



**UnB**



**UFPB**



**UFPE**



**UFRN**

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**  
**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE – UFRN**

**Tiago Henrique de Souza Echternacht**

**O ENSINO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NOS CURSOS DE  
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL**

**João Pessoa – PB**  
**2006**

E18e Echternacht, Tiago Henrique de Souza  
O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil / Tiago Henrique de Souza Echternacht, João Pessoa: UnB/Ufpb/Ufrn/Ufpe, 2006.

91 f.: il.

Orientador: Prof. Dr Jorge Katsumi Niyama

Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

1. Contabilidade Internacional 2. Currículo 3. Educação Contábil  
I. Título.

CDU 657:378(043)

TIAGO HENRIQUE DE SOUZA ECHTERNACHT

O ENSINO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO  
EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

João Pessoa – PB  
2006

## TERMO DE APROVAÇÃO

Tiago Henrique de Souza Echternacht

### O ENSINO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora

---

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama  
Presidente da Banca  
(UNB/ UFPB/ UFPE e UFRN)

---

Prof. Dr. Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante  
Membro Examinador Interno  
(UNB/ UFPB/ UFPE e UFRN)

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Elionor Farah Jreige Weffort  
Membro Examinador Externo  
(UNIFECAP)

João Pessoa – PB  
2006

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB**

**Reitor**

Prof. Dr. Timothy Martin Mulholand

**Vice-Reitor**

Prof. Dr. Edgar Nobuo Mamiya

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação**

Prof. Dr. Márcio Martins Pimentel

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da  
Informação e Documentação (FACE)**

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)**

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Lustosa

**Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação  
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN**

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

A minha tia “mãe” Nininha, por tudo que significa em minha vida, por sua ternura, pureza, preciosidade, meiguice e amor; por tanta força e positividade depositadas nesse meu projeto de vida; com carinho, o meu eterno agradecimento: AMO VOCÊ!!!

## AGRADECIMENTOS

No dia 17 de fevereiro de 2005, às 9h da manhã começaria este grande momento em minha vida. Foi o dia da prova do mestrado e esta data ficará guardada na memória. No dia 23 do mesmo mês, foi divulgado o resultado da prova escrita e posteriormente a chamada para a entrevista no dia 26, que culminaria no dia 1º de março o tão esperado resultado e um dos dias mais felizes nesta trajetória de vida.

Ao começar a cursar as disciplinas, percebi que seria tudo diferente daquilo que já tinha acontecido comigo academicamente e pessoalmente. O nível das aulas, o “despertar” para as análises críticas dos conteúdos ministrados, os colegas em um nível altíssimo de competição “camuflado” que só quem estava vivendo o dia-a-dia percebia, particularmente foi muito difícil, mas hoje aprendi a ter esta percepção tanto a nível técnico das matérias, quanto a nível pessoal.

A Deus, que fez com que eu não perdesse o otimismo, mesmo sabendo que o futuro pode não ser tão alegre; não perca o equilíbrio, mesmo sabendo que inúmeras forças queiram que você caia; não perca a luz e o brilho no olhar, mesmo sabendo que muitas coisas que verá no mundo escurecerão seus olhos; não perca a garra, mesmo sabendo que a derrota e a perda são dois adversários extremamente poderosos; não perca a razão, mesmo sabendo que as tentações da vida são inúmeras e deliciosas; não perca a beleza e a alegria de ver, mesmo sabendo que muitas lágrimas brotarão dos seus olhos e escorrerão por sua alma; não perca a vontade de ser grande, mesmo sabendo que o mundo é pequeno (Francisco C. Xavier).

À querida mãe, Dinélia, guerreira, exemplo de vida, inspiração espiritual, para os que a cercam, sempre me abençoando, energizando-me, alegrando-me, apoiando-me nos projetos intelectuais, sempre me conduzindo por sábios caminhos, renunciando aos seus sonhos em favor dos meus. Você, mais do que ninguém, sabe o valor desta hora. Muitas foram as vezes em que o cansaço e preocupações foram sentidos e compartilhados com você, numa união que me incentivava a prosseguir. Não fora apenas mãe, mas amiga e companheira, mesmo nas horas em que meus ideais pareciam distantes e inatingíveis; o meu Beijo.

Ao meu pai Edgard, que tanto me ensinou, orientou, o responsável pelas lições de vida, obrigado pela força e saiba que eu o tenho eternamente em meu coração.

As raras pessoas que aparecem em nosso caminho nos momentos certos e marcam, sobremaneira, a nossa trajetória profissional e pessoal ao longo da vida, dentre as quais destaco:

Ao professor Dr. Jorge Katsumi Niyama, exemplo de contador, de doutrinador, de cientista da Contabilidade, exemplo de pensador, pessoa a quem devo o eterno agradecimento pela oportunidade de desenvolver os estudos de pós-graduação e pelo apoio neste trabalho, encontrando, ainda, entre tantos afazeres, o precioso tempo para orientação, muito obrigado professor;

A professora Dra. Elionor Farah Jreige Weffort, por ter aceito o convite para participar da banca, fiquei muito honrado, e sobretudo pela sua generosidade, humildade pelos comentários e sugestões para o enriquecimento sobre Contabilidade Internacional, muito obrigado professora;

Ao professor José Matias Pereira, exemplo de profissional, de saber, verdadeiro “gentlemen” que, logo no primeiro contato, acreditou em mim, como pessoa e futuro docente, suas palavras me motivaram a não desistir em um momento no qual pensei que a “partida” já tinha terminado;

Aos professores César Augusto Tibúrcio Silva e Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante, pelos conhecimentos adquiridos, ampliando meus horizontes para oportunidades e novas experiências que me engrandecem a cada dia.

Ser Mestre não é apenas ensinar ou limitar-se à transmissão dos conteúdos.

Ser Mestre é saber que sem o entendimento não há compreensão e sem compreensão não há realização do ato educativo.

Ser Mestre é antes de tudo um mediador, amigo, companheiro.

Ser Mestre é exemplo. Exemplo de dedicação, doação, de dignidade pessoal e, sobretudo, de amor.

A querida Ivanacy (IVA) pelo apoio e presteza durante o mestrado, obrigado por tudo.

A todos Coordenadores e Professores das universidades e faculdades pesquisadas, pelo apoio com essa pesquisa, com palavras de incentivo e principalmente nas respostas dos questionários, obrigado a todos.

À Fesp Faculdades pela primeira oportunidade na docência, a todos os funcionários, de forma especial à amiga professora Sueli Arnoud, e a todos os alunos, que em apenas 8 meses me proporcionaram a primeira emoção de ser homenageado pela turma como professor.

Aos amigos Geraldo, Joana e Francisca, pelo carinho e pelas palavras de conforto e incentivo, e pelas suas orações, agradeço de coração.

Aos amigos Ana Kelly, Cíntia, D.Zaira (Zazá), Adriana e Thomas, Meline Egito e Gerlando Lima, por tornar minha estada em Natal e São Paulo numa segunda casa; recebi sempre atenção, carinho e ajuda de todos vocês.

Aos amigos do mestrado que compartilharam essa experiência enriquecedora, em especial: as “portuguesas” Rita de Cássia Castro, Francineide Lima; ao amigo Carlos Castro e ao professor José Luz.

Um grande abraço como forma de reconhecimento e muito obrigado.

A todos que, de uma forma ou de outra, também contribuíram para a realização deste trabalho.

E assim, depois de muito esperar, num dia como outro qualquer, decidi triunfar...  
Decidi não esperar as oportunidades e sim, eu mesmo buscá-las.  
Decidi ver cada problema como uma oportunidade de encontrar  
uma solução.  
Decidi ver cada deserto como uma possibilidade de encontrar um oásis.  
Decidi ver cada noite como um mistério a resolver.  
Decidi ver cada dia como uma nova oportunidade de ser feliz.  
Naquele dia descobri que meu único rival não era mais que minhas próprias limitações e que  
enfrentá-las era a única e melhor forma de as superar.  
Naquele dia, descobri que eu não era o melhor e que talvez eu nunca tenha sido.  
Deixei de me importar com quem ganha ou perde, agora, me importa simplesmente saber  
melhor o que fazer.  
Aprendi que o difícil não é chegar lá em cima, e sim deixar de subir.  
Aprendi que o melhor triunfo que posso ter, é ter o direito de chamar a alguém de "Amigo".  
Descobri que o amor é mais que um simples estado de enamoramento, "o amor é uma filosofia  
de vida".  
Naquele dia, deixei de ser um reflexo dos meus escassos triunfos passados e passei a ser a  
minha própria tênue luz deste presente.  
Aprendi que de nada serve ser luz se não vai iluminar o caminho dos demais.  
Naquele dia, decidi trocar tantas coisas...  
Naquele dia, aprendi que os sonhos são somente para fazer-se realidade.  
E desde aquele dia já não durmo para descansar...  
Agora simplesmente durmo para sonhar.

Walt Disney

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza Echternacht. **O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil**. 2006. 91f. Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

## RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo avaliar a inserção da Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis na forma da resolução nº10 do Conselho Nacional de Educação do MEC, nas 87 (oitenta e sete) universidades/faculdades brasileiras, por meio de levantamento de dados visando: conhecer os métodos e meios de ensino utilizados na disciplina, bem como avaliar o estágio atual quanto a sua adoção quer como disciplina específica ou como parte integrante de outra disciplina, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas IES do Brasil; bem como conhecer as características dos programas e docentes quanto à sua aplicação nos cursos de graduação e nas IES do Brasil. Para a execução deste propósito, os coordenadores e os professores foram consultados por meio de questionários enviados por correio eletrônico. Nos questionários procurou-se investigar sobre a distribuição do conteúdo programático, sobre a qualificação do corpo docente, a bibliografia adotada, a metodologia de ensino aplicada. Da amostra aleatória de 87 cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Brasil, obteve-se a grade curricular de todas elas, o que representa 100% do número desejado; foi constatado que apenas 22 incluem a disciplina Contabilidade Internacional em sua grade curricular, o que corresponde a 25,3% do total. Dessa forma, é possível perceber que o nível de atendimento quanto a sua inserção nos cursos em questão ainda é muito baixo. Finalmente, com base nos resultados obtidos, não obstante o interesse revelado dos que responderam à pesquisa, e no conteúdo da disciplina de Contabilidade Internacional, não há como avaliar as perspectivas para a implementação da disciplina de Contabilidade Internacional. Por outro lado, a pesquisa revelou, de acordo com coordenadores de cursos que ainda não oferecem a disciplina Contabilidade Internacional, que estão em processo de adaptação ao conteúdo mínimo da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis, determinado pela resolução nº. 10 do Conselho Nacional de Educação.

Palavras-chave: Contabilidade Internacional. Currículo. Educação Contábil. Ciências Contábeis. Educação em Ciências Contábeis. Disciplina Contabilidade Internacional.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza Echternacht. **The teaching of the international accounting in the degree courses in accounting sciences in Brazil.** 2006. 91f. Dissertation (Master's degree, Multi-institutional and Inter-regional Programs in Accounting Sciences). University of Brasília, Federal University of Paraíba, Federal University of Pernambuco and Federal University of Rio Grande do Norte.

## ABSTRACT

This research had as objective measures the inset of the International Accounting in the degree courses in Accounting Sciences in the mode of the resolution n°10 of the National Council of Education by MEC, in the 87 (eighty seven) Brazilian's university, through research of data aim to: to know the methods and teaching means used in the discipline, as well as evaluate the current stage your adoption like a specific discipline or like an integral part of another discipline, in the degree courses in Accounting Sciences in IES of Brazil; as well as knows the peculiarity of the programs and educational like its application in the degree courses and in IES of Brazil. For the execution of this purpose, the coordinators and the professors were consulted through questionnaires sent by electronic mail. In the questionnaires tried to investigate about the distribution of the programmatic content, about the qualification of the faculty, the adopted bibliography, the teaching methodology applied. Of the sample of 87 degree courses in Accounting Sciences of the higher education Institutions (IES) from Brazil, had been obtained the curricular grating of all them, that represents 100% of the deliberate number; moreover was verified that 22 only include the discipline of International Accounting in your curriculum framework, which corresponds to 25,3% of the total. So that, it is possible to notice that the backrest level to the demand compared to your inset in the subject courses is still very low. Finally, based in the obtained results, in spite of the revealed interest of the ones that answered to the research, and in the content of the International Accounting discipline, there is not as evaluating the perspectives for the implementation of the International Accounting discipline. On the other hand, the research revealed, in agreement with coordinators of courses that don't still offer the discipline, that are in adaptation process to the minimum content of the curriculum framework of the courses of Accounting Sciences, according to their coordinators, determined by the National Council of Education resolution n° 10.

Key words: International Accounting. Curriculum Framework. Accounting Education. Accounting Science. Education in Accounting Science. International Accounting Discipline.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>ABRASCA</b>	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DAS COMPANHIAS ABERTAS
<b>AIA</b>	AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS
<b>AICPA</b>	INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PÚBLICOS CERTIFICADOS
<b>APB</b>	CONSELHO DE PRINCÍPIOS CONTÁBEIS
<b>APIMEC</b>	ASSOCIAÇÃO DOS ANALISTAS E PROFISSIONAIS DE INVESTIMENTO DO MERCADO DE CAPITAIS
<b>BACEN</b>	BANCO CENTRAL DO BRASIL
<b>BOVESPA</b>	BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO
<b>CAP</b>	COMITÊ DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS
<b>CEE</b>	COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA
<b>CFC</b>	CONSELHO FEDERAL DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
<b>CPC</b>	COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
<b>FASB</b>	FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD
<b>FIPECAFI</b>	FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS
<b>IAS</b>	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD
<b>IASB</b>	INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD
<b>IBRACON</b>	INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL
<b>IES</b>	INSTITUIÇÕES DE EDUCAÇÃO SUPERIOR
<b>INEP</b>	INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA
<b>IOSCO</b>	INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSION
<b>ISAR</b>	INTERGOVERNMENTAL WORKING GROUP OF EXPERTS ON INTERNATIONAL STANDARDS OF ACCOUNTING AND REPORTING
<b>OECD</b>	ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT
<b>UNESCO</b>	UNITED NATIONS EDUCATIONAL, SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANIZATION
<b>ONU</b>	UNITED NATIONS
<b>ORTN</b>	OBRIGAÇÕES REAJUSTÁVEIS DO TESOUREIRO NACIONAL
<b>USGAAP</b>	UNITED STATES GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES
<b>SEC</b>	SECURITY EXCHANGE COMMISSION

## LISTA DE FIGURA E QUADROS

Figura 1: Cultura, Sociedade e Contabilidade.....	49
Quadro 1: Origem das Maiores Companhias de Contabilidade do Mundo.....	24
Quadro 2: Currículo Pleno de Ciências Contábeis.....	33
Quadro 3: Blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999).....	39
Quadro 4: Comparativo MEC//ISAR/UNCTAD/IFACteóricos da contabilidade internacional (2006). .....	59

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Frequência com que a disciplina Contabilidade Internacional é ministrada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	68
Tabela 2: Distribuição dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que possuem a disciplina Contabilidade Internacional por região do Estado Brasileiro .....	68
Tabela 3: Ano em que a disciplina Contabilidade Internacional é ministrada para um aluno regular nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	69
Tabela 4: Obrigatoriedade da disciplina Contabilidade Internacional para os alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	69
Tabela 5: Carga horária da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	70
Tabela 6: Existência de pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	70
Tabela 7: Pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	71
Tabela 8: Presença do conteúdo relativo à Contabilidade Internacional em outras disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	71
Tabela 9: Outras disciplinas em que o conteúdo relativo à Contabilidade Internacional é ministrado nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	72
Tabela 10: Tempo que os docentes ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	72
Tabela 11: Número de disciplinas que os docentes ministram nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	72
Tabela 12: Formação acadêmica dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	73
Tabela 13: Experiência profissional dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	74
Tabela 14: Regime de contratação dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	74
Tabela 15: Bibliografia adotada na disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	75
Tabela 16: Metodologia de ensino utilizada na disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	76
Tabela 17: Dificuldades encontradas pelos docentes para ministrar a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	77
Tabela 18: Interesse demonstrado pelos alunos em relação ao conteúdo da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	77

Tabela 19: Disponibilidade de acesso ou consulta aos padrões do FASB ou IASB pelos docentes que ministram disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	78
Tabela 20: Nível de conhecimento sobre as atribuições de órgãos nacionais e internacionais por parte dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.....	79

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA .....	18
1.2 OBJETIVOS.....	20
1.2.1 Objetivo Geral .....	20
1.2.2 Objetivos Específicos .....	20
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	20
1.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	21
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO .....	21
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	22
2.1 O QUE É CONTABILIDADE INTERNACIONAL?.....	22
2.2 INSERÇÃO DO CONTEÚDO DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS .....	25
2.2.1 IMPORTÂNCIA DA INSERÇÃO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	29
2.2.2 REGULAMENTO DO MEC PARA OS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.....	30
2.2.3 DIRETRIZES DO IFAC .....	33
2.2.4 CURRÍCULO GLOBAL ISAR/UNCTAD/ONU.....	37
2.2.5 CONTEÚDO PROGRAMÁTICO DA DISCIPLINA CONTABILIDADE INTERNACIONAL .....	39
2.2.5.1 Convergência das Normas Contábeis Internacionais.....	39
2.2.5.2 Classificação dos Sistemas Contábeis .....	42
2.2.5.3 Algumas Causas das Diferenças Internacionais .....	43
2.2.5.3.1 Sistemas Legais .....	45
2.2.5.3.2 Tributação .....	47
2.2.5.3.3 A Influência Cultural .....	48
2.2.5.3.4 Status da Profissão Contábil .....	50
2.2.5.3.5 Arcabouço Teórico .....	53
2.2.5.3.6 Fatores Educacionais .....	54
2.2.5.4 Estudo Comparativo de Práticas Contábeis entre Países.....	58
2.2.6 QUADRO COMPARATIVO MEC/ISAR/UNCTAD/TEÓRICOS DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL .....	59
3 METODOLOGIA.....	63
3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	63
3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA .....	64

3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA.....	65
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	67
4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS .....	67
4.1.1 Caracterização da Disciplina .....	67
4.1.2 Caracterização ou Qualificação dos Docentes.....	72
5 CONCLUSÕES.....	80
5.1 IMPACTOS ESPERADOS E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS .....	81
REFERÊNCIAS .....	84
APÊNDICE – Questionário da pesquisa .....	89

## 1 INTRODUÇÃO

Os fenômenos da globalização e da internacionalização da economia têm sido caracterizados pelo surgimento de blocos econômicos, pela quebra das barreiras comerciais entre os países e aumento de volume de investimentos estrangeiros nos mercados de capitais internos, e pelo avanço das tecnologias de comunicação e informação.

Com o crescimento e desenvolvimento de empresas multinacionais em vários países, fortaleceu-se um intercâmbio de práticas contábeis uma vez que a Contabilidade do país de origem da multinacional era diferente da prática contábil do país anfitrião dos investimentos, o que acarretou a necessidade de aperfeiçoar procedimentos de conversão e consolidação não obstante, individualmente as demonstrações contábeis mostrarem, informações finais diferentes. Dentro deste contexto, a contabilidade de um determinado país passou a influenciar ou a ser influenciada pela prática contábil de outro.

A formação de blocos econômicos e o aquecimento da economia em termos globais, foram fundamentais para o aumento do mercado mundial e o desenvolvimento do mercado de capitais. Em consequência deste processo, diferentes organismos e entidades, vêm buscando uma maior aproximação, objetivando minimizar suas diferenças, no sentido de permitir maior comparabilidade nas informações para atender maior número possível de agentes e usuários inseridos neste processo de internacionalização.

Nesse contexto, a contabilidade exerce um papel de “linguagem dos negócios” (NIYAMA, 2005, p.15), e a informação financeira tem em seu âmbito de atuação ampliado de uma esfera local para uma internacional (RODRIGUES; PEREIRA, 2004), transformando-se numa ferramenta *sine qua non* para sustentabilidade de qualquer empreendimento e, por conseguinte, dos mercados.

O desenvolvimento da contabilidade, como ciência social aplicada, vem sendo fortemente influenciado no ambiente em que atua. Segundo Choi (1992, p. 9) “cada vez menos as coisas permanecem puramente internas”, já que cada vez mais fatores externos tendem a influenciar nosso ambiente.

De maneira a acompanhar esta evolução, a qualidade da educação contábil tem significativo impacto para a qualidade e tipo de informação, transmitida para esse contador “globalizado”.

Para desenvolver as habilidades necessárias, tais como: comunicação, análise crítica, e outras qualidades, devem ser inseridas na grade curricular disciplinas como marketing, cultura

organizacional, com o objetivo de desenvolver no discente um maior senso crítico. Isso lhe permitirá manifestar suas opiniões, sobretudo temas contemporâneos que descrevam os problemas culturais que levaram a civilização a diversas visões sobre a Contabilidade e, conseqüentemente, à adoção de práticas contábeis diferentes em muitos pontos do mundo.

Com a preocupação quanto a formação desses novos contadores organismos internacionais de contabilidade como o IFAC – *International Federation of Accountants* e o IASB – *International Accounting Standards Board*, bem como da ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setores como o ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting/UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development*, buscam-se adequar a essas mudanças provocadas pela globalização. Estas entendem que quanto maior similaridade entre o currículo adotado por um certo país e o currículo internacional, maior será a harmonização na educação contábil desse país.

## 1.1 PROBLEMA E RELEVÂNCIA

O principal objetivo da contabilidade é fornecer informações úteis e relevantes a seus usuários. No âmbito mais abrangente de internacionalização, modifica-se de acordo com o país. Suas diferenças e similaridades fazem com que inúmeras normas, procedimentos e princípios contábeis sejam adotados e praticados nos demonstrativos contábeis, conflitando com as informações contábeis de outros países. Sabe-se que a demanda pelo estabelecimento de normas contábeis internacionais relaciona-se com o próprio crescimento do comércio e das relações internacionais. Assim, as empresas multinacionais, ao conquistarem novos mercados, influenciaram e foram influenciadas pelas normas contábeis dos países que as recebiam.

Segundo Mueller (1994), a internacionalização da Contabilidade é resultado direto da internacionalização do ambiente político e econômico. Diante desse contexto, para que se promova e desenvolva conhecimentos e habilidades que permeiam ao profissional contábil ingressar no mercado de trabalho com condições de atender às necessidades dos diversos usuários, dentro desse âmbito globalizado, é a principal responsabilidade das disciplinas de graduação em Ciências Contábeis, entre elas, a Contabilidade Internacional.

Leite (2004, p.42) defende a inserção da disciplina de contabilidade internacional nos currículos brasileiros: (...) A globalização dos mercados econômicos vem influenciando o processo de harmonização internacional de contabilidade(...) e complementa, Com isso,

percebe-se a uma necessidade urgente de a academia brasileira discutir esse assunto nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis por meio da disciplina Contabilidade Internacional”.

Em outra pesquisa realizada por Weffort (2005, p.124), observou-se que, em 2003, apenas 19,28% dos cursos de Ciências Contábeis ofereciam a disciplina de Contabilidade Internacional, quer como obrigatória ou optativa, tendo como a maioria das instituições localizadas nas regiões Sudeste e Sul.

No Brasil, o MEC- Ministério da Educação, através da Câmara de Educação Superior, no qual instituiu a resolução nº. 10/2004 que institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis de Bacharelado em seu art.5º, preconiza que: “Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio, e pelas peculiaridades das organizações governamentais”.

Com isso a principal motivação deste trabalho é resultante da: a) exigência do MEC de se contemplar conhecimentos de Contabilidade Internacional; b) da preocupação dos organismos internacionais de definir padrões de grade curricular nas instituições de ensino contábil dos diversos países; c) da crescente globalização de mercado que requer formação acadêmica compatível de nossos bacharéis em ciências contábeis; d) da importância de se conhecer a aderência das IES quanto à exigência do MEC. Dentro desse ambiente, surge o seguinte questionamento: **Os cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil contemplam conhecimentos de Contabilidade Internacional em sua grade curricular de ensino?.**

Para que a disciplina Contabilidade Internacional possibilite aos graduandos em Ciências Contábeis suprir conhecimentos necessários ao cumprimento de sua missão, os docentes deveriam tratar em tese, no seu conteúdo programático, de assuntos que são objeto de maior controvérsia e que são discutidos pelos principais pesquisadores da área.

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem como objetivo geral avaliar a inserção de conhecimentos relacionados com a Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Para alcançar o objetivo geral, faz-se necessário atingir os seguintes objetivos específicos:

- Avaliar, através de questionário, o estágio atual em que se encontra a adoção e aplicação de conhecimentos sobre Contabilidade Internacional em disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis de Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior – IES do Brasil.
- Analisar, comparativamente, as características dos programas e de docentes quanto à sua aplicação nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior – IES do Brasil, tais como: carga horária, existência de pré-requisitos, formação acadêmica e regime de trabalho dos docentes, dificuldades no ensino da disciplina, bibliografia adotada, entre outros.

## 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

Este trabalho se justifica, pela importância da disciplina de Contabilidade Internacional na formação do aluno do curso de ciências contábeis, Adams e Roberts (1994, p.177) reforçam e afirmam que a Contabilidade Internacional deve ser considerada como uma importante disciplina acadêmica, por que as práticas e normas contábeis tem sido influenciadas cada vez mais, por eventos e práticas internacionais, pela importância de um estudo empírico tendo como foco não somente questões sobre harmonização e convergência, mas principalmente, buscando assim, sua provável contribuição na criação e revisão dos currículos de cursos de graduação em Ciências Contábeis na formação do profissional contábil do Brasil e sua inserção no contexto globalizado.

#### 1.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

As principais limitações do estudo, que foram identificadas são:

- Um número reduzido de instituições que possuem a disciplina de Contabilidade Internacional;
- Poucos estudos empíricos sobre o ensino da contabilidade internacional no Brasil, impedindo, dessa forma, a realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nesta pesquisa;

#### 1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Além do primeiro capítulo, que trata da Introdução, esta pesquisa encontra-se estruturada em mais cinco capítulos.

O segundo capítulo focaliza a revisão da literatura com o objetivo de conhecer o estado da arte sobre o que venha a ser contabilidade internacional, a inserção da contabilidade internacional no curso de ciências contábeis, o regulamento do MEC, IFAC, ONU que buscam um currículo mundial, proposta de conteúdo programático da disciplina contabilidade internacional, convergência das normas, classificação, algumas causas das diferenças, um estudo comparativo das práticas contábeis entre Países, e um quadro comparativo dos organismos e teóricos que buscam o currículo mundial.

O terceiro descreve a metodologia da pesquisa, evidenciando a descrição de todas as suas etapas e quais as premissas utilizadas para que os objetivos deste estudo fossem atingidos.

O quarto apresenta as análises dos resultados obtidos através das respostas do questionário de pesquisa.

Finalmente, o quinto capítulo apresenta as conclusões e limitações do estudo, e as sugestões para futuras pesquisas ligadas ao tema.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O QUE É CONTABILIDADE INTERNACIONAL?

A transformação da Era Industrial (século XIX) em Era da Informação aconteceu devido a influências como a globalização, desenvolvimento organizacional, processo científico-tecnológico, difusão da escolarização e a massificação da mídia.

A era do conhecimento, ao compararmos com um tempo remoto, como alguns autores citam, trata-se de uma revolução. Na verdade, trata-se de uma transformação na sociedade decorrente dessa massificação da informação que foi acontecendo gradativamente. Aos poucos, a sociedade foi se acostumando com uma imensidão de informações disponíveis ante a satisfação de suas necessidades através de tecnologias oferecidas para reduzir tempo de trabalho, estratégias corporativas, tendências de mercado, entre outras.

Com o começo do século XX, as empresas tornaram-se empreendimentos muito mais modernos, bem montados e as técnicas de gestão bem mais evoluídas. Então foi o momento de desenvolvimento, no campo específico de finanças e contabilidade, dos segmentos da contabilidade divisional, da contabilidade de custos, da contabilidade tributária, e da contabilidade societária.

Carvalho et al. (2006, p.12) complementam, afirmando:

[...] conquanto a globalização ainda fosse termo voltado à busca de mais e mais mercados compradores de produções centralizadas nas economias mais ricas, o começo do século passado celebrizou os mecanismos de captação de recursos em bolsas de valores como alternativa ou complemento ao crédito para expansão das empresas.

Em 1929, um fato marcante foi o *crash* da Bolsa de *New York*, com seqüelas mundo afora, fez-se necessário o estabelecimento de políticas contábeis através de legislação específica. Essa crise foi certamente um marco regulatório, sendo criados nos Estados Unidos órgãos emissores de Normas Contábeis, em sua maioria da iniciativa privada, representativas da profissão e pode ser considerado um exemplo importante para outros países.

Além dos organismos internacionais que buscam fortalecer a comparabilidade dos padrões contábeis internacionais, os estudiosos da Contabilidade Internacional confirmam o crescente espaço ocupado pelo seu estudo, na constatação de Ball et al. (2000, p.46): “A direção mundial no sentido da internacionalização dos mercados, especialmente os mercados

de capitais, nos quais a informação contábil é utilizada, tem reacendido o interesse profissional e acadêmico nos diferentes modelos contábeis nacionais”.

Para Robert et al (1998, apud WEFORT, 2005), detalham a abrangência da contabilidade internacional:

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

Conforme Prof. Thomas Weirich, Clarence G.Avery e Henry .Anderson citado por CHOI e MUELLER (1992,p.11 ) a Contabilidade Internacional pode ser analisado sob três enfoques: "*World Accounting*", "*International Accounting*" e "*Accounting for foreign subsidiaries*". Sob o enfoque da *International Accounting* (Contabilidade Internacional), eles concluem que a:

Contabilidade internacional inclui todas as variedades de princípios, métodos, e padrões de contabilidade de todos os países. Este conceito inclui um conjunto de princípios contábeis geralmente aceitos em cada país, exigindo do contador ter conhecimentos múltiplos sobre princípios (entenda-se padrões internacionais de contabilidade) quando estudar contabilidade internacional.

Segundo Nobes e Parker (1998), existem pelo menos quatro razões importantes para o estudo da Contabilidade Internacional:

- Razão Histórica;
- Razão Multinacional;
- Razão de Comparação;
- Razão de Harmonização.

Historicamente, vários países têm dado importantes contribuições para o desenvolvimento da contabilidade. Nos séculos XIV e XV, as cidades-estado da Itália eram líderes. O “método italiano” das partidas dobradas espalhou-se por toda a Europa e, posteriormente, ao redor do mundo. Um resultado duradouro deste domínio é o número de palavras das áreas financeira e contábil em inglês que são de origem italiana. Alguns exemplos são: banco, capital, dinheiro, débito, crédito, fôlio, diário (NOBES; PARKER, 1998).

No século XIX, com o advento da Revolução Industrial, passava-se do sistema de produção familiar para as fábricas que se espalhavam por toda a Inglaterra, tornando-se assim um país com destaque na esfera econômica e contábil, sendo seguido pelos Estados Unidos no século XX, que difundiram os conceitos e práticas de contabilidade gerencial.

O Quadro 1 mostra a origem de grande parte das maiores companhias internacionais de auditoria, evidenciando o domínio inglês e norte-americano.

<b>Empresas</b>	<b>Países de Origem</b>
KPMG	HOLANDA, REINO UNIDO, EUA, ALEMANHA
DELOITTE TOUCHE TOHMATSU	REINO UNIDO, EUA, CANADÁ E JAPÃO
ERNEST & YOUNG	EUA, REINO UNIDO
PRICE WATERHOUSE & COOPERS	REINO UNIDO, EUA

**Quadro 1:** Origem das Maiores Companhias de Contabilidade do Mundo.  
Fonte: Adaptado de Nobes e Parker (1998).

A razão da multinacionalidade tem a ver com a troca de técnicas, instituições e conceitos contábeis em todo mundo. As empresas multinacionais têm desempenhado um papel fundamental para transferência dos conceitos de um país a outro. Como essas empresas existem em diversos países, se faz necessária a elaboração dos relatórios financeiros para o país de origem, de acordo com suas leis e práticas contábeis.

Assim contadores, analistas e investidores necessitam ter um conhecimento abrangente sobre as práticas contábeis de outros países, tendo em vista que a maior parte das multinacionais atua em outros mercados.

Nobes e Parker (1998) dizem que a razão comparativa é a mais importante de todas, pois é possível para um país desenvolver sua própria contabilidade pela observação de como outros países têm reagido e estão reagindo a problemas que, principalmente nas nações industriais, podem não ser diferentes comercialmente daqueles problemas do país de origem do observador.

A razão da harmonização desenvolve-se com bastante importância. Seria uma tentativa de busca da preservação das particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo que as informações trocadas

sejam melhores interpretadas e compreendidas. Entre as iniciativas internacionais de harmonização contábil estão: o ISAR (Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios), a ONU (Organização das Nações Unidas), e a do Grupo de Trabalho da OECD (Organização Européia para o Comércio e o Desenvolvimento).

Dentre os organismos que buscam a harmonização internacional das práticas contábeis, destaca-se o IASB (*International Accounting Standards Board*), que ganhou ainda mais importância, desde que a IOSCO (Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários) declarou-se disposta a endossar a adoção das IAS (*International Accounting Standards*), pelas companhias que transacionam no mercado de capitais. Tal fato facilitou a entrada das empresas que pretendiam inserir-se no mercado norte-americano, cujas Bolsas têm exigido demonstrações elaboradas com base no USGAAP, ou com saldos reconciliados para adoção do USGAAP<sup>1</sup> (NIYAMA, 2005, p. 46).

## 2.2. INSERÇÃO DO CONTEÚDO DE CONTABILIDADE INTERNACIONAL NOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Em termos mundiais, organizações internacionais têm desenvolvido estudos no campo da educação do ensino superior. A UNESCO (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura), em conjunto com os Estados-Membros, adotou em sua Resolução n.º.1.12, na 21ª Conferência Geral em 1993, através do Diretor-Geral, a “buscar a elaboração de uma política abrangente para a Organização, cobrindo todo o campo do ensino superior”.

Os maiores desafios enfrentados pelo ensino superior num mundo em rápida mudança, através do documento elaborado pela Unesco em conjunto com os Estados-Membros, organizações intergovernamentais e não-governamentais, autoridades do ensino superior, órgãos decisores e pesquisadores, podem ser agrupados sob três tópicos principais:

- Relevância => Significa o papel e o espaço do ensino superior na sociedade, cobrindo, portanto, sua missão e funções, programas, conteúdo e sistemas de divulgação, assim como a equidade e questões de financiamento e responsabilidade pelas contas, ao mesmo tempo enfatizando a liberdade acadêmica

---

<sup>1</sup> Princípios Contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos da América.

e a autonomia institucional como princípios fundamentais para assegurar e enaltecer a relevância;

- Qualidade => Definida como um conceito multidimensional envolvendo todas as principais funções e atividades do ensino superior; e
- Internacionalização => A característica inerente ao ensino superior que tem crescido consideravelmente na última parte do século 20. Desenvolvimentos recentes no ensino e na ciência têm forçado a validade do argumento de que, como o conhecimento é universal, sua busca, progresso e disseminação podem ser aumentados pelo esforço coletivo da comunidade acadêmica internacional (UNESCO, 1999, p.39).

As tendências internacionais atuais são caracterizadas por uma série de processos concorrentes, às vezes contraditórios (UNESCO, 1999, p. 44):

- Democratização => Pode ser vista na retirada e no colapso de muitos regimes e no avanço constante das forças democráticas. Isso serve como fundamentação para o desenvolvimento e ação coletiva dirigida para garantir a paz e o respeito aos direitos humanos.
- Globalização => Refletindo o aumento da interdependência nas economias, em escala nacional e local, e no comércio, assim como a necessidade de se adotar uma aproximação global para lutar contra os problemas resultantes.
- Regionalização => Através dela os Estados formam grupos para facilitar o comércio e a integração econômica, como meio de reforçar sua competitividade. Arranjos regionais podem também ser úteis em questões de educação, cultura, meio-ambiente, mercados de trabalho e infra-estrutura.
- Polarização => Evidente nos aumentos de desigualdades em escala global, regional e nacional, e que resulta numa distância cada vez maior entre países ricos e pobres, e em população que se ressentem de todas as consequências sociais, políticas e econômicas que esse processo traz em seu encalço.
- Marginalização => Esta resulta do isolamento local ou internacional de um certo número de países, assim como de certos segmentos da população, por causa das várias formas de sub-desenvolvimento.

- Fragmentação => Fomenta discórdia social e, em sua forma extrema, pode levar à “atomização”, através de tentativas para dividir em linhas étnicas, tribais e religiosas (UNESCO, 1999).

Essas tendências apresentadas tornam-se essências para o entendimento das condições e perspectivas, nas quais o ensino superior funciona atualmente e continuará a funcionar.

A Organização das Nações Unidas, sob uma vontade coletiva, tem buscado, em conjunto com suas agências especializadas, programas e fundos, novos caminhos para a ação eficiente, em todos os níveis, a fim de colocar o desenvolvimento em novo rumo. Esta ação tem sido refletida nas agendas, debates e decisões de vários fóruns internacionais. Dentre os quais, destacamos os seguintes:

- a Conferência das Nações Unidas sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento (junho de 1992, Rio de Janeiro), que adotou a Agenda 21 como guia para a ação de desenvolvimento sustentável para o século 21;
- Agenda para a Paz, que mostra os objetivos, princípios e medidas passíveis a serem tomadas para assegurar a paz e a segurança, adotada pelas Nações Unidas em 1992;
- a Conferência Mundial sobre os Direitos Humanos (junho de 1993, Viena), decisões que reforçaram o ponto de vista de ter o desenvolvimento como um direito universal e uma parte integral dos direitos humanos; e
- a Conferência Internacional sobre População e Desenvolvimento (setembro de 1994, Cairo), que mostrou o alicerce do papel desenvolvido pela educação ao lidar com o fator populacional na agenda atual e futura.

O acesso ao ensino superior é um desafio para o desenvolvimento da humanidade, no sentido de que a educação desempenha papel decisivo em qualquer programa de desenvolvimento no qual habilidades profissionais e humanas de alto nível sejam necessárias.

Choi (1993) demonstra algumas observações sobre como a educação contábil devem sofrer modificações para conhecer as novas demandas de negócios no século 21.

Por exemplo, mudanças no ambiente empresarial causadas pela tecnologia da informação e comércio global, unidas com o aumento competitivo de instituições de educação empresarial (por exemplo, *corporate training*) requerem que a educação empresarial torne-se cada vez mais orientada pela demanda (mercado). Choi alerta para três pontos cruciais: (1) a grade curricular contábil deve integrar-se através de cursos e disciplinas, (2) estudantes devem receber um forte embasamento em economia, finanças e análise quantitativa, e (3) deveria ser

dada uma ênfase especial em desenvolvimento de comunicação e habilidades de trabalho em equipe.

O comentário de Choi relativo à educação empresarial torna-se mais dirigido ao mercado e é consistente com a recomendação de Reckers (1996) para o “Conheça o Cliente”. Reckers informa que o discernimento da contabilidade reconhece o mercado básico (“Quem é o nosso cliente?”) e os fatores de produção (“Quais métodos pedagógicos são mais efetivos?”).

Frederickson e Pratt (1995) apresentam um modelo que descreve o processo de educação contábil como um problema de limitação de otimização, onde o principal objetivo é minimizar a diferença entre a demanda de competência pelo empregador contábil e estes controlados por estudantes graduados de contabilidade. Limitações principais são classificadas como estudantes, faculdade e instituição. Tais fatores que podem ser influenciados pela faculdade de minimizar a lacuna entre a competência desejada e desenvolvida, incluindo decisões relacionadas ao recrutamento de estudantes, currículo e conteúdo de curso, e métodos de treinamento.

Walker e McClelland (1994) descrevem os programas educacionais de contabilidade na Nova Zelândia e sugerem que a reforma curricular nos Estados Unidos beneficie estes modelos externos. Os Programas de Contabilidade na Nova Zelândia enfatizam entendimentos conceituais ao invés de conhecimento técnico que tende a ser enfatizado em programas tradicionais norte-americanos. Na Nova Zelândia, a responsabilidade primária para a habilidade técnica de desenvolvimento cessa com o empregador. Comunicação, pensamento e habilidade interpessoal são desenvolvidas através do programa estudantil e dentro do sistema de contabilidade. Walker e McClelland sugerem que o modelo para educação contábil da Nova Zelândia é totalmente consistente com as mudanças propostas pela AECC.

Mock, Pincus e Andre (1991) descrevem um acesso sistemático para o desenvolvimento de currículos que envolvam fases de planejamento geral, planejamento e análise de currículo, *design* de sistemas, e implementação e avaliação de sistemas. Após descrever cada estágio, os autores apresentam uma aplicação de acesso sistemático para desenvolvimento curricular que foi utilizado pela Universidade do Sul da Califórnia (USC). Quatro características básicas da nova grade curricular de contabilidade da USC incluem: (1) acesso conceitual holístico; (2) integração de treinamento e desenvolvimento de habilidades ao longo do currículo; (3) uso de uma variedade de acesso a ensinamento e (4) estrutura modular do currículo.

### **2.2.1 IMPORTÂNCIA DA INSERÇÃO DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Os esforços dos contabilistas tem sido de suma importância no recente desenvolvimento da contabilidade, embora alguns teóricos contábeis, como Littleton, notou a primazia inicial aparente da influência da prática contábil no desenvolvimento da teoria (HOLZER et al., 1984). Infelizmente, as numerosas práticas de contabilidade específicas desenvolvidas durante séculos de experiência empresarial ainda não provêm uma estrutura de teoria lógica e coerente de contabilidade. As pressões econômicas, legais, e sociais que podem ter conduzido a um consenso lógico sobre práticas de contabilidade relativa a técnicas de valorização de estoques (inventário) na Alemanha em 1870. A natureza e estrutura da sociedade muda, como também a natureza e estrutura das negociações dos empreendimentos. As práticas contábeis desta forma também irão automaticamente mudar. A identificação de uma estrutura de teoria global de contabilidade é uma tarefa contínua, como também o ambiente contábil muda quase que rotineiramente.

O papel do acadêmico de contabilidade neste esforço global é: educar os futuros profissionais da contabilidade e professores com capacidade de desenvolver e ajudar a profissão contábil de várias maneiras. Talvez a ajuda mais importante seja a tentativa para racionalizar e harmonizar a grande quantidade de práticas de contabilidade existentes. O volume e variedade de práticas contábeis têm se multiplicado. Práticas específicas de contabilidade têm sido geralmente desenvolvidas para indústrias particulares. O papel dos educadores de contabilidade certamente inclui uma tentativa de determinar a estrutura integrada básica da teoria contábil, se o campo da contabilidade é visto como uma razão convincente para a gama de possíveis transações econômicas (HOLZER et al., 1984).

O esforço de associações, organismos e teóricos da contabilidade para identificar e articular grupo de padrões integrados é contínuo. Embora seja visto progressos consideráveis, existe a necessidade de continuar e as dificuldades confrontadas com esses esforços continuam bem aparentes.

O acadêmico de contabilidade tem contribuído para esta importante pesquisa quer seja trabalhando como membro dos comitês de profissionais ou como um contribuinte individual para o processo. Para A.C. Littleton e W. UM. Paton são ilustrações importantes de tais contribuintes individuais à continuação da teoria da contabilidade (HOLZER et al., 1984).

A dimensão internacional em educação contábil não oferece nem maiores nem

menores regras do que as já existentes nos nível educacional da contabilidade nacional. Os problemas das transações internacionais complexas se fazem presentes.

No decorrer de sua longa história, a contabilidade demonstrou habilidade para ser uma técnica efetiva para divergência de registro e relatórios, e transações diversas rompendo fronteiras incluindo uma variedade de empreendimentos financeiros.

O crescimento do mercado internacional financeiro e a crescente interdependência financeira no mundo no final do século vinte provocaram claramente uma pressão sobre a contabilidade devido ao sucesso de controle e registros como também de relatórios voltando a mesma para o cenário internacional (HOLZER et al., 1984).

Nesse sentido organismos internacionais e órgãos nacionais de educação como o MEC, IASB, IFAC a ONU, por meio de setores como o ISAR/UNCTAD., tem se preocupado com a inserção dos contadores nesse contexto internacional, e a partir de estudos e suas recomendações tem proposto a inserção da disciplina de Contabilidade Internacional nos Cursos de Ciências Contábeis.

### **2.2.2 REGULAMENTO DO MEC PARA OS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A contribuição das universidades para a educação contábil está situada em duas importantes áreas. A primeira é o “desenho” e desenvolvimento de cursos apropriados, voltados para contabilidade internacional. Pessoas da área contábil têm desenvolvido este tipo de curso nos Estados Unidos. O Departamento Internacional da Associação Americana de Contabilidade identificou o desenvolvimento de um a quatro cursos de contabilidade internacionais em várias universidades (HOLZER et al., 1984, p.15).

A segunda contribuição dos educadores contábeis na área internacional repousa em pesquisas. Acadêmicos em vários países vêm dando um bom suporte e apoiando as pessoas na indagação dos mesmos para padrões de contabilidade, geralmente aceitos.

Vários centros acadêmicos dedicados à pesquisa em contabilidade internacional foram fundados. Um dos primeiros foi o Centro para Educação e Pesquisa Internacional em Contabilidade da Universidade de Illinois (Urbana). Centros similares existem na Universidade de Lancaster na Inglaterra, Universidade de Washington, Universidade Estadual da Califórnia (Northridge), e na Universidade do Texas (Dallas). Estes centros têm publicado bibliografias de contabilidade internacional, como também monografias escritas por estudantes. O centro da Universidade de Illinois (Urbana) também publica o Jornal

Internacional de Educação e Pesquisa Contábil (*International Journal of Accounting Education and Research*) (HOLZER et al., 1984, p.15).

O desenvolvimento da educação superior em Ciências Contábeis apresenta fatos marcantes na história contábil do Brasil que ajudam nesta busca constante da adequação curricular, sobretudo nos cursos de graduação foco desta pesquisa. A história recente da contabilidade teve início na década de 70, com o desenvolvimento ainda incipiente do mercado de capitais e da reforma bancária (NIYAMA, 2005, p.1).

Até a década de 1960, o ensino superior brasileiro era oferecido apenas por Instituições públicas, porém, a partir da década de 1970, houve um crescimento do ensino superior com a instalação de instituições particulares.

De acordo com Nossa (1999, p.1), “a instituição precisa estar atenta às transformações que ocorrem no ambiente em que está inserida e adaptar-se para a formação de estudantes capazes de serem agentes das mudanças de amanhã”.

No ensino superior atual deve-se buscar a vinculação da teoria com a realidade na qual os alunos estão inseridos, estimulando assim a importância de sempre estar se renovando, tendo em vista o desenvolvimento constante. Nossa (1999) reforça e diz que se deve criar um ambiente de busca permanente de descobertas.

O Ensino Superior em Contabilidade é regido pela Constituição Federal (1988), e pela Lei de Diretrizes e Bases Curriculares Nacionais (LDB nº. 9.394/96) em linha gerais. Em âmbito federal, para que possam ser cumpridas suas determinações estão: o Ministério da Educação e da Cultura (MEC) e o Conselho Nacional de Educação (CNE); no âmbito estadual, as Secretarias de Educação de cada Estado; estando sob a autoridade dos órgãos federais as universidades e as escolas federais, bem como todas as instituições privadas, enquanto, sob a autoridade dos órgãos estaduais, estão as instituições estaduais e municipais.

O conteúdo mínimo da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis é determinado pela Resolução nº. 10 do Conselho Nacional de Educação, de 10 de março de 2004, que prescreve no art.5º:

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, **conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade**, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais observados o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação.

A flexibilização da grade curricular foi uma das inovações que esta nova resolução trouxe, ante a que estava em vigor até então (Resolução nº. 3/92, do Conselho Federal de Educação), permitindo a adequação das disciplinas com o perfil dos alunos em que as universidades/faculdades queiram formar, ficando assim a disciplina de contabilidade internacional a critério das instituições.

As Diretrizes Curriculares Nacionais – DCN orientam as IES, obrigando-as a elaborar a organização curricular, contemplando conteúdos que revelem os seguintes conhecimentos:

<b>Resolução 10/2004</b>	<b>Resolução 3/1992</b>
<b>Categoria I: Conteúdos de Formação Básica</b>	<b>Categoria I: Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social</b>
a) Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Administração;</li> <li>• Economia;</li> <li>• Direito;</li> <li>• Métodos Quantitativos;</li> <li>• Estatística</li> </ul>	a) Conhecimentos Obrigatórios: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Língua Portuguesa;</li> <li>• Noções de Direito;</li> <li>• Noções de Ciências Sociais;</li> <li>• Ética Geral e Profissional.</li> </ul> Incluir Disciplinas obrigatórias ou eletivas como: Noções de Psicologia, Filosofia da Ciência, Cultura Brasileira e outras.
<b>Categoria II: Conteúdos de Formação Profissional</b>	<b>Categoria II: Conhecimentos de Formação Profissional</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade;</li> <li>• Noções de Atividades Atuariais;</li> <li>• Noções de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado.</li> </ul>	a) Conhecimentos Obrigatórios de formação profissional básica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Administração Geral;</li> <li>• Economia;</li> <li>• Direito Aplicado;</li> <li>• Matemática;</li> <li>• Estatística;</li> </ul> b) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade Geral;</li> <li>• Teoria da Contabilidade;</li> <li>• Análise das Demonstrações Contábeis;</li> <li>• Auditoria;</li> <li>• Perícia Contábil;</li> <li>• Administração Financeira e Orçamento Empresarial;</li> <li>• Contabilidade Pública;</li> <li>• Contabilidade e Análise de Custos;</li> </ul> c) Conhecimentos Eletivos: a critério da instituição: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Contabilidade Gerencial;</li> <li>• Sistemas Contábeis;</li> <li>• Contabilidade Aplicada, e outros.</li> </ul> <div style="text-align: right;">Cont.</div>
<b>Categoria III: Conteúdos de Formação Teórico-Prática</b>	<b>Categoria III: Conhecimentos ou Atividades de formação complementar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estágio Curricular Supervisionado;</li> <li>• Atividades Complementares;</li> <li>• Estudos Independentes;</li> <li>• Conteúdos Optativos;</li> </ul> Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.	a) Conhecimentos obrigatórios de formação instrumental: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Computação;</li> </ul> b) Atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição, escolhidas entre as seguintes;

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jogos de Empresa;</li> <li>• Laboratório Contábil;</li> <li>• Estudo de Casos;</li> <li>• Trabalho de Fim de Curso;</li> <li>• Estágio Supervisionado.</li> </ul>
--	--

**Quadro 2:** Currículo Pleno de Ciências Contábeis.

Fonte: Resolução nº. 10, de 16 de dezembro de 2004, e Resolução nº. 3, de 5 de outubro de 1992, do Conselho Federal de Educação.

### 2.2.3 DIRETRIZES DO IFAC

A Federação Internacional de Contadores (IFAC), órgão de caráter privado, é composto pelo conjunto de organizações de contabilidade que representam os contadores empregados em práticas públicas, negócios e indústria, setor público, educação e outros grupos da profissão. Atualmente é composto por 163 membros em 120 países e representa 2,5 milhões de contadores. O IFAC trabalha desenvolvendo a profissão contábil globalmente, e também na harmonização das práticas contábeis, permitindo aos contadores prover constantemente serviços de alta qualidade para o interesse público<sup>2</sup>.

O IFAC publica padrões profissionais e guias de recomendações através de seus comitês. Particularmente, o Comitê de Educação, conforme as perspectivas contidas na IEG (*International Education Guideline*) nº.9, que são relativas à qualificação dos profissionais de Contabilidade, e para o IFAC, “o objetivo da educação e da experiência deve ser preparar profissionais contábeis competentes, capazes de fazer uma contribuição positiva ao longo de sua vida profissional em relação à sociedade em que trabalham”.

Considerando que a produtividade de um programa será especificada antecedendo metas e conhecimento, o processo principal desta produtividade será determinado pela educação e experiência contábil. Estes elementos incluem requisitos de entrada, educação comum, educação profissional, estimativas e requisitos de experiência.

Por causa de variações consideráveis nos requisitos de entrada em um programa de estudo para profissionais contábeis, a IEG nº. 9 determinou um padrão mínimo de educação que um indivíduo deve trazer para o programa de experiência e educação. Este estado mínimo padrão que “para uma procura individual começa por um programa de estudo que conduz a sociedade como um profissional contábil deveria ser, pelo menos equivalente para o que

<sup>2</sup> Dados obtidos no site <http://www.ifac.org/About/#Activities>. Consulta em: 30.10.2006.

intitularia a pessoa à admissão em um programa de grau universitário reconhecido ou equivalente".

Enquanto em alguns países estes padrões não podem parecer mínimos, representa uma melhoria sobre o IEG nº. 9 original no qual é um firme requisito não permitindo exceções. Ele reconhece que a qualidade de um profissional não pode ser mantida ou melhorada, se as capacidades dos indivíduos não encontram altos padrões.

Por causa dos Comitês, acredita-se que a educação comum geral é crítica e propõe que a educação comum deveria focar, no desenvolvimento do conhecimento geral, habilidades intelectuais, relacionamento interpessoal e comunicação através de um alcance amplo de matérias que fornecessem aos estudantes conhecimentos em artes, ciências e humanidade. Embora os requisitos da educação comum variem de programa para programa e de país para país, uma educação comum geral é crítica a longo tempo e fornece a fundação sobre a qual para construir um profissional e estudos contábeis, deveria prover estudantes com:

- o entendimento dos fluxos de idéia e eventos na história, as diferentes culturas atuais no mundo e a perspectiva internacional;
- conhecimento básico do comportamento humano;
- o senso de amplitude de idéias, assuntos e forças do contraste econômico, político e social no mundo;
- experiência em investigação e avaliação de dados quantitativos;
- habilidade em conduzir uma investigação, realizar pensamento lógico, e entender pensamentos críticos;
- apreciação de artes, literatura e ciências;
- uma consciência de valores pessoais e sociais, e o processo de investigação e julgamento;
- experiência em criar julgamentos de valor.

A IEG nº. 9 determina que o componente da educação profissional deve consistir de dois a três anos de dedicação total aos estudos (ou equivalente) e deve edificar mais sobre o desenvolvimento intelectual, interpessoal e habilidades de comunicação fornecidas pela educação comum. A educação profissional consiste de:

- conhecimento e organização;
- tecnologia da informação;
- contabilidade e contabilidade relacionada.

O objetivo do componente profissional educacional é identificar as áreas que devem ser abrangidas, porém não se faz necessário sugerir aos atuais cursos, porque os assuntos identificados abrangem diferentes descrições em diferentes partes do mundo. Também reconhece que alguns requerem uma larga ampliação do assunto; outros lugares dão ênfase sobre alguns assuntos, fazendo encontrar propósitos para os quais os estudantes são treinados. O nível de compreensão requerida pode também variar em diferentes profissionais e em diferentes períodos. Determinantes importantes devem ser o conhecimento, habilidade e valores profissionais relevantes para um profissional ou país, particularmente.

Os conhecimentos organizacionais e administrativos devem incluir a cobertura dos seguintes assuntos:

- econômicos;
- métodos quantitativos e estatísticos para negócios;
- comportamento organizacional;
- administração de operações;
- marketing;
- comércio exterior (internacional).

Estes assuntos centrais são planejados para fornecer o prospecto do profissional contábil com:

- o conhecimento das atividades comerciais, governamentais e de organizações sem fins lucrativos e o ambiente na qual elas operam, incluindo, como mais importante, as forças econômicas, legais, políticas, sociais e internacionais e culturais, suas influências e valores.
- o conhecimento sobre macro e microeconomia;
- a aplicação de métodos quantitativos e estatísticos na resolução de problemas;
- o entendimento de dinâmicas de grupo e interpessoal nas organizações, incluindo métodos de criação e gerenciamento de mudanças dentro da organização;
- o entendimento de assuntos pessoais, gerenciamento de operações, estratégia organizacional, controle e marketing;
- o conhecimento básico de comércio internacional e finanças, e os caminhos em que este comércio é conduzido;
- uma habilidade para integrar os componentes acima num objetivo estratégico de execução.

Os requisitos da tecnologia da informação para um profissional contábil estão endereçados no IEG nº. 11, sob o título “Tecnologia da Informação no Currículo Contábil”. Ele pode ser obtido através de uma variedade de caminhos, incluindo cursos separados e por assuntos integrados a organização e negócios, e a partir de profissionais contábeis. Porém, devem fornecer aos estudantes conhecimento e habilidades que eles precisam para utilizar e avaliar a tecnologia da informação e sistemas que forneçam entrada para o desenvolvimento do gerenciamento desses sistemas. Também tem que prover a contabilidade com o conhecimento do processo de identificação, entendimento, medição, sumarização e dados de análise financeira em um ambiente contemporâneo, como:

- os conceitos básicos de sistema de informação e tecnologia;
- habilidade no uso de software corrente, tais como planilha eletrônica, processador de textos, sistema de base de dados, e-mail, sistemas contábeis e outros similares;
- os conceitos e princípios de planejamento de sistema de informação;
- os conceitos e princípios de avaliação dos sistemas de informática; e
- o uso da tecnologia da informação para vantagem competitiva, organização, recrutamento, planejamento, orçamento e controle.

A contabilidade relacionada às áreas de assuntos aos quais todos os contadores devem ser expostos e aos estudantes com conhecimentos técnico-contábil e a profissionais com ética e valor suficientes para perseverar como profissionais contábeis, são os seguintes:

- contabilidade financeira e relatórios;
- contabilidade gerencial;
- taxação (cobrança de impostos);
- direito comercial e administrativo;
- auditoria;
- finanças e gerenciamento financeiro;
- ética profissional.

Estes assuntos devem fornecer a perspectiva contábil profissional com o conhecimento de:

- história da profissão contábil e pensamento contábil;

- conteúdo, conceitos, estruturas e significado dos relatórios para operação organizacional, tanto para usuários internos como externos, incluindo a informação financeira necessária à tomada de decisões e um acesso crítico à função da informação contábil em satisfazer essas necessidades;
- padrões de contabilidade nacional e internacional e auditoria;
- administração financeira incluindo recursos administrativos, planejamento e orçamento, custo, controle de qualidade e *benchmarking*;
- fatores ambientais, incluindo a regulamentação da contabilidade;
- responsabilidades éticas e profissionais do contador;
- os conceitos, métodos e processos de controle que fornecem com exatidão e integridade dados financeiros e segurança dos bens;
- taxação (cobrança de impostos) e seus impactos sobre as decisões financeiras e gerenciais;
- a natureza da auditoria e outros serviços atestados e a base conceitual e procedural do seu desempenho nos ambientes manuais e eletrônicos;
- o conhecimento de finanças, incluindo a análise das demonstrações financeiras, instrumentos financeiros, capital de mercado, além do capital doméstico e internacional.

#### **2.2.4 CURRÍCULUM GLOBAL SEGUNDO ISAR/UNCTAD/ONU**

O fenômeno da globalização tem gerado muitas alterações nas economias locais, principalmente em países emergentes. No campo da educação, as instituições brasileiras e estrangeiras iniciaram um processo de adaptação às pressões da globalização através da internacionalização dos currículos e de atividades, ou seja, diferentes estratégias estão sendo criadas com essas questões (KUMAR; USUNIER, 2001; KWIEK, 2001; WALLACE, 2003), que para muitas instituições são prioridade absoluta para continuarem viáveis. Isso inclui a internacionalização contábil (ALTBACH; TEEICHLER, 2001; MCCABE, 2001, MENDIVIL, 2002). Organismos Internacionais de Contabilidade como o IFAC e o IASB, bem como da ONU, por meio de setores como o ISAR/UNCTAD<sup>3</sup>, entre seus vários assuntos, a formação profissional dos contadores tem sido uma preocupação constante.

---

<sup>3</sup> <http://www.unctad.org/sp/docs/c2isard5.sp.pdf>. Acesso em: 23-04- 2006.

Assim, entende-se que quanto maior for a similaridade entre o currículo adotado por um país e o currículo internacional, tanto maior será a evidência de harmonização na educação contábil desse país (RICCIO; SAKATA, 2004).

A *United Nations Conference on Trade and Development* – UNCTAD, órgão pertencente às Nações Unidas, criado em 1964 com o objetivo de apoiar os países-membros a atingirem suas metas de desenvolvimento e a integrarem-se ao comércio internacional, tem em sua composição 192 países-membros, sendo o Brasil um dos seus participantes, e tem como objetivos: ajudar a forma política corrente debatendo e pensando em desenvolvimento, com um foco particular em assegurar as políticas domésticas e a ação internacional que estão mutuamente em suporte, para efetuar o desenvolvimento sustentável.

A UNCTAD também emitiu um plano de estudo, no qual tinha como finalidade “(...) sinalizar à comunidade internacional as esferas de questões técnicas que um estudante deve dominar para ser um contador profissional” (UNCTAD, 2002b). O plano proposto pela ISAR/UNCTAD utiliza a estrutura de quatro blocos de conhecimentos, assim definidos:

<b>1. Conhecimentos administrativos e organizacionais</b>	<b>2. Tecnologia de informação</b>	<b>3. Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins</b>	<b>4. Conhecimentos Gerais</b>
1.1 Economia	2.1 Tecnologia de Informação	3.1 Contabilidade Básica e preparação de relatórios financeiros, a profissão contábil, padrões contábeis internacionais	4.1 História e religião
1.2 Métodos quantitativos e estatística para administração.	2.1.1 Tecnologia de Informação (TI), conceitos para sistemas administrativos.	3.2 Práticas contábeis e financeiras avançadas.	4.2 Comportamento humano/ Psicologia
1.3 Políticas gerais administrativas, estruturas básicas organizacionais.	2.1.2 Controle interno – sistemas informatizados de gestão.	3.3 Princípios de relatórios financeiros avançados	4.3 Economia Local
1.4 Funções e práticas gerenciais, comportamento organizacional, a função do marketing em administração e princípios de negócios internacionais	2.1.3 Desenvolvimento de padrões e práticas para administração de sistemas	3.4 Contabilidade Gerencial	4.4 Metodologia de Pesquisa
1.5 Módulo de gestão e estratégia organizacional	2.1.4 Gestão, implementação e uso de TI	3.5 Contabilidade Gerencial – informação para planejamento, tomada de decisão e controle	4.5 Artes e Literatura
	2.1.5 Gestão da Segurança em informação.	3.6 Tributação	4.6 Ética
	2.1.6 Inteligência Artificial, <i>expert systems</i> , <i>fuzzy logic</i> , etc.	3.7 Legislação Comercial	4.7 Filosofia
	2.1.7 Comércio Eletrônico	3.8 Fundamentos de Auditoria	4.8 Comunicação Oral
		3.9 Auditoria: conceitos avançados	4.9 Línguas

		3.10 Finanças e Gestão Financeira	4.10 Experiência profissional/Estágio
--	--	-----------------------------------	---------------------------------------

**Quadro 3:** Blocos de conhecimentos definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999).  
Fonte: Riccio e Sakata (2004).

## 2.2.5 CONTEÚDO PROGRAMÁTICO PARA A DISCIPLINA CONTABILIDADE INTERNACIONAL

### 2.2.5.1 Convergência das Normas Contábeis Internacionais

As diferenças internacionais na preparação das demonstrações contábeis são significativas, tornando-as, assim, complexas e constituem um obstáculo para aqueles que em determinado país necessitam interpretar demonstrações contábeis de outros países. A internacionalização da economia evidenciou esta situação resultando na necessidade constante de uma melhor comparabilidade das informações contábeis geradas por diferentes empresas localizadas nos mais diversos países.

O termo harmonização, algumas vezes, tem sido associado incorretamente com “padronização”. Cabe, aqui, esclarecer a diferença básica entre os termos harmonização e padronização. Segundo Alhashin e Arpan (1985), “a harmonização é usada como uma reconciliação de diferentes pontos de vista, enquanto a padronização pode impor o ponto de vista contábil de um país sobre os demais”.

A harmonização contábil é um processo através do qual vários países, em comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis para facilitar a comunicação e permitir comparações.

Existem outros pesquisadores que discutem sobre harmonização:

Segundo John Blake e Oriol Amat:<sup>4</sup>

- a) existem diferenças muito significativas em normas contábeis entre países diferentes.
- b) existe uma grande demanda pela harmonização na contabilidade internacional.
- c) existem razões muito fortes para a diversidade internacional de normas contábeis, e conseqüentemente obstáculos significativos para a harmonização.
- d) grupos de países com cultura e ambiente econômico similares e com modelos de normas contábeis similares podem ser identificados.

<sup>4</sup> BLAKE, John; AMAT, Oriol. *European Accounting*, London, 1983, p. 22.

Beresford e Joshi (1998, apud GUERREIRO, 2004)<sup>5</sup> identificam em conjunto as vantagens da harmonização contábil, que podem ser resumidas da seguinte forma:

- maior facilidade das transações internacionais e diminuição do custo de capital;
- maior qualidade da informação financeira dos mercados de capitais, o que contribui para o aumento de uma informação apurada;
- maior familiaridade com as práticas contábeis dos outros países e redução do leque de alternativas entre os países;
- melhor comunicação empresarial e diminuição da ambigüidade na interpretação das informações financeiras;
- maior facilidade na consolidação das contas de empresas multinacionais;
- maior comparabilidade das demonstrações financeiras das empresas de diferentes países para análise de investimentos ou crédito;
- maior mobilidade dos recursos humanos das empresas de auditoria internacionais;
- redução de recursos administrativos e de sistemas.

De acordo com Saudagaran e Meek (1997, apud GUERREIRO, 2004)<sup>6</sup>, os principais obstáculos são:

- o impacto econômico das práticas contábeis, na medida em que a harmonização tenta diminuir a importância dos interesses de grupos específicos dos países;
- a resistência dos países em abdicar de suas normas em favor de uma regulamentação internacional exterior;
- a ausência de organismos profissionais fortes em diversos países, que influenciem no processo de desenvolvimento da contabilidade internacional, dificultando a ligação dos interesses nacionais no trabalho do IASB e a diminuição da resistência nacional.

A importância da adoção das normas internacionais como parâmetro a ser seguido em busca de harmonização contábil é salientada por Most: “A análise do conteúdo das normas internacionais de contabilidade fornece algum progresso à uniformidade. Com cada nova

---

<sup>5</sup> GUERREIRO, Marta Alexandra Silva; RODRÍGUEZ, Lúcia Lima. A convergência de Portugal com as normas internacionais de contabilidade. Publisher team, 2004.

<sup>6</sup> Idem.

forma, uma certa quantidade de uniformidade é acrescentada ao progresso em direção à harmonização”.<sup>7</sup>

Dentre as ações brasileiras, uma das mais importantes a tendências brasileiras de convergir para a contabilidade internacional, foi a criação em agosto de 2006 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1.055 de 07.10.2005. O CFC justifica que a criação do CPC deve-se a crescente importância da internacionalização das normas contábeis e que esse fato vem levando inúmeros países a caminhar para um processo de convergência que tenha como consequência:

- a) a redução de riscos nos investimentos internacionais ( quer sob a forma de empréstimo financeiro quer sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos, essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) a maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênia;
- c) a redução do custo de capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

Esse órgão está estruturado a funcionar no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mas terá parceria com o Ibracon, que representa os auditores independentes, a Abrasca, das companhias abertas, Bovespa, a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - Apimec, órgão de caráter privado que concentra suas atividades na certificação dos profissionais, representação política institucional frente ao governo e entidades representativas congêneres do mercado, no intercâmbio internacional com outras confederações de profissionais<sup>8</sup>, e Fipecafi, de professores acadêmicos<sup>9</sup>.

Tem como missão similar à da Fasb, órgão dos EUA formado por um comitê técnico que faz pronunciamentos após ampla discussão com os interessados e que servem de subsídios para a adoção de normas pelas agências reguladoras<sup>10</sup>.

---

<sup>7</sup> MOST, Kenneth S. *Advances in International Accounting*. London, 1987.

<sup>8</sup> Dados obtidos no site <http://www.apimec.com.br/frameset.asp?>. Consulta em: 17.11.06.

<sup>9</sup> *Gazeta Mercantil*. 17.08.06.

<sup>10</sup> *Idem*.

### 2.2.5.2 Classificação dos Sistemas Contábeis

As diferenças internacionais nos relatórios financeiros são basicamente resultantes da classificação dos sistemas contábeis que influenciam de maneira significativa o *financial reporting*<sup>11</sup> de cada nação.

Nobes e Parker (1998) dizem que “o número de tentativas que têm sido feitas para classificar sistemas contábeis nacionais é o mesmo esforço que os biólogos tentam fazer para classificar fauna e flora”. Porém, a maior parte dos autores como Radebaugh (1975)<sup>12</sup>, Daniel et al. (1976)<sup>13</sup>, Belkaoui (1985)<sup>14</sup>, Amenkhiem (1986)<sup>15</sup>, Blake (1990), Nobes e Parker (1998), Salter (1991)<sup>16</sup>, AlNajjar (1992), Choi e Mueller (1992), Laínez (1993), Douppnik e Salter (1995), Jarne (1997), Mueller et al. (1997), Jaggi e Low (2000) classificam os sistemas contábeis (*financial reporting*) em dois grandes grupos: o modelo Anglo-Saxônico e o modelo da Europa Continental.

O modelo Anglo-Saxônico é adotado por países como Grã-Bretanha, Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Índia, Canadá, Malásia, África do Sul, Cingapura, tendo como características (NIYAMA, 2005, p.16):

- profissão forte e atuante;
- sólido mercado de capitais;
- pouca influência do Governo na definição de práticas contábeis;
- busca atender primeiro aos investidores.

O modelo da Europa Continental é adotado por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental), maior parte dos países da América do Sul, incluindo o Brasil, possui como características (NIYAMA, 2005, p.16):

- profissão fraca e pouco atuante;
- forte influência governamental na definição de práticas contábeis;
- bancos e Governo são principais usuários;

<sup>11</sup> Podem-se traduzir relatórios financeiros; porém, são critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil.

<sup>12</sup> In Jarne (1997).

<sup>13</sup> Idem.

<sup>14</sup> Idem.

<sup>15</sup> Idem.

<sup>16</sup> Idem.

- o mercado de capitais não é a principal fonte de captação de recursos pelas empresas.

### 2.2.5.3 ALGUMAS CAUSAS DAS DIFERENÇAS INTERNACIONAIS

Considerando-se que cada país tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos, objetivos (buscam proteger os seus interesses nacionais), supõe-se que os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre os outros (NIYAMA, 2005, p.21).

Por exemplo, o *leasing* financeiro, no Brasil essas operações figuram como ativo no balanço da empresa arrendadora e não no da arrendatária, apesar desta possuir o controle econômico do bem. Nos Estados Unidos e Inglaterra, o *leasing* é incluído no balanço da arrendatária devido ao entendimento de que, mesmo não possuindo a propriedade jurídica do bem, essa empresa tem controle econômico sobre ele (LOPES; MARTINS, 2005). A decisão de classificar o bem arrendado como ativo no balanço da arrendatária reflete o predomínio da visão econômica sobre a jurídica. É o predomínio da essência econômica sobre a forma.

Os principais estudiosos sobre o assunto apresentam como causas das diferenças internacionais os seguintes aspectos, a saber:

B.Elliot e J.Elliot (2002) destacam como razões para as diferenças no *financial reporting* os seguintes aspectos:

- a) características do sistema legal nacional;
- b) a maneira como as empresas obtêm seus recursos financeiros (se mercado acionário, ou credores bancários);
- c) o relacionamento entre o Fisco e a Contabilidade;
- d) a influência e o status da profissão contábil;
- e) nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade;
- f) acidentes de história;
- g) linguagem (forma de comunicação, pois algumas línguas são comparativamente mais conhecidas do que outras).

Radebaugh e Gray (1993), por outro lado, destacam 14 diferentes razões que provocam diferenças internacionais:

- a) estrutura das empresas;

- b) fatores internacionais;
- c) cultura;
- d) regulamentação da estrutura contábil;
- e) sistema legal;
- f) inflação;
- g) crescimento e desenvolvimento econômico;
- h) ambiente social;
- i) nível de atividade empresarial;
- j) mercado financeiro e de capitais;
- k) tributação;
- l) profissão contábil;
- m) educação e pesquisa na área contábil; e
- n) sistema político.

Nobes e Parker (1998, *apud* NIYAMA, 2005) relacionaram 17 razões que provocam diferenças internacionais no *financial reporting*. São elas:

- a) natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos);
- b) herança de ter sido colônia de outro país;
- c) invasão
- d) tributação;
- e) Inflação;
- f) amadurecimento e tamanho da profissão contábil;
- g) nível da educação na área contábil;
- h) estágio de desenvolvimento econômico;
- i) estrutura e sistema legal;
- j) cultura;
- k) história;
- l) geografia;
- m) linguagem;
- n) influência da teoria contábil;
- o) sistema político, clima social;
- p) religião; e
- q) acidente (de percurso).

Nobes (1998) sugere dois aspectos que acabam influenciando os demais e se destacam em sua importância, quais sejam: (1) formas ou sistemas de financiamento por intermédio do qual as empresas buscam recursos – se possuem um mercado de capitais sólidos e preços são estabelecidos num mercado competitivo ou se é um sistema de crédito, bancário ou governamental, este último, com forte presença governamental na condução da economia ; e (2) consequências ou heranças decorrentes de ter sido colonizado por outro País, como por exemplo, a Inglaterra em relação a Austrália, Nova Zelândia, Singapura que retratam com fidelidade a força e influência de um País sobre outro(s) em questões culturais e comerciais.

Alguns fatores estão relacionados entre si nas diferenças dos sistemas contábeis, como alguns os quais examinaremos a seguir.

### **2.2.5.3.1 Sistemas Legais**

Meek e Gernon (2001) citam que muitos autores defendem que o mundo contábil estaria dividido em dois grandes países: o primeiro voltado para uma contabilidade de orientação “legalista” e o outro para uma orientação “não legalista”. O método legalista para a contabilidade é predominantemente representado pelo assim chamado direito romano (abrange direito civil, penal, tributário...), e o acesso não legalista à contabilidade é chamado por direito comum (ordinário). Leis em países de direito romano são uma série de mandamentos que estipulam o padrão mínimo e comportamento esperado do seu povo.

Dessa forma, a contabilidade financeira é muito mais uma atividade do setor público, administrado pelos órgãos governamentais ou semigovernamentais. Práticas e regras contábeis tendem ser bem mais prescritivas, detalhadas e procedurais. Além disso, a regra primária da contabilidade financeira nestes países é determinar quanto de imposto de renda uma empresa deve ao governo. Argentina, França e Alemanha também possuem métodos legalistas para contabilidade<sup>17</sup>.

Nobes e Parker (1998) afirmam:

Alguns países têm o sistema legal o qual depende de uma limitada quantidade de lei estatutária (sistema de leis escritas e determinadas pelo legislador), que é posteriormente interpretada por cortes, que por sua vez estabelecem grandes quantidades de leis de veredicto para complementar os regulamentos.

---

<sup>17</sup> MEEK, G.; GERNON, H. 2001. *Accounting: an international perspective*. 5. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill.

A estrutura legal de um país se classifica como *code-law* (visão legalística) ou *common-law* (visão não legalística) que tem destacada influência nas diferenças internacionais.

O sistema legal de *code-law* é predominante em países como Alemanha França e Japão.

Segundo Martins (2004):

Os modelos sempre foram os seguintes: quem manda é o governo, através dos poderes Executivo e Legislativo. Dentro desse prisma, o usuário principal sempre foi o credor e o referencial conceitual dessa normatização é o Princípio do Conservadorismo. O outro referencial é o de *image fidèle* (no sentido de fiel à lei e não à essência econômica). Neste caso do *code-law*, há outra característica básica: o modelo é o de regras detalhadas ao máximo (*rules oriented*). Mais adiante, transformou-se o Fisco num grande usuário da contabilidade nesses países e em muitos deles, principalmente nos latinos, acabou por se firmar no principal.

O sistema legal classificado como *common-law* é predominante em países como Grã-Bretanha, EUA, Canadá, Austrália, Nova Zelândia.

Martins (2004) afirma que

[...] nos países de direito consuetudinário, os contadores eram os produtores das normas contábeis. A característica nesses países é que o principal usuário é o investidor, e o referencial conceitual da normatização pura do modelo é o da representação econômica e o do Princípio da Competência. Nesses países tem sempre que prevalecer a substância econômica sobre a forma. É responsabilidade do contador, do auditor e, em alguns países, dos administradores, que suas demonstrações tenham a característica de refletir a realidade econômica sobre a forma legal se houver alguma divergência entre ambas.

O método não legalista é usualmente encontrado em países de lei comum ordinária. As Leis nestes países são uma série de mandamentos (não “farás”) que estabelecem limites bem além do que é ilegal para arriscar. Dentro desses limites, todavia, a acepção e julgamento são permitidos e encorajados. As práticas contábeis em países com leis comuns são determinadas pelos próprios contabilistas (quer dizer, do setor privado), e eles as desenvolvem para torná-las comumente aceitas em prática. Por isso, a contabilidade nesses países tende ser mais inovadora e de fácil adaptação. Países como Reino Unido e Estados Unidos são típicos países que se valem deste método<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> MEEK, G.; GERNON, H. *Accounting: an international perspective*. 5. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill. 2001.

### 2.2.5.3.2 Tributação

A vinculação de regras contábeis relacionadas a reconhecimentos e mensuração de ativos e passivos à legislação tributária é uma das fortes razões para diferenças no “ *financial reporting* ” das empresas.

O âmbito e a extensão da influência da tributação na contabilidade variam consideravelmente de país a país. A sua influência é, no entanto, muitas vezes analisada de forma simplista e extrema; isto é nenhum país poderá afirmar que as considerações fiscais não exercem qualquer tipo de influência nas demonstrações contábeis publicadas; da mesma forma que nenhum país poderá ser acusado de seguir “cegamente” os critérios fiscais, publicando as suas demonstrações financeiras apenas com base nestes critérios. Entre estes dois extremos, encontramos uma variedade real de tradições e práticas (PEREIRA e RODRIGUES, 2004, p.37).

Encontraremos assim países, como referem Lainez (1993); Callao e Jarne (1995); Jarne (1997); Radebaugh e Gray (1997); Nobes (1998), em que as normas fiscais condicionam de modo claro e evidente os critérios e práticas contábeis, contrariamente a outros países onde existirá uma clara separação entre contabilidade e a tributação.

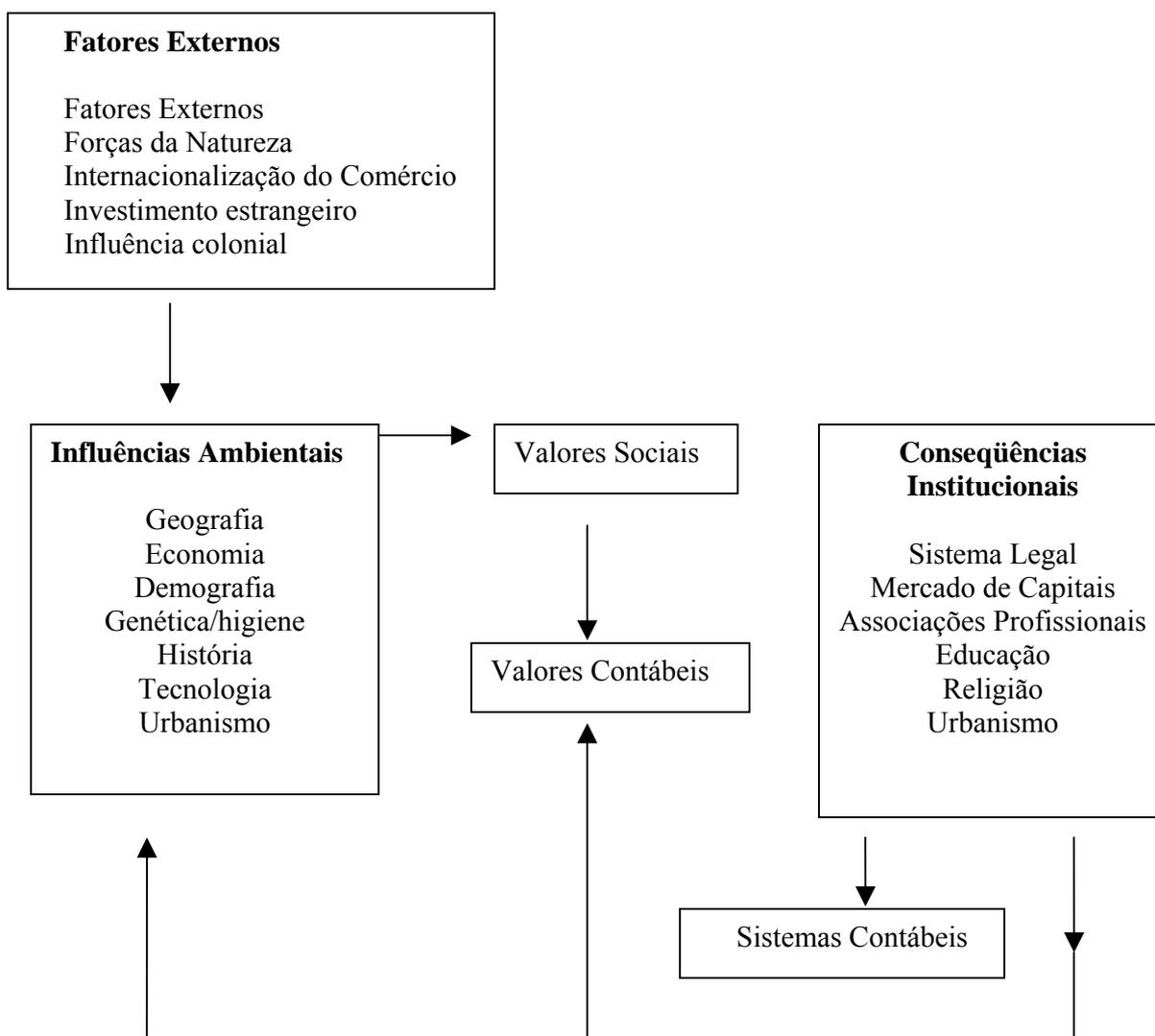
Segundo Pereira e Rodrigues (2004) são exemplos de países com uma forte relação entre contabilidade e a tributação, os países da Europa Continental: Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, França, Grécia, Itália, Portugal, Suécia, Suíça; e como exemplo de países no qual a contabilidade e tributação se encontram separadas são os países com influência anglo-saxônica: Reino Unido, Irlanda, Austrália e EUA.

Nobes e Parker (1998) destacam que no Reino Unido, por exemplo, nos relatórios financeiros publicados, o valor da depreciação a tributar é determinado de acordo com a legislação do século passado. Convencionalismo e Pragmatismo, ao invés de normas exatas, também justificam o método de determinação do valor excedente e o tempo de vida útil de um bem.

Duas teorias são interessantes de ser analisadas: a teoria anglo-saxônica e a franco-germânica. Na primeira, o Estado propõe e obriga algumas empresas a serem auditadas, e coloca obstáculos aos auditores, delegando ao Estado a palavra final. Por outro lado, nos países como Alemanha e França, quem gere os organismos de auditoria é o Estado. Com a implementação da 8ª diretiva sobre leis empresariais, esta situação tornou-se como principal na União Européia.

### 2.2.5.3.3 A Influência Cultural

Outro fator que afeta a prática contábil é a cultura do país em que atua. Segundo Gray (1988), até o início da década de oitenta, e em uma perspectiva internacional, não se questionou a influência cultural no desenvolvimento dos sistemas contábeis. No início dos anos oitenta, afirmam Pereira e Rodrigues (2004, p.41), citando Hofstede (1980), desenvolve-se um modelo de cultura como uma programação coletiva da mente, na qual se distinguem os membros de um grupo humano de outro. Hofstede defende que, apesar de um sistema operacional de computador conter uma série de regras as quais atuam como ponto referencial, e uma série de limitações para elevar o nível dos programas, também a cultura inclui uma série de valores sociais que direcionam a forma institucional e prática. Cerda Aparício (1992, p.43) apresenta a seguinte conexão entre cultura, sociedade e contabilidade:



**Figura 1:** Cultura, Sociedade e Contabilidade.

Fonte: Cerdá Aparício (1992, p. 43).

Da mesma forma, Gray afirma (1988, p.5):

Os valores sociais são determinados por influências ecológicas e modificados por fatores externos... Por outro lado, valores sociais têm conseqüências institucionais na forma do sistema legal, sistema político, natureza do sistema de mercado de capitais, padrões de administração corporativa e assim por diante.

A cultura em qualquer país contém os valores básicos que um indivíduo deve possuir. Esta afeta o modo que os indivíduos desejam que sua sociedade seja estruturada e a forma como interagem com a sua subestrutura. A contabilidade pode ser vista como uma dessas subestruturas. Como Gray (1988, p. 5) explica:

Deve-se esperar que o valor dos sistemas de comportamento dos contadores tenha uma relação e derive dos valores sociais com especial destaque ao trabalho relacionado aos valores. Os 'valores' dos contadores irão por outro lado influenciar os sistemas contábeis.

Para se ter idéia dos padrões culturais básicos de vários países, nós voltamos a citar Hofstede. Baseado no estudo de mais de 100.000 empregados da IBM em 39 países, Hofstede (1984, p. 83-84)<sup>19</sup> definiu e pontuou os quatro aspectos seguintes da cultura:

- o grau de integração dos indivíduos nos grupos – Individualismo versus Coletivismo;
- a relação de poder – Extensão de poder significa o ponto até o qual os membros de uma sociedade aceitam o poder em instituições e organizações distribuído de forma desigual;
- o grau de tolerância ao desconhecido – Aversão à incerteza;
- a diferença dos papéis sociais de homens e mulheres – Masculinidade versus Feminilidade.

Com base no estudo de Hofstede, Gray (1998, p. 8) define quatro valores contábeis, que configuram o que ele denominou de “subcultura contábil”:

- Profissionalismo versus Controle governamental: preferência pelo exercício da opinião do profissional individual da contabilidade e a manutenção da auto-

---

<sup>19</sup> In Gray (1988); Hofstede (1991); Lainez (1993); Jarne (1997); Nobes e Parker (1998, cap. 2).

regulamentação profissional, face ao cumprimento dos pressupostos preestabelecidos;

- Uniformidade versus Flexibilidade: preferência pelo cumprimento de práticas regulares contábeis uniformes por todas as empresas e pela utilização consistente de práticas no tempo, face à flexibilidade;
- Sigilo versus Transparência: preferência pela confidencialidade e por limitar a apresentação de informações sobre a empresa, em face de mais transparência, abertura e publicidade da informação contábil;
- Conservadorismo versus Otimismo: preferência por atitudes mais prudentes, em contraposição a atitudes mais otimistas.

De acordo com Gray (1988), são estes os valores contábeis que caracterizam o sistema contábil. Os dois primeiros pares de valores estarão relacionados com a autoridade e imposição, enquanto os dois últimos tópicos estão relacionados à medida e divulgação da informação. É a partir desses valores culturais que Gray propõe diferentes agrupamentos de países.

De acordo com Nobes e Parker (1998), essa abordagem pode muito bem ser útil para examinar certos assuntos, como as diferenças internacionais no comportamento das auditorias. Entretanto, para os relatórios financeiros, as medidas culturais parecem vagas e indiretas, comparadas às medidas de certos elementos do ambiente externo da contabilidade, tais como sistemas legais ou mercado de capitais.

Outra forma de observar o ambiente da contabilidade é identificar influências potenciais, tais como os sistemas legais, finanças corporativas, sistemas de tributação, e assim por diante. Estas influências interagem com a cultura de modo complexo, e parecem afetar o estilo dos relatórios financeiros e da profissão contábil que um país possui.

#### **2.2.5.3.4 Status da Profissão Contábil**

A força, dimensão e competência da profissão contábil num país resultam dos vários fatores abordados acima e do tipo de relatório financeiro que eles ajudaram a produzir. Nos países em que a profissão contábil é auto-regulamentada, com pouca influência do governo, sendo de sua responsabilidade a edição de normas, padrões de auditoria, critérios mais

rigorosos são estabelecidos no credenciamento de contadores e auditores por meio de exames ou certificações.

Nos países em que a profissão contábil é fraca e pouco atuante, se questiona sobre a qualidade das demonstrações produzidas, o governo edita as leis, regulamentos e os profissionais possuem pouca capacidade de influenciar na edição das normas contábeis.

No Brasil a profissão Contábil é representada pelo Conselho Federal de Contabilidade, que foi criado pelo Decreto-Lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946. Constitui-se pessoa jurídica de direito privado que, por delegação, presta serviço público, tendo sede e foro na cidade de Brasília.

Compete ao CFC<sup>20</sup>:

- a) decidir, em última instância, os recursos de penalidades impostas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- b) fixar os valores das anuidades, taxas, emolumentos e multas, devidas pelos profissionais e pelas empresas aos Conselhos a que estejam jurisdicionados;
- c) dirimir dúvidas suscitadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- d) funcionar como Tribunal Superior de Ética Profissional, decidindo, em última instância, os recursos de penalidades impostas pelos Tribunais Regionais de Ética;
- e) baixar normas de interesse do exercício da profissão de Contabilista, promovendo as medidas necessárias às suas regularidades e defesa;
- f) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação.

O CFC criou Grupo de Trabalho, que tem editado regularmente Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), mas não tem autoridade substantiva para obrigar a sua adoção pelas empresas brasileiras (NIYAMA, 2005, p.29).

Outro representante da profissão contábil é o IBRACON<sup>21</sup>, fundado em 13 de dezembro de 1971, sob a denominação de Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB, através da fusão de dois Institutos até então existentes: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil – ICPB, fundado em 26 de março de 1957; e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes – IBAI, fundado em 2 de janeiro de 1968.

---

<sup>20</sup> Dados obtidos no site <http://www.cfc.org.br>. Consulta em: 05.03.06.

<sup>21</sup> Dados obtidos no site <http://www.ibracon.com.br/>. Consulta em: 05.03.06.

Em 1º de Julho de 1982, após alteração estatutária modificou-se a denominação para Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, que permitiu maior abrangência de atuação e de interesses admitindo em seu quadro não só auditores como também contadores. A partir de 8 de junho de 2001, o IBRACON passou a denominar-se “IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil”, aprovado pela Assembléia Geral Extraordinária daquela data. O IBRACON congrega profissionais de diferentes atividades, na edição de normas técnicas de contabilidade e auditoria e no aprimoramento da profissão no Brasil.

Apesar de sua reconhecida contribuição para a normatização dos procedimentos contábeis e de auditoria, seus pronunciamentos não obrigam as entidades ao seu cumprimento automático, porque a atribuição de normatização legal dos procedimentos contábeis é reservada por lei à Comissão de Valores Mobiliários – CVM<sup>22</sup> (no que diz respeito às Companhias abertas) e ao Banco Central do Brasil (para instituições financeiras), além de outros órgãos oficiais de normatização e fiscalização de determinadas atividades regulamentadas por legislação especial e da Receita Federal.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM foi criada pela Lei nº. 6.385, em 07/12/76. É um órgão normativo do sistema financeiro, especificamente voltado para o desenvolvimento, a disciplina e a fiscalização do mercado de valores mobiliários não emitidos pelo sistema financeiro e pelo Tesouro Nacional. Também é responsável pelo registro e credenciamento dos auditores independentes.

Além dessas prerrogativas de normatizar, fiscalizar a atuação dos diversos integrantes do mercado, cabe-lhe entre outras:

- a) registrar as companhias abertas;
- b) registrar as emissões de valores mobiliários;
- c) credenciar auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários;
- d) autorizar a constituição de bolsas de valores, sociedades corretoras e distribuidoras;
- e) suspender ou cancelar registros, credenciamentos ou autorizações;
- f) suspender a emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliários ou decretar recesso de bolsa de valores;
- g) Exigir a republicação de demonstrações financeiras.

---

<sup>22</sup> Dados obtidos no site <http://www.cvm.gov.br/>. Consulta em: 05.03.06.

A CVM não exerce julgamento de valor em relação a qualquer informação divulgada pelas companhias. Zela, entretanto, pela sua regularidade e confiabilidade e, para tanto, normatiza e persegue sua padronização (LISBOA, 2000).

Mais de 50 países dispõem de organizações similares à CVM ou desenvolvem projetos que possuem o mesmo objetivo básico. Nos Estados Unidos, por exemplo, a entidade que corresponde à CVM do Brasil é a SEC – *Securities and Exchange Commission*, criada em 1934, e que fiscaliza o mercado de títulos e controla a atuação dos profissionais de Contabilidade em suas relações com esse mercado na aplicação dos princípios contábeis.

O Banco Central do Brasil (BACEN) é a entidade criada para atuar como órgão executivo central do Sistema Financeiro, cabendo-lhe a responsabilidade de cumprir e fazer cumprir as disposições que regulam o funcionamento do sistema e as normas expedidas pelo CMN. Tem competência legal para emitir normas contábeis para instituições financeiras. É exigida qualificação técnica específica para auditores que venham atuar no mercado financeiro<sup>23</sup>.

Em agosto de 2006 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), o órgão cuja estrutura de funcionamento está no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mas terá parceria com a Ibracon, que representa os auditores independentes, a Abrasca, das companhias abertas, Bovespa, Apimec, que representam os analistas, e Fipecafi, de professores acadêmicos.

Tem como missão similar à da *Fasb*, órgão dos EUA, formado por um comitê técnico que faz pronunciamentos após ampla discussão com os interessados e que servem de subsídios para a adoção de normas pelas agências reguladoras.

### **2.2.5.3.5 Arcabouço Teórico**

A existência de uma estrutura conceitual e um arcabouço teórico forte está associada com a existência de uma profissão contábil forte, e com poderes para editar normas contábeis, com mínimas interferências governamentais. O arcabouço teórico é menos perceptível, na maior parte da Europa Continental e no Japão, onde a contabilidade tem sido um servidor do Estado (ex.: coletor de impostos), ou seja, em consequência do sistema legal vigente no País (*common-law* ou *code-law*), então o ambiente legal desses países não proporciona um

---

<sup>23</sup> Resolução CFC n°. 1069, de 17 de fevereiro de 2006, dá nova redação à NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

incentivo ao desenvolvimento de uma sólida base conceitual em condições de influenciar a legislação.

No Brasil a disciplina Teoria da Contabilidade tornou-se obrigatória em cursos de graduação em Ciências Contábeis a partir da Resolução nº. 003, de 05-10-92, do Conselho Federal de Educação, que contempla alterações no conteúdo e duração dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. A referida Resolução define que a disciplina visa a “estimular a aquisição integrada de conhecimentos teóricos e práticos que permitam ao graduado o competente exercício da sua profissão”. Entretanto, não faz qualquer recomendação quanto ao seu conteúdo programático ou período no qual deveria ser ministrada. Até então, essa disciplina Teoria da Contabilidade era ministrada somente em cursos de pós-graduação (*lato sensu e stricto sensu*).

Os princípios contábeis foram regulamentados pelo Conselho Federal de Contabilidade, inicialmente em 1981, porém, de forma efetiva, somente em 1993 com a Resolução nº. 750/774. Até então, mesmo previstos na legislação societária (6.404/76) como “princípios contábeis geralmente aceitos”, pouca influência trouxe para a profissão, já que os contadores tinham maior preocupação em atender à legislação fiscal que aos princípios contábeis (NIYAMA, 2005, p.34).

#### **2.2.5.3.6 Fatores Educacionais**

As características educacionais de um país têm um efeito significativo sobre as práticas contábeis. Estas características educacionais abrangem: (1) o grau de alfabetização, incluindo a habilidade do uso simples da matemática; (2) o percentual de pessoas que receberam um estudo formal nos vários níveis (educação fundamental, ensino médio, universidade); (3) a orientação básica do sistema educacional (religião, vocação, arte, científica, profissional) e (4) a compatibilidade educacional em relação à produção do sistema educacional das necessidades sociais e econômicas do país (ARPAN; RADEBAUGH, 1985).

- Alfabetização => Por sua característica específica, a contabilidade tem relativamente pouco uso em uma sociedade predominantemente insipiente. Uma preparação meticulosa e uma circulação difundida dos relatórios financeiros corporativos em uma sociedade não seriam obviamente um uso prudente de tempo, dinheiro e esforço corporativo. Internamente, o planejamento contábil e o sistema de controle seriam mais difíceis de ser utilizados efetivamente por causa da habilidade limitada de empregados para preparar e entender

orçamentos e relatórios. Ao mesmo tempo, a necessidade por orçar e controlar tende a ser maior nos países em desenvolvimento que têm o nível educacional mais baixo. Conseqüentemente, o contador pode enfrentar muitos problemas projetando um sistema de contabilidade para uso externo e interno. À medida que o nível educacional da população melhora, muito desses problemas contábeis decrescem mais e mais, relatórios e sistemas contábeis tornam-se extensivos e sofisticados. Se eles serão colocados em prática ou não, dependerá de fatores futuros. Também deveria ser enfatizado que até mesmo em países com uma população largamente insipiente, pode haver sistemas de contabilidade relativamente sofisticados. Este paradoxo geralmente ocorre quando o setor industrial e governo estão correndo em busca de uma boa educação individual e o maior usuário externo dos relatórios contábeis é o governo ou quando o próprio governo é o principal proprietário/gerente das firmas. O Egito é um típico exemplo desse caso. A taxa educacional do Egito não é alta, porém, seu sistema contábil para grandes empreendimentos é relativamente sofisticado porque a maioria destes empreendimentos o governo é o proprietário e os relatórios financeiros são preparados voltados especificamente para o seu uso (ARPAN; RADEBAUGH, 1985, p.16).

▪ Orientação => A orientação do sistema educacional também tem um papel determinante no que tange às práticas contábeis. Talvez a relação mais óbvia seja se o ensino da matemática é suficiente para permitir a compilação e análise de dados numéricos. Além disso, até que ponto a própria contabilidade que é ensinada no sistema educacional influenciará o número das pessoas que têm algum treinamento e um entendimento de escrituração contábil, orçamento, análise financeira e auditoria. E, mais especificamente, encontrar ligação com a contabilidade, de um currículo contábil existente, e, nesse caso, o que requerer do mesmo? Existe um grau, nível contábil, e para que tipo específico de trabalho esse tipo de qualificação suportaria? Sutilmente, o ensino e aceitação do método científico (a lei fundamental de causalidade) influenciam a aceitação de pessoas para o processo de planejar, orçar e controlar. Um outro modo, se as pessoas na organização são fatalistas – se elas acreditam que tudo que acontece, acontecerá, sem levar em consideração as atividades ou esforços delas – elas não perceberão necessidade por planejar, orçar e controlar (ARPAN; RADEBAUGH, 1985, p.16-17).

▪ Esforço Educacional => Finalmente, o esforço educacional influencia o desenvolvimento do sistema contábil à medida que contabilistas e usuários da informação crescem em número e sofisticação, como também os sistemas econômicos e sociais precisam cada vez mais de procedimentos e sistemas de informações complexos. Em outras palavras, como um país industrializado, há muitas firmas de grande porte, mais arranjos

empreendedores complexos (crédito, arrendamento, aluguel, consórcio, fusão de empresas), e geralmente gera uma necessidade de capital externo. Isso requer procedimentos de contabilidade mais complexos e que mais pessoas possam usar e possam os entender. O foco principal é saber se o sistema educacional está produzindo resultados nessas pessoas em cada fase de desenvolvimento (ARPAN; RADEBAUGH, 1985, p.17).

#### 2.2.5.4 ESTUDO COMPARATIVO DE PRATICAS CONTÁBEIS ENTRE PAÍSES

Nos primeiros capítulos sobre o estudo da Contabilidade Internacional, foram apresentados alguns pontos oportunos para inserir o estudo comparativo dos países, desde o que seria a Contabilidade Internacional, a apresentação de algumas causas das diferenças internacionais.

Nesse sentido, entre os países a serem incluídos neste estudo comparativo, escolhemos os Estados Unidos e a Grã-Bretanha, o primeiro por serem o maior mercado de capitais do mundo, com tradição de pesquisa na área contábil e que possui segundo NIYAMA (2005,p.86) “um órgão responsável pela edição de normas contábeis capaz de influenciar o resto do mundo”, e a Grã-Bretanha continua o autor “ por ser o berço da contabilidade, com notória contribuição na área de auditoria e de normatização contábil”.

Os representantes do Modelo da Europa Continental são países que tendem priorizar e apresentar seu *financial reporting*, voltado para atendimento de credores e do governo em vez dos investidores, foram selecionados a França e a Alemanha. O Japão por se um país atípico, ora integrando o modelo anglo-saxão, ora país integrante do modelo da Europa Continental também faz parte do estudo.

Os Estados Unidos segundo NIYAMA (2005, p.88), a regulamentação e a normatização da matéria contábil “estão sob responsabilidade de um organismo do setor privado (*FASB*), mas a edição de padrões contábeis é sustentada pela SEC (*Securities and Exchange Comission*), que lhe assegura “autoridade substantiva” “.

A história da contabilidade norte-americana revela no seu início forte influencia da escola inglesa, não somente na linguagem contábil, mas também, no amadurecimento da profissão. Em 26 de junho de 1934 foi criada a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos – SEC (*Securities and Exchange Comission*), para fiscalizar o cumprimento das leis relacionadas à negociação de títulos em bolsa. A SEC passou a elaborar os procedimentos contábeis a serem seguidos pelas empresas nos EUA. Dentre eles, a obrigatoriedade de

auditoria dos demonstrativos financeiros por auditores independentes e publicação dos mesmos.

A natureza da profissão também reflete o tipo de contabilidade que é praticada e poderia ser praticada. Por exemplo, um Decreto de 1975 na Itália (que não entrou em vigor até os anos 80), exigindo que as companhias listadas tenham longas auditoras similares àquelas praticadas no Reino Unido e EUA, só pôde entrar em vigor inicialmente devido à presença expressiva de firmas contábeis internacionais. Este fator constitui um forte obstáculo para qualquer tentativa na harmonização significativa e profunda da contabilidade entre alguns países. A necessidade de mais auditores foi um assunto polêmico na implantação alemã da 4ª Diretiva da União Européia (NOBES; PARKER, 1998).

Algumas comissões de contabilidade cujos membros atuam como auditores das contas de companhias (embora verifique a seguir uma explicação da diferença entre as comissões de contabilidade e auditoria na França e Alemanha).

Estas marcantes figuras precisam de alguma interpretação. Na Alemanha há uma profissão separada, porém coincidente, de perito em tributo (*Steuerberater*), que é mais abrangente que a comissão contábil. Inversamente no Reino Unido a figura do contador é inflacionada pela inclusão de muitos que se especializam ou ocasionalmente atuam na área de tributo. Segundo, um contador alemão deve apenas ser um membro do “Institut” se exercer a profissão na prática, visto que pelo menos metade dos profissionais representa membros no comércio, indústria, governo, educação, e assim por diante.

Em terceiro lugar, o período de treinamento é mais longo na Alemanha que no Reino Unido. Este normalmente é composto de quatro anos de um importante curso de graduação, seis anos de experiência prática (quatro exercendo a profissão) e um exame profissional que consiste em prova oral e escrita mais uma tese. Isto tende a durar até que o candidato a contador tenha 30 ou 35 anos. Assim, muitos dos “estudantes” alemães seriam contados como parte dos profissionais da área contábil se eles estivessem no sistema britânico. Em quarto lugar, no final dos anos 60, uma segunda bancada da comissão de auditoria (of *vereidiate Buchprüfer*) foi implantada na Alemanha para auditores que devem apenas fiscalizar por meio de auditoria companhias privadas.

Esses quatro fatores ajudam a explicar as diferenças. Entretanto, há ainda uma diferença residual muito importante que resulta do número bem maior de companhias a serem fiscalizadas por auditores e do diferente processo de compor um julgamento numa visão “justa”. As diferenças estão diminuindo, já que a auditoria está expandida para muitas companhias privadas nos países da U.E.

É interessante perceber uma divisão profunda ao largo das linhas anglo-americana versus franco-germânica. Nos primeiros países (anglo-americanos), os governos ou as agências de governo exigem que certos tipos de companhias sejam fiscalizados por auditorias, e colocam certos limites em quem deve ser auditor, com os departamentos do governo dando a palavra final (NOBES; PARKER, 1998).

Entretanto, em geral ser membro das comissões de contadores profissionais privados é a forma de se qualificar como um auditor. Por outro lado, na França e Alemanha há uma dupla linha de comissões de contabilidade. Os membros associados a estas comissões profissionais coincidem em parte com aqueles das comissões de auditoria, e os membros da primeira comissão aceitam membros da segunda. As comissões profissionais aplicam exames, consideram os problemas éticos, pertencem aos comitês de contabilidade internacional, e assim por diante.

As comissões de auditoria são dirigidas pelo Estado. A *Compagne Nationale* é responsabilidade do Ministro da Justiça; o *Wirtschaftsprüferkammer* responde ao Ministro Federal de Economia. Com a implementação da 8ª Diretriz em legislação empresarial, esta situação existe a princípio em toda a U.E. Porém, em tais países como Reino Unido e Holanda, as comissões existentes têm controlado um papel regulador na auditoria, sob a supervisão do governo (NOBES; PARKER, 1998).

No Japão, o governo detém em suas mãos o poder de regulamentar matéria contábil, por intermédio de três instrumentos: o Código Comercial; Legislação de Mercado de Capitais; e a Legislação da Área Fiscal.

Segundo Niyama (2005, p.113):

O chamado “tripé” da regulamentação contábil no Japão mostra, portanto, um Código Comercial ( modelo da Europa continental) voltado para proteção dos credores; uma legislação da área de mercado de capitais fortemente influenciada pelos Estados Unidos após a Segunda Guerra Mundial, voltada para atender ao interesse de investidores; e a legislação fiscal, que não é um “misto” dos dois, pois tem características própria, como conhecemos no Brasil, de tributação dos lucros que não tem muito a ver com objetivos de *financial reporting*. Importante salientar que a legislação da área de mercado de capitais, similarmente a SEC norte-americana, tem preocupação maior para exigências de evidenciação e menor para critérios de reconhecimento e mensuração”.

A principal organização representativa da profissão contábil no Japão é o Instituto Japonês de Contadores Públicos Certificados membro fundador do IASB, e representante oficial do Japão junto ao IFAC e a Confederação dos Contadores da Ásia e do Pacífico (CAPA).

## 2.2.6 QUADRO COMPARATIVO MEC//ISAR/UNCTAD/IFAC/TEÓRICOS DA CONTABILIDADE INTERNACIONAL

O quadro comparativo a seguir, demonstra os conteúdos propostos pelo ISAR/UNCTAD organismo internacional e pelo Ministério da Educação Brasileiro (MEC) para os cursos de Ciências Contábeis que buscam similaridade nos conteúdos adotados, para um *Curriculum Mundial* (CM).

TÓPICOS / TEMAS	TEÓRICOS DA CONT.INTERNACIONAL					MEC	ISAR/UNCTAD	IFAC
	Radebaugh (1975)	Belkaoui (1985)	Choi e Mueller (1992)	Nobes e Parker (1992)	Radebaugh e Gray (1993)			
Econômico	x	x			x	x	x	x
Sistema Legal		x		x	x			
Político		x			x			x
Estrutura Empresarial	x		x	x			x	x
Clima Social		x	x		x			
Inflação	x				x			
Status da Profissão	x		x	x	x			
Educação	x		x		x			
Cultura	x	x			x			x
Tributação	x	x		x	x		x	x
Acontecimentos Históricos	x	x		x			x	x
Línguas	x	x		x			x	
Harmonização das Normas Contábeis/Padrões Internacionais Contábeis						x	x	x

**Quadro 4:** Comparativo MEC//ISAR/UNCTAD/teóricos da contabilidade internacional (2006).

Fonte: Elaboração Própria (2006).

A formação dos contadores tem sido uma preocupação constante dos organismos internacionais de Contabilidade como o AAA (*American Accounting Association*) que no ano de 1977 propôs a inclusão da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação, bem como o IFAC – *International Federation of Accountants*, a ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setores como o ISAR – *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting/ UNCTAD – United Nations Conference on Trade and Development*, o Ministério da Educação – MEC, através do Conselho Nacional de Educação/Câmara de Educação Superior, e os Teóricos da Contabilidade.

A necessidade de uma linguagem contábil comum que permeia à Contabilidade fornecer informações objetivas e legíveis em qualquer lugar do mundo torna-se cada vez mais premente, ainda mais, pela globalização, onde os profissionais contábeis estejam em condições de atender às necessidades desses diversos usuários da informação, neste contexto. Globalizado.

A principal responsabilidade das disciplinas dos cursos de graduação e nos Cursos de Ciências Contábeis é fornecer ao aluno e a este futuro profissional conhecimentos necessários para que este preencha todos os requisitos e tenha uma formação acadêmica sólida para o bom desempenho profissional, no âmbito internacional, este conhecimento dar-se pela disciplina de Contabilidade Internacional.

Neste novo contexto segundo alguns teóricos da contabilidade, a contabilidade internacional ocupa crescente espaço conforme constata Ball et al. (2000, *apud* WEFFORT, 2005):

A direção mundial no sentido da internacionalização dos mercados, especialmente os mercados de capitais, nos quais a informação contábil é utilizada, tem reacendido o interesse profissional e acadêmico nos diferentes modelos contábeis internacionais.

Robert et al (1998, *apud* WEFFORT, 2005) detalha a abrangência da contabilidade internacional:

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

Porém, a maior parte dos autores como Radebaugh (1975)<sup>24</sup>, Belkaoui (1985)<sup>25</sup>, Choi e Mueller (1992), Nobes e Parker (1992), Radebaugh e Gray (1993), destacam outros tópicos para razões das diferenças, comparação das normas entre os países e causas dessa diversidade, como a economia, o sistema legal, a propriedade empresarial, a tributação, a cultura, educação, línguas, são assuntos que seriam importantes nessa busca por um currículo mundial.

A Resolução CNE/CES nº 10, no seu artigo 4º, estabelece que os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem possibilitar a formação profissional que revele as seguintes competências e habilidades:

(I) - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais; ( II) - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil; ( III) - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;( IV) - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis; ( V) - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão; ( VI) - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de 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; ( VII) - 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; ( VIII) - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Porém o MEC, através dessa resolução, destaca apenas no art. 5º que os cursos de Ciências Contábeis, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e curriculares, conteúdos que revelem “conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais”.

O ISAR/UNTAD publicou proposta de um Currículo Modelo, também sugerido como *benchmark* para os países em desenvolvimento, estabeleçam qualificação similares aos padrões mundiais (RICCIO e SAKATA, 2004). O modelo está definido em quatro blocos: (1)

---

<sup>24</sup> In Jarne (1997).

<sup>25</sup> Idem.

conhecimentos administrativos e organizacionais: Economia, Métodos Quantitativos, Políticas gerais administrativas; (2) Tecnologia de Informação; (3) Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins: padrões contábeis internacionais, Contabilidade Gerencial, Tributação, Auditoria, Finanças; (4) Conhecimentos Gerais: História e Religião, Psicologia, Línguas, Filosofia, Ética, etc.

O modelo proposto pelo ISAR/UNCTAD é o que mais se aproxima dos estudiosos da Contabilidade Internacional, propondo estudos sobre: ambiente econômico, legislação empresarial, tributação, acontecimentos históricos, línguas, além dos padrões internacionais de contabilidade também propostos pelo MEC, ficando nossa proposta de currículo um pouco distante daquilo que os organismos internacionais buscam, um *Curriculum* Mundial em Ciências Contábeis.

O IFAC através da IEG nº. 9 propõem conhecimentos de aspectos históricos, culturais, de tributação, de conteúdo, conceitos de aspectos organizacionais, de padrões internacionais de contabilidade, porém possui aspectos que diferenciam das propostas do MEC e do ISAR/UNCTAD, como: apreciação de artes, literatura e ciências; bem como experiência de criar julgamentos de valor.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Marconi e Lakatos (2001), considera-se a pesquisa como uma metodologia de pensamento a qual requer um determinado tratamento científico e, dessa forma, constitui-se no caminho para se evidenciar a realidade do objeto da investigação.

Segundo Gil (1999, p. 45), as pesquisas são classificadas de acordo com seus objetivos gerais, e são apresentadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. O presente estudo é uma pesquisa exploratória já que, de acordo com Gil (p.45), “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Para contextualizar o estudo, faz-se necessária a utilização de pesquisa bibliográfica que, de acordo com Vergara (2000, p. 48), “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”, compreendendo consulta a livros, teses, dissertações, artigos de revistas especializadas, dentre eles o banco de dados do Proquest, para possibilitar a compreensão do estudo da arte do tema em questão.

Posteriormente, foi feito um estudo empírico-analítico que, segundo Martins (1994, p.26), “são abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativas. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis.”

Nesse sentido, buscar-se-ão informações qualitativas sobre as características dos programas de Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil.

Baseado na pesquisa bibliográfica foi elaborado um questionário, no qual poderiam se identificar ou não, com perguntas abertas e fechadas, que visam a responder o problema de pesquisa exposto no capítulo 1. Nessa perspectiva, Gil (1999, p.129) afirma que “construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas”. Sendo assim, a essência da pesquisa está no questionário, pois as respostas às questões formuladas esclarecerão o problema da pesquisa.

Dessa forma, inicialmente realizou-se um levantamento bibliográfico. Após essa etapa, procedeu-se à coleta dos dados da pesquisa de campo, por meio de um questionário,

cuja construção concentra-se em pesquisas bibliográficas, artigos científicos, dissertações e teses de doutorado, tanto sobre contabilidade internacional quanto educação contábil. Com efeito, obtiveram-se os subsídios necessários para a realização desta investigação. Depois da coleta de dados, procedeu-se à análise dos resultados.

### 3.2 QUESTIONÁRIO DA PESQUISA

O questionário da pesquisa<sup>26</sup>, apresentado no apêndice, foi elaborado tomando-se como base os estudos realizados na literatura especializada, em contabilidade internacional e educação contábil. O questionário é composto por tópicos referentes à melhor caracterização da disciplina como conteúdo programático, bibliografia adotada, como itens relacionados ao corpo docente, titulação, metodologia de ensino aplicada, dentre outros.

Segundo Hill e Hill (2002, p.105), para que o questionário contenha perguntas fechadas, “é necessário escolher um conjunto de respostas alternativas para cada uma destas perguntas”. Associando-se números a essas respostas obteve-se “escalas de medida” que foram classificadas em: (a) nominais<sup>27</sup> e (b) ordinais<sup>28</sup>.

Quando não são cumpridos “supostos paramétricos”, caracterizados pela existência da variável dependente quantitativa e contínua, amostras grandes ( $n > 30$ ) e procedentes de uma população distribuída segundo a lei normal e, principalmente, homoscedasticidade (variâncias homogêneas), impossibilita a realização de provas estatísticas paramétricas e requerem, portanto, provas estatísticas não paramétricas. Os estudos educativos que utilizam de análise de variáveis medidas em escalas ordinais e nominais, são os mais recomendados pelos autores (Bisquerria, Sarriera e Martinez, 2004, p. 78).

---

<sup>26</sup> A relação das IES selecionadas aleatoriamente e as respectivas grades curriculares foram disponibilizadas para apreciação da Banca Examinadora, mas optou-se por não mencioná-las no estudo, uma vez que sua divulgação não parece trazer nenhum benefício específico para a análise.

<sup>27</sup> no qual “consiste num conjunto de categorias de resposta qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas” Hill e Hill (2002,p.106-107), que fornecem dados na forma de freqüências, às quais se aplicam, principalmente as técnicas estatísticas não paramétricas;

<sup>28</sup> no qual, “admitem uma ordenação numérica das suas categorias”, estabelecem uma relação de ordem entre as respostas alternativas Hill e Hill (2002, p.108).

### 3.3 POPULAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DA AMOSTRA

Para a realização deste estudo, optou-se por extrair amostras aleatórias por regiões do Brasil, que, para Gil (1999), consiste em atribuir a cada elemento da população um número único para depois selecionar alguns desses elementos de forma casual; também foi usada uma técnica mais refinada de coleta de dados denominada amostragem estratificada.

Nesta técnica, a população (número de IES que oferece o curso de Ciências Contábeis do Brasil) foi dividida em grupos mutuamente exclusivos (cinco estratos, cada qual referente a uma região) e, dentro de cada estrato, foi sorteada uma amostra casual simples (em que todos os elementos têm igual chance de ser selecionados) (STEVENSON, 2001, p. 168.).

O delineamento de uma pesquisa consiste em estabelecer o plano geral das ações para o confronto da visão teórica do problema com os dados da realidade, que, de acordo com Gil (1999, p. 64), “refere-se ao planejamento da pesquisa em sua dimensão mais ampla, envolvendo tanto a sua diagramação quanto a previsão de análise e interpretação dos dados”. O autor acrescenta que o delineamento deve considerar também o ambiente, os procedimentos de coleta de dados e as formas de controle das variáveis envolvidas.

O ambiente de investigação está restrito às universidades públicas e privadas de Ciências Contábeis do Brasil. A população, em 16 de fevereiro de 2006, era constituída de 883 instituições de ensino superior em Ciências Contábeis no Brasil, dados do INEP<sup>29</sup>, sendo 55 na Região Norte, 168 no Nordeste, 102 na Região Centro-Oeste, 367 no Sudeste, 191 na Região Sul. Como a pesquisa não é censitária, faz-se necessário investigar apenas uma porção do universo.

Nas palavras de Marconi e Lakatos (2001, p.108):

O problema da amostragem é, portanto, escolher uma parte (ou amostra), de tal forma que ela seja a mais representativa do todo, e, a partir dos resultados obtidos, relativos a essa parte, poder inferir, o mais legitimamente possível, os resultados da população total, se esta fosse verificada.

O dimensionamento da amostra obedece ao seguinte critério:

---

<sup>29</sup> O Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (Inep) é uma autarquia federal vinculada ao Ministério da Educação (MEC), cuja missão é promover estudos, pesquisas e avaliações sobre o Sistema Educacional Brasileiro com o objetivo de subsidiar a formulação e implementação de políticas públicas para a área educacional a partir de parâmetros de qualidade e equidade, bem como produzir informações claras e confiáveis aos gestores, pesquisadores, educadores e público em geral.

$$n = \frac{z^2(x/n)[1-(x/n)](N)}{(N-1)e^2 + z^2(x/n)[1-(n/n)]} \quad (1)$$

- n é o tamanho da amostra;
- x é o número de itens que apresentam determinada característica;
- (x/n) é igual a p que representa a população amostral;
- N é o tamanho da população;
- e é o erro máximo admitido;
- z é o número de desvios-padrão a contar da média para o intervalo de confiança desejado.

Com isso, têm-se:

$$n = \frac{1,96^2 x(0,5)x(1-0,5)x(883)}{[883-1]x0,10^2 + [1,96^2 x0,5x(1-0,5)]} = \frac{848.0332}{9,7804} = 86,70 \cong 87,00 \quad (2)$$

Onde: N é igual a 883; e (x/n) é igual a 0,5<sup>30</sup>.

A aplicação dessa fórmula resultou em 87 elementos, como número de IES da amostra, para um intervalo de confiança de 95% e admitindo-se um erro de 0,10.

---

<sup>30</sup> Stevenson (2001, p. 211) aconselha que “sob condições de completa incerteza, pode-se admitir inicialmente p= 0,50, o que revelará a maior quantidade de erro possível”, e, por sua vez, resultará no intervalo mais amplo possível.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo trata da análise dos resultados obtidos, de acordo com o questionário aplicado na pesquisa de campo (*vide* Apêndice A) e conforme a metodologia de pesquisa descrita.

### 4.1 RESULTADOS DESCRITIVOS

Os dados foram tabulados, mensurados e analisados de forma quantitativa através do uso de um *software* estatístico, o SPSS 13, sendo que não foram utilizados outros testes como cluster ou análise discriminante, porque os teste selecionados mostraram-se adequados para atender os fins desejados da nossa pesquisa. Apenas os dados referentes ao conteúdo programático adotado na disciplina Contabilidade Internacional foi analisado de forma qualitativa, em virtude da grande diversidade das respostas.

Para apurar os resultados inerentes aos objetivos do estudo, as análises foram realizadas de acordo com a natureza dos dados, utilizando-se as técnicas de descrição de freqüências e média aritmética.

#### 4.1.1 Caracterização da Disciplina

Da amostra de 87 cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Brasil, foi constatado que apenas 22 possuem a disciplina Contabilidade Internacional em sua grade curricular, o que corresponde a 25,3% do total (Tabela 1)<sup>31</sup>. Dessa forma, é possível perceber que o nível de atendimento à exigência de se contemplar conhecimentos sobre Contabilidade Internacional nos cursos em questão é muito baixo.

---

<sup>31</sup> O número de IES que possuem a disciplina de Contabilidade Internacional são 22, porém em algumas tabelas a freqüência é de 21, porque a faculdade estava ainda em um semestre, no qual não teria os dados suficientes para as perguntas propostas.

**Tabela 1: Freqüência com que a disciplina Contabilidade Internacional é ministrada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Possui a disciplina	Freqüência	Porcentagem
Sim	22	25,3
Não	65	74,7
Total	87	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

A maior concentração dos cursos que incluem a disciplina Contabilidade Internacional em seus programas está nas Regiões Sul e Sudeste, que juntas são responsáveis por 72,8% destes (36,4% cada região). Na Região Sudeste, o estado que possui o maior número de cursos que contemplam a disciplina é São Paulo. Já na Região Sul, a maior parte está no Paraná (Tabela 2).

A Região Nordeste representa 13,6% dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, onde a disciplina Contabilidade Internacional é ministrada, os quais se localizam nos Estados do Rio Grande do Norte e do Piauí. A Região Centro-Oeste, responsável por 9,1%, a única localidade que contempla essa exigência é o Distrito Federal. Na Região Norte, o único caso (4,5%) de existência da disciplina está presente no Estado do Acre.

**Tabela 2: Distribuição dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que possuem a disciplina Contabilidade Internacional por região do Estado Brasileiro**

Região	Cursos que possuem a disciplina			Total	
	Freqüência	Porcentagem	Porcentagem relativa ao total por região	Freqüência	Porcentagem
Sudeste	8	36,4	22,2	36	41,4
Sul	8	36,4	42,1	19	21,8
Nordeste	3	13,6	17,6	17	19,5
Norte	1	4,5	20,0	5	5,7
Centro-Oeste	2	9,1	20,0	10	11,5
Total	22	100,0	-	87	100,0

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Vale lembrar que o número de cursos que possuem a disciplina por região é parcialmente proporcional ao total de cursos que esta representa, onde as regiões que concentram um maior número de cursos de graduação em Ciências Contábeis no total são também as responsáveis pela maior concentração de cursos com aplicação da disciplina Contabilidade Internacional.

A Região Sudeste representa 41,4% do total da amostra, com 36 cursos, dos quais apenas 8 (22,2%) possuem a disciplina. Já na Região Sul, que é responsável por 21,8% do

total da amostra, dos seus 19 cursos, 8 contemplam a disciplina, correspondendo a um aproveitamento de 42,1%. A Região Nordeste assume 19,5% do total, com 17 cursos, onde apenas 3 (17,6%) apresentam a disciplina. A Região Norte representa 5,7% do total, com apenas 5 cursos, onde 1 (20%) possui a disciplina. E a Região Centro-Oeste, responsável por 11,5% do total de cursos de graduação em Ciências Contábeis pesquisados, com 10 cursos, apresenta um aproveitamento de 20%, uma vez que contempla a disciplina Contabilidade Internacional em 2 cursos.

Das IES que aplicam a disciplina Contabilidade Internacional em seus cursos de graduação em Ciências Contábeis, a maioria (59,1%) a oferece a seus alunos regulares no 4º ano do curso, ou seja, durante o 7º ou 8º semestre. Uma parcela considerável dos cursos (27,3%) ministra a disciplina para os alunos que estão regularmente no 3º ano, o que corresponde ao 5º ou 6º semestre. Alguns cursos (9,1%) oferecem a disciplina no 5º ano (9º ou 10º semestre) e uma pequena parte (4,5%) insere a disciplina em questão no 2º ano do currículo (3º ou 4º semestre), ver Tabela 3.

**Tabela 3: Ano em que a disciplina Contabilidade Internacional é ministrada para um aluno regular nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Ano	Frequência	Porcentagem
1º (1º ou 2º semestre)	0	0,0
2º (3º ou 4º semestre)	1	4,5
3º (5º ou 6º semestre)	6	27,3
4º (7º ou 8º semestre)	13	59,1
5º (9º ou 10º semestre)	2	9,1

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Como se pode visualizar na Tabela 4, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que possui a maior parte a disciplina Contabilidade Internacional, 86,4%, inseriram tal disciplina com caráter obrigatório em seus projetos pedagógicos, ao passo que apenas 13,6% a oferecem de forma opcional para os alunos.

**Tabela 4: Obrigatoriedade da disciplina Contabilidade Internacional para os alunos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Disciplina Obrigatória	Frequência	Porcentagem
Sim	19	86,4
Não	3	13,6

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Com relação à carga horária semestral da disciplina Contabilidade Internacional praticada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, pôde-se verificar que a maioria destes, 45,5%, atribui mais de 60 horas para a disciplina, chegando a atingir 80 horas em alguns casos. Uma boa parcela, 31,8%, disponibiliza 60 horas para a disciplina. Somente 22,7% praticam menos de 60 horas, em que a menor carga horária observada para a disciplina foi de 36 horas (Tabela 5).

**Tabela 5: Carga horária da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Carga Horária</b>	<b>Freqüência</b>	<b>Porcentagem</b>
Menos de 60 horas	5	22,7
60 horas	7	31,8
Mais de 60 horas	10	45,5

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

No que diz respeito à exigência de pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional, 59,1% dos cursos de graduação em Ciências Contábeis não estabelecem pré-requisitos para a mesma, enquanto 40,9% dos cursos exigem o cumprimento de pré-requisitos (Tabela 6).

**Tabela 6: Existência de pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Existência de Pré-Requisitos</b>	<b>Freqüência</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim	9	40,9
Não	13	59,1

FONTE: Dados da pesquisa, 2006.

Dos cursos de graduação em Ciências Contábeis que exigem o cumprimento de pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional, a maioria, 66,7%, inclui a disciplina Contabilidade Avançada como pré-requisito. Essa maior exigência faz sentido, já que faz-se necessário um maior conhecimento do discente sobre os principais critérios de reconhecimento e mensuração adotados na área. A disciplina Teoria da Contabilidade se constitui como pré-requisito em 44,4% destes cursos, por abranger discussões sobre o arcabouço conceitual e à origem da contabilidade, os seus objetivos, a trajetória e, o desenvolvimento da contabilidade, enquanto a disciplina Auditoria é exigida como pré-requisito em 11,1%. Outros pré-requisitos foram citados por 33,3%, nos quais se enquadram Contabilidade Intermediária, Direito e Inglês Instrumental (Tabela 7).

**Tabela 7: Pré-requisitos para a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Pré-Requisitos</b>	<b>Freqüência</b>	<b>Porcentagem</b>
Teoria da Contabilidade	4	44,4
Contabilidade Avançada	6	66,7
Auditoria	1	11,1
Outras	3	33,3

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

No que concerne aos principais pontos ministrados no conteúdo programático da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, a maioria destes inclui tópicos referentes a: Contextualização da Contabilidade Internacional; Principais Órgãos Normatizadores Internacionais; Práticas Contábeis Internacionais; Comparação entre Princípios Contábeis Brasileiros, Americanos e Europeus; e Conversão de Demonstrações Contábeis em Moeda Estrangeira.

Uma parcela considerável dos cursos também trabalha no conteúdo da disciplina Contabilidade Internacional assuntos relacionados a: Harmonização e Evidenciação Contábil; US GAAP; FASB 52; e Contabilidade no Mercosul. Alguns cursos também citaram: Demonstração do Fluxo de Caixa; Contabilidade no Brasil; Sarbanes – Oxley; e Tipos de Moedas, Taxas e Métodos de Conversão.

Ao questionar-se sobre a presença do conteúdo relativo à Contabilidade Internacional em outras disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis, observou-se que a maioria deles (77,3%) não realiza tal prática, ministrando o conteúdo em questão apenas na disciplina específica (Tabela 8).

**Tabela 8: Presença do conteúdo relativo à Contabilidade Internacional em outras disciplinas dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Presença do conteúdo em outra disciplina</b>	<b>Freqüência</b>	<b>Porcentagem</b>
Sim	5	22,7
Não	17	77,3

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Dentre os cursos que afirmaram que o conteúdo relativo à Contabilidade Internacional é ministrado em outras disciplinas, 80% incluem tópicos referentes a tal conteúdo na disciplina Contabilidade Avançada, 40% em Tópicos Contemporâneos e 40% em outras disciplinas, tais como: Contabilidade Intermediária e Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade (Tabela 9).

**Tabela 9: Outras disciplinas em que o conteúdo relativo à Contabilidade Internacional é ministrado nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Disciplinas	Frequência	Porcentagem
Tópicos Contemporâneos	2	40,0
Contabilidade Avançada	4	80,0
Outras	2	40,0

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

#### 4.1.2 Caracterização ou Qualificação dos Docentes

A maior parte dos docentes, 47,6%, ministra a disciplina Contabilidade Internacional há 3 ou 4 anos. Na seqüência, uma parcela deles, 38,1%, ministra a mesma há apenas 1 ou 2 anos. Somente 14,3% dos professores que lecionam essa disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior já o fazem há 5 anos ou mais (Tabela 10).

**Tabela 10: Tempo que os docentes ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Tempo	Frequência	Porcentagem
Entre 1 e 2 anos	8	38,1
Entre 2 e 4 anos	10	47,6
5 anos ou mais	3	14,3

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Com relação à quantidade de disciplinas que os docentes ministram nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, 42,9% deles são responsáveis por duas disciplinas, 28,6% lecionam 3 disciplinas, 19% estão incumbidos de 4 disciplinas e 9,5% ministram apenas a disciplina Contabilidade Internacional (Tabela 11).

**Tabela 11: Número de disciplinas que os docentes ministram nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Número de disciplinas	Frequência	Porcentagem
1	2	9,5
2	9	42,9
3	6	28,6
4	4	19,0

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

No que concerne à formação acadêmica dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional, é possível observar na Tabela 12 que quase todos, 90%, são bacharéis em Ciências Contábeis. Alguns professores, 20%, concluíram ou estão cursando uma outra graduação, onde foram citados os cursos de Administração e Direito. Grande parte dos docentes, 45%, já concluiu um curso de especialização em Contabilidade e 30% concluiu ou está cursando uma especialização em outras áreas, tais como: Administração, Direito Tributário e Finanças.

No nível da titulação, 47,6% dos professores em questão são mestres em Contabilidade e 9,5% estão cursando o mestrado na mesma área. Uma menor parcela, 19,1%, concluiu ou está cursando mestrado em outras áreas, dentre as quais se pode destacar Administração e Engenharia de Produção. No último nível, é possível perceber que a disciplina Contabilidade Internacional ainda está muito carente de professores com doutorado, pois apenas 1 dos professores entrevistados, 4,8%, possui este grau. Vale ressaltar que esse único registro de doutorado não é na área de Contabilidade, e sim em Gestão de Negócios.

**Tabela 12: Formação acadêmica dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Formação Acadêmica</b>	<b>Não (%)</b>	<b>Cursando (%)</b>	<b>Concluído (%)</b>
Graduação em Ciências Contábeis	10,0	0,0	90,0
Graduação em outro curso	80,0	5,0	15,0
Especialização em Contabilidade	55,0	0,0	45,0
Especialização em outra área	70,0	5,0	25,0
Mestrado em Contabilidade	42,9	9,5	47,6
Mestrado em outra área	81,0	4,8	14,3
Doutorado em Contabilidade	100,0	0,0	0,0
Ph. D.	100,0	0,0	0,0
Livre Docente	100,0	0,0	0,0
Doutorado em outra área	95,2	0,0	4,8

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

Quando questionados sobre sua experiência profissional, 57,1% dos docentes da disciplina Contabilidade Internacional afirmaram que trabalham ou já trabalharam em escritórios de contabilidade, com um tempo médio de experiência de 6,3 anos. A maioria deles, 71,4%, atua ou já atuou no Departamento de Contabilidade, com 5 anos de experiência média. Mais da metade dos professores, 52,4%, informou que trabalha ou já trabalhou em outras áreas, tais como: Auditoria, Consultoria, Finanças, Cursos Empresariais, Perícia e Gestão de Empresas. O tempo médio de atividade nessas outras áreas é de 10 anos. A maioria dos professores, 71,4%, informou que exerce atualmente uma outra função além da docência, com um tempo médio de atuação de 10,3 anos (Tabela 13). De um lado, é positivo que os

docentes tenham experiência prática em matéria contábil, porém, por outro lado, os docentes não têm dedicação exclusiva e dependem financeiramente de outro emprego, revelando que a docência não é a principal atividade.

**Tabela 13: Experiência profissional dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Experiência Profissional	Porcentagem	Tempo médio (em anos)
Escritórios de Contabilidade	57,1	6,3
Departamento de Contabilidade	71,4	5,0
Outros	52,4	10,0
Exerce outra função além da docência	71,4	10,3

Fonte: Dados da pesquisa, 2006.

Com relação ao regime de contratação dos docentes, a maioria deles, 66,7%, é contratada em tempo parcial. Uma parcela considerável, 23,8%, dedica-se integralmente à Instituição de Ensino, sendo seus docentes pertencentes a duas universidades federais públicas e três faculdades privadas. Apenas 4,8% possuem contrato temporário e outros 4,8% caracterizam-se como horista (Tabela 14).

**Tabela 14: Regime de contratação dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Regime de Contratação	Frequência	Porcentagem
Tempo Integral	5	23,8
Tempo Parcial	14	66,7
Contrato Temporário	1	4,8
Horista	1	4,8

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

No que diz respeito à bibliografia adotada na disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, a maioria dos docentes, 61,9%, informou que utiliza o livro de José Hernandez Perez Junior, intitulado “Conversão das Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira”, no qual possui em seu sumário os Órgãos Regulamentadores, USGAAP, Metodologia de Conversão das Demonstrações Contábeis, etc. Boa parte dos professores, 42,8%, também adota o livro “Contabilidade Internacional”, de Jorge Katsumi Niyama, que apresenta temas como Contabilidade e seu Ambiente no Brasil, Diferenças Internacionais na Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, Harmonização de Padrões Internacionais

Contábeis e Principais Organismos Mundiais e Regionais Responsáveis pela Internacionalização da Contabilidade, Principais Divergências nos Critérios de Reconhecimento e Mensuração em Nível Internacional. A obra “Normas Internacionais de Contabilidade”, organizada pelo IBRACON, possui o texto completo das Normas Internacionais de Contabilidade e Interpretação do SIC existentes em 1º de janeiro de 2001, é adotada por 33,3% dos docentes. Esta mesma porcentagem, 33,3%, também utiliza o livro “Contabilidade Internacional Avançada” da editora Atlas, de Paulo Schimtd, José Luiz dos Santos e Luciane Alves Fernandes, aborda temas como Avaliação de Investimentos pelo Método de Equivalência Patrimonial, Consolidação das Demonstrações Financeiras, Combinação de Negócios (*pooling, purchase, spin off, push-down accounting*). Outra obra desses mesmos autores, intitulada “Manual de Conversão das Demonstrações Financeiras” da Atlas, apresenta em seu conteúdo tópicos como Método de correção monetária, Contabilidade em nível geral de preços (*Price Level Accounting*), Contabilidade de acordo com o método de moeda de poder aquisitivo constante, Conversão de demonstrações financeiras para moeda estrangeira – SFAS 52, etc., é adotada por 19% dos professores (Tabela 15). Pode-se concluir que o que mais se ensina é a conversão e consolidação de balanços.

**Tabela 15: Bibliografia adotada na disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Autor	Bibliografia	Frequência	Porcentagem
	Título da Obra		
José Hernandez Perez Junior	Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira	13	61,9
Jorge Katsumi Niyama	Contabilidade Internacional	9	42,8
IBRACON	Normas Internacionais de Contabilidade	7	33,3
Paulo Schimtd, José Luiz dos Santos, Luciane Alves Fernandes	Contabilidade Internacional Avançada	7	33,3
Paulo Schimtd, José Luiz dos Santos, Luciane Alves Fernandes	Manual de Conversão das Demonstrações Financeiras	4	19,0
Outros		13	61,9

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

Grande parte dos docentes em questão, 61,9%, também faz uso de outras obras bibliográficas, dentre as quais se podem citar: “Contabilidade no Contexto Internacional”, de autoria do Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo (obra desatualizada); “A Contabilidade no Mercosul”, de Paulo Moreira da Rosa, da Atlas; “Contabilidade Avançada”, editora Atlas, de Marcelo Cavalcanti Almeida; “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações”, editora Atlas, de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke; “Demonstrações Contábeis no Mercosul”, editora Atlas, de Ilse Maria Beuren e Juliana Fávero Brandão; “Teoria da Contabilidade”, editora Atlas, de Eldon S. Hendriksen e Michel

F. Van Breda; “Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade”, do Conselho Federal de Contabilidade.

Quanto à metodologia de ensino utilizada pelos professores na disciplina Contabilidade Internacional, quase a totalidade deles, 95,2%, mantém a tradicional aula expositiva em sala de aula como uma das técnicas metodológicas. Em segundo lugar, com 81%, encontra-se outra metodologia tradicional: o uso do quadro negro e giz. A maior parte dos docentes, 76,2%, utiliza o projetor multimídia como apoio para transmissão do conteúdo em sala de aula. Grande parte, 71,4%, também adota a prática de disponibilizar material relevante para a disciplina em uma pasta na central de cópias da faculdade. Uma boa parcela dos professores, 66,7%, dinamiza as aulas repassando a fala para os alunos, através da técnica de seminários (Tabela 16).

A maioria dos professores, 57,1%, também ministra aulas com o uso de retroprojetor e transparências. Uma parcela considerável, 47,6%, utiliza computadores para auxiliar nas aulas, este uso pode se dar pelo tamanho das turmas e assim utilizar este recurso audiovisual; outra justificativa seria o acesso à internet em tempo real, facilitando em exemplos, sites de pesquisas a assuntos ministrados, etc. Já 42,9% convidam profissionais da área para ministrar palestras sobre tópicos importantes do conteúdo, enriquecendo o conhecimento dos alunos. 33,3% dos docentes afirmaram adotar outras metodologias de ensino, sendo citados: estudos de casos, material didático disponibilizado via internet, fóruns com temas para discussão, pesquisas e trabalhos práticos em grupo.

**Tabela 16: Metodologia de ensino utilizada na disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Metodologia de Ensino	Frequência	Porcentagem
Sala de aula (aula expositiva)	20	95,2
Quadro negro e giz	17	81,0
Uso de computadores	10	47,6
Material disponibilizado em pasta para xerox	15	71,4
Palestra com profissionais da área	9	42,9
Retroprojetor (transparências)	12	57,1
Canhão multimídia	16	76,2
Seminário	14	66,7
Outros	7	33,3

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

Ao serem questionadas sobre as dificuldades encontradas para ministrar a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, a maioria dos docentes, 71,4%, citou a carência de material didático sobre o assunto, tais como bibliografia

e vídeos de apoio. Uma parcela considerável deles, 23,8%, indicou a falta de interesse dos alunos como um obstáculo para o bom desempenho da disciplina. 14,3% dos professores assumiram possuir pouco domínio sobre o conteúdo referente à Contabilidade Internacional, reconhecendo este fator como um problema. Apenas 4,8% apresentaram pouco domínio de uma língua estrangeira como dificuldade, e isso pode significar que: a) podem ter bom conhecimento em língua estrangeira; b) não vão buscar literatura estrangeira, e 9,5% dos docentes apontaram como dificuldades para ministrar a disciplina outras questões, como a falta de vivência prática por parte do professor e a falta de incentivo da Instituição de Ensino, principalmente no que diz respeito à aquisição de livros para a biblioteca (Tabela 17).

**Tabela 17: Dificuldades encontradas pelos docentes para ministrar a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Dificuldades</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
Pouca bibliografia, vídeos existentes	15	71,4
Pouco domínio do conteúdo pelo professor	3	14,3
Pouco domínio de uma língua estrangeira	1	4,8
Falta de interesse dos alunos	5	23,8
Outros	2	9,5

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

Com relação ao nível de interesse no conteúdo da disciplina Contabilidade Internacional demonstrado pelos alunos, a opinião dos docentes e coordenadores foi segmentada, onde 42,9% consideraram que os alunos demonstram muito interesse na disciplina, 38,1% acreditam que o nível de interesse dos alunos é razoável e 19% afirmam que os alunos manifestam pouco interesse na disciplina (Tabela 18).

**Tabela 18: Interesse demonstrado na percepção pelos professores e coordenadores em relação ao conteúdo da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

<b>Nível de Interesse</b>	<b>Frequência</b>	<b>Porcentagem</b>
Muito	9	42,9
Médio	8	38,1
Pouco	4	19,0

Fonte: Dados da pesquisa (2006)..

Sobre a disponibilidade de acesso ou consulta aos padrões do FASB (*Financial Accounting Standards Board*) ou IASB (*International Accounting Standards Board*) pelos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, grande parte dos docentes, 66,7%, afirma ter acesso tanto aos padrões do FASB como do IASB. Um número considerável, 23,8%, informou que

possui disponibilidade de consulta aos padrões do FASB, do IASB e de outros países. Apenas 4,8% dos professores possuem acesso apenas aos padrões do FASB e outros 4,8% não têm disponibilidade de acesso ou consulta a nenhum dos padrões citados: FASB, IASB ou outros países (Tabela 19). Nesta questão não foi questionado aos docentes se o acesso seria gratuito ou pago, porém, ambos os órgãos FASB e IASB necessitam de assinatura para acesso de alguns documentos.

**Tabela 19: Disponibilidade de acesso ou consulta aos padrões do FASB ou IASB pelos docentes que ministram disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Disponibilidade de Acesso	Frequência	Porcentagem
Somente FASB	1	4,8
Somente IASB	0	0,0
FASB e IASB	14	66,7
Outros países	0	0,0
FASB, IASB e outros países	5	23,8
Nenhum	1	4,8

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

A Tabela 20 ilustra o nível de conhecimento sobre as atribuições de órgãos nacionais e internacionais importantes no contexto da Contabilidade Internacional, por parte dos professores que ministram a disciplina em questão nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

O nível de conhecimento foi avaliado pelos próprios professores, os quais atribuíram valores para cada órgão numa escala de 1 a 5, onde 1 representa “Não conheço nada”, 2 significa “Já ouvi falar, mas não conheço as atribuições”, 3 equivale a “Conheço algumas atribuições”, 4 corresponde a “Conheço quase todas as atribuições” e 5 é igual a “Conheço todas as atribuições”.

O órgão mais conhecido pelos docentes é o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que atingiu uma média de 4,68, situando-se entre o conhecimento total e quase total das atribuições. O alto nível de conhecimento sobre as atribuições deste órgão pode estar relacionado ao fato de que a maioria dos docentes é bacharel em Ciências Contábeis e provavelmente possui registro no Conselho Regional de Contabilidade de seu Estado.

Em seguida, encontra-se o IBRACON (Instituto de Auditores Independentes do Brasil), com uma média de 4,36, e a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), com 4,32, que também se enquadram no conhecimento quase total sobre as atribuições. Dois outros órgãos

também alcançaram média igual ou superior a 4: o BACEN (Banco Central do Brasil), com 4,09 e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), com média 4,00.

**Tabela 20: Nível de conhecimento sobre as atribuições de órgãos nacionais e internacionais por parte dos docentes que ministram a disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**

Órgãos	Média*
CFC - Conselho Federal de Contabilidade	4,68
IBRACON - Instituto de Auditores Independentes do Brasil	4,36
CVM - Comissão de Valores Mobiliários	4,32
BACEN - Banco Central do Brasil	4,09
FASB - Financial Accounting Standards Board	4,00
IASB - International Accounting Standards Board	3,95
SEC - Securities Exchange and Commission	3,86
IFAC - International Federation of Accountants	3,86
AICPA - American Institute of Certified Public Accountants	3,82
IOSCO - International Organization of Securities Commissions and Similar Organizations	3,59
CEE - Comunidade Econômica Européia	3,59
OECD - Organization for Economic Cooperation and Development	3,18
UNCTAD - United Nation Conference on Trade and Development	3,00

Fonte: Dados da pesquisa (2006).

\* O nível de conhecimento foi avaliado pelos docentes na seguinte escala: Não conheço nada = 1; Já ouvi falar, mas não conheço as atribuições = 2; Conheço algumas atribuições = 3; Conheço quase todas as atribuições = 4; Conheço todas as atribuições = 5.

Dos 13 órgãos investigados, os outros 8 receberam médias entre 3 e 4, que correspondem ao conhecimento parcial sobre suas atribuições. Vale ressaltar que esses últimos órgãos possuem sede fora do Brasil, o que pode justificar o menor nível de conhecimento por parte dos professores. Em seqüência, são eles: IASB (*International Accounting Standards Board*), com 3,95; SEC (*Securities Exchange and Commission*), com 3,86; IFAC (*International Federation of Accountants*), com 3,86; AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), com 3,82; IOSCO (*International Organization of Securities Commissions and Similar Organizations*), com 3,59; CEE (Comunidade Econômica Européia), com 3,59; OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*), com 3,18; e UNCTAD (*United Nation Conference on Trade and Development*), com média igual a 3,00.

## 5 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo principal avaliar a inserção da Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Para alcançar esse objetivo, foi realizada uma revisão da literatura sobre contabilidade internacional, sua abrangência, conteúdos propostos por estudiosos, sua importância de inserção no Curso de Ciências Contábeis, organismos nacionais e internacionais que buscam um “modelo” homogêneo de currículo, seguida de uma pesquisa empírica através de aplicação de um questionário nas IES do Brasil.

Percebeu-se durante a pesquisa, a existência de poucos estudos voltados ao ensino da contabilidade internacional. Alguns trabalhos ligados ao assunto foram encontrados, porém a maior parte tem como foco o processo de convergência e harmonização das normas internacionais de contabilidade.

Da amostra de 87 cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior (IES) do Brasil, foi constatado que apenas 22 possuem a disciplina Contabilidade Internacional em sua grade curricular, o que corresponde a 25,3% do total (Tabela 1). Dessa forma, é possível perceber que o nível de atendimento à exigência de se contemplar conhecimentos sobre Contabilidade Internacional nos cursos em questão ainda é muito baixo.

Na análise descritiva dos dados empíricos, os resultados relevantes identificados foram:

- 72,8% dos cursos que incluem a disciplina Contabilidade Internacional em seus programas estão nas Regiões Sul e Sudeste (36,4% cada região);
- 59,1% aplicam a disciplina Contabilidade Internacional em seus cursos de graduação em Ciências Contábeis no 4º ano do curso, ou seja, durante o 7º ou 8º semestre;
- 86,4% inseriram tal disciplina com caráter obrigatório em seus projetos pedagógicos;
- 66,7% incluíram a disciplina Contabilidade Avançada como pré-requisito. A disciplina Teoria da Contabilidade se constitui como pré-requisito em 44,4%

destes cursos, enquanto a disciplina Auditoria é exigida como pré-requisito em 11,1%;

- No que concerne aos principais pontos ministrados no conteúdo programático da disciplina Contabilidade Internacional nos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES do Brasil, a maioria destes inclui tópicos referentes a: Contextualização da Contabilidade Internacional; Principais Órgãos Normatizadores Internacionais; Práticas Contábeis Internacionais; Comparação entre Princípios Contábeis Brasileiros, Americanos e Europeus; e Conversão de Demonstrações Contábeis em Moeda Estrangeira;
- 61,9% informaram que utiliza o livro do Professor José Hernandez Perez Junior, intitulado “Conversão das Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira”. Boa parte dos professores, 42,8%, também adota o livro “Contabilidade Internacional”, do Professor Jorge Katsumi Niyama. A obra “Normas Internacionais de Contabilidade”, organizada pelo IBRACON, é adotada por 33,3% dos docentes. Esta mesma porcentagem, 33,3%, também utiliza o livro “Contabilidade Internacional Avançada”, do Professor Paulo Schimtd, José Luiz dos Santos e Luciane Alves Fernandes;
- 71,4% citaram a carência de material didático sobre o assunto, tais como bibliografia e vídeos de apoio;
- Uma parcela considerável deles, 23,8%, indicou a falta de interesse dos alunos como um obstáculo para o bom desempenho da disciplina;
- 14,3% dos professores assumiram possuir pouco domínio sobre o conteúdo referente à Contabilidade Internacional, reconhecendo este fator como um problema;
- 4,8% apresentaram pouco domínio de uma língua estrangeira como dificuldade e 9,5% dos docentes apontaram como dificuldades para ministrar a disciplina outras questões, como, por exemplo, a falta de vivência prática por parte do professor e a falta de incentivo da Instituição de Ensino, principalmente no que diz respeito à aquisição de livros para a biblioteca;

Baseado nos resultados obtidos, esses revelam a preocupação e o empenho dos coordenadores e docentes quanto à adoção do conteúdo mínimo da grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis determinado pela Resolução nº.10 do Conselho Nacional de Educação, de 10 de março de 2004, que prescreve no art.5º:

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, **conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade**, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais observados o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação.

Dentre as IES que não haviam incluído a disciplina de Contabilidade Internacional, algumas estavam em processo de implementação e reformulação de todo o projeto do curso de Ciências Contábeis, para atender à Resolução CNE/CES 10/2004, o qual seria colocado em vigor em 2007, segundos resultados desta pesquisa.

Finalmente, acredita-se pela percepção dos professores em relação ao interesse dos alunos, sendo que 42,9% consideraram que os alunos demonstram muito interesse na disciplina, outros 38,1% acreditam que o nível de interesse dos alunos é razoável e 19% afirmam que os alunos manifestam pouco interesse na disciplina. Entretanto, não há como afirmar, com base na pesquisa, sobre tendências futuras de implantação e adoção plena do preconizado pelo Ministério da Educação em sua resolução nº. 10.

## 5.1 IMPACTOS ESPERADOS E RECOMENDAÇÕES PARA ESTUDOS FUTUROS

As sugestões para futuros estudos são:

- Desenvolver estudos que visam identificar as causas, motivos, do pouco interesse do aluno na disciplina de Contabilidade Internacional;
- Desenvolver estudos que tratam da percepção dos gestores das IES quanto a importância da inserção da Contabilidade Internacional no Curso de Ciências Contábeis;
- Desenvolver estudos que visam a identificar uma relação entre as diferenças nas regiões brasileiras, quanto à implementação da Contabilidade Internacional.

- Desenvolver estudos para oferecimento de sugestões de aprimoramento das diretrizes estabelecidas por organismos internacionais.

Os impactos esperados desta pesquisa são:

- a) Despertar, no âmbito das IES, principalmente os coordenadores de graduação, a necessidade de implementar conhecimentos de Contabilidade Internacional (para os que não o figurem) e;
- b) Fomentar entre as IES maiores discussões sobre o tema, com vistas a aperfeiçoar o conteúdo programático da disciplina. Por exemplo, se o conteúdo de conversão não deveria ser matéria de Contabilidade Avançada em vez de Contabilidade Internacional;
- c) Necessidade de maior investimento para treinamento em termos de aprimoramento estrangeiro e participação em evento/congressos científicos no exterior.

## REFERÊNCIAS

ADAMS, Carol A.; ROBERTS, Clare B. *International Accounting Education in UK*. **Accounting Education**, Glasgow, 3 (2), p.167-181, 1994.

ALTBACH, P.; TEICHLER, U. *Internationalization and Exchanges in a Globalized University*. **Journal of Studies in International Education**. v. 5, n.1, Spring: 5-25, 2001.

ALHASHIM, Dhia D. & ARPAN, Jeffrey S. **International Dimensions of Accounting**. 3. ed., Boston: Pws-Kent, 1992.

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização Contábil em cinco países da América do Sul**. 2001. 415 f. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Dissertação de Mestrado. São Paulo. 2001.

ANDREZZO, Andréa Fernandes e LIMA, Iran Siqueira. **Mercado financeiro: aspectos históricos e conceituais**. São Paulo: Pioneira, 2002.

ALÉM, Ana Claudia e GIAMBIAGI, Fábio. **Finanças públicas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

ARPAN, Jeffrey S; RADEBAUGH, Lee H. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 2<sup>nd</sup> John Wiley and Sons (WIE), 1985.

BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. *The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings*. **Journal of Accounting and Economics**, v. 29, p.1-51, 2000.

BRASIL. **Lei nº. 9.394/96**, de 20 de dezembro de 1996. Disponível: <<http://www.mec.gov.br/>>. Acesso em: jan.2006.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação e do Desporto. **Resolução nº. 10/04**, de 16 de dezembro de 2004. Disponível: <<http://www.mec.gov.br/cne.>> Acesso em: jan.2006.

BISQUERRA, Rafael; SARRIERA, Jorge C.; MARTINEZ, Francesc. **Introdução à Estatística: Enfoque Informático com Pacote Estatístico SPSS**. Porto Alegre: Artmed, 2004.

CALLAO, S. e JARNE, J.I. La Informacion Financiera em el Contexto Internacional. Análisis Descriptivo. **Revista Española de Financiacion y Contabilidad**, vol.24, nº85, Octubre-Diciembre, pp. 937-969, 1995.

CAPES.<[www.capes.gov.br](http://www.capes.gov.br/)>. Acesso em: jan.2006.

CARVALHO, Nelson L.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006.

CERDÁ APARICIO, J. **Sistemas Contables em la Comunidad Econômica: IV Directiva**, Centro de Estudios Financieros. Madrid, 1992.

CFC. <[www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: mar. 2006.

CFC. **Resolução nº 1069**, de 17 de fevereiro de 2006, dá nova redação à NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

CHOI, Frederick D.S. & MUELLER, Gerhard G. *International Accounting*. 2th ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1992.

CHOI, Frederick D.S. **Accounting education for the 21st Century**: Meeting the challenges. *Issues in Accounting Education (Fall)* 8, 423-430, 1993.

CNE <[www.cne.gov.br](http://www.cne.gov.br)>. Acesso em: jan.2006.

ELLIOT, B.; ELLIOT, J. **Financial accounting and reporting**. 6. ed. Prentice Hall Europe, 2002.

FREDERICKSON, J. R. & Pratt, J. **A model of the accounting education process**. *Accounting Education (Fall)*, 10, 229-246, 1995.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GRAY, S. J. **Towards a Theory of Cultural Influence on Development of Accounting Systems Internationally**. *Abacus*, v. 24, n.1, pp. 1-15. 1988.

GUERREIRO, Marta Alexandra Silva; RODRÍGUEZ, Lúcia Lima. **A convergência de Portugal com as normas internacionais de contabilidade**. Publisher Team, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michel F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução: Antonio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas 1999.

HILL, Manuela Magalhães; HILL, Andrew. **Investigação por questionário**. 2. ed. Lisboa: Silabo, 2002.

HOLZER, H Peter et al. *International Accounting*. Harper & Row, 1984.

IBRACON. <[www.ibracon.com.br](http://www.ibracon.com.br)>. Acesso em: mar.2006.

IBRACON. **NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE 2001**: texto completo de todas as normas internacionais de contabilidade e interpretações SIC existentes em 1º de janeiro de 2001. São Paulo: IBRACON, 2002.

IFAC. <[www.ifac.org/about](http://www.ifac.org/about)>. Acesso em: jan.2006.

IFAC. Strategy of Implementation of IFAC International Education Guideline nº.9: “Prequalification Education, Tests of Professional Competence and Pratical Experience of Professional Accountants:” A Task Force Report of the International Association for Accounting Education and Research (IAAER).

INEP. <www.inep.gov.br>. Acesso em: jan.2006.

JARNE, J.I. **Análisis de los sistemas contables**. Madrid: AECA, 1997.

KUMAR, R.; USUNIER, J. **Management Education in a Globalizing World Lessons from the French Experience**. Management Learning, Sage Publications. London v. 32(3):363-391, 2001.

KWIEK, M. **The Internationalization and Globalization in Central and East European Higher Education, Society for Research in Higher Education International News**. n°. 47, November: 3-5, 2001.

LAÍNEZ, J.A. **Comparabilidad Internacional de la Informacion Financeira: Análisis y Posición de la Normativa Española**, ICAC, Ministério de Economia y Hacienda, Madrid, 1993.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. O Ensino da Contabilidade Internacional em Cursos de Graduação em Ciências Contábeis e sua Importância para a Formação de Contadores Globais, **Revista de Contadores CRCSP**, 28), p.42-48, jun. 2004.

LISBOA, Nahor Plácido. **Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul**. São Paulo, 2000. 122p. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, São Paulo. 2000.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico**. São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, Eliseu. Normas Internacionais x Brasileiras: Transformando a História Contábil. **Revista ANFEC**, ano12, n.96, Jun. 2004.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MCCABE, L. Globalization and Internationalization: The Impact of Education Abroad Programs, **Journal of Studies in International Education**. v. 5, n. 2, Summer, 2001.

MEEK, G. e GERSON, H. **Accounting: an international perspective**. 5. ed. Irwin McGraw-Hill, Boston. 2001.

MENDIVIL, J. **The new providers of higher education, Higher Education Policy**. v. 15, Issue 4, December, Pages 353-364, 2002.

MOCK, T. J.; PINCUS, K. V.; ANDRE, J. M. **A systems approach to accounting curriculum development**. *Issues in Accounting Education (Fall)*, 6, 178-192,1991.

MOST, Kenneth S. **Advances in International Accounting**, London,1987.

MUELLER, Gerhard G., Helen Gernon, and Gary Meek. **Accounting an International Perspective**. 3th ed. *Illinois: Richard. D. Irwin, Inc.*, 1994.

MUELLER, Gerhard G.; GERNON, Helen; MEEK, Gary K. **Accounting: an international perspective**. 4. ed. USA: Irwin, 1997. p. 6-7.

MUSSOLINE, Luiz Fernando. A função social da contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília, ano 23, n.89, p.72-80, nov/dez.1994.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NOBES, Cristopher; PARKER, Rober. **Comparative Internacional Accounting**. 5. ed. Prentice Hall Europe, 1998.

NOBES, C. Towards a general model of reasons for international differences in financial reporting. **ABACUS**, Austrália, v. 34, n.2, p.162-187, 1998.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente**. Dissertação de Mestrado. USP. São Paulo. 1999.

OECD. <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)>. Acesso em: jan.2006.

OLIVEIRA, Atelmo. **Evolução da terminologia princípio contábil baseada na escola Norte-Americana**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. Brasília, 2002.

PEREIRA, Ana Alexandra Caria; RODRIGUES, Lúcia Lima. **Manual de Contabilidade Internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

RADEBAUGH, L. H; GRAY, J.S. **International accounting and multinational enterprise**. 4. ed. New York: The Lehigh Press, 1993.

RANIERI, Nina. **Educação superior, direito e Estado: na Lei de Diretrizes e Bases (Lei nº. 9.394/96)**. São Paulo: FAPESP, 2000.

RATTI, Bruno. **Comércio Internacional e Câmbio**. 10. ed . São Paulo: Aduaneiras, 2001.

RECKERS, P. M. J. **Know thy customer**. *Journal of Accountinq Education (Summer)*. 14,179-186,1996.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das Grades Curriculares Portuguesas dos cursos de graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas. **Revista Contabilidade e Finanças**. USP, n.35, maio/ago.2004.

STEVENSON, William J. **Estatística aplicada à Administração**. Editora Harbra, 2001.

TOMKINS, G. S. **A Common Countenance**: Stability and change in the Canadian Curriculum. Scarborough: Prentice Hall, 1986.

UNCTAD – Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comércio y Desarrollo Internacional Standards of Accounting and Reporting – ISAR: TD/ B / COM.2 / ISAR / 5 – Directiva para la elaboración de un programa mundial de estudios de contabilidad y otras normas y requisitos de cualificación. Ginebra, 1999. Disponível em: <<http://www.unctad.org/sp/docs//c2isard5.sp.pdf>>. Acesso em: 23 abr.2006b.

UNESCO. **Política de Mudança e Desenvolvimento do Ensino Superior**. (tradução e revisão Laura A. Ferrantini Fusaro). Rio de Janeiro: Garamond, 1999.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2000.

WALKER, K. B.; McClelland, L. A. Accounting education in New Zealand: A model for reforming the American system?. **Journal of Accounting Education** (*Fall*), 12, 343-358,1994.

WALLACE, M. **Managing the Unmanageable?**: Coping with Complex Educational Change. *Educational Management & Administration*, v. 31 (1), p. 9-29, 2003.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

## APÊNDICE – Questionário da pesquisa



### Pesquisa Acadêmica sobre a Disciplina Contabilidade Internacional

Senhor (a) Coordenador (a) da Graduação,

Esta pesquisa tem por objetivo subsidiar a elaboração da dissertação de mestrado em Ciências Contábeis de Tiago Henrique de Souza Echternacht, RG nº007149/O-7-CRC/PB, sob a orientação da Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, CRC-SP-T-DF 89007, do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UNB/UFPB/UFRN/UFPE.

Todas as informações recebidas serão tratadas com confidencialidade e comprometemo-nos, encaminhar ao final da pesquisa, um resumo do resultado obtido para que V. Sa possa compartilhar conjuntamente deste esforço desenvolvido.

Por oportuno, agradecemos a preciosa colaboração de V.Sa. e colocamo-nos à disposição para outros esclarecimentos que se façam necessários.

Tiago Henrique de Souza Echternacht –tiagoechternacht@gmail.com – (83)9954-8649  
 Prof. Doutor Jorge Katsumi Niyama, – jkatsumi@unb.br - (61) 3307-2568

## QUESTIONÁRIO

Nome (opcional):	
e-mail:	
Universidade/Faculdade:	
Cidade:	UF:
Data do Preenchimento:	

### **1. A Disciplina Contabilidade Internacional é ministrada para um aluno que se encontra com suas matérias em ordem normal no:**

1. ( ) 1º ano (1º ou 2º semestre);
2. ( ) 2º ano (3º ou 4º semestre);
3. ( ) 3º ano (5º ou 6º semestre);
4. ( ) 4º ano (7º ou 8º semestre);
5. ( ) 5º ano (9º ou 10º semestre);
6. ( ) não é ministrada a disciplina.

### **2. A Disciplina é Obrigatória:**

1. ( ) Sim;
2. ( ) Não.



**8. Dados sobre o Corpo Docente:**

Tempo em que ministra a disciplina (contando até primeiro semestre de 2006):

Entre 1 e 2 anos ( )      Entre 2 e 4 quatro anos ( )      mais que 5 anos ( )

Número de disciplina que ministra:

1 ( )      2 ( )      3 ( )      4 ( )      mais que 5 ( )

Formação Acadêmica do Docente	Concluído	Cursando
Graduação em Ciências Contábeis		
Graduação em outro curso (especificar)		
Especialização em Contabilidade		
Especialização em outra área (especificar)		
Mestrado em Contabilidade		
Mestrado em outra área (especificar)		
Doutorado em Contabilidade		
PHD		
Livre Docente		
Doutorado em outra área (especificar)		

Experiência Profissional do Docente:	Sim	Não	Tempo
Escritórios de Contabilidade			
Departamento de Contabilidade			
Outros (especificar)			
Exerce outra função além da docência			

Regime de Contratação do Docente:	
Tempo Integral:	
Tempo Parcial:	
Contrato Temporário:	
Outros (especificar)	

**9. Sobre a bibliografia adotada:**

Indique o (s) Livro (s) recomendado (s) para estudo da disciplina.

Título da Obra	Autor	Editadora	Ano de Publicação

**10. Sobre a Metodologia do ensino:**

Indique a (s) forma (s) como são ministradas as aulas assinalando com x.

Sala de Aula (aula expositiva)	
Quadro negro e Giz	
Uso de computadores	
Material disponibilizado em pasta para xerox	
Palestra com Profissionais da área	
Retroprojeter (transparências)	
Canhão Multimídia	
Seminário	
Outros (especificar)	

**11. Dificuldades encontradas pelo professor para ministrar a disciplina:**

- 1 ( ) Pouca Bibliografia, Vídeos existentes;
- 2 ( ) Pouco domínio do conteúdo pelo Professor;
- 3 ( ) Pouco domínio de uma Língua Estrangeira;
- 4 ( ) Falta de interesse dos alunos;
- 5 ( ) Outros:

Quais: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

**12. Interesse demonstrado pelo aluno em relação ao conteúdo da disciplina:**

1. ( ) Muito;
2. ( ) Médio;
3. ( ) Pouco;
4. ( ) Nenhum.

**13. Há disponibilidade de acesso ou consulta aos padrões do FASB ou IASB?**

1. ( ) somente FASB;
2. ( ) somente IASB;
3. ( ) ao FASB e ao IASB;
4. ( ) outros Países;
5. ( ) FASB, IASB e outros Países.

**14. Como você classificaria seus conhecimentos sobre as atribuições (o que fazem) dos seguintes órgãos nacionais e internacionais:**

	Não conheço Nada	Já ouvi falar, mas não conheço as atribuições	Conheço algumas atribuições	Conheço quase todas as atribuições	Conheço todas as atribuições
a) CFC - Conselho Federal de Contabilidade	( )	( )	( )	( )	( )
b) CVM- Comissão de Valores Mobiliários	( )	( )	( )	( )	( )
c) BACEN - Banco Central do Brasil	( )	( )	( )	( )	( )
d) IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil	( )	( )	( )	( )	( )
e) FASB - Financial Accounting Standards Board	( )	( )	( )	( )	( )
f) IASB - International Accounting Standard Board	( )	( )	( )	( )	( )
g) AICPA - American Institute of Certified Public Accountants	( )	( )	( )	( )	( )
h)IOSCO - International Organization of Securities Commissions and Similar Organizations	( )	( )	( )	( )	( )
i) OECD- Organization for Economic Cooperation and Development	( )	( )	( )	( )	( )
j) SEC - Securities Exchange and Commission	( )	( )	( )	( )	( )
k) IFAC - International Federation of Accountants	( )	( )	( )	( )	( )
l) CEE - Comunidade Econômica Européia	( )	( )	( )	( )	( )
m) UNCTAD - United Nation Conference on Trade and Development	( )	( )	( )	( )	( )