



UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA – UEPB
CAMPUS VI – POETA PINTO DO MONTEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E EXATAS – CCHE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PERCEPÇÃO DOS ALUNOS EM RELAÇÃO AOS CPC'S EXIGIDOS EM
CONTABILIDADE GERAL NO EXAME DE SUFICIÊNCIA

JOSÉ RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

MONTEIRO - PB
2017

JOSÉ RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

PERCEPÇÃO DOS ALUNOS EM RELAÇÃO AOS CPCs EXIGIDOS EM
CONTABILIDADE GERAL NO EXAME DE SUFICIÊNCIA

Trabalho de Conclusão de graduação, do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, como requisito para a obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Mamadou Dieng

MONTEIRO-PB
2017

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

O48p Oliveira, José Rodrigo Pereira de.
Percepção dos alunos em relação aos CPC'S exigidos em contabilidade geral no exame de suficiência [manuscrito] : / Jose Rodrigo Pereira de Oliveira. - 2017.
54 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Humanas e Exatas, 2017.

"Orientação : Prof. Dr. Mamadou Dieng, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCHE."

1. Ensino superior (Ciências contábeis) . 2. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). 3. Exame de Suficiência (Bacharelis em Ciências Contábeis).

21. ed. CDD 657

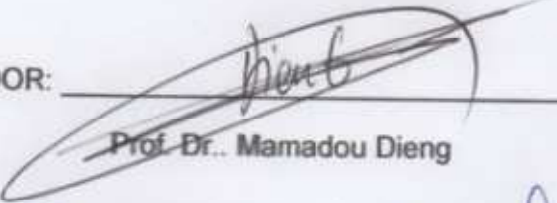
JOSÉ RODRIGO PEREIRA DE OLIVEIRA

Trabalho de Conclusão de graduação, do curso de Ciências Contábeis da
Universidade Estadual da Paraíba - UEPB, como requisito parcial para a obtenção
do título de Bacharel, sob orientação do Dr. Prof. Mamadou Dieng.

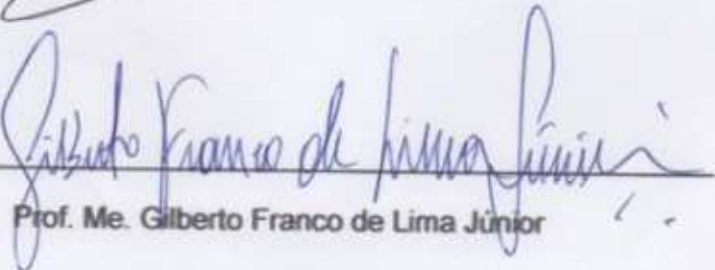
Aprovada em: 12/12/17

BANCA EXAMINADORA

ORIENTADOR: _____


Prof. Dr. Mamadou Dieng

MEMBRO: _____


Prof. Me. Gilberto Franco de Lima Júnior

MEMBRO: _____


Prof. Me. Ismael Gomes Barreto

“Dedico este trabalho, primeiramente a Deus, autor da minha vida, minha fortaleza, minha rocha e meu salvador. Ao meu pai José e minha mãe Maria, pela educação que me deram e por me incentivarem a ser quem sou hoje. Aos meus irmãos Ricardo e Ana, pelas palavras de ânimo nos momentos difíceis. Dedico aos meus irmãos Richard e Paulo (*in memoriam*)”.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por ter me dado força e graça para superar as dificuldades.

Aos meus pais, pelas palavras de encorajamento e pela educação que me proporcionaram.

A todos os professores que fizeram parte da minha formação.

E a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para que eu chegasse até aqui.

Muito obrigado a todos!

RESUMO

OLIVEIRA, José Rodrigo Pereira de. Percepção dos Alunos em Relação aos CPCs exigidos em Contabilidade Geral no Exame de Suficiência. 2017. 54 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) – Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Estadual da Paraíba – UEPB.

A educação em contabilidade recebe ênfase a partir da vigência da lei 11.638/07, com a necessidade da conversão das normas brasileira de contabilidade aos padrões internacionais. A partir daí, o trabalho do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, se fortalece, sendo indispensável a utilização de seus documentos para melhor desempenho da profissão contábil. Nesse sentido, esta pesquisa tem por objetivo, verificar o nível de conhecimento dos alunos formandos no curso de Ciências Contábeis em relação aos CPC exigidos no exame de suficiência. Os dados foram coletados por meio de formulário aplicado e análise das provas do ano de 2011 a 2017. Os resultados demonstraram baixo nível de conhecimento dos discentes sobre os pronunciamentos contábeis contidos nos exames. De modo geral os níveis de conhecimentos encontrados foram os seguintes: Alto 1,26%; Médio 19,07%; Baixo, 43,31% e Nenhum 32,70%. Também indicam que os pronunciamentos contábeis não estão contemplados na ementa do curso.

Palavras-chave: Conhecimento, Suficiência, pronunciamentos, nível, alto, baixo, nenhum, médio.

ABSTRACT

The education in accounting receives emphasis from the validity from law 11,638/07, with the necessity of the conversion of the norms Brazilian of accounting to the international standards. From then on, the work of the Committee of Countable Uprisings, if fortifies, being indispensable the use of its documents for better performance of the countable profession. In this direction, this research has for objective, to verify the level of knowledge of the trainees pupils in the course of Countable Sciences in relation to the CPC demanded in the sufficiency examination. The data had been collected by means of applied form and analysis of the tests of the year of 2011 the 2017. The results had demonstrated low level of knowledge of the learning on the contained countable uprisings in the examinations. In general way the levels of joined knowledge had been the following ones: High 1.26%; Medium 19.07%; Low, 43.31% and None 32.70%. Also they indicate that the countable uprisings are not contemplated in the summary of the course.

Word-key: Knowledge, Sufficiency, uprisings, level, high, low, none, average

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução CPC 00	32
Gráfico 2 - Evolução CPC 16	33
Gráfico 3 - Evolução CPC 26	34
Gráfico 4 - Evolução CPC 27	35
Gráfico 5 – Comparação - CPC 11 e 12.....	40
Gráfico 6 - Comparação - CPC 15 e 16	41
Gráfico 7 – Comparação - CPC 17 e 18.....	41
Gráfico 8 - Comparação - CPC 20 e 25	42
Gráfico 9 - Comparação - CPC 26 e 27	44
Gráfico 10 - Comparação - CPC 30 e 31	45
Gráfico 11 - Comparação - CPC 32 e 36	46
Gráfico 12 - Comparação - CPC 38 e PME.....	47

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Pronunciamentos Contábeis	23
Quadro 2 - Dados Obtidos: CPCS, 00, 01, 02, 03, 04, 06, 07 e 09	36
Quadro 3 - Dados Obtidos, CPCS: 11, 12, 15, 16, 17, 18, 20 e 25	39
Quadro 4 - Dados Obtidos. CPCs: 26, 27, 30, 31, 32, 36, 38 e PME	43
Quadro 5 - Discussão dos Resultados	48

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Nível de Leitura e Conhecimento - CPC 00	28
Figura 2 - CPCS e Quantidade de Questões	31

LISTA DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CNE	Conselho Nacional de Educação
PPP	Perfil Político Pedagógico
UEPB	Universidade Estadual da Paraíba
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais.
BOVESPA S.A.	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras.
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	13
1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA.....	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 OBJETIVO GERAL	14
1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	14
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO	14
1.4 JUSTIFICATIVA	14
2. REFERÊNCIAL TEÓRICO	16
2.1 ENSINO EM CONTABILIDADE.....	16
2.2 PERFIL POLITICO PEDAGOGICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.	16
2.3 O EXAME DE SUFICIÊNCIA.....	19
2.4 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC	22
2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CPC E EDUCAÇÃO CONTÁBIL	26
3. METODOLOGIA	29
3.1 NATUREZA DA PESQUISA.....	29
3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS.....	29
3.3 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DOS DADOS	30
3.4 UNIVERSO E AMOSTRA.....	30
4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.	31
4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS.....	31
4.1.1 QUANTIDADE DE QUESTÕES SOBRE CPC NO EXAME	31
4.1.1.1 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 00	32
4.1.1.2 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 16	33
4.1.1.3 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 26	34
4.1.1.4 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 27	35
4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DO NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS ALUNOS ACERCA DOS CPCs	35
4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	47
CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
REFERENCIAS	50
APÊNDICE	52

1. INTRODUÇÃO

1.1 APRESENTAÇÃO DO TEMA

A educação é primordial na vida do homem, e por meio dela pessoas são capacitadas, gerando valores e conteúdo, que posteriormente serão repassados e inseridos à sociedade, nas mais diferentes áreas do conhecimento.

Com a evolução da humanidade, seria necessário que a educação também evoluísse, sendo assim, diversos países discutem novas formas de aprendizado e transmissão do conhecimento através das universidades.

Seguindo essa evolução, o mundo corporativo, também sofreu grandes mudanças no fornecimento de informações para os entes federativos – INSS; Receita Federal e Receita Estadual, exigindo profissionais com maior conhecimento, habilidades e versatilidade no desempenho de suas funções. Sendo assim, as universidades desempenham papel fundamental na qualidade dos profissionais que se formam.

Após a conclusão de alguns cursos de nível superior, uma avaliação se faz necessária a fim de validar se o profissional está apto ao mercado de trabalho.

Os objetivos das ferramentas de avaliação, são os de proporcionar diretriz e motivação aos profissionais. A motivação é aquilo que movimenta a natureza humana na busca de algum objetivo e a energia necessária para praticar qualquer ação. Dessa forma, as atividades e obrigações nos mais variados setores da vida precisam desse impulso para serem realizadas. (MARQUES, 2016).

Levando em consideração essas ferramentas de avaliação, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, estabeleceu através da Resolução 853/1999 o Exame de Suficiência como requisito para a obtenção do registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade – CRC, considerando que o objetivo do exame implica o atendimento ao nível mínimo de conhecimento e atribuições necessárias aos contabilistas, como também possui função de fiscalização preventiva ao exercício da profissão contábil.

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 OBJETIVO GERAL

Apresentar os pronunciamentos contábeis mais exigidos no Exame de Suficiência, para obtenção do registro de contador no Conselho Regional de Contabilidade.

1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Verificar o nível de conhecimento dos alunos formandos, em relação a esses pronunciamentos.

Elencar os pronunciamentos contábeis com maior número de questões no exame.

Refletir, diante resultados encontrados, sobre a qualidade do ensino no curso de Ciências Contábeis.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

O exame de suficiência é prova destinada a comprovar os conhecimentos adquiridos durante o curso de Ciências Contábeis, e indispensável para a obtenção do registro profissional no CRC.

Diante da obrigatoriedade do exame e da importância dos pronunciamentos contábeis, surge o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção dos alunos em relação aos pronunciamentos contábeis exigidos em contabilidade geral no Exame de Suficiência?

1.4 JUSTIFICATIVA

A pesquisa justifica-se pelo fato que, a partir, da necessidade da convergência às normas internacionais de contabilidade e com a vigência da Lei 11.638/07, a educação em contabilidade recebe maior ênfase e o Comitê de Pronunciamentos

Contábeis maior destaque, sendo indispensável a utilização de seus documentos, para o exercício da profissão contábil.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 ENSINO EM CONTABILIDADE

A família Real Portuguesa foi a precursora do ensino Comercial e de Contabilidade no Brasil a partir do século XIX, no ano de 1808.

Já no Século XX, após a Proclamação da República, surge a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, declarada entidade de utilidade pública pelo decreto 1339/1905 e seus diplomas foram oficialmente reconhecidos. Esses títulos concedidos possuíam dois níveis, já que a academia oferecia dois cursos: Um de formação geral e prático, equivalendo ao Curso Técnico em Contabilidade e outro de nível superior.

Em 1945, através do decreto 7988, é instituído o Curso de Ciências Contábeis no Brasil, com duração de 08 períodos e concedendo o diploma de Bacharel em Ciências Contábeis.

Dando um salto para o ano de 2004, o Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso de Ciências Contábeis, Essas orientações curriculares, contemplam a formação do aluno levando em consideração as habilidades e conhecimento necessários para sua atuação. A construção dessas competências, não se dá de forma aleatória, mas através de métodos e estratégias de ensino que devem ser explorados durante o período acadêmico. Dentre eles podemos citar, trabalhos em grupo, oficinas, debates, seminários, aulas expositivas, atividades extracurriculares.

2.2 PERFIL POLITICO PEDAGOGICO DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.

O Conselho Nacional de Educação – CNE, através da resolução CNE/CES 10, de 16 de dezembro de 2004, instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais, para o curso de graduação em Ciências Contábeis, das quais destacamos as seguintes:

Art. 2º As Instituições de Educação Superior deverão estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;

IV - estágio curricular supervisionado;

V - atividades complementares;

Nesse mesmo artigo em sua § 1^a destaca a organização curricular do curso, devendo levar em consideração aspectos estruturais como o modo de integração entre a teoria e a prática,

As Instituições de Ensino Superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis possuem seu Projeto Político Pedagógico contendo as diretrizes relacionadas na resolução do Conselho Nacional de Educação acima citada.

Segundo Neves (in VEIGA 2003a: 110), o Projeto Político Pedagógico é

“instrumento de trabalho que mostra o que vai ser feito, quando, de que maneira, por quem, para chegar a que resultados. Explicita uma filosofia e harmoniza as diretrizes da educação nacional com a realidade da instituição traduzindo sua autonomia e definindo seu compromisso com a clientela

Trata-se de um projeto pelo fato de reunir propostas a serem cumpridas num determinado período de tempo, político pela capacidade da universidade na formação de cidadãos e pedagógico por possuir mecanismos que estimulam o aprendizado.

Segundo o PPP da Universidade Estadual da Paraíba, o perfil deve incluir o aluno que seja capaz de desenvolver suas atividades conforme o ambiente que estiver inserido, sendo necessário para isso os seguintes requisitos:

- Domínio da base em habilidades técnicas, humanas e conceituais condizentes com as situações regionais, nacional ou internacionais, a depender do campo de atuação;
- Capacidade de desenvolver atividades em qualquer área de sua atuação, incluindo planejamento, organização, orientação, preparação e análise das demonstrações contábeis, essenciais à elaboração orçamentária de empresas ou instituições;

- Identificar as causas que originam problemas, no âmbito das organizações, sendo capaz de equacioná-los, com foco em resultados;
- Compreender e interagir com o ambiente em que está inserido, internalizando valores éticos e de responsabilidade social;

Em se tratando de competências, atitudes e habilidades, o Projeto Político Pedagógico da UEPB, elenca em sua redação algumas habilidades que o aluno deve apresentar ao final do curso, dentre as quais se podem citar:

- 1...
2. Demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
3. Elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
4. Aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- 5...
6. Exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo as atividades informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;
7. Desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

Sendo assim, o Exame de Suficiência colocará à prova não apenas o conhecimento do profissional, mas também a qualidade do ensino das universidades.

2.3 O EXAME DE SUFICIÊNCIA

De acordo com o dicionário Michaelis em sua versão on-line, suficiência significa conjunto de conhecimentos ou qualificação de uma pessoa para uma atividade ou um cargo; habilidade, qualificação. E esta é exatamente a proposta do exame, avaliar o nível de conhecimento do profissional que pretende ingressar no mercado.

Para Haydt (2000) “Medir significa determinar a quantidade, a extensão ou o grau de alguma coisa, tendo por base um sistema de unidades convencionais” e “avaliar é julgar ou fazer a apreciação de alguém ou alguma coisa, tendo como base uma escala de valores”. Desse modo, a avaliação consiste na obtenção de informações e em suas interpretações, obedecendo critérios anteriormente definidos.

O estabelecimento do Exame de Suficiência como requisito para o exercício da profissão contábil, estava em análise há um bom tempo, como uma necessidade de manter a qualidade dos serviços prestados. Leite e Guimarães (2004, p. 45) comentam que:

No início da década de 90, surgiu com maior intensidade, uma discussão, no meio contábil, a respeito da instituição de um exame, assim como já ocorre com os diplomados dos cursos de Direito, com a finalidade de se comprovar se os egressos dos cursos de nível médio e superior estão, plenamente, capazes para o exercício profissional das atividades contábeis.

A obrigatoriedade deu-se através da Resolução CFC 853/99, com a seguinte redação:

Art. 1º Instituir o Exame de Suficiência como um dos requisitos para a obtenção de registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade.

Foram considerados os seguintes aspectos para estabelecimento do exame:

- O art. 12 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que determina que o exercício da profissão de contabilista somente poderá ocorrer após o deferimento do registro profissional em Conselho Regional de Contabilidade;

- A estrutura federativa do Conselho de Contabilidade, que coloca o Conselho Federal de Contabilidade investido na condição de órgão coordenador do Sistema CFC/CRCs, cabendo-lhe, por esse motivo, manter a unidade de ação;
- A análise e a discussão da implantação do Exame de Suficiência durante anos nos eventos de contabilistas e de Contabilidade como uma necessidade decorrente do interesse da classe de resguardar a qualidade dos serviços prestados aos seus usuários;
- O atendimento de um nível mínimo de conhecimento necessário ao desempenho das atribuições deferidas ao contabilista como objetivo do Exame de Suficiência;
- O exame de suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC se reveste da função de fiscalização do exercício profissional, em caráter preventivo;
- O inciso XXXII do art. 17 do Estatuto dos Conselhos de Contabilidade (Resolução CFC nº 825/98), que declara que ao Conselho Federal de Contabilidade compete dispor sobre o Exame de Suficiência como requisito para a concessão de registro profissional

Conforme o Artigo 2º da resolução, o Exame de Suficiência é a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no Curso de Técnico em Contabilidade

Maria Clara Cavalcante Bugarim, mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) afirma:

O Exame de Suficiência é fundamental para os profissionais da Contabilidade, porque vai garantir a excelência na qualidade técnica dos serviços contábeis, compatíveis com o atual momento socioeconômico brasileiro e mundial, especialmente neste momento em que estamos

buscando a adequação das Normas Brasileiras de Contabilidade aos Padrões Internacionais,

Dessa forma o CFC, acaba por exercer suas principais funções que é a de garantir serviços com qualidade, como também a de fiscalizar.

Vale ressaltar que a partir de 2015 o CFC não realiza mais Exame para a categoria de Técnico em Contabilidade, conforme o disposto no § 2º do Art. 12 do Decreto-Lei n.º 9.295/46, com redação dada pela Lei n.º 12.249/2010.

Poderão prestar a prova, os bacharéis, como também alunos que estejam no último ano letivo do curso de Ciências Contábeis.

O Exame é realizado duas vezes ao ano, obedecendo às seguintes condições e áreas de conhecimento:

Art. 6...

- Contabilidade Geral;
- Contabilidade de Custos;
- Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- Contabilidade Gerencial;
- Controladoria;
- Teoria da Contabilidade;
- Legislação e Ética Profissional;
- Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade;
- Auditoria Contábil;
- Perícia Contábil;
- Noções de Direito;
- Matemática Financeira e Estatística;
- Língua Portuguesa.

Parágrafo único. Compete ao Conselho Federal de Contabilidade ou à instituição/empresa contratada, elaborar e divulgar, de forma obrigatória no Edital, os conteúdos programáticos das respectivas áreas que serão exigidos na prova para Bacharéis em Ciências Contábeis.

O art. 4 da Resolução CFC 1486/2015, afirma que será aprovado o candidato que obter no mínimo 50% (cinquenta por cento) de acerto. A maioria das questões são de Contabilidade Geral, objeto de estudo desse trabalho.

Após a aprovação, o profissional contábil tinha o prazo de 2 (dois) anos, contados a partir da data de publicação no Diário Oficial da União, para requerer seu registro no CRC, mas a partir de 06 de dezembro de 2016, com a aprovação da Resolução CRC 1.518/16, esse prazo foi revogado.

O exame de suficiência poderia ser utilizado como ferramenta de avaliação do ensino em contabilidade. Para Madeira, Mendonça e Abreu (2003, p. 105):

[...] o exame de suficiência deveria servir como instrumento de apoio às instituições de ensino superior no processo de avaliação e acompanhamento dos cursos, pois através das provas é possível verificar os conteúdos exigidos e compara-los com aqueles ministrados nas faculdades.

2.4 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC

Em virtude da crescente importância da contabilidade e da convergência internacional das normas contábeis, o CFC, juntamente com outros órgãos como BOSVESPAS, IBRACON, entre outros, idealizou a criação de um comitê capaz de uniformizar a produção e divulgação das informações contábeis.

Com isso em 2005, através da Resolução CFC 1055, é criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, composto pelas seguintes entidades: a) ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; b) APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; c) BM&FBOVESPA S.A. Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; d) CFC – Conselho Federal de Contabilidade; e) IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; f) FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e Financeiras.

Segundo o art. 3º da mesma Resolução, o CPC tem por objetivo:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

É da competência do Comitê estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos, como também emitir orientações e interpretações com finalidade de diminuir as dúvidas sobre a prática desses pronunciamentos.

Segue abaixo os Pronunciamentos publicados.

Quadro 1 - Pronunciamentos Contábeis

Documento	Título	Data Aprovação	Data Divulgação
CPC 00	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	02/12/2011	15/12/2011
CPC 01	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	06/08/2010	07/10/2010
CPC 02	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	03/09/2010	07/10/2010
CPC 03	Demonstração dos Fluxos de Caixa	03/09/2010	07/10/2010
CPC 04	Ativo Intangível	05/11/2010	02/12/2010
CPC 05	Divulgação sobre Partes Relacionadas	03/09/2010	07/10/2010
CPC 06	Operações de Arrendamento Mercantil	05/11/2010	02/12/2010
CPC 07	Subvenção e Assistência Governamentais	05/11/2010	02/12/2010
CPC 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	03/12/2010	16/12/2010
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	30/10/2008	12/11/2008
CPC 10	Pagamento Baseado em Ações	03/12/2010	16/12/2010
CPC 11	Contratos de Seguro	05/12/2008	17/12/2008
CPC 12	Ajuste a Valor Presente	05/12/2008	17/12/2008
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	05/12/2008	17/12/2008

CPC 14	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I) - Transformado em OCPC 03		
CPC 15	Combinação de Negócios	03/06/2011	04/08/2011
CPC 16	Estoques	08/05/2009	08/09/2009
CPC 17	Contratos de Construção (revogado a partir de 1º/01/2018)	19/10/2012	08/11/2012
CPC 18	Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	07/12/2012	13/12/2012
CPC 19	Negócios em Conjunto	09/11/2012	23/11/2012
CPC 20	Custos de Empréstimos	02/09/2011	20/10/2011
CPC 21	Demonstração Intermediária	02/09/2011	20/10/2011
CPC 22	Informações por Segmento	26/06/2009	31/07/2009
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	26/06/2009	16/09/2009
CPC 24	Evento Subsequente	17/07/2009	
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	26/06/2009	16/09/2009
CPC 26	Apresentação das Demonstrações Contábeis	02/12/2011	15/12/2011
CPC 27	Ativo Imobilizado	26/06/2009	31/07/2009
CPC 28	Propriedade para Investimento	26/06/2009	31/07/2009
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	07/08/2009	16/09/2009
CPC 30	Receitas (revogado a partir de 1º/01/2018)	19/10/2012	08/11/2012
CPC 31	Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	17/07/2009	16/09/2009
CPC 32	Tributos sobre o Lucro	17/07/2009	16/09/2009
CPC 33	Benefícios a Empregados	07/12/2012	13/12/2012
CPC 34	Exploração e Avaliação de		

	Recursos Minerais (Não editado)		
CPC 35	Demonstrações Separadas	31/10/2012	08/11/2012
CPC 36	Demonstrações Consolidadas	07/12/2012	20/12/2012
CPC 37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	05/11/2010	02/12/2010
CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração (revogado a partir de 1º/01/2018)	02/10/2009	19/11/2009
CPC 39	Instrumentos Financeiros: Apresentação	02/10/2009	19/11/2009
CPC 40	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	01/06/2012	30/08/2012
CPC 41	Resultado por Ação	08/07/2010	06/08/2010
CPC 42	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (Não editado)		
CPC 43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41	03/12/2010	16/12/2010
CPC 44	Demonstrações Combinadas	02/12/2011	02/05/2013
CPC 45	Divulgação de Participações em outras Entidades	07/12/2012	13/12/2012
CPC 46	Mensuração do Valor Justo	07/12/2012	20/12/2012
CPC 47	Receita de Contrato com Cliente	04/11/2016	
CPC 48	Instrumentos Financeiros	04/11/2016	22/12/2016
CPC PME	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos		

Fonte: Comitê de Pronunciamentos Contábeis

O CPC ainda tem como produto do seu trabalho os instrumentos a seguir:

- Interpretações: que são documentos complementares a serem emitidos quando, espera-se raramente, surgirem dúvidas quanto ao efetivo entendimento do que estiver contido num Pronunciamento Técnico; e

- Orientações: documentos relativos a assuntos que, principalmente, não devam, pelo seu alcance ou algum outro motivo sair na forma de Pronunciamento Técnico, ou que exijam algum nível de rapidez na sua emissão.

2.5 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE CPC E EDUCAÇÃO CONTÁBIL

Nesse tópico, serão mencionados algumas pesquisas anteriores, com ênfase na adoção dos pronunciamentos contábeis em ementas de cursos superiores de contabilidade, sua importância no exercício da profissão contábil, como também a padronização as normas internacionais de contabilidade.

Os padrões brasileiros de contabilidades começaram a sofrer mudanças a partir das alterações sofridas pela Lei nº 6404/76, lei das sociedades por ações. Costa (2012) menciona em sua pesquisa, que a nova Lei 11.638/07, passou a exigir em especial à essas empresas, a utilização dos pronunciamentos contábeis em conformidade aos padrões internacionais.

Esse novo conjunto de normas, alavancou os trabalhos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tendo em vista, a inserção do artigo 10-A na lei de criação da Comissão de Valores Mobiliários (lei nº 6385/76), como segue abaixo:

A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único. A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, é uma das dessas entidades, conforme descrito no artigo 10-A, que desempenha estudos e divulgação dos CPCs.

Dada a importância desses pronunciamentos, GOMES, S. M. da S.; *et al.* (2015) em sua pesquisa intitulada: Nível de Conhecimento dos Futuros Profissionais

de Contabilidade do Estado da Bahia: Uma Análise à Luz dos Conceitos Básicos Presentes nas Normas Brasileiras de Contabilidade, busca aferir somente o nível de conhecimento básico dos formandos em relação as normas brasileiras de contabilidade.

Os resultados encontrados não foram os melhores, tendo em vista que após a aplicação do questionário e análise dos dados, constatou que a maioria dos futuros profissionais em contabilidade de seu Estado, não possuem nível de conhecimento satisfatório sobre o tema abordado e ainda cita que em apenas 33,33% das questões aplicadas, o nível de conhecimento ultrapassou os 50%.

GOMES, S. M. da S.; *et al.* (2015), conclui que:

Por meio dos resultados deste estudo, espera-se fomentar discussões para aperfeiçoar o processo de ensino-aprendizagem com a finalidade de melhorar o aprendizado dos futuros profissionais de contabilidade. As evidências obtidas demonstram que estes não estão sendo devidamente preparados para as demandas desafiadoras do contexto atual, pois não dominam conceitos que são fundamentais para o entendimento e aplicação das normas brasileiras de contabilidade.

Ludícibus et al. (2010) defendem que entender a Estrutura Conceitual é fundamental para o contador, pois dela derivam os outros procedimentos e todas as demonstrações que os profissionais contábeis são responsáveis por elaborar.

Niyama (2005, p. 33) argumenta que a Estrutura Conceitual está ligada ao amadurecimento da profissão contábil:

Aparentemente, a existência de uma estrutura conceitual e do arcabouço teórico da contabilidade está associada à existência de uma profissão contábil amadurecida, com *status*, e capaz de influenciar a edição de normas contábeis. Além disso, a existência de um arcabouço teórico sólido significa que os objetivos da contabilidade e das demonstrações contábeis têm um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma boa contabilidade, mais independente e imune às interferências governamentais.

Uma investigação realizada por NUNES, Igor Vieira; *et tal.* (2016), buscava mensurar o nível de conhecimento dos discentes sobre o Pronunciamento Contábil Básico, CPC 00. A figura abaixo ilustra o resultado encontrado.

Figura 1 - Nível de Leitura e Conhecimento -

Turno		Q1 (Leitura)			Q2 (Nível de Conhecimento)					
		Sim	Não	Total	Não	Satisfatóri	Median	Superficia	Deficient	Total
Diurno	N	71	3	74	0	10	36	23	5	74
	%	95,9	4,1%	100	0%	13,5%	48,6%	31,1%	6,8%	100
Noturno	N	101	23	124	1	5	39	56	23	124
	%	81,5	18,5	100	0,8%	4,0%	31,4%	45,2%	18,5%	100
Total	N	172	26	198	1	15	75	79	28	198
	%	86,9	13,1	100	0,5%	7,6%	37,9%	39,9%	14,1%	100

Fonte: NUNES, Igor Vieira; *et al.* (2016). Nível de Conhecimento dos Discentes em Ciências Contábeis sobre o Pronunciamento Conceitual Básico.

Os achados dessa pesquisa, segundo seus autores, mostram que o nível de conhecimento dos alunos é baixo, ficando inferior aos 50% e que esse percentual não aumenta durante o período do curso, sugerindo assim a necessidade de uma educação continuada sobre o assunto.

Estudos realizados no ano de 2016, por SALES, Diego Saldo; *et al.* tinham a finalidade de analisar se os conteúdos ensinados em algumas universidades do Brasil, estariam em conformidade com os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CFC. Argumenta ainda, que as mudanças trazidas pela lei 11.638/07, também afetariam as Instituições de Ensino Superior, tendo em vista a necessidade do mercado e as exigências do cumprimento da padronização contábil.

Com a pesquisa, buscou-se verificar se os CPCs estariam contemplados na grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis e ajudar as IES do Brasil a se adequar ao ensino da contabilidade de acordo com os novos padrões.

Segundo os resultados, as instituições analisadas possuem num nível de aderência aos pronunciamentos contábeis inferior a 40%. Na região Nordeste essa adesão é de apenas 39,3%. No estado da Paraíba a aderência é de 31,3%.

Diferente dos trabalhos citados acima, esta pesquisa busca aferir o nível de conhecimentos dos formandos, não apenas de um CPC, mas de todos que são contemplados, pelo exame de suficiência, na área de Contabilidade Geral.

3. METODOLOGIA

3.1 NATUREZA DA PESQUISA

Para Demo (1985, p.19), Metodologia “é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Hegneberg (Apud Lakatos, 1983, p 40) que método é o “caminho pela qual se chega a determinado resultado, ainda que esse caminho não tenha sido ficado de antemão de método refletido e deliberado”.

Como o trabalho tem a finalidade de apresentar os CPC's mais cobrados no exame de suficiência e destacar o nível de conhecimento dos formando em relação aos mesmos, o estudo é caracterizado como descritivo quantitativo.

3.2 INSTRUMENTOS DE COLETA DOS DADOS

No que se refere aos procedimentos utilizados para obtenção das informações, caracteriza-se como bibliográfico e documental. A primeira pois se utiliza de publicações de livros, artigos, internet. A segunda, pelo fato de valer-se dos exames de suficiência, disponibilizados pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, em sua página da internet.

Os dados utilizados para esta pesquisa, foram colhidos no site do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, através do *download* das provas de 2011 a 2017 e também por meio da aplicação de formulário, aos alunos formandos do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, Campus VI, entre os dias 30 e 31 de outubro do corrente ano.

O formulário utilizado constava de 24 questões sobre o nível de conhecimento dos futuros profissionais, em relação aos CPC's exigidos na Área de Contabilidade Gerencial. Foram utilizados quatro níveis de conhecimento, que serviram de parâmetro para a análise dos dados: Alto, Médio, Baixo e Nenhum.

3.3 PROCEDIMENTOS DE TRATAMENTO DOS DADOS

Segundo Bardim (1995, p.42) a análise de conteúdo é:

um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando, por procedimentos sistemáticos e objectivos de descrição do conteúdo das mensagens, obter indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens.

Primeiramente, extraiu-se as provas de 2011 a 2017 do site do CFC. A partir daí, as questões de Contabilidade Geral foram analisadas, afim de definir de qual CPC se trataria. Na sequência esses dados foram tabulados em planilha do Excel, e criada uma tabela contendo os pronunciamentos e a quantidade de questões a que se refere ano a ano.

Com base nas informações encontradas nessa etapa, foi desenvolvido e aplicado um formulário para aferir o nível de conhecimento dos alunos em relação a esses pronunciamentos.

Os dados da pesquisa, também foram tabulados, e cada resposta analisada cuidadosamente para evitar erros. Foram criadas tabelas individuais para análise de cada questionamento, obtendo assim, os resultados que seguem no próximo capítulo.

3.4 UNIVERSO E AMOSTRA

O universo alvo desta pesquisa, foram os alunos formandos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, Campus VI, sendo composto por trinta e três alunos.

As respostas obtidas através da aplicação do formulário, correspondem a uma amostra de trinta e três alunos, ou seja, todos os formandos responderam as questões.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos pela elaboração do referencial teórico e pela aplicação do formulário aos alunos formandos do Curso de Ciências Contábeis

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

4.1.1 QUANTIDADE DE QUESTÕES SOBRE CPC NO EXAME

Primeiramente, tratando sobre os CPC's, foram utilizadas 216 questões de Contabilidade Geral, dos 14 exames de suficiência, abrangendo o período de 2011 a 2017, sendo empregados os seguintes pronunciamentos, como mostra a figura abaixo.

Figura 2 - CPCs e Quantidade de Questões

CPC	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	TOTAS DE QUESTOES
CPC 00	1	4	6	2	4	9	5	31
CPC 01	1				1	2	1	5
CPC 02			1			1		2
CPC 03	1	2	2	3	2	1	1	12
CPC 04							2	2
CPC 06				3		1		4
CPC 07							1	1
CPC 09	1	3	3	1	2		2	12
CPC 11	1					1		2
CPC 12		1	1				1	3
CPC 15	1	1					1	3
CPC 16	3	1	2	6	4	5	4	25
CPC 17					1			1
CPC 18	1				1	1	1	4
CPC 20				1				1
CPC 25	1		2	1	1	1		6
CPC 26	8	8	11	3	10	9	12	61
CPC 27	1	3	2	3	3	3	2	17
CPC 30			1	3	2		2	8
CPC 31						2		2
CPC 32						1	2	3
CPC 36	1	1		1	1	1	1	6
CPC 38		1				2		3
CPC MPE			1	1				2
TOTAL	21	25	32	28	32	40	38	216

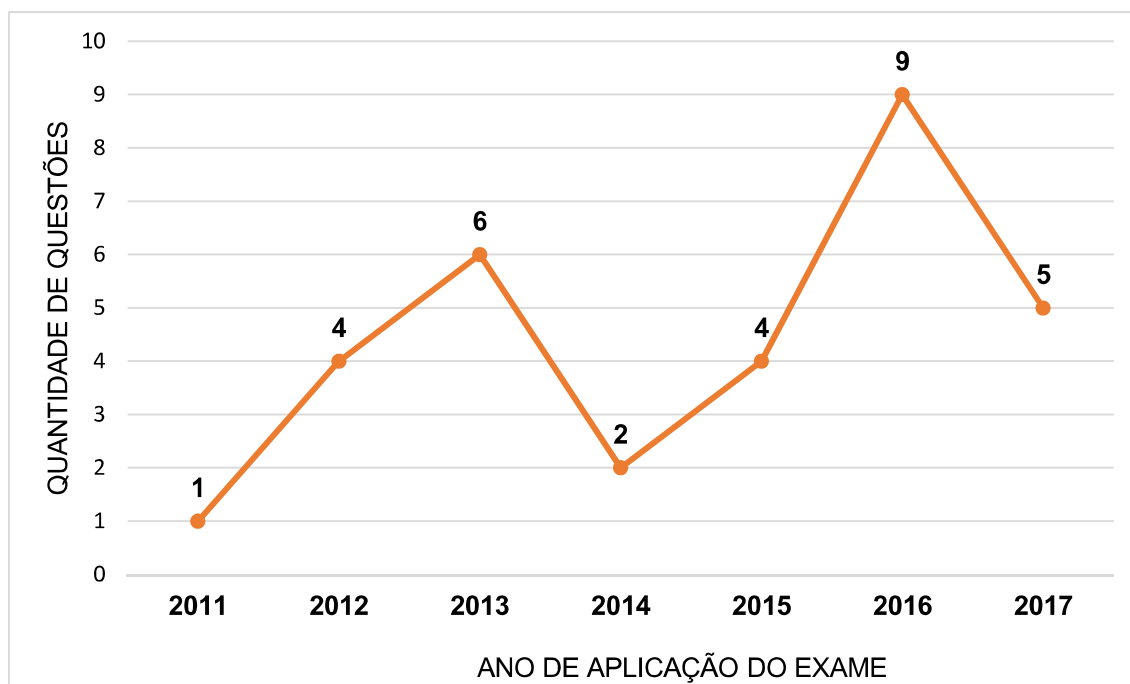
Fonte: O Autor

Verifica-se que dos 50 pronunciamentos existentes e citados no Quadro nº 01, foram cobrados 24, ou seja, 48%. Dessa forma elencamos os 04 (quatro) pronunciamentos que mais estiveram presentes durante esse período, sendo eles: CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis com 61 questões, o que corresponde a 28,11%, CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, 31 questões, correspondendo a 14,29%, CPC 16 – Estoques, 25 questões, ou 11,52% do total e por último, com 17 questões (7,83%), o CPC 27 que trata sobre o Ativo Imobilizado.

4.1.1.1 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 00

Observou-se também a evolução da quantidade de questões desse CPC ao longo do período, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 1 - Evolução CPC 00



Fonte: O Autor

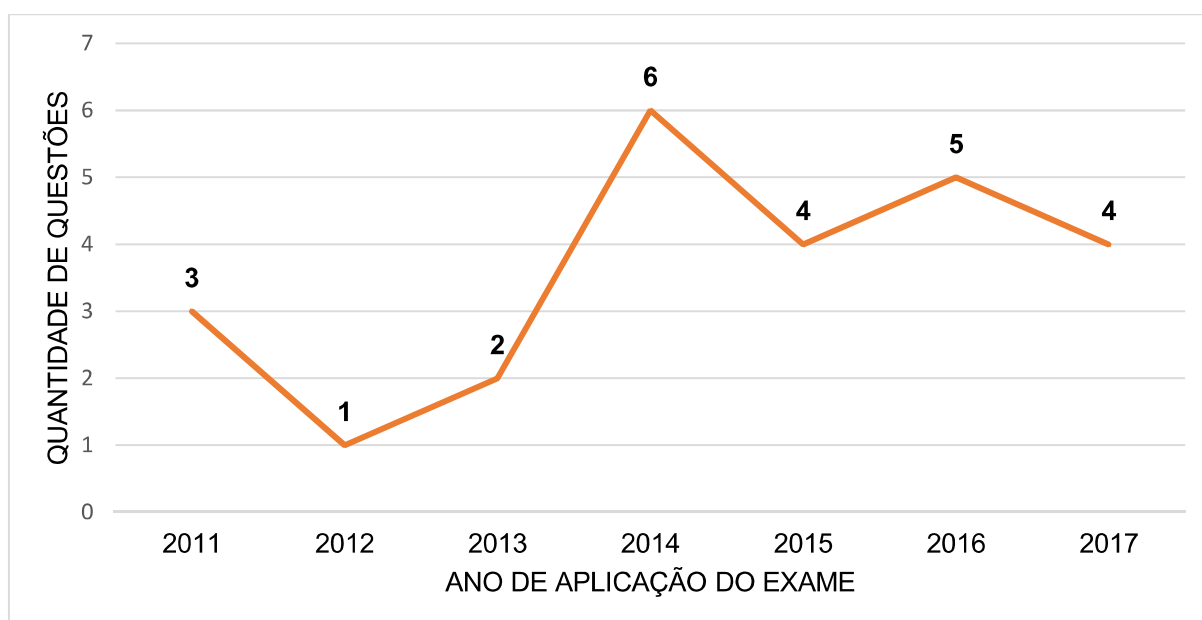
Analisando as informações acima, nota-se claramente a variação em relação a quantidade das questões durante o período, sendo evidente a queda acentuada no ano de 2014.

Percebe-se também um aumento de mais de 100% entre os anos de 2015 e 2016, passando de 04 para nove questões. Mas as maiores oscilações são registradas entre 2011/2012 e 2013/2014, sendo uma aumento de 300% e uma queda de 66,67% respectivamente.

4.1.1.2 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 16

Sobre a evolução das questões sobre esse pronunciamento, tem-se o seguinte gráfico:

Gráfico 2 - Evolução CPC 16



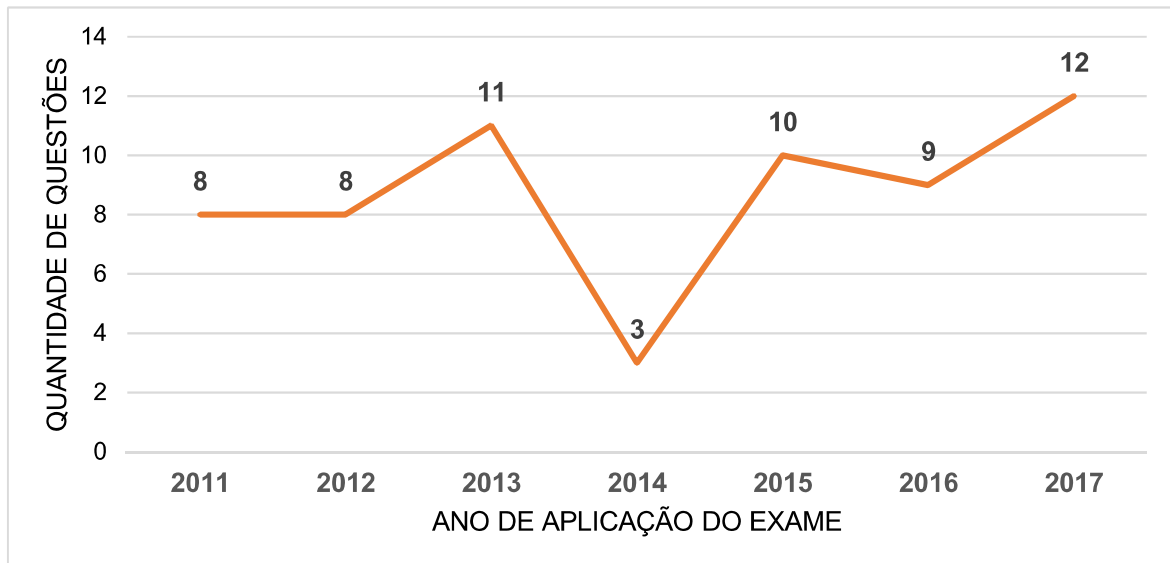
Fonte: O Autor

No período de 4 anos (2011 a 2014), o número de questões dobrou, passando de 3, para 6 questões. Houve uma queda de 33,33% de 2014 para 2015, o que corresponde a retirada de 2 questões. A maior variação é registrada entre os anos de 2013/2014, chegando a 200%. A partir daí a quantidade de questões referente ao CPC 16 praticamente estabiliza.

4.1.1.3 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 26

Em relação a este pronunciamento, a evolução é a que mostra o gráfico abaixo:

Gráfico 3 - Evolução CPC 26



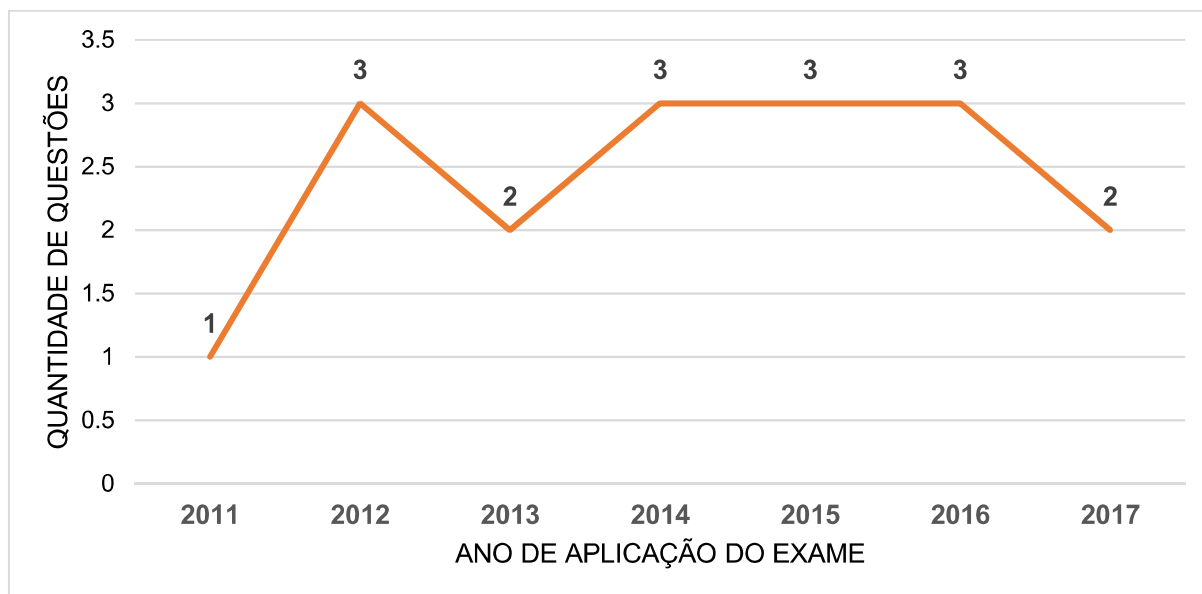
Fonte: O Autor.

No geral, a cobrança desse pronunciamento nos Exames de Suficiência, aumentou em 50% durante o período pesquisado, possuindo uma variação mais acentuada entre 2013/2014 e 2014/2015, ou seja, uma queda de 72,73% e aumento de 233,33%, respectivamente.

4.1.1.4 EVOLUÇÃO DAS QUESTÕES SOBRE CPC 27

Já em relação a este CPC, a evolução é que segue:

Gráfico 4 - Evolução CPC 27



Fonte: O Autor

Entre os Pronunciamentos Contábeis mais presentes no Exame, o de número 27 é o mais estável, conforme observa-se no gráfico. Durante 03 anos consecutivos não houve alteração na quantidade de questões presentes na prova. Nota-se, ainda que, a maior variação encontra-se entre 2011/2012, um aumento de 02 questões, ou 200%.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA DO NÍVEL DE CONHECIMENTO DOS ALUNOS ACERCA DOS CPC'S

A partir de agora, segue a análise da pesquisa realizada através de formulário aplicado, aos alunos formandos do Curso de Bacharel em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, CAMPUS VI, sobre o nível de conhecimento dos mesmos, em relação aos CPC's .

Foram coletados os dados que seguem nos quadros abaixo, juntamente com sua análise.

Quadro 2 - Dados Obtidos: CPCS, 00, 01, 02, 03, 04, 06, 07 e 09

CPC 00			CPC 01		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	1	3,03	Alto	0	0
Baixo	14	42,42	Baixo	17	51,52
Médio	14	42,42	Médio	4	12,12
Nenhum	4	12,12	Nenhum	12	36,36
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 02			CPC 03		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	1	3,03	Alto	1	3,03
Baixo	17	51,52	Baixo	17	51,52
Médio	2	6,06	Médio	6	18,18
Nenhum	13	39,39	Nenhum	8	24,24
Total Geral	33	100,00	(vazio)	1	3,03
			Total Geral	33	100,00
CPC 04			CPC 06		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	0	0
Baixo	17	51,52	Baixo	15	45,45
Médio	9	27,27	Médio	2	6,06
Nenhum	7	21,21	Nenhum	16	48,48
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 07			CPC 09		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	1	3,03
Baixo	15	45,45	Baixo	19	57,58
Médio	5	15,15	Médio	1	3,03
Nenhum	13	39,39	Nenhum	11	33,33
Total Geral	33	100,00	(vazio)	1	3,03
			Total Geral	33	100,00

Fonte: O Autor

Iniciando, o CPC 00, trata da Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, e estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis.

Entre os alunos entrevistados, observa-se que há um empate entre os níveis de conhecimento baixo e médio, cada um com 42,42%.

Percebe-se também que apenas 04 alunos, ou seja, 12,12%, não possuem qualquer conhecimento sobre esse pronunciamento, podendo assim prejudica-los no momento da prova, já que este é um dos CPC's que foram mais cobrados entre 2011 e 2017.

Vale destacar que um dos alunos, o que representa 3,03%, assinalou possuir conhecimento mais elevado.

Agora, se tratando do CPC 01, que tem por objetivo, estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação (CPC, 2010), observa-se que 51,52% dos formandos possuem baixo nível de conhecimento e 36,36%, não possuem nenhum conhecimento sobre o pronunciamento. Apenas 04 alunos (12,12%), afirmam possuir nível médio de conhecimento.

A orientação acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação (CPC, 2010), são finalidades do CPC 02.

Grande maioria dos alunos, possuem nível baixo e nenhum, 51,52% e 39,39%, respectivamente. Observa-se ainda que apenas 01 dos discentes conhece este pronunciamento em nível alto.

As Demonstrações do Fluxo de Caixa, são tratadas pelo CPC 03, e fornecem informações acerca das operações de caixa e equivalentes a caixa de uma entidade (CPC, 2010).

Nota-se que 51,52% dos formandos disseram possuir baixo grau de conhecimento desse pronunciamento contábil e que 08 alunos (24,24%), afirmaram não conhecer este CPC.

O CPC 04, trata sobre os ativos intangíveis e tem por objetivo definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento (CPC, 2010).

Em relação a este pronunciamento, apenas 27,27% dos entrevistados, possuem nível médio de informação e mais de 50%, responderam não ter nenhum conhecimento.

Os CPCs, 06 e 07, obtiveram percentuais iguais no nível baixo, 45,45% cada. Ao que se refere ao nível médio, foram encontrados os percentuais de 6,06% para o CPC 06 e 15,15% para o CPC 07.

A demonstração do valor adicionado representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período (CPC, 2008). Seus critérios de elaboração são estabelecidos pelo CPC 09.

Chama atenção o fato de 01 formando (3,03%), ter afirmado possuir nível Alto de conhecimento. Observa-se também que 57,58% assinalaram baixo grau de informação.

Apenas 3,03% possui grau médio, enquanto 11 alunos (33,33%), não possuem conhecimento desse pronunciamento.

Quadro 3 - Dados Obtidos, CPCs: 11, 12, 15, 16, 17, 18, 20 e 25

CPC 11			CPC 12		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	0	0
Baixo	16	48,48	Baixo	14	42,42
Médio	3	9,09	Médio	6	18,18
Nenhum	14	42,42	Nenhum	13	39,39
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 15			CPC 16		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	1	3,03	Alto	2	6,06
Baixo	13	39,39	Baixo	10	30,30
Médio	5	15,15	Médio	15	45,45
Nenhum	14	42,42	Nenhum	4	12,12
Total Geral	33	100,00	(vazio)	2	6,06%
			Total Geral	33	100,00
CPC 17			CPC 18		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	1	3,03	Alto	0	0
Baixo	12	36,36	Baixo	14	42,42
Médio	3	9,09	Médio	8	24,24
Nenhum	15	45,45	Nenhum	9	27,27
(vazio)	2	6,06	(vazio)	2	6,06
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 20			CPC 25		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	1	3,03
Baixo	10	30,30	Baixo	16	48,48
Médio	6	18,18	Médio	5	15,15
Nenhum	15	45,45	Nenhum	9	27,27
(vazio)	2	6,06	(vazio)	2	6,06
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00

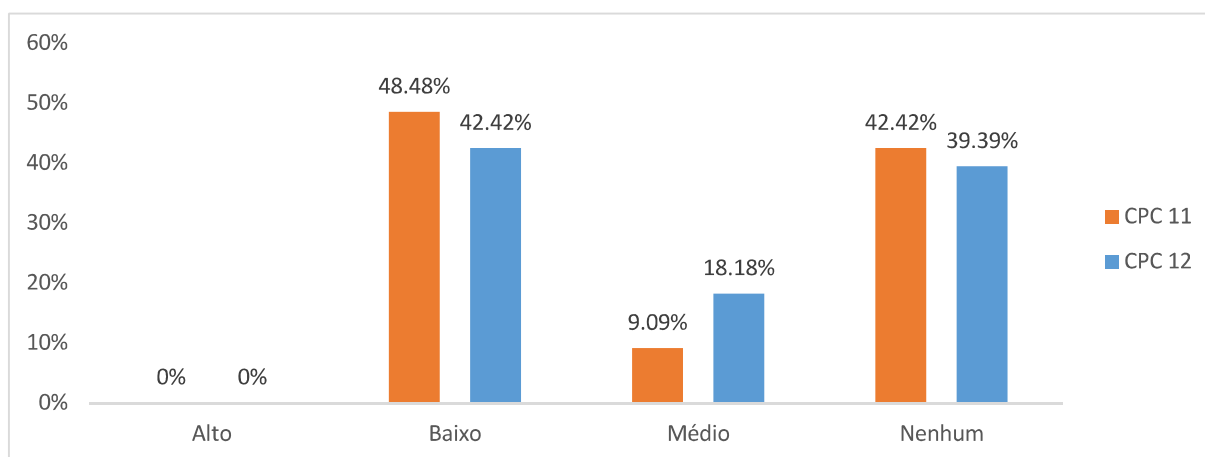
Fonte: O Autor

A partir daqui, os dados encontrados no quadra acima, também serão demonstrados através de gráficos.

Os resultados encontrados referentes aos CPCs 11 e 12, Contratos de Seguros e Ajuste a Valor Presente, respectivamente, mostram que um percentual muito baixo de alunos, possuem nível médio de conhecimento, totalizando 27,27%.

O gráfico abaixo demonstra a comparação entre esses pronunciamentos

Gráfico 5 – Comparação - CPC 11 e 12



Fonte: O Autor

Percebe-se que os níveis baixo e médio de ambos os pronunciamentos estão bem próximos, evidenciando assim, o baixo conhecimento. Nesse caso, ainda vale destacar que 06 alunos, o que corresponde a 18,18%, possui nível médio de conhecimento em relação ao CPC 12.

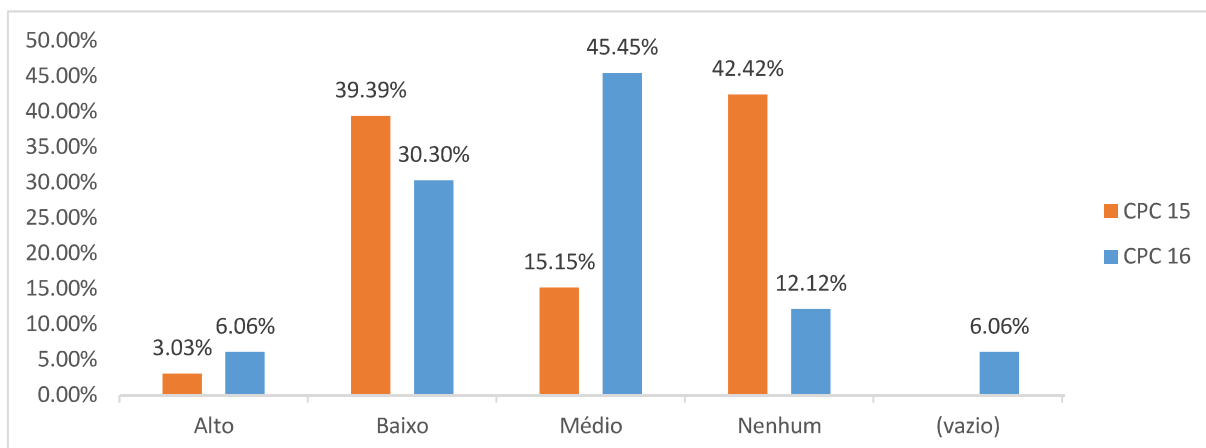
Tratando-se do pronunciamento de nº 15, que aborda a Combinação de Negócios, observa-se que mais de 40% dos discentes não possuem conhecimento e apenas 15,15% afirmam ter conhecimento em nível médio.

A décima segunda questão, trata do CPC 16, cuja finalidade é a de estabelecer o tratamento contábil para os estoques.

Entre os pronunciamentos analisados até o momento, este possui o melhor resultado. Nota-se que apenas 04 alunos (12,12%), responderam não ter conhecimento e 6,06% não responderam ao questionamento. Neste caso chama a atenção o número de formandos (15) com nível médio de conhecimento, equivalendo a 45,45% do total.

Os dados referentes aos pronunciamentos 15 e 16, podem observados pelo gráfico abaixo:

Gráfico 6 - Comparação - CPC 15 e 16



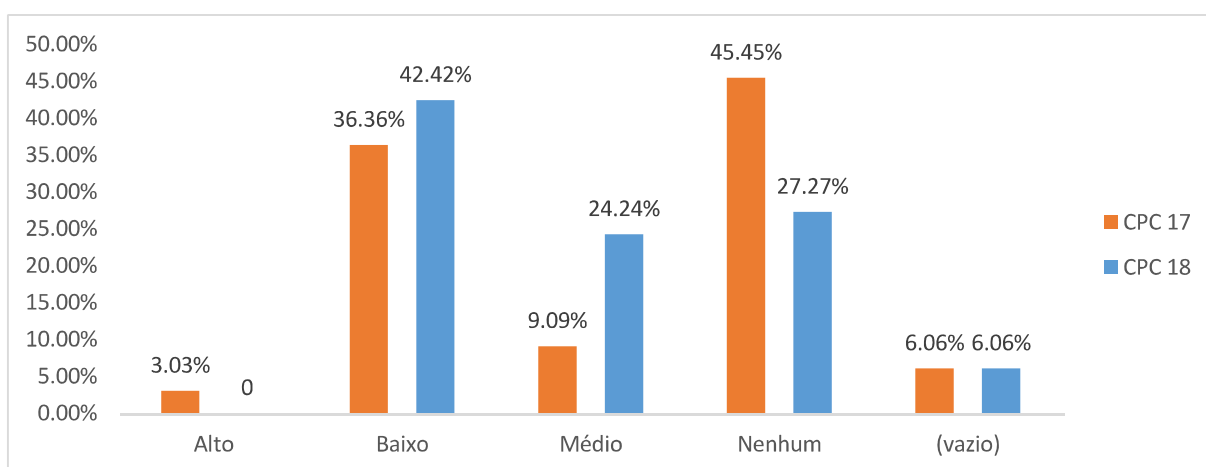
Fonte: O Autor.

Dois fatos merecem destaque: Em primeiro lugar os 02 alunos (6,06%) com alto conhecimento sobre o CPC 16. Vale ressaltar, que este pronunciamento é um dos que mais são cobrados no Exame de Suficiência. Em segundo, o percentual de 3,03% com conhecimento nível alto no CPC 15.

O quadro 3, também traz os dados obtidos sobre os CPCs 17 e 18. Percebe-se que 45,45% dos formandos não possuem nenhum conhecimento sobre o pronunciamento de nº 18. De forma geral os níveis baixo e nenhum, continuam a apresentar maiores percentuais.

Abaixo segue a combinação dos gráficos de ambos os pronunciamentos, para uma melhor visualização:

Gráfico 7 – Comparação - CPC 17 e 18



Fonte: O Autor

No centro do gráfico observa-se que 24,24% assinalaram possuir nível médio de conhecimento do CPC 18 e apenas 9,09% em relação ao pronunciamento 17.

Destaca-se, o percentual de 3,03% dos alunos com nível alto de conhecimento referente ao CPC 17.

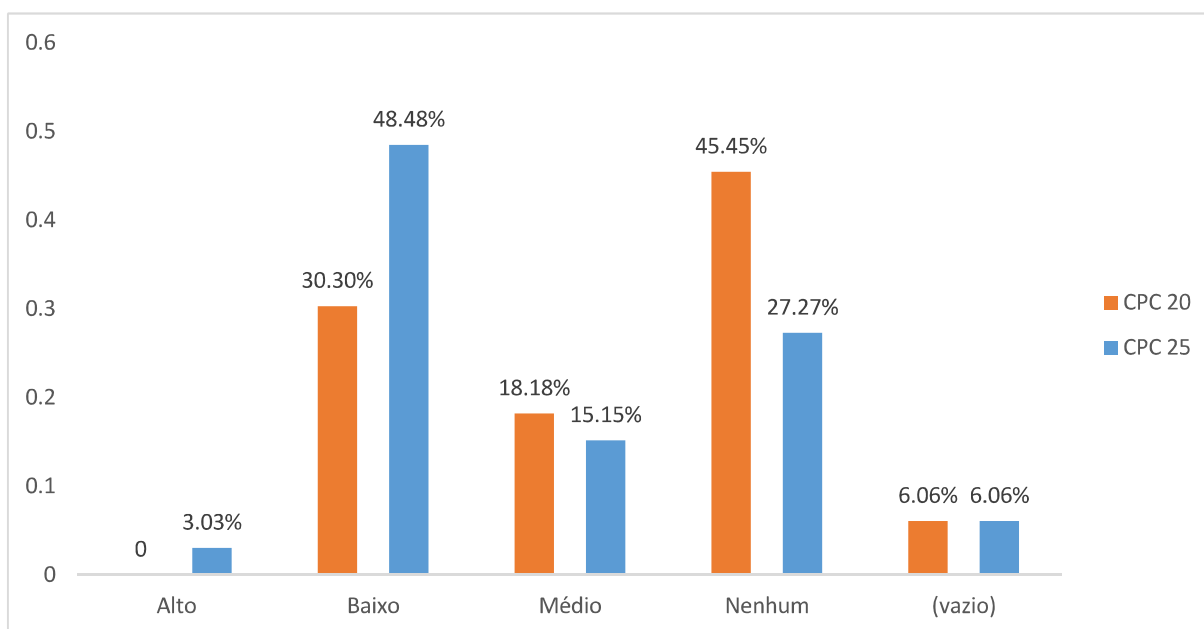
O CPC 20 diz que os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa (CPC, 2011).

A pesquisa aponta percentuais nada satisfatórios sobre esse pronunciamento, chegando ao resultado de 45,45% dos alunos, responderem não possuir conhecimento.

Já os níveis encontrados sobre o CPC 25, revelam resultados relativamente melhores, obtendo um percentual de apenas 27,27% de formandos sem conhecimento do pronunciamento.

Essas variações podem ser verificadas no gráfico a seguir.

Gráfico 8 - Comparação - CPC 20 e 25



Fonte: O Autor.

Analisando o nível baixo, verifica-se uma diferença de 18,18% entre os pronunciamentos. Esse percentual é exatamente o valor encontrado no nível médio, se tratando do CPC 20.

Quadro 4 - Dados Obtidos. CPCs: 26, 27, 30, 31, 32, 36, 38 e PME

CPC 26			CPC 27		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	0	0
Baixo	11	33,33	Baixo	11	33,33
Médio	15	45,45	Médio	6	18,18
Nenhum	5	15,15	Nenhum	13	39,39
(vazio)	2	6,06	(vazio)	3	9,09
Total Geral	33	100,00%	Total Geral	33	100,00
CPC 30			CPC 31		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	0	0
Baixo	10	30,30	Baixo	15	45,45
Médio	12	36,36	Médio	4	12,12
Nenhum	9	27,27	Nenhum	12	36,36
(vazio)	2	6,06	(vazio)	2	6,06
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 32			CPC 36		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	1	3,03	Alto	0	0
Baixo	14	42,42	Baixo	16	48,48
Médio	9	27,27	Médio	3	9,09
Nenhum	7	21,21	Nenhum	12	36,36
(vazio)	2	6,06	(vazio)	2	6,06
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00
CPC 38			CPC PME		
Nível	Quantidade	%	Nível	Quantidade	%
Alto	0	0	Alto	0	0
Baixo	18	54,55	Baixo	12	36,36
Médio	1	3,03	Médio	7	21,21
Nenhum	12	36,36	Nenhum	12	36,36
(vazio)	2	6,06	(vazio)	2	6,06
Total Geral	33	100,00	Total Geral	33	100,00

Fonte: O Autor

Já o pronunciamento técnico 26 define a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações de outras entidades.

Este CPC é o mais presente no exame de suficiência, na área de contabilidade geral, dada também, por sua importância para todos aqueles que necessitam dessas informações, sejam sócios, investidores, credores, etc.

Nota-se que apenas 05 alunos (15,15%) não possuem nenhum tipo de conhecimento deste pronunciamento.

Destaca-se também, o alto índice de formando com nível médio de conhecimento, 15 alunos, ou 45,45%, assinalaram esta opção.

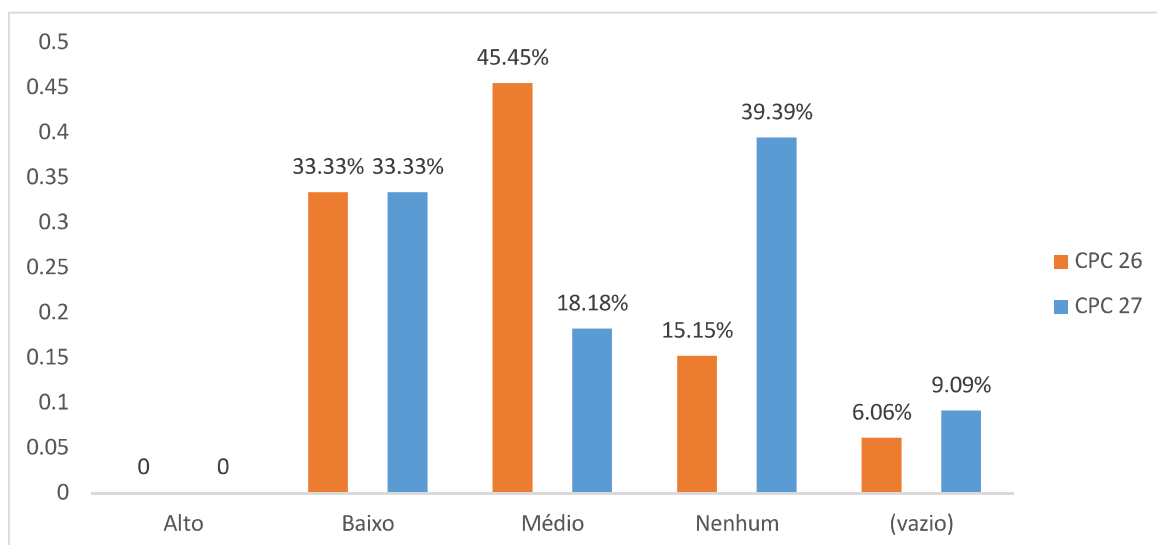
O CPC 27 – Ativo Imobilizado - tem a finalidade de estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações.

A décima oitava questão, do formulário aplicado, foi exatamente sobre esse pronunciamento e verificou-se que o baixo nível de conhecimento continua superior aos 30%, assim como os demais CPC's avaliados.

Os formandos que assinalaram nenhum conhecimento, somam 39,39%, enquanto que 18,18% possuem nível médio.

Observe o gráfico:

Gráfico 9 - Comparação - CPC 26 e 27

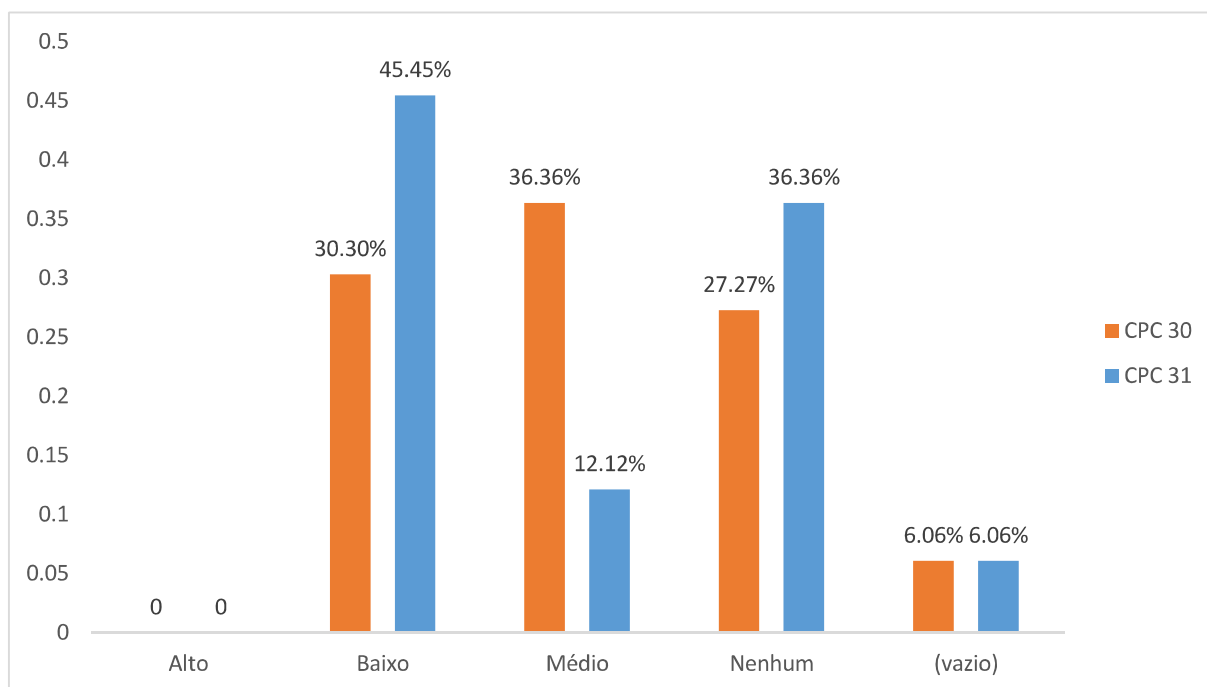


Fonte: O Autor.

Observa-se ainda, que em ambos os pronunciamentos o percentual de nível baixo é de 33,33%.

As questões de número 19 e 20 foram sobre os CPCs 30 e 31, respectivamente. Comparando os resultados encontrado entre eles obtém-se o seguinte gráfico:

Gráfico 10 - Comparação - CPC 30 e 31

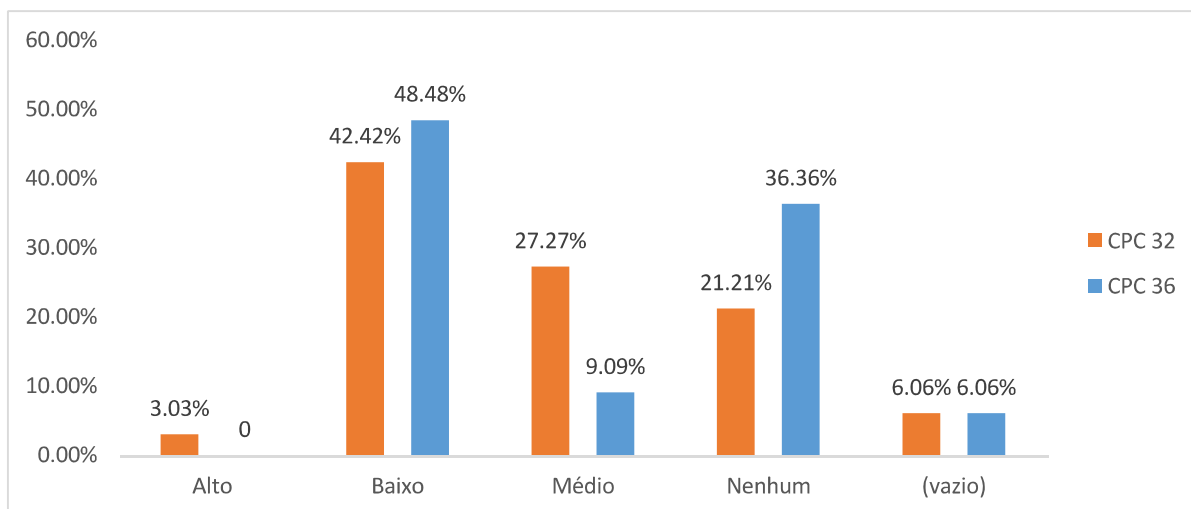


Fonte: O Autor.

Verifica-se claramente que os percentuais encontrados, evidenciam um maior conhecimento dos alunos sobre o CPC 30 – Receitas. Apenas 27,27% não tem conhecimento sobre este pronunciamento. Já tratando-se do CPC 31, esse valor sobe para 36,36%. Destaca-se o percentual de 45,45% encontrados no nível baixo de conhecimento em relação a este mesmo pronunciamento.

Continuando a análise dos resultados obtidos, os CPCs 32 e 36 também foram avaliados, e assim como os demais, os resultados indicaram nível de conhecimento muito baixo, conforme pode ser visto a seguir.

Gráfico 11 - Comparação - CPC 32 e 36



Fonte: O Autor.

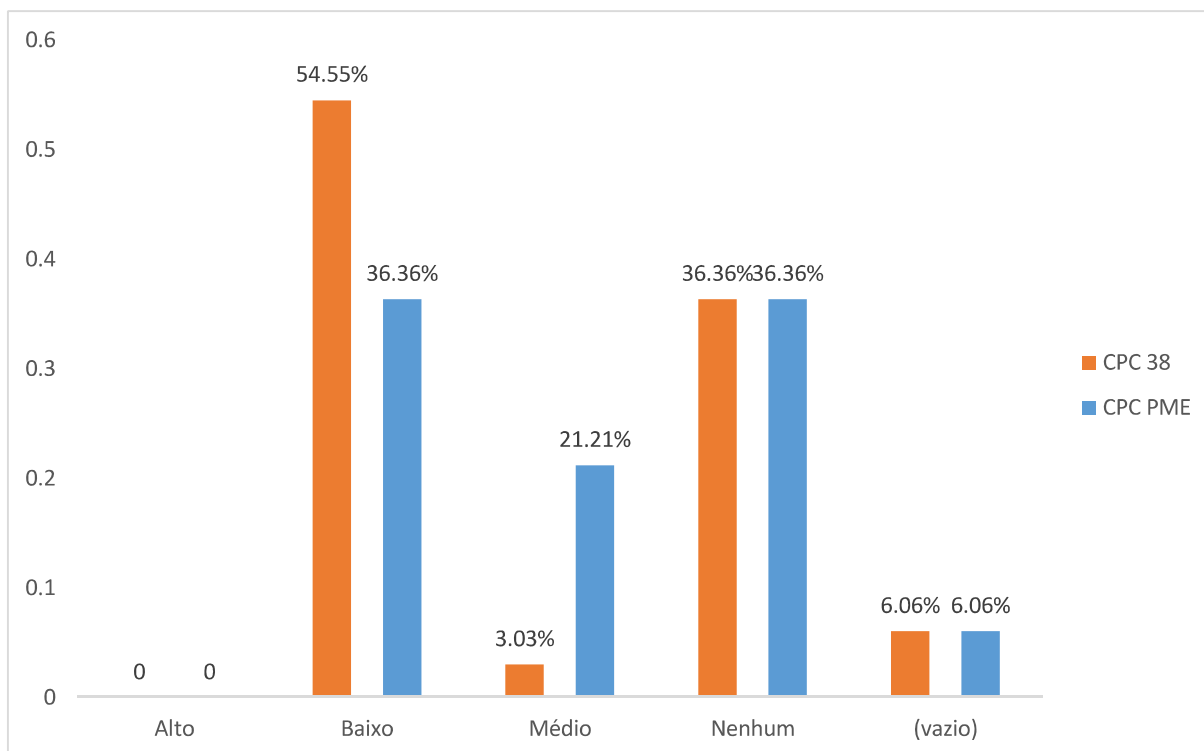
Verifica-se que o nível de conhecimento sobre o CPC 36 é menor. Apenas 9,09% responderam conhecê-lo em nível médio e 48,48% assinalaram nível baixo. A maior diferença entre esses pronunciamentos é justamente nos percentuais encontrados no nível médio, chegando ao percentual de 18,18%. Diante dos resultados, vale enfatizar que apenas 01 aluno (3,03), possui conhecimento nível alto.

Finalizando esse capítulo, segue a avaliação dos índices encontrados dos CPC 38 e CPC PME.

Os dados revelam que 54,55% responderam baixo conhecimento e 3,03% nível médio em relação do pronunciamento 38. Em ambos os pronunciamentos, foi encontrado o percentual de 36,36% de alunos com nenhum conhecimento sobre estes CPCs.

Segue abaixo, o gráfico comparando os resultados desses pronunciamentos.

Gráfico 12 - Comparação - CPC 38 e PME



Fonte: O Autor.

Nenhum dos entrevistados possui nível alto de conhecimento. No meio do gráfico pode-se observar um percentual de 21,21% de formandos com nível médio sobre o CPC PME.

4.3 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Diante dos dados obtidos no tópico anterior é possível discutir os resultados desta pesquisa, em paralelo com os resultados obtidos nos trabalhos anteriores, dessa forma, dando ainda mais subsídios a este trabalho.

Na pesquisa realizada por Sales, Diego Saldo, *et al* (2016), foi constatado que a aderência dos pronunciamentos contábeis nas ementas das IES que oferecem o curso de Ciências Contábeis na Paraíba é de apenas 31,31%. Esse fato, de modo geral, pode justificar os níveis de conhecimento encontrado, pois, se as ementas não contemplam os pronunciamentos contábeis, faz sentido os alunos possuírem tão baixo conhecimento.

Houve ainda a confirmação da pesquisa realizada por NUNES, Igor Vieira; *et tal.* (2016), sobre o CPC 00, onde afirmam que o nível de conhecimentos dos alunos é inferior a 50%. Os dados encontrados nesta pesquisa correspondem a 42,42%.

O quadro a seguir ilustra essa discussão.

Quadro 5 - Discussão dos Resultados

AUTOR	TRABALHOS ANTERIORES	TRABALHO ATUAL
GOMES 2015	66,67% DOS ALUNOS POSSUEM CONHECIMENTO INFERIOR A 50% SOBRE AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.	ALTO: 1,26%, MÉDIO: 19,07%, BAIXO: 43,31% E NENHUM: 32,70%
NUNES 2016	NÍVEL DE CONHECIMENTO REFERENTE AO CPC 00 É INFERIOR A 50%	NÍVEL DE CONHECIMENTO ENCONTRADO DO CPC 00 É DE 42,42%
SALES 2016	ADERENCIA AOS CPCs NA GRADECURRICULAR: BRASIL; 40%, NE: 39,3% E PB: 31,31%	OS RESULTADOS INDICAM DEFICIÊNCIA NO ENSINO E BAIXA ADERENCIA AOS CPCs NA EMENTA.

Fonte: O Autor

Observa-se que os resultados aqui encontrados, estão muito próximos dos citados nos trabalhos anteriores, revelando uma realidade também vivida em outras universidades.

Os resultados, também são condizentes, com os dados encontrados por GOMES, S.M.da S, *et tal* (2015). Nesse trabalho, buscavam aferir o nível de conhecimento dos discentes em relação as Normas Brasileiras de Contabilidade que possuem total ligação com os pronunciamento contábeis. Constataram que em apenas 33,33% dos casos o nível de conhecimento é maior que 50%.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como finalidade, aferir o nível de conhecimento dos formandos do Curso Bacharel em Ciências Contábeis, em relação aos pronunciamentos contábeis, exigidos no exame de suficiência, na área de Contabilidade Geral, para isso utilizando os níveis, alto, médio, baixo e nenhum.

De modo geral o nível de conhecimento deixa muito a desejar. Nos CPCs, 01, 02, 03, 04, 09 e 38, os percentuais de nível baixo ultrapassaram os 50%.

Dos cinquenta pronunciamentos publicados pelo Comitê, 48% estão presentes apenas nas questões relacionadas à Contabilidade Geral.

Quanto aos objetivos da pesquisa, todos foram alcançados, destacando as seguintes médias encontradas, em relação aos níveis de conhecimento: Alto 1,26%, médio 19,07%, baixo 43,31% e nenhum 32,70%.

Os percentuais acima, indicam que os alunos não estão sendo preparados de forma satisfatória e que provavelmente os pronunciamentos contábeis não fazem parte de sua grade curricular.

Levando em consideração a importância dos pronunciamentos contábeis, seria imprescindível que os mesmos fizessem parte da grade curricular do curso de Ciências Contábeis, dessa forma preparando melhor os alunos, não só para o exame de suficiência, mas também para o mercado de trabalho.

Como o foco do trabalho, ora realizado não era verificar a adesão da universidade citada aos pronunciamentos contábeis, sugere-se que pesquisas futuras possam avaliar e constatar se os CPCs fazem parte de sua grade curricular.

REFERENCIAS

Aderência dos pronunciamentos contábeis as normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <<https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/482/pdf>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.

A Relação do Exame de Suficiência Contábil com o desempenho Discente e a Qualidade dos Cursos Superiores em Ciências Contábeis do Brasil. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/10682/8601>>. Acesso em 28 de setembro 2017.

A Importância da Regulamentação da Profissão Contábil: Exame de Suficiência. Disponível em: <<http://www.ice.edu.br/TNX/storage/webdisco/2011/11/10/outros/eb6ae262636b30072bd8dfb50ff44f4b.pdf>>. Acesso em 16 de outubro de 2017.

Conselho Federal de Contabilidade, Resolução CFC 1.373/2011. Disponível em: <http://suficienciacontabil.com.br/wp-content/uploads/2014/04/RES_1373-2011.pdf>. Acesso em 03 de outubro de 2017.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC 1486/2015. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1486.doc>. Acesso em 03 de outubro de 2017.

Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC 853/1999. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_853.pdf>. Acesso em 09 de outubro de 2017.

Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055&arquivo=Res_1055.doc>. Acesso em 07 de novembro de 2017.

Diretrizes do CNE para o Curso de Ciências Contábeis. Disponível em:
<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em 09 de outubro de 2017.

Ensino dos CPCs nos Cursos de Ciências Contábeis em Instituições de Ensino Superior do Brasil. Disponível em:
<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/21758069.2017v14n32p48/34986>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.

Nível de conhecimentos dos Discentes em Ciências Contábeis sobre o Pronunciamento Conceitual Básico. Disponível em:
<<http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/4533/pdf>>. Acesso em 23 de Novembro de 2017.

Nível de Conhecimento dos futuros profissionais de Contabilidade do Estado da Bahia. Disponível em:
<<http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/300/pdf>>
Acesso em: 23 de novembro de 2017.

Normatização Contábil: Ensaio sobre sua evolução e o papel do CRC. Disponível em:
<<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7724/7810>>. Acesso em: 22 de novembro de 2017.

O Exame de Suficiência Contábil e a Percepção dos Professores. Disponível em:
<<https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/97791/O%20Exame%20de%20Sufici%C3%Aancia%20Cont%C3%A1bil%20e%20a%20Percep%C3%A7%C3%A3o%20dos%20Professores%20do%20Curso%20de%20Ci%C3%Aancias%20Cont%C3%A1beis.pdf?sequence=3&isAllowed=y>>. Acesso em 17 de outubro de 2017.

Suficiência. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/sufici%C3%Aancia/>>. Acesso em 23 de outubro de 2017

APÊNDICE

FORMULÁRIO PARA ELABORAÇÃO DE MONOGRAFIA - CURSO DE BACHAREL EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS -UEPB.

Prezado (a), sou aluno do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba. Estou desenvolvendo monografia cujo objetivo é identificar o grau de conhecimento dos alunos formandos, em relação aos CPC's - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, cobrados no Exame de Suficiência para obtenção do registro no CRC. O trabalho é realizado sob a orientação do Professor Dr.. Mamadou Dieng.

Peço sua colaboração para responder esse simples formulário e ressalto que em nenhum momento você será identificado (a). É necessário que você responda com sinceridade. Muito

Obrigado! Rodrigo Oliveira - Graduando UEPB

1. Qual seu grau de conhecimento do CPC 00 - ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

2. O CPC 01 trata da Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Qual seu nível de conhecimento sobre ele?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

3. Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis são tratados pelo CPC 02. Qual seu conhecimento sobre esse pronunciamento?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

4. Qual seu conhecimento sobre o CPC 03 - Demonstrações do Fluxo de Caixa?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

5. Qual seu conhecimento sobre o CPC 04 - Ativo Intangível?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

6. As Operações de Arrendamento Mercantil são tratadas pelo CPC 06. Seu conhecimento sobre ele é?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

7. Qual seu conhecimento sobre o CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

8. O CPC 09 trata da Demonstração do Valor Adicionado (DVA). Seu conhecimento sobre ele é?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

9. Os Contratos de Seguro são tratados no CPC 11. Qual seu conhecimento sobre esse pronunciamento?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

10. O CPC 12 trata sobre o Ajuste a Valor Presente. Qual seu conhecimento sobre ele?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

11. O CPC 15 trata sobre Combinação de Negócios. Qual seu conhecimento sobre ele?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

12. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda. Qual seu conhecimento sobre o CPC 16 - Estoques?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

13. O CPC 17, trata dos Contratos de Construção. Assinale abaixo seu conhecimento sobre esse pronunciamento.

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

14. Qual seu conhecimento sobre o CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

15. Os Custos de Empréstimos são tratados pelo CPC 20. Seu conhecimento sobre ele é?

() Alto () Médio () Baixo () Nenhum

16. Seu conhecimento sobre o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, é?

Alto Médio Baixo Nenhum

17. Seu conhecimento sobre o CPC 26 –Apresentação das Demonstrações Contábeis, é?

Alto Médio Baixo Nenhum

18. Os Ativos Imobilizados correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade. Seu conhecimento sobre o CPC 27 que trata desse tema é?

Alto Médio Baixo Nenhum

19. Seu conhecimento sobre o CPC 30 - Receitas, é?

Alto Médio Baixo Nenhum

20. Qual seu conhecimento sobre o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada?

Alto Médio Baixo Nenhum

21. Qual seu conhecimento sobre o CPC 32 - Tributos sobre o Lucro?

Alto Médio Baixo Nenhum

22. As Demonstrações Consolidadas, são tratadas no CPC 36. Seu conhecimento sobre esse pronunciamento é?

Alto Médio Baixo Nenhum

23. Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração - CPC 38. Seu conhecimento sobre esse pronunciamento é?

Alto Médio Baixo Nenhum

24. O CPC PME, trata da Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Seu conhecimento sobre esse pronunciamento é?

Alto Médio Baixo Nenhum