

OPORTUNIDADES DE MELHORIA NA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DE DISCENTES DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

OPPORTUNITIES OF IMPROVEMENT IN THE DISCIPLINE OF INTERNATIONAL ACCOUNTING: AN ANALYSIS OF THE PERCEPTION OF STUDENTS OF ACCOUNTING COURSE

VINÍCIUS COSTA DA SILVA ZONATTO

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau (Furb). Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Furb. E-mail: vinciuszonatto@gmail.com

ROBERTO CARLOS KLANN

Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Furb. Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Furb. E-mail: rklann@furb.br. Endereço: Universidade Regional de Blumenau, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - Rua Antônio da Veiga, 140, sala D-202, Bairro Victor Konder, Campus I, Blumenau - SC, CEP 89.012-900.

DELCE GRAPÉGIA DAL VESCO

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Furb. Professora do Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste). E-mail: delcigrape@gmail.com

Recebido em: 14.03.2013. Revisado por pares em: 08.01.2014. Aceito em: 11.02.2014. Publicado em: 31.08.2014. Avaliado pelo sistema *double blind review*.

Resumo: Este estudo visa identificar oportunidades de melhoria na disciplina de contabilidade internacional por meio da técnica do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, em conjunto com a matriz de importância e desempenho. Trata-se de um estudo de caso, de natureza descritiva, com abordagem quantitativa dos dados, realizado por meio de um levantamento junto a 128 alunos do curso de Ciências Contábeis que cursaram a disciplina de contabilidade internacional nos semestres letivos de 2010/01 (31 alunos), 2011/01 (62 alunos) e 2011/02 (35 alunos). A coleta de dados foi realizada mediante a aplicação do instrumento de pesquisa desenvolvido por Walter, Tontini e Domingues (2005), o qual contempla a possibilidade de análise de 20 atributos de qualidade agrupados em cinco categorias: capacitação dos professores, métodos de ensino, atitude, conteúdo e infraestrutura. Os resultados encontrados evidenciam que os atributos prioritários para melhoria na disciplina de contabilidade internacional na instituição objeto de estudo estão relacionados à categoria infraestrutura, que dá apoio ao desenvolvimento da disciplina (atributo quantidade de títulos da disciplina disponíveis na biblioteca), e à categoria conteúdo (atributo carga horária da disciplina). A categoria capacitação do professor é a dimensão que abrange os atributos considerados mais atrativos, os quais possuem alta importância, segundo a percepção dos alunos participantes da pesquisa. Conclui-se que a utilização conjunta da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória pode se apresentar como um eficiente instrumento de gestão para as instituições de ensino, uma vez que, além de fornecer informações sobre oportunidades de melhoria, permitem a identificação de atributos considerados de maior importância para a satisfação dos acadêmicos.

Palavras-chave: Contabilidade internacional. Atributos de qualidade. Modelo Kano.

Abstract: *This study identifies opportunities of improvement in the discipline of international accounting by the technique of the Kano model of quality attractive and compulsory in conjunction with the importance-performance matrix. Descriptive case study, with quantitative approach, it was accomplished through a survey along 128 accounting students at an institution of higher education, who attended the international accounting discipline in school semesters of 2010/01 (31 students), 2011/01 (62 students) and 2011/02 (35 students). Data collection was performed by applying the research instrument developed by Walter, Tontini and Domingues (2005), which contemplates the possibility of analysis of 20 quality attributes grouped into five categories: teacher training, teaching methods, attitude, content and infrastructure. The results show that the priority*

attributes for improved international accounting discipline in the institution object of study are related to infrastructure category that gives support to the development of the discipline (attribute - amount of discipline titles available in the library); and content category (attribute - workload of discipline). Teacher training category is the dimension that includes the attributes considered most attractive, which have high importance according to the perceptions of students participating in the research. It is concluded that the use in conjunction of the importance-performance matrix and the Kano model of quality attractive and compulsory may be an efficient management tool for educational institutions, since in addition to providing information on opportunities for improvement, allow the identification of attributes considered most important to the satisfaction of the students.

Keywords: *International accounting. Quality attributes. Kano model.*

1 INTRODUÇÃO

Um evento que movimentou as discussões acadêmicas em âmbito mundial se refere ao processo de convergência contábil, que abrange aproximadamente 150 países no mundo todo. Esse processo de harmonização contábil foi impulsionado efetivamente a partir da adesão dos países membros da comunidade europeia ao processo de convergência de suas práticas contábeis a padrões internacionais, fato ocorrido no ano de 2005.

Nobes (2000) afirma que o processo, tanto de harmonização, quanto de convergência das normas contábeis nacionais para as normas internacionais, proporcionará uma melhoria na prática contábil e exigirá o desenvolvimento educacional e profissional. Adotar uma nova norma sem orientação e um adequado preparo pode ser prejudicial.

Nessa perspectiva, um dos desafios advindos do processo de adequação das normas contábeis nacionais às internacionais refere-se ao ensino da contabilidade, mais especificamente, ao ensino da disciplina de contabilidade internacional, nos cursos de graduação. Sob esse aspecto, Riccio e Sakata (2004) explicam que, tendo em vista o advento da harmonização contábil brasileira aos padrões internacionais, torna-se necessário a formação de profissionais da área de contabilidade, com características similares nos diferentes países, capazes de atuarem de forma a satisfazer as necessidades das organizações em diferentes mercados.

Logo, percebe-se que as instituições de ensino superior assumem um importante papel na formação desse profissional, uma vez que, por meio delas, são oferecidas condições para que o aluno desenvolva um conjunto de conhecimentos, habilidades e competências que lhes possibilitarão atuar em um mercado competitivo e globalizado. Apesar da importância de se formar profissionais com amplos conhecimentos, capazes de atuar nesse novo cenário, observa-se que algumas instituições de ensino ainda não estão oferecendo disciplinas específicas de contabilidade internacional, voltadas à abordagem de conteúdos específicos relacionados a essa temática (WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007; ZONATTO; DANI; DOMINGUES, 2011).

Evidências encontradas na literatura sugerem que alunos que não cursam essa disciplina durante sua formação apresentam menores níveis de aprendizado em relação a conhecimentos sobre questões internacionais (WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005). Da mesma forma, estudos analisando a inserção da disciplina de contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil revelam a necessidade de reestruturação dessa disciplina (WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT, 2006; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007).

De acordo com Cunha *et al.* (2010, p. 169), para que se possa “[...] prestar um serviço de qualidade, torna-se prudente identificar quais são os atributos considerados importantes na prestação do serviço pelos clientes, que, no caso de uma IES, configuram-se nos alunos”. Segundo os autores, “[...] essa preocupação com a qualidade do serviço prestado pode se revelar um instrumento gerencial significativo aos processos de gestão dessas instituições”.

De maneira geral, os acadêmicos de ensino superior buscam se qualificar para atender às demandas latentes na qualidade e melhoria dos serviços prestados. Nesse sentido, se observa que diferentes fatores podem influenciar a qualidade do ensino em contabilidade, como aspectos relacionados à capacitação dos docentes, métodos de ensino, atitudes do professor, conteúdos ministrados, além da infraestrutura da instituição de ensino (CUNHA *et al.*, 2010; FERNANDES *et al.*, 2011).

Nesse contexto, busca-se com este estudo investigar quais são os atributos de qualidade e as oportunidades de melhoria reveladas pelos discentes de uma instituição de ensino superior para a disciplina de contabilidade internacional no curso de graduação em Ciências Contábeis. Isso se dará por meio da técnica do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, em conjunto com a matriz de importância e desempenho.

O estudo justifica-se por contribuir com a identificação de oportunidades de melhorias na disciplina em estudo, bem como nos processos de gestão da instituição, necessidades emergentes apontadas em estudos recentes relacionados à temática (ECHTERNACHT, 2006; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007). A escolha da disciplina de contabilidade internacional se deu em razão do contexto atual e da importância do tema, tanto no ambiente acadêmico, quanto no ambiente organizacional.

Em relação à aplicação do instrumento de pesquisa utilizado neste estudo, verificou-se que já foi utilizado em trabalhos anteriores na área de contabilidade (CUNHA *et al.*, 2010; FERNANDES *et al.*, 2011), os quais têm sugerido que sua utilização pode contribuir para a melhoria dos processos de gestão. No entanto, esta pesquisa realiza-se em outro contexto, razão pela qual contribui para a identificação de questões pontuais que podem ser melhoradas no ensino da disciplina.

O trabalho está estruturado em cinco partes: a primeira apresenta a introdução do estudo, a segunda aborda a fundamentação teórica utilizada para a realização da pesquisa, a terceira descreve o método e os procedimentos da pesquisa, a quarta discute os resultados obtidos e a quinta encerra o estudo com as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico apresenta a fundamentação teórica utilizada na pesquisa. Inicialmente, discorre-se sobre a harmonização contábil e o processo de convergência. A seguir, aborda-se o ensino de contabilidade no Brasil. Na sequência, descrevem-se os principais desafios e perspectivas para o ensino da contabilidade em padrões internacionais.

2.1 HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

De acordo com Lemes e Nogueira (2008), um marco importante para a harmonização da contabilidade foi a criação do International Accounting Standards Committee (Iasc). O Iasc teve sua estrutura concebida no Congresso Mundial de Contadores, realizado em Sidney, em 1972. Em 1973, entrou em atividade, sendo sediado em Londres.

Segundo Renders e Gaeremynck (2007), o processo de convergência contábil na Europa teve início ainda na década de 1970, motivado pela criação do Iasc e pelo aumento do volume de negócios entre os países afiliados à União Europeia. No entanto, Armstrong *et al.* (2010) explicam que foi apenas em março de 2002 que o parlamento europeu aprovou uma resolução exigindo que todas as empresas listadas em bolsas de valores dos Estados membros europeus passassem a aplicar as International Financial Reporting Standards (IFRS) na preparação de suas demonstrações financeiras consolidadas para os anos fiscais com início em 1º de janeiro de 2005 ou após essa data.

Apesar de avanços semelhantes no nível de relações de negócio entre as nações, a convergência para as práticas contábeis promovidas pelo International Accounting Standards Board (Iasb) ainda está em fase de implantação em diversos países (TAKAMATSU; MACHADO; LIMA, 2011). No Brasil, a convergência das práticas contábeis às normas internacionais teve início a partir da publicação da Lei n. 11.638/2007, criando expectativa em profissionais de diversas áreas, como contadores, auditores, analistas financeiros, entre outros (SANTOS, 2011).

O processo de convergência contábil brasileiro ocorreu de maneira gradativa. As primeiras modificações nas práticas contábeis nacionais foram introduzidas a partir das demonstrações financeiras publicadas no ano de 2008. Em 2010, as sociedades anônimas de capital aberto e as instituições financeiras já tiveram que publicar as demonstrações contábeis consolidadas nas IFRS. Nesse período, as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foram sendo incorporadas às normas contábeis gradativamente desde 2008, sendo que, em 2010, a maior parte dos pronunciamentos emitidos pelo CPC já estava em vigor, no sentido de convergir as normas contábeis brasileiras às normas do Iasb.

A partir de então, diversos estudos foram desenvolvidos com o propósito de identificar possíveis benefícios que possam ser atrelados ao processo de harmonização contábil no mundo todo. Os principais benefícios destacados pelos pesquisadores, advindos do processo de convergência contábil às IFRS, estão relacionados à redução dos custos de emissão de ações no mercado de capitais (SCHROEDER; CLARK; CAHEY, 2001), à melhoria da qualidade da informação contábil (HAIL; LEUZ; WYSOCKI, 2009) e à redução dos custos de elaboração e comparação dos relatórios financeiros (COVRIG; DEFOND; HUNG, 2007; ARMSTRONG *et al.*, 2010).

De acordo com Armstrong *et al.* (2010), há uma expectativa dos investidores europeus que esperam que os benefícios associados à adoção das IFRS sejam superiores aos custos de adequação. Outro item evidenciado na literatura refere-se a achados de estudos anteriores que indicam a existência de incentivos econômicos que podem favorecer a adoção

antecipada, de maneira voluntária, das IFRS pelas organizações. De maneira geral, percebe-se que empresas maiores, mais expostas ao mercado internacional e com maiores necessidades de financiamento, são aquelas que estão mais propensas à adoção das normas (TARCA; MOY; MORRIS, 2005; GASSEN; SELHORN, 2006; LIMA *et al.*, 2010; TAKAMATSU; MACHADO; LIMA, 2011; ZONATTO *et al.*, 2011).

Evidentemente que os achados de novos estudos sobre o tema no Brasil terão maior robustez a partir da consolidação desse processo, em que se poderão investigar os efeitos *ex ante* e *ex post* à adoção das IFRS. Contudo, os esforços para a convergência contábil às IFRS já são uma realidade mundial. Portanto, um dos grandes desafios atuais advindos do processo de convergência refere-se ao ensino de contabilidade a partir desse novo cenário, tema abordado a seguir.

2.2 O ENSINO DE CONTABILIDADE NO BRASIL

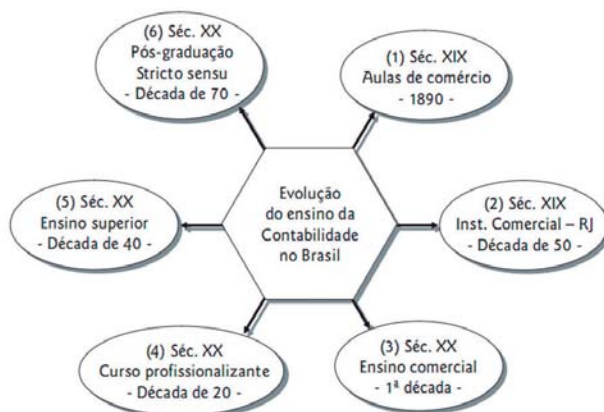
A Contabilidade é uma das ciências mais antigas da humanidade. Estudiosos da sua evolução histórica indicam que ela surgiu e evoluiu com o homem (MELIS, 1950; SÁ, 1997; SCHMIDT, 2000; IUDÍCIBUS, 2006). De acordo com Peleias *et al.* (2007), o ensino da contabilidade no Brasil teve início no século XIX, com a vinda da Família Real portuguesa e com a instituição das aulas de comércio no Rio de Janeiro e na Província do Maranhão. O período letivo era de dois anos e eram oferecidas disciplinas de direito comercial, prática das principais operações e atos comerciais e arte de arrumação de livros (MAGALHÃES, 2010).

A primeira escola especializada no ensino da Contabilidade seria a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902 (IUDÍCIBUS, 2006; MARTINS; SILVA; RICARDINO FILHO, 2006). Por sua vez, o primeiro curso de Ciências Contábeis e Atuariais no Brasil teve início somente em 1945, concebendo ao egresso do curso o título de bacharel em Ciências Contábeis e Atuariais. Para concluir o curso, com duração mínima de quatro anos, o aluno deveria cursar diversas disciplinas que contribuíam para a formação de conhecimentos gerais e específicos sobre o tema (PELEIAS, 2006).

Ao longo dos anos, diversos autores empreenderam esforços com o intuito de investigar a evolução da Contabilidade no Brasil.¹ Os estudos desenvolvidos sob essa perspectiva teórica têm sido denominados como pesquisas históricas da Contabilidade.

Especificamente em relação ao ensino de Contabilidade, evidências encontradas na literatura sugerem que esse curso emerge do desdobramento do ensino comercial, mais especificamente das técnicas de gestão de negócios (SAES; CYTRYNOWICZ, 2001; ERICEIRA, 2003; PELEIAS *et al.*, 2007). De maneira geral, as aulas de Contabilidade eram pouco procuradas por estudantes (BIELINSKI, 2000; SAES; CYTRYNOWICZ, 2001; LEITE, 2005), e a pesquisa em Contabilidade emerge na década de 1970, sendo fortalecida recentemente a partir da abertura de novos programas de pós-graduação em nível *stricto sensu* na área (SCHMIDT, 2000; MARTINS, 2005; IUDÍCIBUS, 2006; MARTINS; SILVA; RICARDINO FILHO, 2006; PELEIAS *et al.*, 2007). A Figura 1 apresenta uma síntese da evolução histórica do ensino de Contabilidade no Brasil.

Figura 1 - Evolução histórica do ensino de Contabilidade no Brasil



Fonte: Peleias *et al.* (2007, p. 23).

¹ Ver Rodrigues (1984), Lawrence (1962), Sá (1997), Schmidt (2000), Saes e Cytrynowicz (2001), Bacci (2002), Iudícibus e Ricardino Filho (2002), Ricardino Filho (2002), Coliath (2003), Ericeira (2003), Leite (2005), Silva (2005), Martins, Silva e Ricardino Filho (2006) e Peleias *et al.* (2007).

Como ocorre com a evolução da humanidade, a Contabilidade também evolui cumprindo seu papel social. Nessa perspectiva, Branco (2006, p. 104) explica que “[...] a contabilidade e as normas que regulam a sua prática social contribuem para a existência da estabilidade do funcionamento da vida socioeconômica”. Para o autor, isso ocorre porque a Contabilidade “[...] oferece aos diversos agentes uma base comum de raciocínio para o entendimento da realidade em e sobre o que agem, e uma linguagem comum para que possam comunicar e interagir”. Dessa forma, a Contabilidade produz informações necessárias para a tomada de decisão, as quais servem de suporte a diferentes usuários da informação contábil.

Nesse contexto, pode-se verificar a importância da Contabilidade para as organizações. Por meio desta, torna-se possível à entidade se comunicar com seus diferentes *stakeholders*, fornecendo informações úteis e oportunas que possam subsidiar seu processo decisório. Apesar da importância atribuída ao papel desenvolvido pela Contabilidade na sociedade, em muitos países as práticas contábeis são divergentes (SCHROEDER; CLARK; CAHEY, 2001; RICCIO; SAKATA, 2004; COVRIG; DEFOND; HUNG, 2007; HAIL; LEUZ; WYSOCKI, 2009; ARMSTRONG *et al.*, 2010). Nessa perspectiva, com o advento da globalização e o desenvolvimento de mercados globais, tornou-se necessário harmonizar essas diferenças, a fim de se obter vantagem competitiva para todas as partes.

Esse processo de harmonização das práticas contábeis desenvolvido em âmbito mundial passou a ser denominado de processo de convergência contábil. Como afeta as organizações e a sociedade como um todo, o processo de convergência contábil aos padrões internacionais também interfere no ensino da Contabilidade nos diferentes países (RICCIO; SAKATA, 2004; WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007).

Portanto, a partir desse novo cenário, torna-se necessário às instituições de ensino que oferecem o curso de Ciências Contábeis, assim como a reavaliação de suas práticas de ensino atuais, identificando se satisfazem as necessidades dos seus acadêmicos, bem como se proporcionam aos egressos uma formação ampla e sólida, que contemple na formação acadêmica o desenvolvimento de um conjunto de conhecimentos que permitirão ao profissional atuar no mercado globalizado. Diante do exposto, um dos questionamentos específicos emergentes desse cenário refere-se ao ensino da disciplina de contabilidade internacional, tema abordado a seguir.

2.3 DESAFIOS E PERSPECTIVAS DO ENSINO DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL

De acordo com Szuster, Szuster e Szuster (2009), um dos principais desafios para a contabilidade atualmente está relacionado à necessidade de maior preparo dos profissionais da área. Além de conhecimentos teóricos, os profissionais da contabilidade devem possuir um amplo conhecimento também da nova estrutura conceitual da contabilidade, seus princípios, pronunciamentos e regras.

Nessa perspectiva, Weffort (2005) explica que a disciplina de contabilidade internacional no ensino de Contabilidade contribui para uma melhor formação do profissional da área, uma vez que o mercado de trabalho exige desse profissional amplos conhecimentos sobre adoção e implementação das normas. Segundo Roberts, Weetman e Gordon (1998, p. 5),

[...] o estudo da contabilidade internacional envolve a documentação e mensuração de similaridades e diferenças nas práticas de relatórios financeiros; a identificação de fatores que podem ter causado as similaridades e diferenças; a classificação dos sistemas contábeis com base nas características comuns; e a observação das organizações cujo papel é encorajar maior similaridade da prática contábil internacional.

Nesse contexto, observa-se que a disciplina de contabilidade internacional não se restringe apenas ao ensino de normas contábeis, mas também avança no estabelecimento de discussões que estimulam a realização de pesquisas relacionadas a fatores que influenciam as práticas utilizadas em diferentes países, a influência das práticas nos sistemas de gestão, bem como a utilização dessas informações no processo decisório. Portanto, torna-se necessário às instituições de ensino superior o desenvolvimento dessa disciplina sob essa abordagem mais ampla, e não sua exclusão das matrizes curriculares.

Apesar da importância da contabilidade internacional no Brasil, diversos autores (WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007; ZONATTO; DANI; DOMINGUES, 2011) têm destacado que nem todas as instituições de ensino superior que oferecem o curso de graduação em Ciências Contábeis estão oferecendo essa disciplina em suas matrizes curriculares. Tal ausência na oferta estimula a realização de novos estudos, uma vez que os achados de Weffort, Vanzo e Oliveira (2005) sugerem que há diferenças nos níveis de conhecimento referentes a questões relacionadas à contabilidade internacional entre alunos que não cursaram a disciplina, comparativamente àqueles que cursaram.

Buscando avaliar a inserção da contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis que oferecem a disciplina, Echternacht (2006) investigou, entre outros objetivos, os métodos e meios de ensino utilizados na disciplina, identificando, assim, oportunidades de melhoria. Os resultados encontrados pelo autor revelam um cenário preocupante face as atuais necessidades de formação dos profissionais da contabilidade.

Segundo Echternacht (2006), os principais problemas relacionados ao ensino da contabilidade internacional são: carência de material didático sobre o assunto em algumas instituições de ensino superior, docentes ainda pouco qualificados para a demanda necessária, dificuldades com o domínio de línguas estrangeiras, falta de experiência prática para o profissional professor, falta de incentivo da instituição e falta de interesse dos alunos pela disciplina.

Apesar desses achados, observa-se que o cenário atual é favorável e promissor aos profissionais da área. A Contabilidade encontrou um importante espaço que pode contribuir para a valorização do profissional, visto que essa ciência se consolida como uma linguagem universal para a comunicação dos negócios (NIYAMA, 2005), o que gera novas oportunidades de emprego e renda. Para tanto, torna-se necessário que os profissionais da Contabilidade estejam preparados para o ingresso no mercado de trabalho (GRUNOW *et al.*, 2006).

Da mesma forma que se pretende harmonizar as práticas contábeis em diferentes países, torna-se necessário a formação de profissionais com características similares, capazes de atuar em diferentes mercados (RICCIO; SAKATA, 2004). Estudos recentes desenvolvidos sob a perspectiva teórica do capital humano indicam que profissionais qualificados aumentam suas condições de empregabilidade, seu desempenho profissional e sua remuneração (BLANG, 1976; MARTINS; MONTE, 2009; ORO *et al.*, 2010; CUNHA; CORNACHIONI JUNIOR; MARTINS, 2010).

Assim sendo, para o fortalecimento do ensino dessa disciplina, observa-se a necessidade de uma convergência de esforços entre instituições de ensino, educadores, órgãos reguladores e conselhos em geral, com vistas à preparação de profissionais capazes de atuar na atividade docente da disciplina, bem como na formação de profissionais preparados para ocupar esse espaço no mercado de trabalho. A realização de investimentos em qualificação docente poderá contribuir para a formação de profissionais egressos do curso de Ciências Contábeis com amplos conhecimentos sobre a temática contabilidade internacional, o que poderá aumentar as condições de empregabilidade dos alunos do curso e a diferenciação do ensino praticado pelas instituições de ensino superior.

Diante do exposto, torna-se oportuno a realização de estudos em instituições de ensino superior que oferecem a disciplina em suas matrizes curriculares, procurando-se identificar quais são os atributos percebidos pelos alunos como os mais importantes para o ensino da disciplina de contabilidade internacional, bem como quais oportunidades de melhorias podem ser realizadas na disciplina. Com base nesse pressuposto, os resultados do estudo realizado são apresentados a seguir, após a caracterização do método e dos procedimentos utilizados para a realização da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

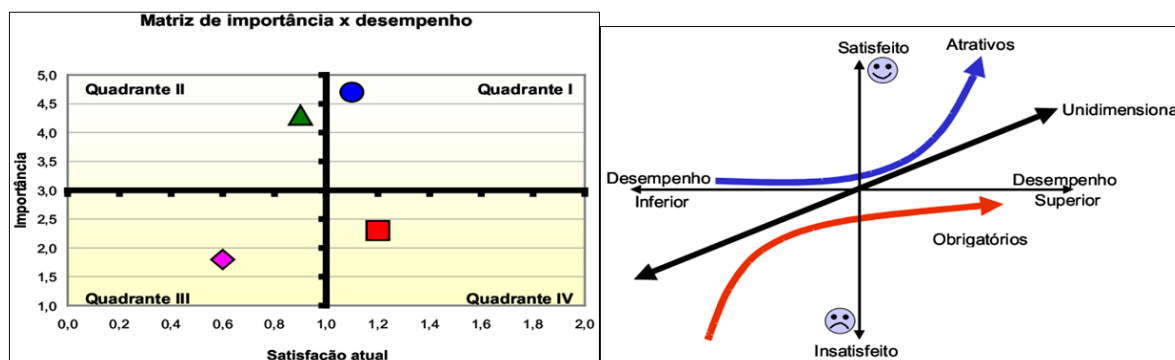
A metodologia utilizada na pesquisa é caracterizada como um estudo de caso, de natureza descritiva, realizado por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados. Por meio da técnica do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória (KANO, 1984), em conjunto com a matriz de importância e desempenho (MARTILLA; JAMES, 1977), procurou-se identificar oportunidades de melhorias na disciplina de contabilidade internacional. De acordo com Walter, Tontini e Domingues (2005), o uso conjunto das duas técnicas possibilita uma melhor identificação dos atributos prioritários para melhoria.

Slack, Chambers e Johnston (2008, p. 598) explicam que “[...] a prioridade para melhoramento que deveria ser dada a cada fator competitivo pode ser avaliada com base em sua importância e em seu desempenho”. Ainda segundo os autores, “[...] isso pode ser mostrado em uma matriz importância-desempenho que, como o nome indica, posiciona cada fator competitivo de acordo com seus escores ou classificações nesses critérios”.

Segundo Tontini *et al.* (2004), a matriz de importância e desempenho é uma técnica de identificação de oportunidades de melhoria desenvolvida a partir de quatro quadrantes. Os quadrantes 1 e 2 são aqueles que apresentam maior importância, e os quadrantes 3 e 4, importância menor. Por sua vez, enquanto os quadrantes 1 e 4 representam alto desempenho, os quadrantes 2 e 3 representam um desempenho menor.

Ao que se refere ao modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, este “classifica os atributos de um produto ou serviço em atrativos, unidimensionais, obrigatórios, neutros ou reversos. Isto permite melhor identificar quais atributos são críticos e quais são um diferencial sob o ponto de vista do consumidor” (TONTINI; THEISS, 2005, p. 34). A Figura 2 evidencia a representação gráfica da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória.

Figura 2 – Matriz de importância e desempenho e modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória



Fonte: Elaboração própria a partir de Garver (2003) e Kano (1984).

Para a seleção do caso investigado na pesquisa, inicialmente procurou-se identificar uma instituição de ensino superior que oferecesse em sua matriz curricular a disciplina de contabilidade internacional. A seguir, solicitou-se à direção da instituição, à coordenação do curso e ao professor da disciplina autorização para a realização da pesquisa. De posse da autorização, procedeu-se à coleta dos dados necessários à realização do estudo.

Para a coleta dos dados utilizou-se o instrumento de pesquisa desenvolvido por Walter, Tontini e Rodrigues (2005), composto por 20 questões divididas em cinco categorias básicas: capacitação dos professores, métodos de ensino, atitude, conteúdo e infraestrutura. O Quadro 1 apresenta a síntese do instrumento utilizado para a coleta de dados.

Quadro 1 – Instrumento de pesquisa

Categoria	Atributo	Categoria	Atributo
Capacitação dos professores	Atualização do professor.	Conteúdo	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional.
	Titulação do professor.		Pertinência dos assuntos para a disciplina.
	Experiência prática sobre o conteúdo ministrado.		Oferta de atividades extracurriculares (ex.: visitas a empresas, estudo de campo).
Métodos de ensino	Relação entre teoria e prática na disciplina.		Atualização do conteúdo.
	Quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem.		Apresentação de inter-relações com as demais disciplinas do curso.
	Critérios de avaliação usados na disciplina.		Carga horária da disciplina.
	Nível de exigência do professor.		
Atitudes	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula.	Infraestrutura	Quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional na biblioteca.
	Atendimento do professor em horários extraclasse.		Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina.
	Disposição do professor para preparação das aulas.		
	Disposição do professor para a condução das aulas.		Infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos).

Fonte: Elaboração própria a partir de Walter, Tontini e Domingues (2005).

A coleta de dados foi realizada em três períodos distintos, sempre ao final de cada semestre letivo. Ao todo foram realizadas três coletas de dados, sendo a primeira em dezembro de 2010, referente à disciplina oferecida no semestre letivo de 2010/02; a segunda em junho de 2011, referente às disciplinas oferecidas em 2011/01; e a terceira em dezembro de 2011, relacionada à disciplina oferecida em 2011/02.

Os alunos participantes da pesquisa responderam aos questionamentos realizados no instrumento de pesquisa, informando seu grau de concordância com cada assertiva. Convergente ao estudo de Cunha *et al.* (2010), a escala utilizada para a identificação dos níveis de satisfação dos alunos variou de -5 (extremamente insatisfeito) a +5 (extremamente satisfeito), enquanto que a escala utilizada para avaliar a importância atribuída pelos alunos a cada assertiva variou de 1 (pouco importante) a 5 (muito importante).

A população objeto de estudo se tratou de 144 alunos regularmente matriculados na disciplina de contabilidade internacional nesses períodos. A amostra da pesquisa compreendeu 128 alunos (88,89%), sendo 35 do segundo semestre letivo do ano de 2010, 70 do primeiro semestre letivo do ano de 2011 e 39 do segundo semestre letivo de 2011. A Tabela 1 evidencia a composição da amostra da pesquisa.

Tabela 1 – Amostra da pesquisa

Quantidade de turmas da disciplina de contabilidade internacional	Número de alunos matriculados	Total de alunos participantes	
		Frequência absoluta	Frequência relativa
2010/02 (Turma única)	35	31	88,57%
2011/01 (Turma 1)	37	33	89,19%
2011/01 (Turma 2)	33	29	87,88%
2011/02 (Turma única)	39	35	89,74%
Total	144	128	88,89%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Realizada a coleta de dados, procedeu-se a sua tabulação em planilhas eletrônicas. A seguir, foram gerados dois gráficos de dispersão. No primeiro gráfico gerado procurou-se identificar as oportunidades de melhoria na disciplina de contabilidade internacional, a partir da avaliação dos atributos que apresentam maior importância e pior desempenho. Já no segundo gráfico, identificou-se, por meio dos atributos de qualidade, observados mediante a aplicação do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, quais os atributos considerados críticos pelos alunos e quais os considerados como um diferencial na disciplina.

Como limitação da pesquisa, destaca-se que nem todos os alunos da disciplina participaram da pesquisa. Também não foi possível o acesso a alunos de turmas anteriores. Portanto, os resultados da análise não podem ser generalizados, mas podem servir como evidência para a instituição na avaliação em períodos futuros. Outra limitação da pesquisa pode estar relacionada ao grau de conhecimento dos alunos em relação à disciplina. Talvez os discentes não tenham um conhecimento adequado para entender o tema em estudo e as necessidades de melhoria da disciplina. Contudo, os resultados encontrados neste estudo contribuem de qualquer forma como um instrumento de controle, avaliação e melhoria contínua para a instituição.

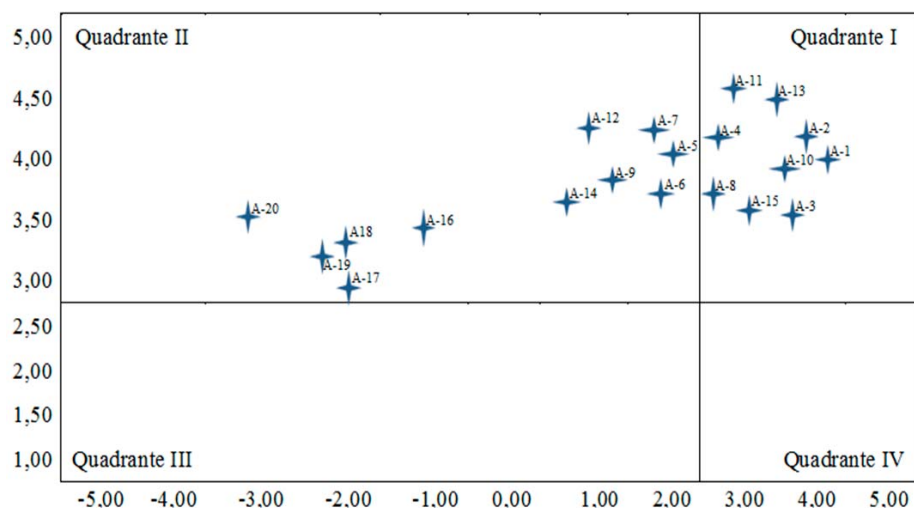
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

A instituição pesquisada, denominada neste estudo com o nome fictício de “Faculdade Motivação”, é uma instituição privada de ensino superior, que está localizada na região Sul do Brasil. A instituição iniciou suas atividades no ano de 2004, com dois cursos de graduação presenciais: Administração e Ciências Contábeis. O curso de Ciências Contábeis, já reconhecido pelo MEC, está estruturado em oito semestres letivos, com carga horária total de 3.000 horas, abrangendo em sua proposta pedagógica disciplinas de formação geral e de formação específica.

A disciplina de contabilidade internacional, objeto de estudo, é oferecida no oitavo semestre letivo do curso e conta atualmente com uma carga horária de 60 horas/aula, o que equivale a uma disciplina de quatro créditos. Dessa forma, pode-se verificar que, ao cursar essa disciplina, o aluno já possui um conhecimento prévio sobre o curso e a profissão contábil, o que pode favorecer a abordagem de determinados conteúdos relacionados à disciplina.

Inicialmente, procurou-se identificar, de acordo com a matriz de importância e desempenho, a satisfação dos acadêmicos participantes da pesquisa em relação ao conjunto de atributos pesquisados, de acordo com a abordagem proposta por Walter, Tontini e Domingues (2005). A Figura 3 apresenta os resultados da análise.

Figura 3 – Satisfação dos acadêmicos da disciplina de contabilidade internacional de acordo com a matriz de importância e desempenho



Ind.	Atributos
A-1	Atualização do professor
A-2	Titulação do professor
A-3	Experiência prática sobre o conteúdo ministrado
A-4	Relação entre teoria e prática na disciplina
A-5	A quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem
A-6	Os critérios de avaliação usados na disciplina
A-7	Nível de exigência do professor
A-8	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula
A-9	Atendimento do professor em horários extraclasse
A-10	Disposição do professor para preparação das aulas
A-11	Disposição do professor para condução das aulas
A-12	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional
A-13	Pertinência dos assuntos para a disciplina
A-14	Oferta de atividades extracurriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo)
A-15	Atualização do conteúdo
A-16	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso
A-17	A carga horária da disciplina
A-18	Quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional na biblioteca
A-19	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina
A-20	A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos)

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Os atributos apresentados no quadrante I se referem aos atributos de alta importância e de alta satisfação, ou seja, são os aspectos considerados como pontos fortes da disciplina de contabilidade internacional na instituição. Ao todo, nove atributos foram destacados pelos alunos como fatores importantes para a qualidade do ensino na disciplina. São eles: atualização do professor (A-1); titulação do professor (A-2); experiência prática sobre o conteúdo ministrado (A-3); disposição do professor para preparação das aulas (A-10); pertinência dos assuntos para a disciplina (A-13); atualização do conteúdo (A-15); disposição do professor para a condução das aulas (A-11); relação entre teoria e prática na disciplina (A-4); e relacionamento do professor com os alunos em sala de aula (A-8).

De maneira geral, pode-se verificar que os atributos considerados como muito importantes pelos acadêmicos e que apresentam elevados níveis de satisfação estão relacionados com a formação, a experiência e a dedicação do professor para com a disciplina. Grunow *et al.* (2006, p. 2) já destacavam que “[...] o desenvolvimento da contabilidade depende muito do desempenho dos gestores dos cursos de ciências contábeis, professores, pesquisadores, profissionais liberais, acadêmicos e outros que atuam nesta área do conhecimento humano”. Da mesma forma, os achados de Martins e Monte (2009) e Oro *et al.* (2010) indicam que a qualificação profissional melhora o desempenho do profissional docente, que, por consequência, também pode melhorar o aprendizado acadêmico e a condição para o desenvolvimento humano e da sociedade, o que vai ao encontro dos conceitos preconizados na teoria do capital humano (CUNHA; CORNACHIONI JUNIOR; MARTINS, 2010).

Portanto, pode-se perceber que o papel do professor como mediador do processo de ensino e aprendizagem é fundamental para a maximização do aprendizado acadêmico, uma vez que profissionais preparados e dedicados podem contribuir para a melhoria da qualidade de ensino. Em contrapartida, a não observância desses fatores pode impactar negativamente na qualidade do ensino, influenciando, assim, a satisfação dos alunos em relação à qualidade.

Em relação aos demais atributos investigados na pesquisa, observa-se que a sua disposição ficou concentrada no quadrante II. Esse quadrante se refere aos atributos também considerados de alta importância pelos participantes, porém que se apresentam com os níveis de satisfação abaixo da média.

Ao todo, são destacados 11 atributos pelos acadêmicos, fatores importantes para a qualidade do ensino da disciplina de contabilidade internacional: quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem (A-5); critérios de avaliação usados na disciplina (A-6); nível de exigência do professor (A-7); atendimento do professor em horários extraclasse (A-9); contribuição da disciplina para o desempenho profissional (A-12); oferta de atividades extracurriculares (A-14); apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso (A-16); carga horária da disciplina (A-17); quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional disponíveis na biblioteca (A-18); contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina (A-19); e infraestrutura da sala de aula (A-20).

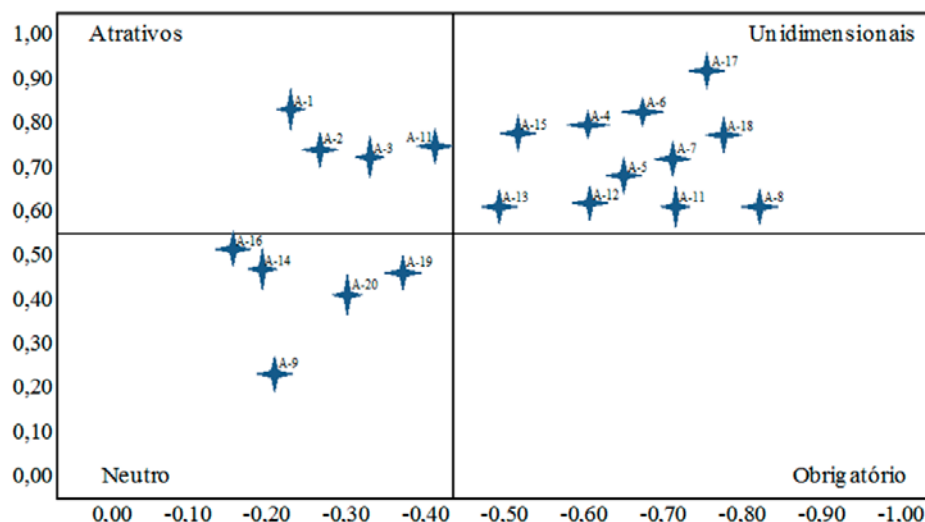
Analisando-se os resultados encontrados nesse quadrante, pode-se verificar que os itens que obtiveram os menores índices na pesquisa podem estar relacionados a diversos fatores, o que motiva a realização de novas investigações. Com essa perspectiva, um aspecto que se pode destacar, dentre os atributos com escores de satisfação abaixo da média, refere-se aos apontamentos relacionados com a postura do professor. Em relação a esses aspectos, os resultados encontrados no quadrante II, se comparados aos encontrados anteriores (quadrante I), podem ser considerados conflitantes.

Ao mesmo tempo em que a postura, a formação e a dedicação do professor são destacadas pelos acadêmicos como os atributos que apresentam elevados índices de satisfação, atributos relacionados à quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem, aos critérios de avaliação usados na disciplina, ao nível de exigência do professor e ao atendimento do professor em horários extraclasse apresentaram níveis de satisfação abaixo da média. Isso também pode estar relacionado à percepção dos alunos em relação às dificuldades encontradas frente a complexidade do conteúdo ministrado pelo professor ou, até mesmo, ao material disponibilizado na disciplina. Condições mais rígidas impostas pelo professor implica maior nível de exigência (dedicação) na disciplina, o que, por consequência, também pode impactar nos níveis de satisfação dos acadêmicos.

Outros atributos que apresentaram níveis de satisfação abaixo da média estão relacionados a fatores externos ao professor, que, na maioria dos casos, independem do docente. Essas condições apresentam maior relação com a estrutura da organização e com os investimentos que esta prioriza, bem como com suas práticas institucionais. No entanto, também devem ser observados, uma vez que podem impactar negativamente na sua avaliação.

A próxima etapa do estudo consistiu na análise dos níveis de satisfação dos acadêmicos participantes da pesquisa, de acordo com o modelo Kano de qualidade atrativa. Nessa etapa, a análise ocorre a partir da importância atribuída pelos alunos ao conjunto de atributos pesquisados (WALTER; TONTINI; DOMINGUES, 2005). A Figura 4 apresenta o gráfico de dispersão para a análise do índice de satisfação segundo o modelo.

Figura 4 – Satisfação dos acadêmicos da disciplina de contabilidade internacional de acordo com o modelo Kano de qualidade atrativa



Ind.	Atributos
A-1	Atualização do professor
A-2	Titulação do professor
A-3	Experiência prática sobre o conteúdo ministrado
A-4	Relação entre teoria e prática na disciplina
A-5	A quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem
A-6	Os critérios de avaliação usados na disciplina
A-7	Nível de exigência do professor
A-8	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula
A-9	Atendimento do professor em horários extraclasse
A-10	Disposição do professor para preparação das aulas
A-11	Disposição do professor para condução das aulas
A-12	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional
A-13	Pertinência dos assuntos para a disciplina
A-14	Oferta de atividades extracurriculares (Ex.: visitas à empresa, estudo de campo)
A-15	Atualização do conteúdo
A-16	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso
A-17	A carga horária da disciplina
A-18	Quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional na biblioteca
A-19	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina
A-20	A infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos)

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Analisando-se os resultados apresentados na Figura 4, verifica-se que nem todos os atributos identificados na pesquisa podem ser considerados relevantes. De acordo com a análise proposta na metodologia utilizada pelo modelo Kano (1984), os atributos incluídos em um ambiente neutro podem ser desconsiderados, visto que, nesse caso, a percepção dos acadêmicos em relação a esses atributos é indiferente para o que está sendo observado.

Os resultados encontrados na Figura 4 indicam que, para a avaliação dos níveis de satisfação dos acadêmicos em relação à disciplina de contabilidade internacional, podem ser desconsiderados os atributos relacionados: à apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso (A-16); à oferta de atividades extracurriculares (A-14); à contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina (A-19); à infraestrutura da sala de aula (A-20); e ao atendimento do professor em horários extraclasse (A-9).

De maneira geral, constata-se que os participantes da pesquisa priorizam, quando da análise dos níveis de satisfação, os aspectos relacionados à formação do professor e sua experiência e dedicação para com a disciplina e o conteúdo ministrado, não sendo relevante, na percepção dos entrevistados, a oferta de atividades extracurriculares, bem como o inter-relacionamento dessa disciplina com as demais.

No entanto, torna-se oportuno destacar que esses resultados podem estar relacionados à especificidade da disciplina, bem como com o contexto em que esta se insere dentro do curso. A disciplina de contabilidade internacional possui aplicação prática em grandes organizações, bem como em empresas que possuem relações com outras empresas controladoras com sede fora do país, razão pela qual nem todos os acadêmicos atuam na área.

Outra variável que pode influenciar na percepção dos acadêmicos em relação à análise está relacionada à inserção da disciplina na matriz curricular do curso. Na instituição em estudo, a disciplina de contabilidade internacional é oferecida no último semestre. Logo, a percepção dos acadêmicos pode estar relacionada a uma disciplina que complementa a formação, não sendo uma disciplina de formação básica.

Além desses apontamentos, cabe retomar uma das limitações apresentadas neste estudo. Dessa forma, talvez os resultados encontrados também possam estar sendo influenciados por uma eventual falta de conhecimento adequado dos discentes para entender a temática em estudo, o que motiva a realização de novas pesquisas. A partir disso, o desenvolvimento de estudos com o intuito de se avaliar os níveis de conhecimento dos alunos, especificamente relacionados à disciplina de contabilidade internacional, também pode ser realizado. Tais pesquisas podem contribuir para o entendimento dos conteúdos abordados nessa disciplina no Brasil, bem como para o delineamento de uma nova proposta pedagógica, mais abrangente e adequada ao momento atual vivido pela Contabilidade.

A realização de novas pesquisas, convergente à abordagem teórica proposta por Weffort, Vanzo e Oliveira (2005), procurando investigar a existência de diferenças significativas no conhecimento dos alunos que cursaram ou não a disciplina de contabilidade internacional, considerando os conteúdos que deveriam ser abordados nessa disciplina, também podem ser realizadas. Conclusões decorrentes desta investigação podem contribuir para o entendimento da importância dessa disciplina na matriz curricular dos cursos de Ciências Contábeis, ou sua potencial exclusão.

Em relação aos atributos que influenciam de alguma forma os níveis de satisfação dos acadêmicos, destacam-se os atributos alocados no campo atrativo e unidimensional. Os atributos atrativos estão relacionados a quatro itens específicos: atualização do professor (A-1); titulação do professor (A-2); experiência prática sobre o conteúdo ministrado (A-3); e disposição do professor para a preparação das aulas (A-11). Kano (1984) explica que os atributos atrativos são fatores-chave para a satisfação dos clientes, nesse caso, os alunos da disciplina objeto de estudo.

Já os atributos classificados na pesquisa como unidimensionais referem-se a: pertinência dos assuntos para a disciplina (A-13); atualização do conteúdo (A-15); relação entre teoria e prática na disciplina (A-4); contribuição da disciplina para o desempenho profissional (A-12); quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem (A-5); critérios de avaliação usados na disciplina (A-6); nível de exigência do professor (A-7); disposição do professor para a condução das aulas (A-11); carga horária da disciplina (A-17); quantidade de títulos de contabilidade internacional disponíveis na biblioteca (A-18); e relacionamento do professor com os alunos em sala de aula (A-8). Segundo Kano (1984), esses atributos possuem uma relação proporcional entre os níveis de satisfação e os níveis de desempenho. Portanto, quanto maior os níveis de satisfação, maior será o desempenho. Da mesma forma, quanto menor os níveis de satisfação, menor será o desempenho.

De posse dos resultados obtidos a partir da análise conjunta da aplicação da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa, torna-se possível identificar com maior segurança as prioridades de melhorias para a disciplina de contabilidade internacional na instituição pesquisada. O Quadro 2 apresenta uma síntese dos resultados encontrados a partir da análise.

Quadro 2 – Análise conjunta da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa

Categoria	Indicador	Atributos de qualidade e atratividade	Importância atribuída segundo o modelo Kano	Importância atribuída segundo a matriz de importância e desempenho	Desempenho na disciplina de contabilidade internacional
Capacitação dos professores	A-1	Atualização do professor.	Atrativo	Alta	Alto
	A-2	Titulação do professor.	Atrativo	Alta	Alto
	A-3	Experiência prática sobre o conteúdo ministrado.	Atrativo	Alta	Alto
Métodos de ensino	A-4	Relação entre teoria e prática na disciplina.	Unidimensional	Alta	Alto
	A-5	Quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem.	Unidimensional	Alta	Baixo
	A-6	Crítérios de avaliação usados na disciplina.	Unidimensional	Alta	Baixo
	A-7	Nível de exigência do professor.	Unidimensional	Alta	Baixo
Atitudes	A-8	Relacionamento do professor com os alunos em sala de aula.	Unidimensional	Alta	Alto
	A-9	Atendimento do professor em horários extraclasse	Neutro	Alta	Baixo
	A-10	Disposição do professor para preparação das aulas.	Unidimensional	Alta	Alto
	A-11	Disposição do professor para a condução das aulas.	Atrativo	Alta	Alto
Conteúdo	A-12	Contribuição da disciplina para o desempenho profissional.	Unidimensional	Alta	Baixo
	A-13	Pertinência dos assuntos para a disciplina.	Unidimensional	Alta	Alto
	A-14	Oferta de atividades extracurriculares (ex.: visitas a empresas, estudo de campo).	Neutro	Alta	Baixo
	A-15	Atualização do conteúdo.	Unidimensional	Alta	Alto
	A-16	Apresentação de inter-relação com as demais disciplinas do curso.	Neutro	Alta	Baixo
	A-17	Carga horária da disciplina.	Unidimensional	Alta	Baixo
Infraestrutura	A-18	Quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional na biblioteca.	Unidimensional	Alta	Baixo
	A-19	Contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina.	Neutro	Alta	Baixo
	A-20	Infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos).	Neutro	Alta	Baixo

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da pesquisa.

Desconsiderando-se os resultados contraditórios observados a partir das inferências realizadas em relação à postura do professor, o que pode estar diretamente relacionado com o nível de exigência da disciplina ou com a dificuldade dos conteúdos nela apresentados, torna-se possível identificar que dois são os atributos considerados importantes que apresentaram níveis de satisfação final abaixo da média: a quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional disponíveis na biblioteca (A-18) e a carga horária da disciplina (A-17).

Os resultados encontrados corroboram os achados de Echternacht (2006). Nesse caso, a percepção dos acadêmicos é de que é necessário que a instituição invista em aquisição de livros e materiais didáticos que possam contribuir para a melhoria da qualidade do ensino oferecido na disciplina. Da mesma forma, os acadêmicos acreditam que a disciplina deveria ter uma carga horária superior à oferta atual, o que possivelmente pode estar relacionado à relevância dessa temática no momento atual (RICCIO; SAKATA, 2004; WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007; ZONATTO; DANI; DOMINGUES, 2011).

Nessa perspectiva, com a realização de investimentos em bibliografias e materiais didáticos, torna-se possível aumentar os níveis de satisfação dos usuários. Da mesma forma, para que não seja necessário o aumento da carga horária da disciplina, a instituição pode realizar atividades extracurriculares, buscando promover a integração entre teoria e a prática, buscando suprir, assim, essa expectativa dos alunos para com o aumento da carga horária da disciplina. Práticas simuladas promovidas a partir de núcleos de práticas contábeis também podem contribuir para a melhoria dos níveis de satisfação dos acadêmicos.

Paralelo a essas ações, a instituição poderia promover, em um segundo momento, ciclos de debates e cursos de aperfeiçoamento de curta duração, com profissionais que atuam na área, a fim de aprofundar os conhecimentos dos acadêmicos em relação a essas e outras disciplinas importantes para sua formação. Tais ações podem contribuir para a melhoria da qualidade do ensino e para a satisfação dos usuários, solidificando a formação dos egressos, o que vai ao encontro das expectativas do mercado de trabalho (RICCIO; SAKATA, 2004; NIYAMA, 2005; WEFFORT, 2005; WEFFORT; VANZO; OLIVEIRA, 2005; ECHTERNACHT; NIYAMA; ALMEIDA, 2007).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar oportunidades de melhoria na disciplina de contabilidade internacional por meio da técnica do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória em conjunto com a matriz de importância e desempenho. Trata-se de um estudo de caso, de natureza descritiva, realizado por meio de levantamento e abordagem quantitativa dos dados. Foram analisadas as percepções de 128 acadêmicos matriculados em quatro turmas da disciplina de contabilidade internacional oferecidas pela instituição objeto de estudo, nos semestres letivos de 2010/02 (uma turma), 2011/01 (duas turmas) e 2011/02 (uma turma).

Efetuada a tabulação e análise dos dados, foi possível identificar que os atributos prioritários para a melhoria na disciplina de contabilidade internacional na instituição pesquisada estão relacionados à capacitação do professor (atualização do professor, titulação e experiência prática sobre o conteúdo ministrado), aos métodos de ensino (relação entre teoria e prática na disciplina), às atitudes do docente quanto ao ensino da disciplina (disposição do professor para a preparação e a condução das aulas e o relacionamento do professor com os alunos em sala de aula) e ao conteúdo abordado na disciplina (a pertinência dos assuntos para a disciplina e a atualização do conteúdo). A categoria capacitação do professor é a dimensão que abrange os atributos considerados mais atrativos, os quais possuem alta importância, segundo a percepção dos alunos participantes da pesquisa.

Os resultados encontrados vão ao encontro das expectativas dos acadêmicos e profissionais do mercado de trabalho. Em geral, espera-se que os profissionais que atuam na atividade docente com essa disciplina, além de uma adequada formação profissional, possuam ainda experiência prática e conhecimento necessário sobre o tema, o que pode favorecer a troca de conhecimentos e a aprendizagem dos alunos. Estudos embasados pela teoria do capital humano indicam que o desenvolvimento de tais atributos podem aumentar as condições de empregabilidade, desempenho profissional e remuneração percebida (BLANG, 1976; MARTINS; MONTE, 2009; ORO *et al.*, 2010; CUNHA; CORNACHIONI JUNIOR; MARTINS, 2010).

Em relação à análise dos atributos pesquisados a partir da aplicação do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, foi possível identificar que os atributos apresentação da inter-relação com as demais disciplinas do curso e oferta de atividades extracurriculares (relacionados à categoria conteúdo), contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina e infraestrutura da sala de aula (relacionados à categoria infraestrutura) e atendimento do

professor em horários extraclasse (relacionado à categoria atitudes do docente) podem ser desconsiderados pela instituição para a avaliação dos níveis de satisfação dos acadêmicos em relação à disciplina de contabilidade internacional, visto que, nesse caso, a percepção dos acadêmicos em relação a esses atributos é indiferente para o que está sendo observado.

Considerando-se apenas os atributos investigados nesta pesquisa, verifica-se, a partir dos resultados da análise conjunta da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória, que os atributos prioritários para a melhoria na disciplina de contabilidade internacional na instituição objeto de estudo estão relacionados à categoria infraestrutura, que dá apoio ao desenvolvimento da disciplina (atributo quantidade de títulos da disciplina disponíveis na biblioteca), e à categoria conteúdo (atributo carga horária da disciplina).

Por sua vez, considerando-se apenas os resultados encontrados a partir da análise das categorias que abrangem os atributos investigados nesta pesquisa, observa-se que os métodos de ensino (quantidade de materiais disponíveis no ambiente virtual de aprendizagem, critérios de avaliação usados na disciplina e nível de exigência do professor), mesmo apresentando uma importância unidimensional, e a infraestrutura da instituição (quantidade de títulos da disciplina de contabilidade internacional na biblioteca, contribuição da modernidade dos laboratórios de informática para a disciplina e infraestrutura da sala de aula (tamanho, conforto, ventiladores e/ ou ar condicionado, equipamentos)), mesmo apresentando uma importância neutra, são as categorias de análise que abrangem o maior número de atributos avaliados pelos alunos como de baixo desempenho na instituição de ensino pesquisada.

Os achados da pesquisa vão ao encontro dos apontamentos realizados por Echternacht (2006), que revelam necessidades de melhoria no ensino da disciplina de contabilidade internacional. Os resultados, além de evidenciarem os atributos considerados de maior importância para a melhoria no ensino da disciplina, fornecem evidências que permitem à instituição avaliar, dentro de um conjunto de atributos pesquisados, ações que podem ser desenvolvidas com o intuito de fortalecer o ensino da disciplina. Ainda que alguns atributos não tenham apresentado elevada importância na pesquisa, o seu desempenho baixo contribui para uma percepção negativa em relação ao ensino da disciplina na instituição.

Nessa perspectiva, é importante destacar que a qualificação docente e o aperfeiçoamento contínuo desse profissional podem contribuir para a melhoria da qualidade do ensino e, por consequência, da formação de profissionais egressos dessa área (GRUNOW *et al.*, 2006; MARTINS; MONTE, 2009; ORO *et al.*, 2010; CUNHA; CORNACHIONI JUNIOR; MARTINS, 2010), o que está diretamente relacionado às categorias de atributos capacitação dos professores, métodos de ensino e atitudes do docente no trabalho. Além da qualificação do docente, o seu comportamento em sala de aula e as suas práticas de ensino influenciam diretamente a percepção dos alunos sobre a qualidade do ensino na disciplina. Portanto, cabe aos coordenadores desse curso acompanharem as práticas de ensino do docente, bem como suas demandas para a identificação de oportunidades de melhorias no ensino da disciplina.

Adicionalmente, torna-se necessário também que as instituições de ensino observem necessidades de melhoria contínua, visando agregar valor a sua organização. Para tanto, torna-se necessário investimentos que visem suprir necessidades básicas, como aquisição de mais material didático (acervo bibliográfico), melhoria da infraestrutura disponibilizada para o ambiente de ensino e incentivos para a qualificação de profissionais docentes. Tais investimentos também podem contribuir para a melhoria das condições de ensino, o que pode favorecer a aprendizagem dos alunos do curso.

De maneira geral, a partir dos resultados encontrados nesta pesquisa, pode-se concluir que a utilização conjunta da matriz de importância e desempenho e do modelo Kano de qualidade atrativa e obrigatória pode se apresentar como um eficiente instrumento de gestão para as instituições de ensino, uma vez que, além de fornecerem informações sobre oportunidades de melhoria, permitem a identificação de atributos considerados de maior importância para a satisfação dos acadêmicos. Dessa forma, as instituições de ensino podem aplicar recursos em questões pontuais que de maneira mais imediata podem influenciar positivamente os níveis de satisfação dos alunos.

Os achados da pesquisa fornecem evidências que estimulam a realização de estudos futuros. Assim, a replicação deste estudo em outras instituições de ensino superior que oferecem essa disciplina pode contribuir para o entendimento dos desafios encontrados atualmente na área contábil para o desenvolvimento da disciplina de contabilidade internacional. O desenvolvimento de pesquisas procurando avaliar os conteúdos ministrados, bem como os níveis de conhecimento de professores e alunos sobre contabilidade internacional podem auxiliar na compreensão da importância da disciplina na matriz curricular do curso de Ciências Contábeis, bem como na condição atual da disciplina, sua estrutura e abrangência em termos de carga horária e conteúdos nela desenvolvidos. Tais informações contribuirão para o delineamento de uma nova proposta pedagógica, convergente às necessidades atuais identificadas na contabilidade a partir do novo cenário decorrente do processo de convergência contábil às normas internacionais de contabilidade.

REFERÊNCIAS

- ARMSTRONG, C. S. *et al.* Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. *The Accounting Review*, v. 85, n. 1, p. 31-61, 2010.
- BACCI, J. *Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica*. 2002. 175 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) - Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo, 2002.
- BLANG, M. The empirical status of human capital theory: a slightly jaundiced survey. *Journal of Economic Literature*, v. 14, n. 3, p. 827-855, Sept. 1976.
- BRANCO, M. C. Uma abordagem institucionalista da contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, n. 42, p. 104-112, set./dez. 2006.
- COLIATH, G. C. *Uma contribuição para o ensino de História do Pensamento Contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil*. 2003. 217 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.
- COVRIG, V. M.; DEFOND, M. L.; HUNG, M. Home bias, foreign mutual fund holdings, and the voluntary adoption of international accounting standards. *Journal of Accounting Research*, v. 45, p. 41-70, 2007.
- CUNHA, J. V. A.; CORNACHIONE JUNIOR, E. B.; MARTINS, G. A. Doutores em Ciências Contábeis: análise sob a óptica da teoria do capital humano. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 14, n. 3, p. 532-557, maio/jun. 2010.
- CUNHA, P. R. *et al.* Melhorias na disciplina de custos identificadas por meio da utilização conjunta do modelo Kano de qualidade e da matriz de importância e desempenho. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 9, p. 168-188, maio/ago. 2010.
- ECHTERNACHT, T. H. S. *O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil*. 2006. 91 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2006.
- ECHTERNACHT, T. H. S.; NIYAMA, J. K.; ALMEIDA, C. O ensino da Contabilidade Internacional em cursos de graduação no Brasil: uma pesquisa empírica sobre o perfil dos docentes e recursos didáticos e metodológicos adotados. *Revista UnB Contábil*, v. 10, n. 2, p. 119-146, jul./dez. 2007.
- ERICEIRA, F. J. *O estado da arte da contabilidade no Estado do Maranhão, vis-à-vis seu desenvolvimento econômico*. Dissertação. 2003. 184 f. (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.
- FERNANDES, F. C. *et al.* Oportunidades de melhorias na disciplina de Contabilidade Introdutória identificadas por meio da utilização do modelo Kano versus matriz de importância e desempenho. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 5., Vitória. *Anais...* Vitória: ANPCONT, 2011.
- GARVER, M. S. Best practices in identifying customer-driven improvement opportunities. *Industrial Marketing Management*, v. 32, n. 6, p. 455-466, Aug. 2003.

- GASSEN, J.; SELFHORN, T. *Applying IFRS in Germany: determinants and consequences*. 2006. (Working Paper Series). Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=906802>. Acesso em: 13 out. 2013.
- GRUNOW, A. *et al.* Análise do perfil dos gestores do curso de Ciências Contábeis das IES - Instituições de Ensino Superior do estado de Santa Catarina. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006. São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2006.
- HAIL, L.; LEUZ, C.; WYSOCKI, P. *Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the United States: an analysis of economic and policy factors*. 2009. (Working Paper Series). Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1357331>. Acesso em: 13 out. 2013.
- IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- IUDÍCIBUS, S.; RICARDINO FILHO, A. A. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 29, p. 7-25, maio/ago. 2002.
- KANO, N. Attractive quality vs must be quality. *Journal of the Japanese Society for Quality Control*, v. 14, n. 2, p. 39-48, 1984.
- LAWRENCE, C. Brazil: education and accountants. *The Accounting Review*, v. 37, n. 3, p. 510-514, July 1962.
- LEITE, C. E. B. *A evolução das ciências contábeis no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2005.
- LEMES, S.; NOGUEIRA, L. M. M. Estudo do nível de comparabilidade dos ajustes parciais em USGAAP E BRGAAP. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 3, n. 2, p. 19-36, mai./ago., 2008.
- LIMA, V. S. *et al.* Determinantes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 4., Natal. *Anais...* Natal: ANPCONT, 2010.
- MAGALHÃES, J. C. Análise do perfil do profissional contábil que as instituições de ensino superior do Estado de Goiás objetivam formar e os desafios nessa formação. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010. São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2010.
- MARTILLA, J. A.; JAMES, J. C. Importance-performance analysis. *Journal of Marketing*, v. 41, n. 1, p. 77-79, 1977.
- MARTINS, E. Normativismo e/ou Positivismo em Contabilidade: Qual o Futuro? *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 16, n. 39, p. 3-6, 2005.
- MARTINS, E.; SILVA, A. F.; RICARDINO FILHO, A. A. Escola Politécnica: possivelmente o primeiro curso formal de Contabilidade do Estado de São Paulo. *Revista Contabilidade & Finanças*, n. 42, p. 113-122, set./dez. 2006.
- MARTINS, O. S.; MONTE, P. A. Mestres em Ciências Contábeis: uma análise sob a ótica da teoria do capital humano. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, v. 3, n. 2, p. 1-22, maio/ago. 2009.
- MELIS, F. *Storia della ragioneria: contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia econômica*. Itália: Bologna-Dott; Cesare Zuffi-Editore, 1950.
- NIYAMA, J. K. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.
- NOBES, C. W. *GAAP 2000: a survey of national accounting rules in 53 countries*. 2000. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/resources/binary/resource/gaap2000.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2014.

- ORO, I. M. *et al.* Egressos em ciências contábeis: análise do desenvolvimento profissional sob o enfoque da teoria do capital humano. *Revista Universo Contábil*, v. 6, n. 4, p. 35-49, out./dez. 2010.
- PELEIAS, I. R. *Didática do ensino da contabilidade: aplicável a outros cursos superiores*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- PELEIAS, I. R. *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. *Revista Contabilidade & Finanças*, v. 18, n. SPE, p. 19-32, 2007.
- RENDERS, A.; GAEREMYNCK, A. The impact of legal and voluntary investor protection on the adoption of international financial reporting standards (IFRS). *The Economist*, v. 155, n. 1, p. 49-72, 2007.
- RICARDINO FILHO, A. A. *Auditoria: ensino acadêmico x treinamento profissional*. Tese. 2002. 246 f. (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.
- RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. *Revista Contabilidade & Finanças*, n. 35, p. 35-44, maio/ago. 2004.
- ROBERTS, C.; WEETMAN, P.; GORDON, P. *International financial accounting: a comparative approach*. Londres: Financial Times Professional, 1998.
- RODRIGUES, A. A. Pesquisa sobre a evolução do ensino comercial, contábil, atuarial, administrativo e econômico no Século XIX. *Revista Paulista de Contabilidade*, n. 467, p. 50-54, 1984.
- SÁ, A. L. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.
- SAES, F. A. M.; CYTRYNOWICZ, R. O ensino comercial na origem dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração. *Revista Álvares Penteado*, v. 3, n. 6, p. 37-59, jun. 2001.
- SANTOS, E. S. Full IFRS x Lei 11.638 (1ª fase) x Lei 6.404: Impacto Esperado nos Resultados de 2010 a partir das Empresas que se Anteciparam. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011. São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2011.
- SCHMIDT, P. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.
- SCHROEDER, R. G.; CLARK, M. W.; CATHEY, J. M. *Financial accounting: theory and analysis*. 7. ed. New York: Wiley, 2001.
- SILVA, A. F. *A contabilidade brasileira no século XIX: leis, ensino e literatura*. Dissertação. 2005. 114 f. (Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2005.
- SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON R. *Administração da produção*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- SZUSTER, N.; SZUSTER, F.; SZUSTER, F. R. Cenários internacionais da prática contábil. In: RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J.; PEDERNEIRAS, M. (Org.). *Estudando Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2009. p. 293-304.
- TAKAMATSU, R. T.; MACHADO, E. A.; LIMA, G. A. S. F. Convergência aos padrões contábeis internacionais: evidências econômicas observadas no mercado de capitais brasileiro. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2011.

TARCA, A.; MOY, M.; MORRIS, R. *An investigation of the relationship between use of international accounting standards and source of company finance in Germany*. 2005. Disponível em: <[http:// www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)>. Acesso em: 13 out. 2013.

TONTINI, G. *et al.* Análise de oportunidades de melhoria em laboratórios fotográficos através da integração da matriz de importância x desempenho com o modelo Kano de qualidade. *Revista de Negócios*, v. 9, 3, p. 179-188, jul./set. 2004.

TONTINI, G.; THEISS, J. Estudo sobre a confiabilidade da classificação dos atributos de um serviço pelo modelo Kano de Qualidade Atrativa e Obrigatória. *Revista de Administração e Inovação*, v. 2, n. 1, p. 34-50, 2005.

WALTER, S. A.; TONTINI, G.; DOMINGUES, M. J. C. S. Identificando oportunidades de melhoria em um curso superior através da análise da satisfação dos alunos. In: ENCONTRO NACIONAL DE PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 29., 2005, Brasília. *Anais...* Brasília: ANPAD, 2005.

WEFFORT, E. F. J. *O Brasil e a harmonização contábil internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

WEFFORT, E. F. J.; VANZO, G. F. S.; OLIVEIRA, A. B. S. Conhecimentos e habilidades para atuar no ambiente internacional de negócios: a relevância do Ensino de Contabilidade Internacional na percepção de alunos do curso de Graduação em Ciências Contábeis. *Revista Brasileira de Gestão e Negócios*, v. 7, n. 18, p. 7-20, 2005.

ZONATTO, V. C. S. *et al.* Fatores determinantes para a adoção de padrões internacionais de contabilidade no Brasil: uma investigação em empresas públicas e privadas do setor de energia elétrica. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 5, n. 12, p. 44-47, maio/ago. 2011.

ZONATTO, V. C. S.; DANI, A. C.; DOMINGUES, M. J. C. S. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e os currículos dos cursos de graduação presenciais em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Estado do Rio Grande do Sul listadas pelo MEC. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 18., 2011, Rio de Janeiro. *Anais...* Rio de Janeiro: CBC, 2011.