183	4.22	5	4	0.84	3.686	0.4502
Organismo regulador	183	4.32	5	5	0.86	3.766	0.4386
Compreensão do benefício das IFRS	183	4.28	5	4	0.89	8.398	0.0781
Custo e tempo para atualização	183	3.87	4	4	1.02	3.336	0.5033
Domínio da língua inglesa	183	3.86	4	4	1.07	4.100	0.3926
Manuseio de TIC	183	4.18	5	4	1.00	1.261	0.868
Implementação de IFRS nas PME's	183	3.97	5	4	1.00	5.268	0.2609

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Nota-se, pelos resultados apresentados na Tabela, de entre os desafios apontados pela literatura como impactantes na profissão, que o considerado mais importante o papel do organismo regulador nas ações de facilitação da implementação e institucionalização efetivas das normas (Méd. = 4.32) por outro lado, realça-se a necessidade promover também ações de formação continuada que auxiliem a compreensão dos benefícios das IFRS pelos profissionais (Méd. = 4.28), e reforço da capacidade técnica (Méd. = 4.22) não obstante, essas ações de formação continuada, deverão igualmente, visar a potenciação da capacidade de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação no exercício profissional (Méd. = 4.18).

Estes resultados estão em consonância com os apresentados nas pesquisas de Sedzani, (2012) e Odia e Ogiedu (2013) os quais apresentam como desafios de implementação de IFRS o reforço da capacidade do quadro institucional, educação e formação continuada em contabilidade, programas de capacitação eficientes que visem preparar as diversas partes interessadas para a transição.

Os números dos resultados do teste de hipóteses de Kruskal-Wallis efetuado indicam que as percepções dos grupos de respondentes não são estatisticamente diferentes, sendo os valores qui-quadrado e níveis de significância do p-valor os seguintes: item 19  $\chi^2 = 1.627$  e  $p = 0.8040$ ; item 20  $\chi^2 = 3.686$  e  $p = 0.4502$ ; item 21  $\chi^2 = 3.766$  e  $p = 0.4386$ ; item 22  $\chi^2 = 8.398$  e  $p = 0.0781$ ; item 23  $\chi^2 = 3.336$  e  $p = 0.5033$ ; item 24  $\chi^2 = 4.100$  e  $p = 0.3926$ ; item 25  $\chi^2 = 1.261$  e  $p = 0.868$  e o item 26  $\chi^2 = 5.268$  e  $p = 0.2609$ .

#### 4.2.3.2 Conhecimentos, habilidades e atitudes a desenvolver nos profissionais

A Tabela 18 apresenta os conhecimentos, habilidades e atitudes a desenvolver e potenciar na formação de profissionais que se encontram em exercício. São aprestados resultados das estatísticas descritivas e do teste inferencial não paramétrico Kruskal-Wallis.

**Tabela 18 Conhecimentos, habilidades e atitudes a desenvolver nos profissionais**

Item	N	Estatística descritiva				Kruskal-Wallis H test	
		Méd.	Moda	Mediana	D.P.	$\chi^2$	Sig.
Habilidades de comunicação	183	4.02	5	4	0.97	0.508	0.9727
Habilidades pessoais	183	4.04	5	4	0.95	0.913	0.9226
Habilidades intelectuais	183	4.27	5	4	0.83	0.259	0.9923
Habilidade de trabalho em equipe	183	4.42	5	5	0.85	2.756	0.5994
Princípios éticos	183	4.58	5	5	0.71	4.891	0.2987

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

A Tabela 18, ilustra a percepção dos respondentes sobre as habilidades apresentadas na literatura como fundamentais a desenvolver nos profissionais no âmbito da adoção das normas IFRS. De acordo com os resultados, a aplicação de princípios éticos no exercício profissional é considerada muito importante (Méd. = 4.58), este resultado denota a necessidade de potenciar os valores éticos e deontológicos da profissão nos profissionais que já se encontram em exercício. As habilidades de trabalhar em equipe são também importantes (Méd. = 4.42), na sequência, tem-se as habilidades intelectuais relacionadas a conhecimentos técnicos (Méd. = 4.27), Habilidades de relacionamento interpessoal (Méd. = 4.04) e de comunicação escrita e oral (4.02).

Estes resultados vão ao encontro prescrito por Kavanagh e Drennan (2008) de que os empregadores esperam que os profissionais de contabilidade tenham boa compreensão dos conceitos técnicos de contabilidade para poder aplicar no mundo real, além disso os autores, colocam que o desenvolvimento de habilidades profissionais não técnicas, como habilidades pessoais, de trabalho em equipe e princípios éticos não tem sido suficientemente considerados nas atividades de formação. Lin (2008) também considera que para fazer face aos desafios do ensino da contabilidade decorrentes do ambiente de negócios dinâmico, que configura a realidade atual, são desejáveis, conhecimentos técnicos, habilidades de liderança e habilidades de relacionamento interpessoal.

Pelos números dos testes Kruskal-Wallis, não existe diferença estatística na percepção dos desafios associados aos conhecimentos, habilidades e atitudes dos profissionais em exercício, sendo os valores de qui-quadrado e significância p-valor, os seguintes: item 27,  $\chi^2 = 0.508$  e  $p = 0.9727$ , item 28,  $\chi^2 = 0.913$  e  $p = 0.9226$ ; item 29,  $\chi^2 = 0.259$  e  $p = 0.9923$ ; item 30,  $\chi^2 = 2.756$  e  $p = 0.5994$ ; item 31,  $\chi^2 = 4.891$  e  $p = 0.2987$ .

#### **4.2.4 Análise fatorial dos desafios das Normas Internacionais de Contabilidade na Educação e Profissão em Moçambique**

Neste subcapítulo, são apresentados os resultados da Análise Fatorial Exploratória conduzida com o objetivo de agrupar os diferentes desafios apontados na literatura educacional sobre impacto das normas IFRS em fatores comuns que podem ser considerados fundamentais para auxiliar a implementação das normas IFRS na educação e profissão em Moçambique.

O primeiro estágio da análise fatorial exploratória consiste em verificar a adequabilidade dos dados para a análise fatorial, sendo os níveis de mensuração os seguintes: tamanho da

amostra mínimo entre 50 a 100 casos, coeficientes de correlação devem apresentar valores superiores a 0.30 e o teste KMO tendo como 0.50 nível mínimo adequado e o teste de esfericidade de Bartlett deve ser estatisticamente significativo ( $p < 0.05$ ) (Hair et al., 2009).

Para aferir aos pressupostos da análise fatorial, foi efetuada uma análise exploratória dos dados. Sendo o número de observações de 183, a amostra foi considerada adequada para a análise, na sequência rodou-se a matriz de correlação apresentada no Apêndice A, sendo que um número considerável de itens/variáveis apresentaram-se intercorrelacionados, acima de 0.3 o que garante a aplicação da análise fatorial (Hair et al., 2009) .

Além, disso, foram realizados os testes adicionais da adequabilidade dos dados de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) que teve a pontuação de 0,793 e o teste de esfericidade de Bartlett que teve o como resultado de  $\chi^2 = 1733.9$  e  $p < 0000$ . Estes testes confirmam que a análise fatorial dos 31 itens/variáveis considerados neste são geralmente apropriados (Hair et al., 2009).

A Tabela 19 apresenta as medidas da adequação da amostra para a análise fatorial exploratória.

**Tabela 19 Medidas da adequação da amostra**

<b>Teste</b>	<b>Valor observado</b>
Número de casos (amostra)	183
Bartlett test of sphericity (BTS)	1733.9
Graus de liberdade	465
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (KMO)	0.793
<i>p-valor</i>	0.000

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Os valores apresentados na Tabela 19 são superiores aos níveis críticos, sugerindo que os dados são adequados para a análise fatorial exploratória.

Após a análise da adequabilidade dos dados, o procedimento consiste em decidir o método que será utilizado para extração de fatores. Sendo que, neste estudo, foi selecionado o método de análise de componentes principais para a extração de fatores, tendo sido adotado o limite de 0,40 como contributo da variável para a criação de fatores. De acordo com a regra geral aplicada na maioria dos estudos de análise de fator, o critério para o número de fatores a serem extraídos se baseia o autovalor  $> 1$ . Os resultados do método de componentes principais estão apresentados na Tabela 20.

Tabela 20 Matriz de correlação de fatores não rotacionados

Fator	Autovalor	Diferença	Proporção	Cumulativa
Fator1	<b>7.8982</b>	5.6475	<b>0.4248</b>	<b>0.4248</b>
Fator2	<b>2.2507</b>	0.6850	<b>0.1211</b>	<b>0.5459</b>
Fator3	<b>1.5657</b>	0.5365	<b>0.0842</b>	<b>0.6301</b>
Fator4	<b>1.0292</b>	0.0342	<b>0.0554</b>	<b>0.6854</b>
Fator5	0.9950	0.1288	0.0535	0.7389
Fator6	0.8662	0.1157	0.0466	0.7855
Fator7	0.7505	0.0035	0.0404	0.8259
Fator8	0.7471	0.0259	0.0402	0.8661
Fator9	0.7212	0.1651	0.0388	0.9049
Fator10	0.5561	0.0492	0.0299	0.9348
Fator11	0.5069	0.0552	0.0273	0.9620
Fator12	0.4517	0.0466	0.0243	0.9863
Fator13	0.4051	0.0215	0.0218	1.0081
Fator14	0.3836	0.0768	0.0206	1.0288
Fator15	0.3068	0.0931	0.0165	1.0453
Fator16	0.2137	0.0189	0.0115	1.0568
Fator17	0.1949	0.0691	0.0105	1.0672
Fator18	0.1258	0.0527	0.0068	1.0740
Fator19	0.0731	0.0105	0.0039	0.0039
Fator20	0.0626	0.0355	0.0034	1.0813
Fator21	0.0271	0.0414	0.0015	1.0828
Fator22	-0.0143	0.0246	-0.0008	1.0820
Fator23	-0.0389	0.0251	-0.0021	1.0799
Fator24	-0.0639	0.0627	-0.0034	1.0765
Fator25	-0.1266	0.0051	-0.0068	1.0697
Fator26	-0.1317	0.0618	-0.0071	1.0626
Fator27	-0.1935	0.0233	-0.0104	1.0522
Fator28	-0.2168	0.0068	-0.0117	1.0405
Fator29	-0.2235	0.0244	-0.0120	1.0285
Fator30	-0.2479	0.0338	-0.0133	1.0152
Fator31	-0.2817		-0.0152	1.0000

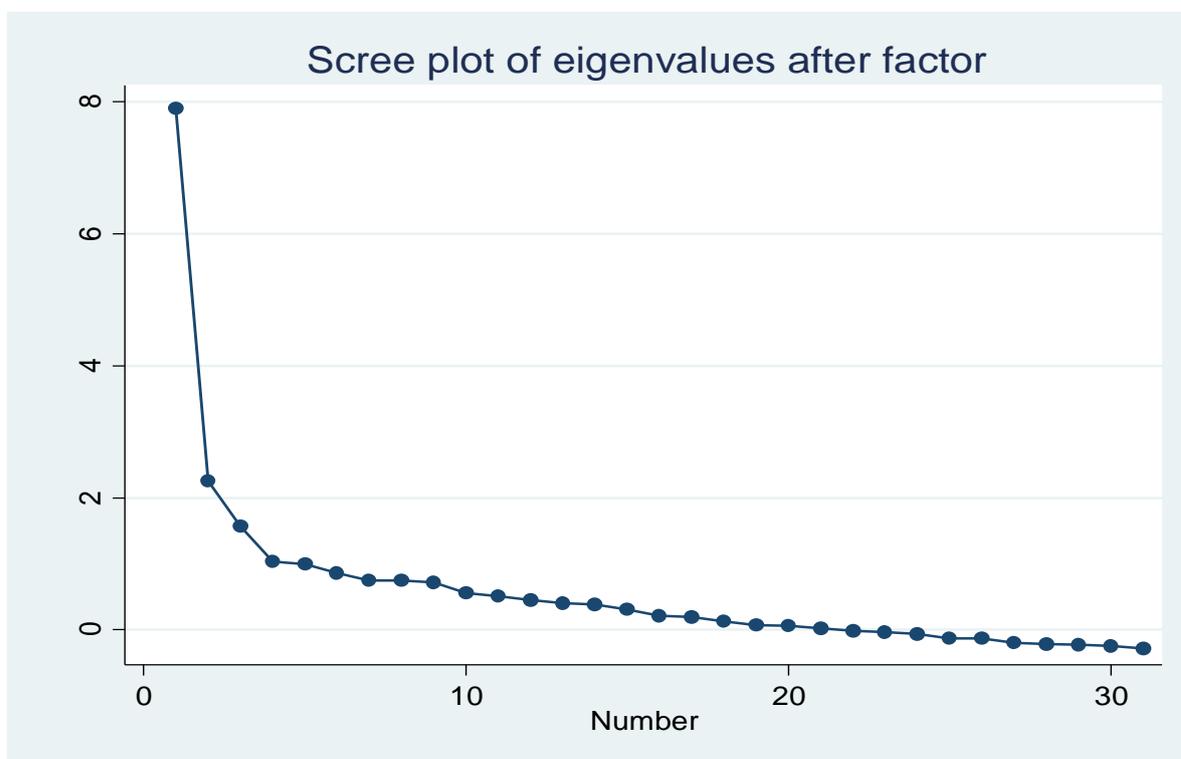
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Observa-se, pelos resultados da Tabela 20, que de acordo com a regra de extração de fatores com cargas fatorais com autovalores  $> 1$  podem ser extraídos pelo menos quatro fatores. Pelo critério *screeplot* também podem ser observadas as quantidades de fatores a reter na análise, conforme a Figura 4.

Ao inspecionar o gráfico *Scree Plot*, deve-se observar o ponto em que a curva desacelera, formando um declive, além do qual os restantes fatores ficam, quase que em linha horizontal. Assim, pode-se observar que o *Scree Plot* indica que pelo menos, 4 fatores deverão ser retidos para efeitos da análise fatorial.

De acordo com Hair et al., (2009) considera-se que os fatores são suficientes para atender um percentual especificado de variância explicada, em geral 60% ou mais. Neste caso, a variância explicada pelo primeiro fator é de 42,4%, o segundo fator de 12,1%, o terceiro

fator de 8,4% e o quarto fator de 5,5% totalizando uma variância cumulativa explicada de 68,5%.



**Figura 4** Scree Plot de autovalores dos fatores extraídos

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Na sequência, procedeu-se como critério de rotação, a rotação oblíqua. De acordo com Hair et al. (2009) e (Field, 2009) este método é mais flexível, mais realista, e apresenta agrupamentos com maior precisão.

A Tabela 21 identifica os 4 fatores retidos na análise fatorial e as suas respectivas variáveis. Dado o tamanho da amostra de 183 e as cargas fatoriais de 0.40 ou mais, os fatores podem ser considerados significantes para fins de interpretação (Hair et al., 2009)

O Fator 1 é composto pelos seguintes itens/variáveis: item 15 “preparação técnica dos professores”, item 16 “preparação psicopedagógico e didática”, item 17 “engajamento administrativo”, item 18 “Disponibilidade de materiais” item 20 “capacitação técnica dos profissionais” item 21 “Organismo regulador”, item 21 compreensão do benefício das normas IFRS” item 22 “custo e tempo para familiarização e atualização com as normas IFRS” item 24 “domínio da língua inglesa” e item 26 “implementação de IFRS nas PME’s”.

Tabela 21 Matriz de fatores rotacionados

Variáveis	Item	Fator 1	Fator 2	Fator 3	Fator 4
Necessidade de incorporação de IFRS	i1			0.4502	
Ensino de IFRS em disciplinas isoladas	i2				
Ensino de IFRS em disciplinas separadas	i3			0.5197	
Ensino de IFRS em todo currículo	i4				
Ênfase do ensino em IFRS centrada no professor	i5				
Ênfase do ensino em IFRS centrada no aluno	i6				0.6559
Abordagem baseada em regras	i7			0.4564	
Abordagem baseada em princípios	i8				0.4463
Ensino de teoria da contabilidade	i9				
Habilidades éticas	i10			0.5173	
Habilidades de comunicação	i11			0.6881	
Habilidades de resolução de problemas	i12			0.5888	
Habilidades de pensamento crítico	i13				0.4057
Habilidades de pesquisa	i14				
Preparação técnica dos professores	i15	0.6817			
Preparação psicopedagógico e didática	i16	0.4422			
Engajamento das IES	i17	0.5857			
Disponibilidade de materiais	i18	0.6370			
Normas pré-existentes	i19		0.4517		
Capacitação técnica dos profissionais	i20	0.4377			
Organismo regulador	i21	0.6015			
Compreensão do benefício das IFRS	i22	0.6188			
Custo e tempo para atualização	i23	0.6244			
Domínio da língua inglesa	i24	0.5187			
Manuseio de TIC	i25		0.6795		
Implementação de IFRS nas PME's	i26	0.4316			
Habilidades de comunicação	i27		0.6012		
Habilidades pessoais	i28		0.6733		
Habilidades intelectuais	i29		0.6098		
Trabalho em equipe	i30		0.8324		
Princípios éticos	i31		0.7803		
Variância explicada (%)		0.4248	0.1211	0.0842	0.0554
Auto valores		7.8982	2.2507	1.5657	1.0292

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Estes itens tem relação com o reforço institucional quanto da IES no que diz respeito a formação continuada dos professores em matérias técnicas e psicopedagógicos, o que de certa forma envolve a vontade do corpo administrativo da instituição e por outro lado, também relaciona-se com o reforço do organismo regulador em empreender ações de formação para os profissionais, no sentido de garantir que os benefícios das Normas IFRS sejam conhecidos pelos técnicos, por meio da promoção de atividades de formação continuada. Assim, considerando as atividades destas duas entidades da profissão contábil, este fator foi rotulado como

“Treinamento de Professores / técnicos”. Este fator possui o auto valor de 7.892 e variância de 0.4248, o alfa de Crombach é de 0.8096.

O Fator 2 é composto pelos seguintes itens/variáveis: item 19 “normas pré-existentes”, item 25 “Manuseios de TIC”, item 27 “Habilidades de comunicação”, item 28 “Habilidades pessoais”, item 29 “habilidades intelectuais” item 30 “habilidades de trabalho em equipe”, item 31 “princípios éticos”.

Observa-se que os itens constantes neste fator se associam aos aspectos considerados importantes para o exercício profissional, tais como, o conhecimento de normas pré-existentes para evitar conflitos da aplicação das novas normas, a necessidade de domínio do manuseamento de TIC, reforço de habilidades não apenas técnicas e intelectuais, mas também de relacionamento interpessoal, que envolve trabalho em equipe e aplicação de princípios e valores éticos. Assim, o agrupamento dos itens, este fator foi rotulado como “Habilidades técnicas e de relacionamento interpessoal”. Sendo o autovalor 2.2507 e variância de 0.121.

O Fator 3 é composto pelos seguintes itens/variáveis. Item 1 “Incorporação de IFRS no currículo”, item 3 “Ensinos de IFRS em disciplinas isoladas”, item 7 “habilidades éticas” item 11 “Habilidades de comunicação”, item 12 “habilidades de resolução de problemas. A análise dos itens agrupados neste fator, considera a importância de incorporar as IFRS nos currículos de cursos de contabilidade considerando o ensino em disciplinas separadas em contabilidade intermediária e avançada. Sendo que a abordagem do ensino deverá considerar o desenvolvimento de habilidades éticas, de comunicação e de resolução de problemas o que envolve a utilização de estratégias pedagógicas ativas. O fator 3 ficou rotulado como “incorporação de IFRS no curso de Contabilidade”. Sendo o autovalor 1.5657 e a variância explicada em 0.0842.

O Fator 4 é composto pelos seguintes itens/variáveis: Item 15 “ênfase do ensino centrado no aluno”, item 8 “abordagens baseada em princípios” e item 13 “habilidades de pensamento crítico”. Considerando os agrupamentos fatoriais dos itens do fator 4, observa-se que ele está relacionado com a abordagem de ensino que tem como centro do processo o aluno, sendo que ao ensinar as normas os professores deverão considerar os aspectos da estrutura conceitual, visando o desenvolvimento do pensamento crítico. Este fator foi rotulado como “ensino centrado no aluno” sendo o autovalor 1.0292 e variância explicada de 0.0554.

A Tabela 22 apresenta os resultados da matriz de correlação dos fatores. De acordo Field (2009) essa matriz final indica se é razoável assumir a independência entre os fatores. Para os dados desta pesquisa pode se dizer que a independência é razoável, contudo, a nível teórico,

também é razoável aceitar alguma interdependência entre os fatores. Haja visto a relação teórica na designação dos fatores realizada conforme a Tabela 23.

**Tabela 22 Matriz de Correlação dos fatores**

	Fator1	Fator2	Fator3	Fator4
Fator1	0.8422	0.7885	0.577	0.3621
Fator2	-0.0893	-0.4556	0.6542	0.4038
Fator3	0.5273	-0.4022	-0.2821	0.0916
Fator4	-0.0682	0.0949	-0.3994	0.8351

Fonte: dados da pesquisa (2016)

Os resultados da análise fatorial exploratória conduzida, confirmaram a proposição de pesquisa levantada neste estudo de que **existe uma relação fatorial latente entre os desafios da implementação das IFRS no Ensino e Profissão contábil.**

Os desafios passam pelo treinamento de professores, técnicos e reforço da institucional das IES, ações de formação continuada para consolidar as habilidades técnicas e de relacionamento interpessoal dos profissionais.

Ao nível do ensino, parece fundamental que as IES repensem na possibilidade de considerar as formas de incorporação das IFRS no currículo do curso e, por outro lado a pertinência de considerar o aluno como sujeito ativo do processo de ensino aprendizagem, incentivando-se fortemente a utilização de pedagogias ativas que possam desenvolver no aluno a capacidade de análise crítica, resolução de problemas e valorização de aspectos éticos da profissão.

**Tabela 23 Fatores que desafiam a implementação das IFRS na educação e profissão contábil**

Fator	Denominação
Fator1	Treinamento de Professores / técnicos e reforço institucional
Fator2	Desenvolvimento de habilidades técnicas e de relacionamento interpessoal
Fator3	Incorporação de IFRS no currículo de do curso de Contabilidade
Fator4	Ensino centrado no aluno

Fonte: Elaborado pelo autor (2016)

O Fator 1: Treinamento de Professores/ Técnico e reforço institucional pressupõe que o desafio se aplica por um lado para as instituições de ensino, no que se refere a necessidade de formar os professores em matéria técnica e pedagógica sobre as normas IFRS. Inclui igualmente o reforço da sua capacidade institucional, considerando a necessidade de equipar o estabelecimento de ensino com materiais de ensino adequados, promover eventos que facilitem o intercâmbio de conhecimentos e das práticas pedagógicas, apetrechar bibliotecas com livros

atualizados. Do lado da profissão, é importante que o organismo regulador, desencadeie massivamente ações de formação dos profissionais inscritos com vista a assegurar a sua formação continuada e atualização do seu trabalho.

Estes resultados estão em consonância com a pesquisa de Herbert e Tsegba (2013) que em pesquisa exploratória sobre obstáculos de implementação de IFRS, documentaram a fraco nível de educação de professores e preparadores de relatórios financeiros para ensinar ou aplicar as normas IFRS, falta materiais (livro textos) de contabilidade ou auditoria que cobrem conteúdos sobre IFRS. Os achados também são partilhados na pesquisa de Sedzani (2012) ao argumentar de que a África enfrenta escassez de profissionais contadores com capacidade técnica adequadamente treinados em IFRS, e que também se configura preocupante a fraca coordenação existente entre instituições de ensino, organismo profissionais e organismos reguladores, bem como a falta de recursos necessários para apoiar ou incentivar ações de certificação contínua. Estudo de Tan et al. (2014) revelou também como obstáculo, matérias de ensino, incluindo pacotes informáticos e tecnologias para ensinar eficazmente as normas IFRS, fundamentado a necessidade da instituições lidar com ações de reforço institucional.

Fator 2: Desenvolvimento de habilidades técnicas e de relacionamento interpessoal, pressupõe que as ações de formação que forma ser levadas programadas quer em instituições de ensino formais como as universidades, por exemplo, ou em instituições profissionais, como o organismo profissional, para além de considerarem conteúdos relacionados ao aprofundamento de conceitos técnicos de contabilidade, devem também considerar conhecimentos não técnicos que são cruciais no exercício profissional do dia-dia, este conhecimentos incluem, desenvolvimento de raciocínio crítico, de resolução de problema, trabalho em equipe, raciocínio ético. De acordo com Tan et al. (2014) essas habilidades podem ser desenvolvidas considerados estratégias de ensino baseadas em pedagogias ativas construtivista e cognitivistas, utilizando, como métodos aprendizagem Baseada em pesquisa, projeto, problema, equipes, caso de ensino etc.

Fator 3: Incorporação de IFRS no currículo de do curso de Contabilidade, pressupõe a importância em integrar IFRS nos currículos de contabilidade, nas disciplinas relacionadas a elaboração de demonstrações financeiras como, Contabilidade Introdutória, Intermediária e Avançada ou outra designação equivalente. Este obstáculo, também foi documentado em pesquisa de Albader (2015) ao constatar baixo ou fraco interesse das instituições de ensino superior para a integrar normas IFRS no currículo do curso de contabilidade.

Fator 4: Ensino centrado no aluno, pressupõe que ao considerar a implementação ou incorporação das normas IFRS no currículo de curso de contabilidade, especialmente nas

disciplinas relacionadas a elaboração de demonstrações contábeis, devem ser privilegiadas a aplicação de pedagogias ativas. Albader (2015) argumenta que um dos obstáculos da implementação e ensino das normas IFRS é a falta de professores qualificados com conhecimentos das normas, técnicas contábeis e o com conhecimentos das abordagens pedagógicas centradas no aluno. Esse fato é condizente ao reforço da capacidade técnica e pedagógica dos professores de contabilidade em Moçambique.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

### 5.1 CONCLUSÕES DO TRABALHO

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar os indicativos de mudanças no currículo de formação do contador requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique. Foi propositadamente considerado que a formação do contador se dá na instituição formal de ensino, como instituições de ensino superior e também no decurso da atividade profissional. Sendo igualmente considerada importante uma abordagem histórica da realidade da profissão no País, tendo sido utilizadas abordagem metodológicas mistas, que consideram a pesquisa qualitativa e a pesquisa quantitativa como complementares.

Para o efeito, foram considerados três objetivos específicos, nomeadamente: caracterizar o desenvolvimento ensino e da profissão contábil em Moçambique; Caracterizar o processo de transição das normas locais (PGC) para as Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique (PGC-NIRF); e Diagnosticar por meio do questionário a percepção dos desafios impostos pela adoção das normas internacionais de contabilidade ao nível da educação e profissão contábil em Moçambique. Os primeiros dois objetivos foram alcançados com base na análise qualitativa dos dados e o ultimo objetivo especifico foi alcançado com base na análise quantitativa dos questionários. A questão que norteou a pesquisa foi a seguinte: **quais os indicativos de mudanças na formação do contador são requeridos em função da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade em Moçambique?**

O desenvolvimento do ensino superior em Moçambique conheceu três fazes distintas. A primeira fase do Ensino Superior moçambicano compreende o período colonial de 1962 a 1975, que teve como marco principal o surgimento da primeira **Universidade moçambicana, a então chamada de Estudos Gerais Universitários de Lourenço Marques**. A segunda fase compreende **o período da independência e do regime socialista de 1975 a 1986**, foi marcado pela experiência do regime socialista, adotado desde a independência do país em 1975. A terceira fase, o período da **democracia multipartidária e economia de mercado abrange o período de 1986 aos nossos dias**. Nesta fase o país experimentou, a transição do socialismo para o sistema de economia de mercado e início da democracia multipartidária. Como resultado, a partir de 1995 começaram a surgir várias instituições de ensino superior no país. Em 2002, foi introduzido o primeiro curso de Contabilidade a ser ministrado em uma universidade pública. Sendo assistido a partir desse ano rápida expansão do ensino superior e da abertura de cursos superiores de Contabilidade no país.

O desenvolvimento da profissão contábil, por seu turno, conheceu **duas fases distintas**. A Primeira fase do exercício profissional, o registo do profissional contador era da responsabilidade do Ministério do Plano e Finanças, nesta **fase os critérios para o exercício profissional em Moçambique eram extremamente fracos**. A Segunda fase do exercício profissional é marcada pela aprovação da Lei nº 8/2012 de 8 de fevereiro, que cria a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM), nesta fase os **critérios já têm alguma rigidez e consistência e coincide com um momento em o país já tinha adotado as normas IFRS**.

A evolução da normatização contábil em Moçambique, por sua vez, foi consoante a vigência de **três dispositivos legais**. O primeiro foi o PGC aprovado pelo, Decreto Governamental 13/84 que tinha como objetivo a padronização da contabilidade empresarial no sentido de assegurar a homogeneidade do **sistema de informação necessário para o planeamento central, direção e controle da economia nacional**. O segundo foi o PGC aprovado pelo Decreto nº 36/2006 de 25 julho, visava acolher as diversas transformações e reformas económicas ocorridas, aliadas ao processo de internacionalização das atividades económicas, inovações tecnológicas de informação e comunicação e do mercado financeiro. O Terceiro PGC-NIRF aprovado pelo Decreto nº 70/2009 de 22 de dezembro, que cria o Sistema de Contabilidade para Setor Empresarial (SCE), baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS) do IASB. O normativo se aplica para empresas de grande dimensão a partir de 01 de janeiro de 2010 e para as empresas de média e pequena dimensão a partir de janeiro de 2011. Esta fase consiste num importante marco da mudança da contabilidade. Pois, entra em vigor num momento em que as regras estabelecidas no primeiro PGC (1984-2006) já estavam enraizadas na prática e no ensino, e as do segundo PGC (2006-2009) em fase de consolidação e aperfeiçoamento por se tratar de uma atualização do primeiro. Os normativos anteriores eram baseados em regras, não apresentam, a estrutura conceitual, como o PGC-NIRF e, **não faziam menção clara sobre os princípios e políticas de contabilidade e tinha regras de aplicação detalhadas**, contrariamente, o PGC-NIRF estabelece critérios que exigem do contador *expertise*, para aplicar no reconhecimento de transações comerciais e aplicar o seu julgamento profissional. O que consagrou o **desafio para sua implementação a nível da educação e profissão em contabilidade no país**.

Assim, visando um levantamento dos indicativos de mudança curricular nos cursos de contabilidade, foi utilizada a técnica de análise documental de acordo com as seguintes categorias: (i) comparativo de grades curriculares dos cursos de contabilidade com base no currículo internacional; (ii) análise dos objetivos dos cursos; (iii) análise do perfil profissional

do egresso, e (iv) métodos e técnicas de ensino-aprendizagem utilizados nas disciplinas de contabilidade financeira e contabilidade internacional.

**Os resultados apontaram os seguintes indicativos na formação profissional do contador:**

(i) **As composições dos blocos de conhecimento dos currículos analisados** sugerem existência de relativa disparidade na concepção do currículo dos cursos das IES's moçambicanas face a sua comparação com o currículo mundial. Sendo, portanto, fundamental que no contexto local, tenha-se em consideração a visão global da profissão contábil, formando indivíduos com capacidades de intervenção no mundo de trabalho não apenas com conhecimentos técnicos, mas também com conhecimentos e habilidades interpessoais, habilidades de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação e familiarizado com a prática profissional do mundo real e consideração de valores e princípios éticos que orientam a profissão.

(ii) **As análises dos objetivos declarativos dos cursos** acessados revelaram o conhecimento de normais internacionais de contabilidade como sendo considerada fundamental a desenvolver nos formados. Esta constatação fundamenta a pertinência do fortalecimento de práticas de ensino associadas ao ensino de normas internacionais, que visem, o desenvolvimento de habilidades de preparação de informação financeira global, habilidades éticas, capacidade de investigação e realização de pesquisa, pensamento crítico, desejo de formação continuada, entre outros aspectos relevantes apontados na literatura da educação contábil.

(iii) **Da análise do perfil profissional do egresso do curso de contabilidade** das IES's analisadas, constatou-se a categoria profissional que aparece com mais frequência é a profissão do Auditor, seguida das profissões de Consultor, Docente, Gestor Financeiro, Técnico de Contas e Contabilista Sênior. Depreende-se, que no contexto das normas IFRS, estas profissões têm um papel relevante. Por exemplo, os auditores, técnicos de contas, consultores e docentes, devem possuir compressão profunda sobre a elaboração das normas baseadas em princípios para poderem atuar eficientemente no contexto atual.

(iv) **Dos métodos e técnicas de ensino-aprendizagem utilizados nas disciplinas** de Contabilidade Financeira e contabilidade internacional dos currículos de curso das IES's analisadas, revelaram por um lado, que as a contabilidade internacional é ainda ensinada de forma tradicional, isto é de forma separada, contudo a literatura aponta que essa forma de ensino, no contexto global apresenta-se como obsoleta. Sugerindo-se a

pertinência de integrar IFRS no currículo de contabilidade em todas as disciplinas relacionadas a elaboração e compreensão dos relatórios financeiros. Por outro lado, com relação aos métodos de ensino, constata-se a predominância de métodos de ensino fundamentados na pedagogia centrada no professor baseadas na teoria comportamentalista, apesar de existência relativa da predominância de métodos de ensino baseados na pedagogia centrada no aluno, baseados nas teorias cognitivistas e construtivistas. A literatura parece ser apologista da pedagogia centrada no aluno, para normas baseadas em princípios (IFRS), pois com esta, os alunos, poderão potencializar o desenvolvimento de pensamento crítico, habilidade comunicação, escrita e habilidades de liderança que são habilidades exigidas atualmente. Argumenta-se que a alteração ou introdução destas abordagens de ensino, permitirão aos alunos interagir e pensar ativamente, analisar criticamente e considerar a natureza e os diferentes tratamentos das transações comerciais, bem como a base teórica de conteúdo subjacente ao seu reconhecimento e para elaboração e divulgação de relatório financeiros. Para alcançar estes objetivos, professores de contabilidade precisam ter acesso a vários métodos e pedagogia inovadoras, tais como, simulações de papéis, jogo de empresas, aprendizagem baseada em problemas (PBL), aprendizagem cooperativa, casos de ensino, apresentação de projetos pelos estudantes.

Por meio da análise dos questionários aplicados, foi diagnosticada a percepção dos desafios impostos pela adoção das normas internacionais de contabilidade ao nível da educação e profissão contábil em Moçambique.

A nível da educação, os resultados revelaram: a necessidade de incorporação de IFRS no currículo; preferência da pedagogia centrada no aluno; desenvolvimento de habilidades éticas, de comunicação, de resolução de problemas, de pesquisa e de pensamento crítico; disponibilidade de materiais atualizados, como livros e outros manuais de contabilidade internacionais ou locais e o engajamento ou a preocupação das IES para incorporar IFRS no seu currículo e conduzir ações que facilitem a sua implementação.

A nível da profissão a análise da percepção dos respondentes revelou: como sendo importante o papel do organismo regulador nas ações de facilitação da implementação e institucionalização efetivas das normas, promoção de ações de formação continuada que auxiliem a compreensão dos benefícios das IFRS pelos profissionais, ações de formação continuada, que deverão igualmente, visar a potenciação da capacidade de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação e ética no exercício profissional.

Pelos testes não paramétricos de diferença de percepções Kruskal-Wallis – H test efetuado, pode-se argumentar que não existem evidências estatisticamente significativas de que os desafios percebidos entre professores, alunos e profissionais para a implementação das normas internacionais de contabilidade na educação e profissão em Moçambique sejam diferenciados.

O questionário, aplicado que continha 31 itens/variáveis relacionados aos desafios associados a educação e profissão no contexto da adoção das normas IFRS apontados na literatura. O instrumento de pesquisa, teve como constructos os seguintes elementos: a revisão de currículo, as estratégias pedagógicas, abordagem baseada em regras e baseada em princípios, conhecimentos, habilidades e atitudes, recursos e meios de ensino e barreiras de implementação, institucional, legal e cultural. E por essa via, partiu-se do pressuposto de existe uma relação latente entre estes desafios na educação e profissão contábil.

Os resultados da análise fatorial exploratória conduzida, confirmaram a proposição de pesquisa levantada neste estudo de que **existe uma relação fatorial latente entre os desafios da implementação das IFRS no Ensino e Profissão contábil**. Os desafios passam pelo treinamento de professores, técnicos e reforço da institucional das IES, ações de formação continuada para consolidar as habilidades técnicas e de relacionamento interpessoal dos profissionais.

Ao nível do ensino, parece fundamental que as IES repensem na possibilidade de considerar as formas de incorporação das IFRS no currículo do curso e, por outro lado a pertinência de considerar o aluno como sujeito ativo do processo de ensino aprendizagem, incentivando-se fortemente a utilização de pedagogias ativas que possam desenvolver no aluno a capacidade de análise crítica, resolução de problemas e valorização de aspectos éticos da profissão. O que passa necessariamente por duas ações fundamentais, nomeadamente, a revisão dos conteúdos curriculares, os métodos, estratégias e recursos de ensino utilizados no processo de ensino-aprendizagem e, fundamentalmente, não menos importante, a formação dos professores em matérias técnicas e psico-pedagógicas.

Finalmente as contribuições teóricas permitem a reflexão das práticas de ensino e profissionais em contabilidade. As contribuições práticas se revelam importantes para dois principais *stakeholders* da educação e profissão em contabilidade: por um lado as IES's que ministram o curso de contabilidade em Moçambique e por outro lado o órgão de regulamentação da profissão no país. Sendo fundamental que estas duas instituições articulem os seus esforços de forma colaborativa para facilitar a implementação efetiva das normas IFRS na educação e na profissão.

## 5.2 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

É preciso considerar que esta pesquisa teve um período relativamente curto para a coleta de dados, a qual ocorreu no mês de outubro de 2016, o que fez com que o tamanho da amostra dos respondentes fosse limitado a apenas um mês. Por outro lado, o questionário foi conduzido de duas formas: eletronicamente e fisicamente. Vários e-mails enviados para professores e técnicos de contabilidade que foram previamente contatados no ato da pesquisa exploratória de campo, contudo o retorno deste grupo foi fraco. A pesquisa documental, foi feita com base na disponibilidade de informações nos *websites* das IES's analisadas. Sendo que algumas instituições possuem *websites*, mas não contemplam informações relativas aos seus cursos, como plano curricular ou, no mínimo a grade curricular, os objetivos do curso, o perfil do egresso, etc. Este fato levou a limitação do número de IES's analisadas.

Os dados utilizados foram dados primários, questionários aplicados aos respondentes e documentos das instituições. A utilização de entrevistas com professores de longa experiência no ensino da contabilidade e de profissionais também com vasta experiência, poderiam reforçar os resultados desta pesquisa. Assim, com a limitação da amostra e dos dados coletados para análise a leitura e interpretação e ou generalização destes resultados deve ser cuidadosamente ponderada e circunscrita aos procedimentos e limitações da pesquisa declarados.

## 5.3 RECOMENDAÇÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Por fim, a expectativa do autor é que os resultados obtidos possam contribuir na ampliação da discussão sobre as implicações da adoção das normas IFRS para educação e profissão, contudo, atendendo as limitações metodológicas da pesquisa, futuros trabalhos nesta temática podem considerar: Utilizar a técnica da Análise Fatorial Confirmatória considerado fatores extraídos nesta pesquisa, para verificar se efetivamente influenciam na implementação das normas IFRS na educação e profissão contábil na perspectiva confirmatória. Utilizar a metodologia aplicada neste estudo considerando amostras maiores, como forma de consolidar os resultados aqui apresentados; Utilizar outras metodologias de pesquisa, como a estratégia do estudo de caso, envolvendo a triangulação dos instrumentos de coleta de dados e considerando entrevista com professores e profissionais de contabilidade e gestores de empresas de contabilidade seniores em no país; Realizar estudos específicos relativamente as diversas

barreiras ou desafios da implementação das normas IFRS para a educação contábil em Moçambique; Realizar estudos específicos relativamente as diversas barreiras ou desafios da implementação das normas IFRS para a profissão contábil em Moçambique; Estudar metodologias de ensino ativas aplicadas para o ensino da contabilidade financeira que podem facilitar o ensino de contabilidade no contexto da adoção das normas IFRS.

## REFERÊNCIAS

- Albader, M. (2015). *Transition to IFRS and its Implications for Accounting Education in Saudi Arabia*. Thesis (PhD in Business Administration) Victoria University, College of Business, New York.
- Alon, A. (2012). The IFRS Question: To Adopt or Not? *Advances in Accounting Education: Teaching and Curriculum Innovations*, 13(November), 405–423.
- Apostolou, B., Dorminey, J. W., Hassell, J. M., & Rebele, J. E. (2015). Accounting education literature review ( 2013 – 2014 ). *Journal of Accounting Education*, 33(2), 69–127.
- Awayiga, J. Y., Onumah, J. M., & Tsamenyi, M. (2010). Knowledge and Skills Development of Accounting Graduates: The Perceptions of Graduates and Employers in Ghana. *Accounting Education*, 19(1–2), 139–158.
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36(sup1), 5–27.
- Barbara Apostolou, W., D. J., M., H. J., & E., R. J. (2016). Accounting education literature review(2015). *Journal of Accounting Education*, 21(35), 20–55.
- Barrie, S. C. (2006). Understanding what we mean by the generic attributes of graduates. *Higher Education*, 51(2), 215–241.
- Barth, M. E. (2008). Global financial reporting: Implications for U.S. academics. *Accounting Review*, 83(5), 1159–1179.
- Beest, F. Van. (2009). *Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards and Earnings Management*. Nijmegen Center for Economics.
- Benston, G. J., Bromwich, M., & Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: The FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42(2), 165–188.
- Bonner, S. E. (1999). Choosing teaching methods based on learning objectives: An integrative framework. *Issues in Accounting Education*, 14(1), 11–39.
- Bonnier, C., Demerens, F., Hossfeld, C., & Le Manh, A. (2013). A French experience of an IFRS transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 221–234.
- Boverwijk, J. M. R. (2005). *The GENESIS OF A SYSTEM: COALITION FORMATION IN MOZAMBIQUE, 1993 - 2003* (Universite). Enschede Netherlands.
- Boyce, G. (2004). Critical accounting education: teaching and learning outside the circle. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4–5), 565–586.
- Brewer, P. C., Sorensen, J. E., & Stout, D. E. (2014). The future of accounting education: Addressing the competency crisis. *Strategic Finance*, 96(8), 29–37.
- Bruni, A. L. (2007). *Estatística Aplicada à Gestão Empresarial*. São Paulo: Atlas.
- Bui, B., & Porter, B. (2010). The Expectation-Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study. *Accounting Education*, 19(1–2), 23–50.

- Caetano, J. (2015). *O Ensino Técnico Profissional: Reflexão Crítica Sobre a Relação Entre a Formação Profissional e a Empregabilidade nas Províncias de Manica, Sofala e Tete, na República de Moçambique*. Universidade Jean Piaget de Moçambique.
- Cardoso, R., Edson, R., & Albuquerque, L. (2009). Competências do contador: um estudo sobre a existência de uma estrutura de interdependência. *Revista de Administração Da USP*, 44(4), 365–379.
- Cardoso, R., Neto, O. R. M., & Oyadomari, J. C. (2010). Os Estudos internacionais de competências e os conhecimentos, habilidades e atitudes do contador gerencial brasileiro: análises e reflexões. *BBR - Brazilian Business Review*, (11), 91–113.
- Carmona, S. (2013). Accounting curriculum reform? The devil is in the detail. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(2), 113–119.
- Carvalho, L. N., & Salotti, B. M. (2013). Adoption of IFRS in Brazil and the consequences to accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 235–242.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2011). A Mixed Methods Pedagogical Approach To an Introductory Course to IFRS. *Accounting Instructors Report*, 1–7.
- Coetzee, S. A., & Schmulian, A. (2012). A critical analysis of the pedagogical approach employed in an introductory course to IFRS. *Issues in Accounting Education*, 27(1), 83–100.
- Conrod, J. E. D. (2010). IFRS within the Multi-GAAP Canadian reality: A teaching and learning imperative for intermediate financial accounting. *Accounting Perspectives*, 9(1), 1–13.
- Cooper, D., & Schindler, P. (2003). *Métodos de pesquisa em administração* (7.ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Creswell, J. W. (2014). *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches* (4ed ed.). SAGE Publications.
- Cristine, D. (2010). O perfil do profissional contábil e as diretrizes de uma nova grade curricular pauta de muita discussão e relevância na busca de um melhor desenvolvimento da, 57–76.
- Czesnat, A. O., Cunha, J. V. A. da, & Domingues, M. J. C. de S. (2009). Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades do Estad de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. *Gestão & Regionalidade*, 25, 22–30.
- Diamond, M. (2005). Accounting education, research and practice: After Enron, where do we go? *European Accounting Review*, 14(2), 353–362.
- Dillard, J. F. (2002). Dialectical possibilities of thwarted responsibilities. *Critical Perspectives on Accounting*, 13(5–6), 621–641.
- Dillman, M. (2011). *Teaching Ethics Under IFRS : Developing Ethical Reasoning Skills in Accounting Students*. Vancouver.
- Eberlein, T., Kampmeier, J., Minderhout, V., Moog, R. S., Platt, T., Varma-Nelson, P., & White, H. B. (2008). Pedagogies of engagement in science: A comparison of PBL, POGIL,

- and PLTL. *Biochemistry and Molecular Biology Education*, 36(4), 262–273.
- Epstein, B. J. (2009). The economic effects of IFRS adoption. *The CPA Journal*.
- Field, A. (2009). *Descobrimdo a estatística usando SPSS* (2 ed.). Porto Alegre: ARTMED.
- Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. (Atlas, Ed.) (5 Ed). São Paulo.
- Glover, H., & Werner, E. M. (2015). TEACHING IFRS: OPTIONS FOR INSTRUCTORS. *Advances in Accounting Education*, 16, 113–131.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados* (6 ed.). Porto Alegre.
- Helliar, C. (2013). The Global Challenge for Accounting Education. *Accounting Education*, 22(6), 510–521.
- Herbert, W. E., & Tsegba, I. N. (2013). Economic Consequences of International Financial Reporting Standards ( IFRS ) Adoption : Evidence from a Developing Country. *European Journal of Business and Management*, 5(28), 80–100.
- Hilton, S. R., & Johnstone, N. (2013). The IFRS transition and accounting education: A Canadian perspective post-transition. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 253–261.
- Hmelo-Silver, C. E., Golan Duncan, R., & Chinn, C. A. (2007). Scaffolding and Achievement in Problem-Based and Inquiry Learning: A Response to Kirschner, Sweller, and Clark (2006) WHY PROBLEM-BASED AND INQUIRY LEARNING ARE NOT MINIMALLY GUIDED: ON ASSUMPTIONS AND EVIDENCE. *Educational Psychologist*, 42(2), 99–107.
- Hodgdon, C., Hughes, S. B., & Street, D. L. (2011). Framework-based Teaching of IFRS Judgements. *Accounting Education*, 20(4), 415–439.
- Hopwood, A. G. (1987). The archeology of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 12(3), 207–234.
- Howieson, B. (2003). Accounting practice in the new millennium : is accounting education ready to meet the challenge ? *The British Accounting Review*, 35, 69–103.
- Husin, Z., Bahari, A. B. M., Din, N. M., & Wahab, R. A. (2013). *Framework-based Teaching of MFRS : Challenges to Accounting Lecturers*.
- IFAC. (2015). *International Accounting Education Standards Board <sup>TM</sup> Handbook of International Education Pronouncements 2015 Edition*. New York: International Federation of Accountants.
- Jackling, B. (2013). Global adoption of international financial reporting standards: Implications for accounting education. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 209–220.
- Jackling, B., de Lange, P. a., & Natoli, R. (2013). Transitioning to IFRS in Australian Classrooms: Impact on Teaching Approaches. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 263–275.
- Jackling, B., Howieson, B., & Natoli, R. (2012). Some Implications of IFRS Adoption for Accounting Education. *Australian Accounting Review*, 22(4), 331–340.

- Jermakowicz, E. K., & Hayes, R. D. (2011). Framework-Based Teaching of IFRS: The Case of Deutsche Bank. *Accounting Education*, 20(4), 373–385.
- Jones, A. (2010). Generic Attributes in Accounting: The Significance of the Disciplinary Context. *Accounting Education*, 19(1–2), 5–21.
- Joshi, P. L., Bremser, W. G., & Al-Ajmi, J. (2008). Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain. *Advances in Accounting*, 24(1), 41–48.
- Kavanagh, M. H., & Drennan, L. (2008). What skills and attributes does an accounting graduate need? Evidence from student perceptions and employer expectations. *Accounting and Finance*, 48(7), 279–300.
- Kershaw, D. (2005). Evading Enron: Taking Principles Too Seriously In Accounting Regulation. *Modern Law Review*, 68(4), 594–625.
- Kirschner, P. A., Sweller, J., & Clark, R. E. (2006). Why Minimal Guidance During Instruction Does Not Work. *Educational Psychologist*, 41, 87–98.
- Langa, P. V. (2014). *THE ROLE AND FUNCTIONS OF HIGHER EDUCATION COUNCILS AND COMMISSIONS IN AFRICA A case study of the Mozambique National Council on Quality Assurance in Higher Education (CNAQ)*. Centre for Higher Education Transformation (CHET).
- Larson, R. K., & Street, D. L. (2011). IFRS Teaching Resources: Available and Rapidly Growing. *Accounting Education*, 20(November 2014), 317–338.
- Lee, C., & Bisman, J. E. (2006). Curricula in introductory accounting: An international student focus. In *the 3rd International Conference on Contemporary Business* (Vol. 2006). Leura, New South Wales, September 2006.
- Lemes, D. F., & Miranda, G. J. (2014). HABILIDADES PROFISSIONAIS DO CONTADOR PRECONIZADAS PELA IFAC : UM ESTUDO COM PROFISSIONAIS DA REGIÃO DO TRIÂNGULO MINEIRO. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 7(2), 293–316.
- Lin, Z. J. (2008). A factor analysis on knowledge and skill components of accounting education: Chinese case. *Advances in Accounting*, 24(1), 110–118.
- Macuácuá, Â. (2003). *Mozambican Economic Development: The Need for a Strengthened Accounting Infrastructure*. United States of America: eBookstand.
- Madawaki, A. (2012). Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries: The Case of Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 7(3), 152–161.
- Magalhães, F. A. C., & Andrade, J. X. (2006). A educação contábil no estado do piauí diante da proposta de convergência internacional do currículo de contabilidade concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*.
- Maines, L. A., Bartov, E., Fairfield, P., Hirst, D. E., Iannaconi, T. E., Mallett, R., ... Vincent, L. (2003). Evaluating concepts-based vs. rules-based approaches to standard setting. *Accounting Horizons*, 17(1), 73–89.

- Maseko, N., & Manyani, O. (2011). Accounting practices of SMEs in Zimbabwe: An investigative study of record keeping for performance measurement (A case study of Bindura). *Journal of Accounting and Taxation*, 3(8), 171–181.
- Mason, R. O. (1980). Discussion of the roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 29–30.
- MINED. (2014). *Dados Estatísticos sobre o Ensino Superior em Moçambique 2012*.
- Mota, R. H. G., Oliveira, A. F. de, Niyama, J. K., & Paulo, E. (2016). NORMAS BASEADAS EM PRINCÍPIOS E EM REGRAS: UMA ANÁLISE COMPARATIVA DAS NORMAS DO IASB E FASB. *Revista Ambiente Contábil*, 8(2), 19–39.
- Msuya, R., & Maleko, G. (2015). Non-compliance and Challenges of Implementing IFRS in Saving and Credits Cooperative Societies ( SACCOS ) in Shinyanga Region – Tanzania. *Journal of Business Administration and Education*, 7(1), 17–33.
- Munter, P., & Reckers, P. M. J. (2009). IFRS and Collegiate Accounting Curricula in the United States : 2008 A Survey of the Current State of. *Issues in Accounting Education*, 24(2), 131–139.
- Nie, P., Collins, A. B., & Wang, S. (2013). China's progress with IFRS convergence: Interviews with Chinese professors. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 277–290.
- Odia, J. O., & Ogiedu, K. O. (2013). IFRS Adoption : Issues, Challenges and Lessons for Nigeria and other Adopters. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 4(3), 389–400.
- Olarewaju, O. R. (2015). Recent Developments in Professional Practice of Accountancy in Nigeria : The Impacts and Challenges. *European Journal of Business and Management*, 7(21), 65–71.
- Ott, E., Cunha, J. V. A. da, Júnior, E. B. C., & Luca, M. M. M. De. (2011). Relevância dos conhecimentos, habilidades e métodos instrucionais na perspectiva de estudantes e profissionais da área contábil: estudo comparativo internacional. *Revista Contabilidade & Finanças*, 22(57), 338–356.
- Owens-Jackson, L. A., Campbell, R. L., & Highsmith-Quick, G. J. (2012). TEACHING INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS) IN U.S. ACCOUNTING COURSES. *Southwestern Business Administration Journal*, 12, 1–47.
- Palm, C., & Bisman, J. (2010). Benchmarking Introductory Accounting Curricula : Experience from Australia. *Accounting Education: An International Journal*, 19(1–2), 179–201.
- Parker, L. D., & Guthrie, J. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(1).
- Parker, L. D., Guthrie, J., & Linacre, S. (2011). The relationship between academic accounting research and professional practice. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 24(1), 5–14.
- Patro, A., & Gupta, V. K. (2012). Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Accounting Curriculum in India-An Empirical Study. In *Procedia Economics and Finance* (Vol. 2, pp. 227–236).

- Paulo, E., Carvalho, L. N. G. de, & Girão, L. F. de A. P. (2014). Algumas questões sobre a normatização contábil baseada em princípios, regras e objetivos. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 2(2), 24–39.
- Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2000). Teaching - Learning methods in accounting education - an empirical research in the Brazilian scenario, 21, 1–14.
- Riccio, E. L., & Sakata, M. C. G. (2004). Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. *Rev. Contab. Finanças.*, 15(35), 35–44.
- Rudzani, S., & Manda, D. C. (2016). An assessment of the challenges of adopting and implementing IFRS for SMEs in South Africa. *Problems and Perspectives in Management*, 14(2).
- Sablonnière, R. de la, Taylor, D. M., & Sadykova, N. (2009). Challenges of applying a student-centered approach to learning in the context of education in Kyrgyzstan. *International Journal of Educational Development*, 29(6), 628–634.
- Sacramento, C. O. de J. (1998). O Ensino de Teoria da Contabilidade no Brasil. *Caderno de Estudos, São Paulo, FIECAFI*, 10, 1–10.
- Salem, M. S. M. (2014). The Link between Accounting Education, Research and Practice: A Review of Literature. *Proceedings of World Business, Finance and Management Conference*, (December), 1–10.
- Schipper, K. (2003). Principles-Based Accounting Standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61–72.
- Schmidt, H. G., Loyens, S. M. M., Van Gog, T., & Paas, F. (2007). Problem-Based Learning is Compatible with Human Cognitive Architecture : Commentary on Kirschner, Sweller, and Clark (2006). *Educational Psychologist*, 42(2), 91–97.
- Sedzani, F. (2012). *Challenges To the Adoption of International Financial Reporting Standards in Africa. Minor Dissertation*. UNIVERSITY OF JOHANNESBURG.
- Shelton, S. W., Owens-Jackson, L. A., & Robinson, D. R. (2011). IFRS and U.S. GAAP: Assessing the impact of reporting incentives on firm restatements in foreign and U.S. markets. *Advances in Accounting*, 27(1), 187–192.
- Sin, S., Reid, A., & Dahlgren, L. O. (2011). The conceptions of work in the accounting profession in the twenty-first century from the experiences of practitioners. *Studies in Continuing Education*, 33(2), 139–156.
- Singer, R. A. (2012). How to Integrate International. *American Journal of Business Education*, 5(3), 287–292.
- Skinner, B. . (1953). *Science And Human Behavior*.
- Spiceland, C. P., Spiceland, J. D., & Schaeffer, S. J. (2015). Using a course redesign to address retention and performance issues in introductory accounting. *Journal of Accounting Education*, 33(1), 50–68.
- Stewart, M. (2012). “Understanding learning: theories and critique.” In *L.Hunt and D.*

- Chalmers (eds) "University teaching in focus: a learning-centred approach." London: Routledge.
- Stoner, G. N., & Sangster, A. (2013). Teaching IFRS in the U.K.: Contrasting experiences from both sides of the university divide. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 291–307.
- Sunder, S. (2010). Adverse effects of uniform written reporting standards on accounting practice, education, and research. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(2), 99–114.
- Sunder, S. (2011). IFRS monopoly: the Pied Piper of financial reporting. *Accounting and Business Research*, 41(3), 291–306.
- Tan, A., Chatterjee, B., & Bolt, S. (2014). The Rigour of IFRS Education in the USA: Analysis, Reflection and Innovativeness. *Accounting Education*, 23(1), 54–70.
- Thomson, I., & Bebbington, J. (2004). It doesn't matter what you teach? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(4–5), 609–628.
- UNCTAD. (2008). *Practical implementation of international financial reporting standards : Lessons learned*. New York. UNITED NATIONS PUBLICATION.
- van Rensburg C.J., Coetzee, S.A., S. A. (2014). South African financial reporting students' reading comprehension of the IASB Conceptual Framework. *Journal of Accounting Education*, 32(4), 1–15.
- Verhoef, G. (n.d.). Economic integration through knowledge integration. The impact of IFRS on the globalisation of accounting firms and corporate business in South Africa. *University of Johannesburg*.
- Vysotskaya, A., & Prokofieva, M. (2013). The difficulties of teaching IFRS in Russia. *Issues in Accounting Education*, 28(2), 309–319.
- Wells, P., Gerbic, P., Kranenburg, I., & Bygrave, J. (2009). Professional Skills and Capabilities of Accounting Graduates: The New Zealand Expectation Gap? *Accounting Education*, 18(4–5), 403–420.
- Willcoxson, L., Wynder, M., & Laing, G. K. (2010). A Whole-of-program approach to the development of generic and professional skills in a university accounting program. *Accounting Education: An International Journal*, 19(1–2), 65–91.
- Willmott, H. C. (1983). PARADIGMS FOR ACCOUNTING RESEARCH: CRITICAL REFLECTIONS ON TOMKINS AND GROVES' "EVERYDAY ACCOUNTANT AND RESEARCHING HIS REALITY" *Accounting, Organizations & Society*, 8(4), 389–405.
- Wolcott, S. K. (2010). *Professional Attributes : Teaching the Fine Arts of Being a Professional Accountant*. Toronto.
- Yallapragada, R. R., Toma, A. G., & Roe, C. W. (2011). The Impact of International Financial Reporting Standards on Taxation. *American Journal of Business Education*, 4(10), 169–174.
- Yilmaz, K. (2011). The cognitive perspective on learning: Its theoretical underpinnings and implications for classroom practices. *The Clearing House*, 84(5), 204–212.

- Yilmaz, K. (2013). Comparison of Quantitative and Qualitative Research Traditions : epistemological , theoretical. *European Journal of Education*, 48(2), 311–325.
- Zhu, H., Rich, K. T., Michenzi, A. R., & Cherubini, J. (2011). User-oriented IFRS education in introductory accounting at U.S. academic institutions: Current status and influencing factors. *Issues in Accounting Education*, 26(4), 725–750.

## APÊNDICE A

### Questionário

N/O	SEÇÃO I: CARACTERIZAÇÃO DO RESPONDENTE
1	<b>Classificação do respondente</b> Aluno <input type="checkbox"/> Professor <input type="checkbox"/> Profissional <input type="checkbox"/> Aluno e Profissional <input type="checkbox"/> Professor e Profissional <input type="checkbox"/>
2	Nome da Instituição de Ensino Superior (IES) (se for professor ou aluno preencha neste espaço) _____
3	Nome Empresa (se for profissional/contabilista preencha neste espaço) _____
4	Gênero: Masculino <input type="checkbox"/> Feminino <input type="checkbox"/>
5	Formação acadêmica do respondente: Graduação <input type="checkbox"/> Especialista <input type="checkbox"/> Mestre <input type="checkbox"/> Doutor <input type="checkbox"/> Pós-Doutor <input type="checkbox"/>
6	Local: Província _____ Cidade _____
7	Classificação acadêmica do respondente (se for professor)
	Professor catedrático <input type="checkbox"/>
	Professor associado <input type="checkbox"/>
	Professor auxiliar <input type="checkbox"/>
	Assistente <input type="checkbox"/>
	Assistente estagiário <input type="checkbox"/>
8	Classificação profissional do respondente (se for profissional/contabilista)
	Contabilista <input type="checkbox"/>
	Auditor <input type="checkbox"/>
9	Classificação do aluno respondente (se for aluno) 1º Ano <input type="checkbox"/> 2º Ano <input type="checkbox"/> 3º Ano <input type="checkbox"/> 4º Ano <input type="checkbox"/>
10	Tipo de instituição em que o respondente está vinculado atualmente
	Universidade pública <input type="checkbox"/>
	Universidade privada <input type="checkbox"/>
	Empresa privada <input type="checkbox"/>
	Empresa pública <input type="checkbox"/>
	ONG <input type="checkbox"/>
	Outra <input type="checkbox"/> Qual? _____

**Atribua o grau de importância as questões abaixo, quantificando cada uma entre 1 e 5, onde 1 = sem importância e 5 = muito importante.**

	18 Itens – Desafios das IFRS no Ensino da Contabilidade	Pontuação
1	Eu considero necessária a incorporação das IFRS no ensino de contabilidade para propiciar aos estudantes capacidade de compreensão e elaboração de relatórios financeiros.	
2	Eu considero que o ensino de IFRS deve ser em disciplinas isoladas (ex. disciplinas optativas).	
3	Eu considero que o ensino de IFRS deve ser em disciplinas separadas (ex. Contabilidade Intermediária e Contabilidade Avançada).	
4	Eu considero que o ensino de IFRS deve ser em todo o currículo (ex. todas as disciplinas de Contabilidade).	
5	Eu entendo que a ênfase do ensino em IFRS deve estar centrada no professor (o professor domina o processo de ensino-aprendizagem).	
6	Eu considero que a ênfase do ensino em IFRS deve estar centrada no aluno (o aluno participa ativamente no processo de ensino-aprendizagem).	
7	Eu considero que a ênfase do ensino se fundamenta em dar orientações específicas sobre práticas, estruturas obrigatórias de Demonstrações Financeiras e detalhamento do plano de contas.	
8	Eu considero que a ênfase do ensino deve ser sobre a essência econômica das transações, envolvendo o julgamento do profissional e a sua experiência.	
9	Eu entendo que ao ensinar a ênfase em ensinar teorias contábeis para orientar a compressão e elaboração de Demonstrações Financeiras em perspectiva crítica e holística.	
10	Eu considero importante ensinar e desenvolver habilidades éticas para aplicar no exercício da profissão.	
11	Eu considero importante ensinar e desenvolver habilidades de comunicação para aplicar no exercício profissional, trabalhando em equipe e elaborar relatórios financeiros.	

12	Eu considero fundamental, ensinar e desenvolver habilidades de resolução de problemas para aplicar no exercício profissional ao comparar relatórios financeiros de empresas da mesma indústria.	
13	Eu considero importante ensinar e desenvolver habilidades de pensamento crítico para aplicar no exercício profissional ao avaliar e comprar evidências qualitativas de empresas da mesma indústria.	
14	Ensinar e desenvolver habilidades de pesquisa comparando Demonstrações Financeiras de múltiplas empresas do mesmo setor.	
15	Nível de preparação e formação dos professores para ensinar IFRS do ponto de vista técnico.	
16	Nível de preparação e formação dos professores para ensinar IFRS do ponto de vista didático-pedagógico.	
17	Engajamento administrativo-pedagógico da IES para prover recursos que auxiliem o ensino de IFRS.	
18	Disponibilidade de materiais ou recursos adequados para o ensino de IFRS.	
<b>Desafios das IFRS na profissão contábil</b>		
19	Eu considero que as normas pré-existentes (antigo PGC) podem causar conflitos na aplicação das IFRS (PGC-NIRF)	
20	Eu considero importante capacitação técnica dos profissionais para aplicar IFRS	
21	Eu considero capacitação do organismo regulador (OCAM) em ajudar no processo de implementação das IFRS	
22	Eu percebo o conhecimento e compreensão dos profissionais sobre o benefício das IFRS.	
23	Eu considero desafiante o custo e tempo para atualização do profissional para aplicar IFRS	
24	Eu percebo o domínio da língua inglesa como desafio na implementação das IFRS	
25	Eu considero importante as Habilidades de manuseamento de tecnologias de informação e comunicação (ex. manuseio de computadores e softwares de contabilidade)	
26	Eu considero fundamental a capacidade de implementação das IFRS pelas PME's	
27	Eu acho importante a Aplicação de habilidades de comunicação no exercício profissional (ex. comunicação escrita e comunicação oral)	
28	Eu acho importante a aplicação de habilidades pessoais no exercício profissional (ex. liderança, negociação, trabalho ético)	
29	Eu considero importantes a aplicação de habilidades intelectuais para o exercício da profissão (ex. pensamento crítico, analítico e aprendizagem continuada)	
30	Eu percebo como importante a aplicação de habilidade de trabalho em equipe no exercício profissional (ex. valores, respeito, ética)	
31	Eu considero importante a aplicação dos princípios éticos no exercício profissional (ex. ética profissional, valores éticos, saber ouvir)	

Grato pela sua participação nesta pesquisa. Caso pretenda receber os resultados posteriormente, informe o seu

Email: \_\_\_\_\_

## APÊNDICE B

### Matriz de correlação das dos itens/variáveis consideradas na análise

	i1	i2	i3	i4	i5	i6	i7	i8	i9	i10	i11	i12	i13	i14	i15	i16	i17	i18	i19	i20	i21	i22	i23	i24	i25	i26	i27	i28	i29	i30	i31								
i1 Necessidade de incorporação de IFRS	1.000																																						
i2 Ensino de IFRS em disciplinas isoladas	0.118	1.000																																					
i3 Ensino de IFRS em disciplinas separadas	0.215	0.210	1.000																																				
i4 Ensino de IFRS em todo currículo	-0.054	0.030	-0.055	1.000																																			
i5 Ênfase do ensino em IFRS centrada no professor	0.022	0.224	0.099	0.165	1.000																																		
i6 Ênfase do ensino em IFRS centrada no aluno	0.324	-0.083	0.148	0.257	0.139	1.000																																	
i7 Abordagem baseada em regras	0.363	0.014	0.178	0.053	0.094	0.296	1.000																																
i8 Abordagem baseada em princípios	0.247	0.040	0.144	0.137	0.026	0.329	0.322	1.000																															
i9 Ensino de teoria da contabilidade	0.224	0.037	0.322	0.032	0.077	0.234	0.305	0.247	1.000																														
i10 Habilidades éticas	0.218	0.204	0.183	0.051	0.099	0.150	0.265	0.203	0.316	1.000																													
i11 Habilidades de comunicação	0.350	0.077	0.346	0.181	0.162	0.347	0.458	0.192	0.371	0.524	1.000																												
i12 Habilidades de resolução de problemas	0.253	0.126	0.325	0.191	0.097	0.212	0.266	0.356	0.211	0.248	0.518	1.000																											
i13 Habilidades de pensamento crítico	0.154	0.073	0.143	0.054	-0.030	0.267	0.140	0.366	0.165	0.181	0.355	0.578	1.000																										
i14 Habilidades de pesquisa	0.088	0.076	0.062	0.112	0.027	0.222	0.165	0.166	0.327	0.131	0.290	0.273	0.377	1.000																									
i15 Preparação técnica dos professores	0.230	0.081	0.007	0.029	0.233	0.052	0.170	0.161	0.220	0.353	0.272	0.195	0.146	0.314	1.000																								
i16 Preparação psico-pedagógica e didática	0.285	0.146	0.060	0.001	0.026	0.145	0.053	0.219	0.141	0.291	0.293	0.260	0.309	0.240	0.421	1.000																							
i17 Engajamento das IES	0.222	0.127	0.092	0.145	0.026	0.077	0.054	0.179	0.143	0.130	0.234	0.192	0.188	0.411	0.348	0.376	1.000																						
i18 Disponibilidade de materiais	0.200	0.069	0.138	0.177	0.098	0.186	0.114	0.127	0.353	0.230	0.177	0.193	0.086	0.446	0.407	0.342	0.511	1.000																					
i19 Normas pré-existentes	-0.194	0.105	0.154	-0.084	0.070	-0.082	0.047	-0.010	0.107	-0.063	0.035	0.134	0.032	0.198	0.160	0.041	0.085	0.244	1.000																				
i20 Capacitação técnica dos profissionais	0.263	0.100	0.196	0.086	0.169	0.151	0.139	0.082	0.271	0.197	0.354	0.259	0.161	0.261	0.266	0.218	0.346	0.371	0.402	1.000																			
i21 Organismo regulador	0.167	0.053	0.248	0.133	0.160	0.064	0.117	0.104	0.392	0.201	0.326	0.358	0.157	0.319	0.285	0.333	0.336	0.471	0.336	0.658	1.000																		
i22 Compreensão do benefício das IFRS	0.405	0.158	0.176	0.213	0.214	0.122	0.153	0.220	0.334	0.330	0.398	0.287	0.177	0.203	0.407	0.240	0.416	0.321	0.137	0.554	0.534	1.000																	
i23 Custo e tempo para atualização	0.161	0.113	0.040	0.050	0.081	0.194	0.018	0.218	0.238	0.083	0.101	0.011	0.093	0.303	0.271	0.229	0.224	0.267	0.329	0.250	0.513	0.419	1.000																
i24 Domínio da língua inglesa	0.097	0.068	0.015	-0.007	0.140	0.108	0.106	0.142	0.186	0.180	0.072	0.093	0.159	0.357	0.382	0.185	0.288	0.239	0.302	0.247	0.327	0.306	0.489	1.000															
i25 Manuseio de TIC	0.246	0.119	0.106	0.019	0.110	0.145	0.137	0.064	0.260	0.056	0.239	0.174	0.139	0.321	0.045	0.162	0.227	0.306	0.254	0.412	0.425	0.179	0.345	0.321	1.000														
i26 Implementação de IFRS nas PME's	0.256	-0.017	-0.028	0.092	0.210	0.232	0.157	0.277	0.250	0.236	0.292	0.260	0.203	0.316	0.333	0.243	0.334	0.279	0.190	0.523	0.482	0.441	0.380	0.382	0.445	1.000													
i27 Habilidades de comunicação	0.162	0.138	0.207	0.103	0.163	-0.028	0.022	0.094	0.348	0.142	0.252	0.240	0.150	0.331	0.238	0.275	0.324	0.434	0.364	0.546	0.469	0.304	0.399	0.271	0.531	0.599	1.000												
i28 Habilidades pessoais	0.061	0.117	0.019	0.176	0.095	0.218	0.111	0.119	0.222	0.193	0.309	0.135	-0.013	0.186	0.234	0.217	0.304	0.222	0.260	0.532	0.352	0.261	0.408	0.276	0.536	0.427	0.601	1.000											
i29 Habilidades intelectuais	0.114	0.085	0.271	0.149	0.201	0.162	0.175	0.155	0.253	0.269	0.305	0.302	0.176	0.294	0.219	0.253	0.128	0.227	0.284	0.317	0.382	0.336	0.315	0.204	0.449	0.409	0.524	0.437	1.000										
i30 Trabalho em equipe	0.204	0.182	0.239	0.148	-0.002	0.063	0.180	0.097	0.237	0.208	0.275	0.324	0.098	0.200	0.179	0.254	0.328	0.191	0.357	0.410	0.330	0.289	0.176	0.213	0.503	0.385	0.579	0.566	0.593	1.000									
i31 Princípios éticos	0.129	0.107	0.138	0.189	0.143	0.148	0.238	0.107	0.265	0.270	0.327	0.278	0.111	0.333	0.097	0.146	0.211	0.258	0.316	0.409	0.374	0.238	0.129	0.235	0.555	0.290	0.366	0.452	0.531	0.723	1.000								

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

## APÊNDICE C

### Comparativo de alguns itens do PGC 2006 e do PGC-NIRF / 2009

Item	PGC/2006	PGC-NIRF/2009
Primeira adoção	Não é necessário preparar reconciliação na primeira adoção	Elaboração de reconciliações completas de acordo com IFRS para refletir no capital próprio os efeitos da adoção de IFRS relativamente as normas anteriores.
Conjunto de demonstrações financeiras	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Balanço;</li> <li>- Demonstração de Resultados;</li> <li>- Anexos ao Balanço e Demonstração de Resultados;</li> <li>- Relatório técnico.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Um Balanço (posição financeira)</li> <li>- Uma demonstração de resultados durante o período contábilístico (desempenho)</li> <li>- <b>Uma demonstração das variações no capital próprio</b></li> <li>- <b>Uma demonstração dos fluxos de caixa durante o período contábilístico</b></li> <li>- <b>Notas explicativas</b></li> <li>- <b>Um balanço comparativo no início do período</b></li> </ul>
Balanço	Formatos prescritos no documento	Formatos não prescritos em consonância com a IAS1
Demonstração de resultados	Formatos prescritos no documento	Formatos não prescritos em consonância com a IAS2
Demonstração de fluxo de caixa	Não aplicável	Formatos não prescritos em consonância com a IAS7
Caraterísticas qualitativas	<p><b>Caraterísticas qualitativas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Compreensibilidade</li> <li>- Relevância</li> <li>- Fiabilidade</li> <li>- Comparabilidade</li> <li>- Representação Fidedigna</li> <li>- Neutralidade</li> <li>- Plenitude</li> </ul> <p><b>Princípios contábilísticos fundamentais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Da continuidade</li> <li>- Da consistência</li> <li>- Da prudência</li> <li>- Da especialização dos exercícios</li> <li>- Do custo histórico</li> <li>- Da substância sobre a forma</li> <li>- Da materialidade</li> </ul>	<p><b>Características qualitativas fundamentais</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Relevância</li> <li>- Materialidade</li> <li>- Compreensibilidade</li> <li>- Fiabilidade</li> <li>- Substancia sobre a forma</li> <li>- Neutralidade</li> <li>- Prudência</li> <li>- Plenitude</li> </ul> <p><b>Constrangimento à informação relevante e fiável</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Oportunidade</li> <li>- Equilíbrio entre benefício e custo</li> <li>- Equilíbrio entre as características qualitativas</li> </ul>
Mensuração de ativos		
Inicial	Custo histórico	Custo = preço de compra + direitos de importação + impostos de compra não reembolsáveis + custos necessários para o colocar em funcionamento + custos de desmantelamento e remoção relacionados com o bem - descontos e abatimentos; (NC 13)
Subsequente	Não definido	Método do custo Depreciação: Custo / vida útil do bem + <b>imparidades</b> ou Método da revalorização <b>Valor Justo</b> (regularmente assegurado) e Depreciação: Valor reavaliado / vida útil do bem + imparidades. (NC 13)
Depreciação	Não definido	É a imputação sistemática da quantia depreciável de um ativo durante a sua vida útil.

Valor Justo	Não definido	É a quantia pela qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação em que não exista relacionamento entre elas.
Perda por imparidade	Não definido	É o excedente da quantia escriturada de um ativo, ou de uma unidade geradora de caixa, em relação à sua quantia recuperável.
Mensuração dos inventários (estoques)	Custo histórico	- Custo - Valor realizável líquido