



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

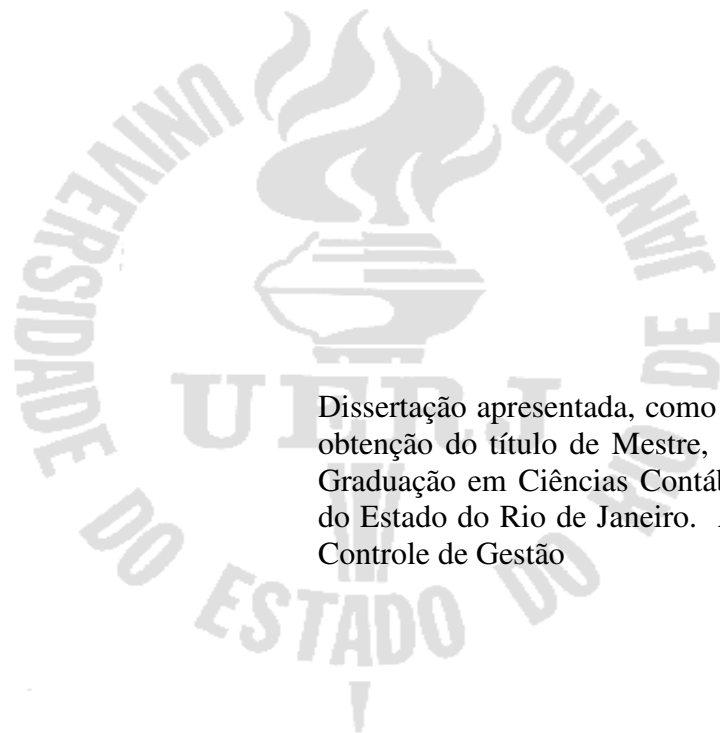
Edilma Pinheiro da Silva

**O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de
Contabilidade, segundo a percepção dos docentes**

Rio de Janeiro
2009

Edilma Pinheiro da Silva

O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de Contabilidade, segundo a percepção dos docentes



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração Controle de Gestão

Orientador: Prof.Dr.Fernando Padovani

Rio de Janeiro
2009

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

S586

Silva, Edilma Pinheiro da

O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de Contabilidade, segundo a percepção dos docentes / Edilma Pinheiro da Silva.- 2009.
88 f.

Orientador: Fernando Padovani.

Dissertação (mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

1. Contabilidade - Estudo e ensino (Superior) - Teses. 2. Contabilidade - Normas - Globalização - Teses. I. Padovani, Fernando.II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças. III. Título.

CDU 657

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Edilma Pinheiro da Silva

O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de Contabilidade, segundo a percepção dos docentes

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em

Banca Examinadora:

Fernando Padovani (Orientador)
Universidade Estadual do Rio de Janeiro

Josir Simeone Gomes
Universidade Estadual do Rio de Janeiro

Ernesto Fernandes Vicente
Universidade Federal de Santa Catarina

Rio de Janeiro
2009

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a Deus, a quem cabe todas as glórias por todas as conquistas de minha vida. Porque a Bíblia ensina que Deus decreta tudo que Ele deseja e realiza tudo o que Ele decreta.

AGRADECIMENTOS

Neste momento, de grande felicidade para mim, por ter chegado ao final de mais uma etapa de minha vida. Inicialmente, agradeço a Deus por te me abençoado e a intercessão poderosa de Nossa Senhora Aparecida, Padroeira do Brasil.

Aos meus pais, Paulo Pinheiro da Silva (in memoriam) e Maria das Neves Pinheiro, guerreiros, exemplo de vida, inspiração para minha vitória, sempre me abençoando, energizando e apoiando nos projetos intelectuais conduzindo por sábios caminhos.

A minha irmã Rita de Cassia Pinheiro da Silva, que compartilhou comigo esse sonho, pela confiança, motivações e orações.

Ao meu irmão gêmeo, Eduardo Pinheiro da Silva, pelo seu exemplo de alegria e otimismo.

Ao Prof. Francisco Gomes, mestre que me incentivou a ingressar no Mestrado de Ciências Contábeis, com sua dedicação e amor à profissão contábil.

Aos meus amigos de turma 2008: Adriane, Ailson, Ângela, Carlos Eduardo, Dulcídio, Ericson, José Miguel, Júlio Cesar, Luis Paulo, Maria Auxiliadora, Mary Wanyza, Mauro, Polyana, Reginaldo e Walter.

Aos funcionários da secretária do Programa de Mestrado de Ciências Contábeis: Felipe Crespo, Betinha, Deyse e Luis.

Às meninas da biblioteca do mestrado: Fátima “Fafá”, Tânia e Beti, pelo convívio e pelo carinho que me acolheram.

Ao Prof. Dr. Fernando Padovani, meu orientador, pelo conhecimento, amizade e confiança.

E a todos os demais professores do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Prof. Lino Martins, Prof. Francisco José dos Santos Alves, Prof. Fernando Tostes, Prof. Frederico de Carvalho, Prof. Josir Gomes, Prof. Julio Cardoso, Profª Gilcina Guimarães e Prof. Luiz Laurencel.

Aos meus amigos que torceram por esta vitória, família Cândido, família Monteiro, Márcia Lucas, Etienne Magalhães e alunos da turma de graduação 2009.1 da Universidade Estadual do Rio de Janeiro.

Aos respondentes de minha pesquisa, pela dedicação de seu tempo.

Muito Obrigada!

“Não desejo ser melhor que
ninguém e sim melhor para alguém.”
Padre Antônio José

RESUMO

SILVA, Edilma Pinheiro. **O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de Contabilidade, segundo a percepção dos docentes**, 2009. 88f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2009.

A globalização econômica tem provocado transformações na base produtiva da economia mundial, estimulando a aceleração do processo de internacionalização de empresas. Esse processo estimula variados processos de convergência e interdependência. Também na área contábil, a internacionalização dos fluxos comerciais financeiros e tecnológicos expande a oportunidade de investimentos estrangeiros, o que, por sua vez gera a demanda por uma linguagem mais universal para as demonstrações financeiras. Nesse contexto, a educação superior em Contabilidade parece desempenhar papel fundamental para a construção de novas competências e de uma nova cultura que contribua para operacionalizar a convergência internacional de procedimentos contábeis. O presente trabalho pretendeu, assim, avaliar por meio da percepção dos operadores do ensino superior em Contábeis, o nível de adequação dos cursos de graduação diante das novas competências demandadas por um mercado de trabalho em processo de internacionalização. Para tanto, foi realizada uma revisão da literatura sobre globalização e internacionalização, convergência e harmonização, mecanismos de disseminação de normas internacionais, e ainda sobre demandas por competências específicas para a nova realidade de normas internacionais. Também foi aplicado questionário junto a professores e gestores de 10 cursos de graduação em Contábeis do município do Rio de Janeiro, procurando sistematizar a percepção sobre a formação e desenvolvimento de competências relacionadas a um mercado orientado por normas internacionais. Os resultados principais apontam para uma situação onde, apesar de avaliada como positiva e irreversível, e apesar dos professores se considerarem bem preparados para tratar o tema, a problemática das normas internacionais não é incorporada no cotidiano dos cursos de graduação.

Palavras Chave: Normas Internacionais de Contabilidade, Ensino de Contabilidade, Internacionalização.

ABSTRACT

The globalization economic has been promoted transformations in the world production economy base and stimulating acceleration in the internationalization process in companies. This process has requested many actions in the convergence and interdependency. The same happens in the account area, the internationalization of flows from commercial, finance and technology expand the opportunity from external investments, which demands a universal language at finance statement. In this context, the higher education in Accountability shows important place for building new competences and new cultures that cooperate for operationalize the international convergence in procedures account. The present work intended to evaluate, by perception of operators from higher education in Accountability, the level of adjustment of undergraduate course due new competences demanded by a work market in internationalization process. For this reason, a revision in the literature about globalization and internationalization, convergence and harmonization, ways of dissemination of international standards has been done, and over more, there are demands by competences for the new reality in international standards. In this work there is a questionnaire that was answered by teachers and managers from ten courses in Accountability of Rio de Janeiro city, in order to looking for systematizing the perception about the formation and development of competences related to the market oriented by international standards. The main results show a situation where, although evaluated like positive and irreversible, and even though teachers think that they are well prepared to discuss this subject in classroom, the problematic of international standards has not been inserted in the quotidian of undergraduate course.

Keywords: IFRS. International Accounting Standards, Accounting Teaching, Internationalization.

LISTA DE ABREVIATURA OU SIGAS

AAA – American Accounting Association

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

ADR – American Depositary Receipts

APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do mercado de Capitais

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CNE – Conselho Nacional de Educação

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

FMI – Fundo Monetário Internacional

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IEG - International Education Guidelines for Professional Accountants

IEP - International Education Papers for Professional Accountants

IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS – International Financial Reporting Standards

IPO – Inicial Public Offering

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

ISAR - International Standards of Accounting and Reporting

ITR – Informações Trimestrais

MEC – Ministério da Educação e Cultura

NBCT – Normas Brasileiras de Contabilidade

OCDE – Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômicos

OMC - Organização Mundial do Comércio

SEC – Securities and Exchange Commission

SIC – Standing Interpretations Committee

UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development

US GAAP – General Accepted Accounting Principles in the United States

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Visualização dos Sistemas Legais	33
Figura 2	Países sobre a Adoção do IFRS.	39
Figura 3	Distribuição percentual dos respondentes	70
Figura 4	Frequência de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade	70

LISTA DE QUABROS

Quadro 1	Sistematização de elementos da Harmonização	24
Quadro 2	Proposta de inserção da “contabilidade internacional”	51
Quadro 3	Resumo de Atribuições	51
Quadro 4 -	Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999)	53
Quadro 5	Normas Internacionais de Contabilidade e Competências Requeridas	58
Quadro 6	Tratamento do Questionário e Suas Escalas	63

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Frequência da Formação Acadêmica	67
Tabela 2	Relação Formados em Contabilidade X Preparo Autonomia de Julgamento.	68
Tabela 3	Presença do das Normas Internacionais de Contabilidade nas disciplinas	71

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	13
	Delimitação do tema e Problema de Pesquisa	14
	Objetivos	14
	Objetivo Geral	14
	Objetivos específicos	14
	Relevância e justificativa da pesquisa	15
	Estrutura do trabalho	16
1	REVISÃO DA LITERATURA	18
1.1.	Globalização Econômica	18
1.2.	Globalização e Comércio	20
1.3.	Globalização e Finanças	20
1.4.	Globalização e Internacionalização de Empresas	23
1.5.	Globalização e Contabilidade	28
1.6.	Harmonizações das normas	36
1.6.1.	<u>O histórico e cronologia do processo da harmonização</u>	40
1.6.2	<u>Desafios para o processo de harmonização</u>	43
1.7.	A relação entre sistemas legais e normas contábeis	44
1.7.1	<u>Os diferentes sistemas: “Code Law” e “Common Law”</u>	44
1.7.2.	<u>Sistemas legais codificados: a herança do Direito Romano</u>	46
1.7.3.	<u>Direito Consuetudinário</u>	48
1.8	Convergências das Normas Internacionais de Contabilidade	49
1.8.1	<u>Processo de Convergência no Brasil</u>	53
1.9.	Ensino de Contabilidade em tempos de internacionalização	57
1.9.1	<u>Diretrizes Curriculares</u>	59
1.9.2	<u>Diretrizes internacionais de formação em ciências contábeis. (IFAC e ISAR)</u>	63
1.9.3.	<u>Novas competências demandadas pela internacionalização: a qualificação de um “contador global”</u>	66
2.	METODOLOGIA	72
2.1	Tipo de Pesquisa	72

2.2	Coleta de dados	73
3	RESULTADOS	78
4	DESCRIÇÃO DO PERFIL DOS ENTREVISTADOS	79
5	ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO CORPO DOCENTE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	86
6	CONCLUSÕES	
	REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	90
	APÊNDICE	98

Introdução

As mudanças oriundas da globalização econômica têm provocado mudanças também no ambiente político e social e parecem consolidar uma nova fase do desenvolvimento do mundo contemporâneo. Com a ampliação da abertura comercial, o desenvolvimento de blocos econômicos, tais como União Européia, Nafta e Mercosul, a rápida globalização dos mercados financeiros, a significativa expansão do investimento estrangeiro direto e da atuação das empresas transnacionais, agora também oriundas das economias emergentes, o ambiente dos negócios internacionais parece conectado e interdependente de maneira sem precedentes. As demandas por convergência de procedimentos e linguagens se verificam em praticamente todos os setores dos negócios (comercial, financeiro, industrial).

Essa dinâmica também influencia os procedimentos contábeis e ela é o contexto que auxilia o entendimento da iniciativa de estabelecimento dos Padrões Internacionais de Contabilidade, as “International Financial Reporting Standards” (IFRS), que apresenta como uma das principais motivações, que os procedimentos contábeis sejam entendidos no maior número possível de países, tornando as demonstrações financeiras mais comparáveis entre os países.

Além da internacionalização da inteligibilidade, a discussão sobre as mudanças nas práticas contábeis também representa uma excelente oportunidade para os profissionais de contabilidade para acompanhar a evolução da profissão e de reiterar a importância do profissional. Nesse processo, a educação contábil tem um papel importante na transição das informações contábeis e, devido à importância deste primeiro estágio para formação do conhecimento profissional, no ensino superior, ela parece ser o elemento mais apropriado para agregar novos valores ao aluno, permitindo formar um profissional com competência para o exercício contábil de um novo ambiente de julgamento e interpretação advindas das normas internacionais de contabilidade.

Delimitação do tema e Problema de Pesquisa

O presente estudo delimita-se em avaliar a percepção dos professores do ensino superior em Contábeis no município do Rio de Janeiro por meio do nível de adequação dos cursos de graduação diante das novas competências demandadas no franco processo de transformação da incorporação de normas internacionais de contabilidade.

Em pesquisa realizada recentemente por Echternacht (2006), observou-se que entre os principais conteúdos programáticos relacionados às normas internacionais nos cursos de graduação de Ciências Contábeis do Brasil, a grande maioria inclui tópicos direta ou indiretamente referentes ao processo de internacionalização contábil, como princípios gerais de Contabilidade Internacional, órgãos normatizadores internacionais, práticas contábeis internacionais, comparação entre os princípios contábeis brasileiros, americanos e europeus, e ainda sobre a conversão de demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Ou seja, a presença, no plano dos conteúdos curriculares, de conhecimentos relativos às normas internacionais, se verifica amplamente. Entretanto, há indícios de desconhecimento e até mesmo de resistência no tratamento das questões referentes à internacionalização.

Por esta razão, diante desta situação constatada, marcada pelo dilema entre as demandas de mercado no sentido de convergência internacional e as iniciativas concretas de desenvolvimento de conhecimento e habilidades que permitam ao profissional contábil ingressar nesse mercado de trabalho pautado pela realidade da adoção das normas internacionais, surge um problema que merece ser melhor averiguado: **Qual a percepção dos professores e coordenadores universitários a respeito do desenvolvimento dessas novas competências nos cursos de graduação em Contábeis no Rio de Janeiro?**

Objetivos

Objetivo Geral

Avaliar a percepção dos professores dos cursos de graduação do município do Rio de Janeiro sobre desenvolvimento das competências requeridas para a nova realidade de mercado marcada pela disseminação da convergência das normas internacionais de contabilidade.

Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, será necessário atingir os seguintes objetivos específicos:

- Avaliar a influência do cenário econômico globalizado contemporâneo sobre o conhecimento e as práticas contábeis;
- Avaliar as dinâmicas próprias dos processos de convergência, harmonização e padronização;

- Analisar o papel dos principais órgãos nacionais e internacionais do processo de adoção das normas internacionais;
- Analisar as variáveis culturais, políticas, institucionais, jurídicas e sociais que influenciam o processo de adoção das normas internacionais;
- Confrontar os IA e as respectivas competências necessárias para o exercício das novas práticas;
- Identificar e sistematizar as competências demandadas pelo processo de internacionalização de normas contábeis;
- Avaliar, por meio do questionário, a percepção de professores do ensino superior de ensino contábil sobre a adequação e a eficácia do ensino de graduação em relação à construção de competências demandadas pelo processo de internacionalização de normas contábeis.

Relevância e justificativa da pesquisa

O questionamento sobre a efetividade da preparação universitária na área contábil parece especialmente reavivado neste momento atual vivido pela área contábil no Brasil em função das crescentes demandas apresentadas pelo ambiente de negócios e, assim, pelo mercado de trabalho no sentido da adoção de normas contábeis internacionais. As demandas geradas pelo processo de construção de um padrão internacional de normas contábeis parecem ir muito mais além de uma adequação de procedimentos. A adoção de normas internacionais de contabilidade apresenta complexidades e exige, mais que adequação e compreensão formais, até mesmo um certo grau de mudanças culturais.

No Brasil, os órgãos reguladores, como Banco Central, SUSEP e CVM, dentre outros, têm sido bastante atuantes nesse processo de adoção das normas e migração dos procedimentos de mensuração e apresentação das demonstrações financeiras. Uma das suas ações foi dar um prazo para as companhias locais até início de 2010 para utilização do novo padrão para divulgação das demonstrações financeiras consolidadas. Por esse motivo, nos últimos 12 meses o debate em torno do processo de convergência contábil internacional tem gerado tensão não somente nas grandes corporações, como nas instituições de ensino superior, buscando intensificação das iniciativas informativas e formativas sobre o tema das normas internacionais dentro das instituições de ensino superior.

No curto prazo, multiplicam-se iniciativas de extensão, atividades complementares e de educação continuada no sentido de disseminar informações sobre o processo de adoção das normas internacionais no cotidiano contábil dos atuais e futuros profissionais. No que se refere aos horizontes de médio prazo, a formação de competências adequadas a uma nova realidade contábil normalmente é entendida como já equacionada, uma vez que a vasta maioria dos projetos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis conta em seus currículos e programas com disciplinas ou tópicos destinados a suprir as informações necessárias para a construção das novas competências requeridas, como assinala o estudo de Echternacht (2006).

Entretanto, a referida pressão da internacionalização começou a se fazer sentir no cotidiano do universo contábil com a fixação de prazos concretos para a incorporação das normas pelas empresas em 2010 e, assim, na mesma proporção, cresceram os questionamentos sobre o nível efetivo de capacitação dos profissionais atuando no mercado bem como sobre a efetividade do processo educacional de construção de competências apropriadas para tamanho desafio. Assim, pode-se dizer que a avaliação deste quadro que envolve, por um lado, a rapidez das demandas de mercado e, por outro, da capacidade de formação das instituições de ensino, é hoje uma questão candente, atual e de mais alta relevância para a avaliação dos cronogramas de transição.

Estrutura do trabalho

Com a finalidade de alcançar os objetivos relacionados, a presente pesquisa foi organizada em 4 capítulos.

O capítulo primeiro visa introduzir a apresentação e delimitação do tema da pesquisa e do problema, e ainda de seus objetivos e justificativa. No segundo capítulo procura-se desenvolver uma revisão da literatura sobre os temas fundamentais para a reflexão e estruturação da pesquisa, alicerçando os principais aspectos e também conceitos, como os conceitos de “harmonização” e “convergência” das normas internacionais e ainda referentes às competências demandadas pelo processo de internacionalização e para a capacitação do chamado “contador global”.

No capítulo terceiro, estão descritos os procedimentos metodológicos adotados na presente pesquisa, incluindo o tipo de pesquisa, os meios, métodos e critérios utilizados, assim como suas limitações. Ademais, são apresentados o plano de referência, as variáveis de pesquisa e definições operacionais e o método coleta e análise dos dados.

No quarto capítulo são apresentados os resultados da pesquisa de campo, com a análise dos dados levantados e processados através de testes estatísticos.

Ao longo da pesquisa algumas dificuldades tiveram que ser superadas, entre as quais a existência de poucos estudos empíricos retratando a relação entre conhecimentos e competências profissionais em relação especificamente ao novo cenário contábil em processo de internacionalização.

1 - Revisões da literatura

1.1. Globalização Econômica

O ambiente internacional de negócios tem sido marcado, ao longo das duas últimas décadas, por uma dinâmica específica, caracterizada por uma forte aceleração e extensão geográfica dos fluxos de capital, bens e informação na economia mundial. Esse processo de aceleração, alargamento e expansão tem sido caracterizado por tendências de abertura e desregulamentação, mas também à rápida disseminação de novas tecnologias de informação, de telecomunicações e de transporte, provocando impacto na esfera produtiva, nas trocas comerciais, nos fluxos de investimento e na integração institucional. Este processo tem sido tradicionalmente chamado de globalização econômica, também caracterizado por outros processos paralelos de aumento da coordenação e da interdependência econômicas, da construção de regimes multilaterais, pelo desenvolvimento de várias dinâmicas de convergência e ainda pela regionalização.

Tamánhas seriam estas transformações qualitativas verificadas neste processo de globalização que ele é classificado como estrutural e irreversível, como afirma Ianni (2001, p.212). O alcance global dos fluxos econômicos parece reorganizar o próprio espaço econômico e político, num processo onde

“O mundo transforma-se em todo o mundo. Tudo se desterritorializa e se reterritorializa. Não somente muda de lugar, desenraizam-se, circulando pelo espaço, atravessando montanhas e desertos, mares e oceanos, línguas e religiões, culturas e civilizações. As fronteiras são abolidas ou tornam-se irrelevantes e inócuas, fragmentam-se e mudam de figura, parecem mas não são”. (IANNI 2001, p.212)

As mudanças na estrutura econômica acabam gerando demandas por atualização nas formas e metodologias de gestão corporativa, atingindo a esfera do controle e dos registros contábeis. Assim como no ano de 1929, onde a crise econômica provocada pela quebra da Bolsa de New York tornou necessário o estabelecimento de novas metodologias contábeis, as transformações estruturais nos fluxos econômicos cada vez mais demandam novos padrões de convergência metodológica. Naquela ocasião, criou-se nos EUA um órgão internacional de referência para a emissão de normas contábeis, o chamado FASB (*Financial Accounting Standards Board*).

No momento atual, onde a internacionalização corporativa, a disseminação de cadeias produtivas globais e a importância crescente de empresas transnacionais, que correm em paralelo com a globalização dos mercados financeiros, demandam o desenvolvimento de

uma Contabilidade de alcance internacional, ou seja, inteligível internacionalmente, baseada sobre a necessidade de estabelecer uniformidade de relatórios financeiros contábeis, possibilitando a comparabilidade das informações financeiras. Essa dimensão da comparabilidade parece ser a questão central do processo de internacionalização das normas contábeis, como ressaltam Nobes e Parker (2002).

A existência de fenômenos e processos transnacionais não é nova, como lembra Friedman (2007), o secular processo de expansão das relações e fluxos econômicos estaria vigente desde os tempos de Colombo, atingindo grande alcance na metade do século 19, no auge do chamado “*laissez-faire*” liberal. Friedman classifica este período como “globalização 1.0”, que antecederia nova onda de internacionalização verificada ao longo do século 20, que poderia ser chamada de “globalização 2.0”, marcada pela atuação das multinacionais.

O que parece ser novo no processo contemporâneo de globalização é o seu caráter global, aliado às dinâmicas de aceleração, generalização e aprofundamento, possíveis pelo rápido desenvolvimento de tecnologias de comunicação e de processamento de informações, como entende Albuquerque (2006). Ou, utilizando ainda a classificação de Friedman (2007), uma etapa que poderia ser chamada de “globalização 3.0”, onde a integração econômica internacional atinge um novo patamar, estimulada pela liberalização institucional e regulatória e pelos avanços da tecnologia. (FRIEDMAN, 2007)

Seja como for, é importante observar que a globalização poderia ser caracterizada por algo mais do que um simples crescimento quantitativo dos fluxos globais. É possível também pensar em um novo tipo de arranjo produtivo e econômico, que pressupõe uma relações econômicas de escala global. Esse novo arranjo produtivo incorpora aspectos como a inovação, a informação e o conhecimento como elementos centrais na geração do crescimento. Esse conceito é comumente conhecido como a “economia do conhecimento” ou como “era de informação”, onde as relações econômicas passam a ser fundamentadas nos serviços de comunicação e pelo estabelecimento de novos paradigmas de produtividade competitiva baseadas na inovação. (REVOREDO, 2008)

Essas transformações alteram o foco do cenário econômico internacional, como lembra Garretón *et alli* (2007), pois, na era das relações econômicas globalizadas, as dinâmicas de comunicação, gestão da informação, integração transnacional do sistema de produção, unificação dos espaços econômicos, entre outros fatores, altera qualitativamente o tipo de produção econômica. Mais do que uma simples expansão, estaria em curso uma transformação estrutural, caracterizada pela crescente integração funcional das atividades produtivas, também conhecida como internacionalização produtiva. A produção

internacionalizada representa hoje cerca de um terço da produção mundial total. (UNCTAD, 2008)

A globalização da produção pode ser entendida como a produção de bens através de linhas produtivas fracionadas e localizadas em mais de um país, conservando a articulação orientada por estratégias únicas e globais, e procurando melhor competitividade em mercados igualmente. Para Garretón, uma das seis características básicas da globalização. Garretón *et alli* (2007) O amadurecimento desta produção globalizada acaba provocando repercussões em todas as esferas da economia internacional, como o comércio e as finanças, estimulando dinâmicas de crescimento e abertura.

1.2. Globalização e Comércio

A globalização econômica está ligada ao processo de abertura do comércio, de liberalização institucional. Também estimula crescimento e diversificação do comércio internacional, tendências que são estimuladas pela dinâmica de abastecimento de bens intermediários para as redes globais de produção.

A expansão do comércio mundial tem sido marcante, tanto em termos absolutos como relativos, pois este cresceu mais rapidamente (em média anual de 6%) que o PIB mundial (crescimento médio anual de 4%) ao longo do período 1945/1995. Se considerado o período entre 2000 e 2006, a média anual de crescimento do comércio mundial foi de 11%, enquanto o PIB mundial cresceu em média apenas 2,5%. Esse crescimento mais vigoroso do comércio em comparação que a produção indica uma expansão relativa do comércio dentro da economia mundial fazendo que sua participação passasse de 7% para 21% do PIB mundial nos anos de 2006. (OMC, 2007)

O crescimento do comércio internacional tem se acelera após o ano 2001 também influenciado pelo “fator China”, grande economia emergente em processo de forte crescimento que, com isso, aquece a demanda dos mercados mundiais de bens e serviços.

1.3. Globalização e Finanças

A globalização econômica também está profundamente ligada ao processo paralelo de globalização das finanças, como lembra Garretón *et alli* (2007), tem sido este segmento da economia internacional que tem conhecido crescimento mais intenso, multiplicando as oportunidades de financiamento. Hoje, o valor das transações financeiras chega a ser 40 vezes

mais do que o valor total do comércio internacional de mercadorias. Essa expansão dos mercados financeiros tem extrapolado também a capacidade de controle por parte do Estado e de suas agências de administração, como parecem demonstrar os recentes acontecimentos da crise nos principais mercados financeiros no ano de 2008. A combinação de vários processos simultâneos possibilitou esta expansão, tais como a desregulamentação dos mercados, aumento dos ativos disponíveis para o investimento financeiro e revolução nas tecnologias de comunicação e processamento de informação. (COSTA, 2005)

A globalização financeira se expande em todos os segmentos dos mercados financeiros, como o setor bancário, ações, seguros ou derivativos, provocando por vezes situações de volatilidade e de “bolhas” especulativas, que fogem à capacidade de controle das agências reguladoras nacionais (GARRETÓN, 2007) No que se refere ao fluxo de capitais, verificou-se uma verdadeira revolução financeira, onde o total de capital disponível para transações nos mercados financeiros praticamente se multiplicou por dez entre 1980 e 2000, caracterizando uma situação estrutural de super-liquidez. A título ilustrativo, lembre-se que os valores dos fluxos financeiros são 40 vezes maiores que o valor total das trocas comerciais.

O aumento significativo da liquidez no sistema financeiro e, por conseguinte, das fontes de financiamento acaba alimentando e reforçando a dinâmica de internacionalização produtiva, pois estimula o crescimento dos investimentos estrangeiros diretos e, assim, da internacionalização de empresas e da expansão das empresas transnacionais, outra característica básica da globalização, segundo Garretón et alli (2007) parte considerável dos recursos financeiros, especialmente aqueles oriundos de investidores institucionais, como fundos de pensão e fundos de investimento, passam a ser aplicados em empresas como alternativa de remuneração, como estratégia de diversificação. A atuação de investidores institucionais é cada vez mais decisiva nos mercados financeiros internacionais, representando um autêntico “alavancador de internacionalização”.

Diferentemente do processo já verificado nos anos 1960, com a expansão das empresas multinacionais americanas, a atual globalização corporativa representa uma forte integração funcional do processo produtivo, contribuindo para que também a base produtiva se globalize. Ou seja, cada vez mais, cada fase da produção (design, financiamento, manufatura, distribuição, publicidade e comercialização) passa a ser localizada em diferentes países, de acordo com vantagens locais, mas sem perder de vista a adoção de estratégias unificadas e globais.

Ou seja, não se trata apenas de uma ampliação geográfica da atividade da empresa, mas a própria base produtiva se internacionaliza; essa distribuição globalmente a linha de

produção. E isso apenas torna-se possível através da revolução nos métodos da organização industrial, na tecnologia organizacional. O objetivo maior dessa nova estratégia é a otimização da utilização dos recursos que sejam oferecidos com vantagem em cada localidade diferente aumentando a competitividade global da empresa. Recursos como proximidade de matéria prima, recursos minerais, mão de obra barata, qualificada ou não, infra-estruturais produtivas e de transporte, proximidade de indústrias intermediárias, ou de um ambiente industrial desenvolvido, insumos baratos, produtividade, isenções, leis trabalhistas flexíveis, localização estratégica, entre outros.

Dessa maneira, como lembra Porter (1991), a competitividade não se resume a um assunto nacional, local, mas com questões estratégicas globais, onde os desafios tradicionais do marketing, como posicionamento, marca ou relacionamento com o consumidor passam a demandar estratégias globais. A competitividade não surge apenas de determinadas vantagens competitivas bem localizadas, mas surge da capacidade estratégica das empresas de conciliar diferentes vantagens competitivas, distribuídas pelo espaço econômico mundial, e em interação com governos e políticas públicas. (PORTER, 1991)

O resultado este processo é a já referida desterritorialização produtiva, uma flexibilização tecnológica das linhas de produção no espaço global, uma produção mundializada. Não é por coincidência que cerca de 40% do comércio entre os países mais ricos é do tipo “intra-firma”. Também no caso brasileiro, a tendência se verifica e é importante. Cerca de 38% do comércio exterior brasileiro é intra-firma, representando grande crescimento recente, se comparado aos dados de 1995, quando este índice era de 20%. Em casos específicos o volume das trocas intra-firma é ainda maior, pois 55% do comércio exterior com a Argentina é de caráter intra-firma. A realidade é semelhante nos demais países da América Latina, verificando índices semelhantes de comércio intra-firma. (BAUMAN, 2004)

Por essa razão, o fluxo de capital para mercados emergentes, em geral, tem sido alto nos últimos anos (EUROMONEY, 2006), especialmente a partir dos anos 1990, quando crescentes volumes de investimentos começaram a fluir para as economias emergentes (GARRETÓN, 2007) motivados pelos juros baixos nos mercados americanos e europeus, como também pelas reformas nas políticas financeiras dos países emergentes. As políticas que facilitavam a entrada e saída de capitais contribuíram para essa nova oferta de capitais, contribuindo decisivamente para a globalização das finanças e das fontes de financiamento desses países. (REVOREDO, 2008)

Da mesma forma que nos processos industriais, nas finanças houve um aumento acentuado na integração do que, antes eram as atividades internacionais mais diversas e, paralelamente, o enfraquecimento da capacidade das instituições nacionais em administrá-las, controlá-las ou, até mesmo, regulá-las. Os mercados financeiros globais estão apoiados na predominância do mercado sobre os órgãos reguladores, no crescimento do fluxo de informações, no rápido movimento de capital e em uma quase instantânea “corrida em direção à qualidade” em tempos difíceis.

1.4. Globalização e Internacionalização de Empresas

Esta integração intensificada em escala planetária, e significativo aumento unificação do espaço econômico, o processo assume a aparência de uma “compressão do espaço”, ou, para O’Brien (1992), do “fim da geografia”. Já para Cerny (1993), o Estado de bem estar social nos países desenvolvidos foi substituído pelo Estado competidor, um Estado que intervém para reestruturar instalações, infraestruturas, setores indústrias, promover a pesquisa e o desenvolvimento, e liberalizar ou desregular setores anteriormente protegidos da competição internacional.

A entrada de algumas empresas no cenário internacional envolve incertezas, riscos e complexidades, e decorre da interação com ambientes com características diferentes daquelas a que estão acostumadas, tais como, o sistema político, social, econômico, legal, bem como os costumes locais.

Os riscos são provenientes das incertezas e dos recursos comprometidos (financeiros ou não) nas relações, enquanto a complexidade das transações acarreta em novas necessidades de controles. Entretanto, esses custos e riscos podem ser compensados pelas oportunidades decorrentes dessa integração ao ambiente internacional, abrindo portas para o crescimento, expansão, geração de vantagens competitivas e acesso a mercados de capital internacional. (ROCHA E ALMEIDA, 2006). Além disso, os autores sugerem uma classificação do processo de internacionalização, ou seja, da expansão internacional das atividades empresariais, em cinco fases: (1) experimental; (2) de exportação; (3) de presença regional; (4) de presença internacional; e (5) de vantagem global.

O debate sobre os determinantes para a tomada de decisão de internacionalizar parte dos negócios de uma empresa identifica os elementos mais importantes, como a procura por vantagens de propriedade local (a possibilidade de explorar vantagens locais, em termos de recursos tangíveis), a procura por vantagens institucionais, como subsídios ou tributação, a

procura por vantagens de internacionalização (tornar internos os fluxos e transações de uma organização, promovendo economia dos custos, como aqueles relativos às operações de câmbio, transporte, tributação, tarifas de importação, etc.), e ainda a procura de vantagens de mercado, ou seja, a motivação de aproximação de mercados, que representam motivações estratégicas de posicionamento e de competição por mercados específicos.

A abordagem baseada no conceito de “Negócios Internacionais” (*International Business*) é específica e foi popularizada por um grupo de pesquisadores ingleses da Universidade de Reading, especialmente pelos trabalhos de Dunning (1980) e Hymer (1960), nos anos 1960. Foi a primeira tentativa de generalizar leis que explicassem a lógica econômica da internacionalização de empresas, a passagem da atuação local para a atuação internacional, a motivação que faz as empresas passarem a atuar diretamente nos mercados externos. O trabalho dos pesquisadores de Reading deu especificidade ao termo, especialmente na literatura econômica, fazendo referência a esta lógica de análise microeconômica, baseada nas escolhas racionais individuais de cada empresa relativas à decisão de internacionalizar o processo produtivo, o que, de certa forma, amplia a tradicional teoria da firma para uma espécie de teoria da firma global (FLEUREY E FLEUREY, 2007).

Este grupo pioneiro identifica como motivação básica para a internacionalização de negócios a intenção de “internalizar” os custos de transação. Assim, a decisão pela internacionalização das atividades de uma empresa seria uma decisão econômica racional, atraída por vantagens de três tipos: a vantagem da propriedade local (a possibilidade de explorar vantagens locais, em termos de recursos tangíveis), a vantagem da localização (vantagens institucionais como subsídios ou tributação) e a vantagem de internacionalização. (JOHANSON E VAHLNE, 1977)

Na mesma época, a partir dos anos 1970, também se desenvolveu a teoria do ciclo de vida do produto, a partir dos trabalhos de Vernon (1966), focada na evolução tecnológica e mercadológica dos produtos como determinante para a internacionalização de empresas. Já nos anos 1980, novas leituras do processo passam a focar a questão da estratégia de marketing, atribuindo prioridade para o posicionamento e competitividade de mercado, ou seja, o aspecto estratégico de aproximação do consumidor final, influenciados pelos trabalhos de Michael Porter. Segundo essa perspectiva, muitas vezes, a decisão pela internacionalização não é baseada em indicadores economicamente sustentáveis, mas sim motivada por questões de natureza de estratégia comercial, em função de um posicionamento estratégico em relação a mercados e competidores; nos anos 1990, ganha destaque a abordagem baseada nos recursos da empresa, a abordagem “*resource-based*”, focando a importância das vantagens

competitivas ou competências estratégicas de cada empresa. Devido à natureza e o histórico de sua evolução, uma empresa pode acabar por dominar competências estratégicas (ou possuir um “*portfólio*” de recursos) que representem um fator de grande competitividade nos mercados internacionais. Esse portfólio de recursos pode ser composto por fatores físicos, intangíveis (marca, *know-how*), financeiros, administrativo-organizacionais ou humanos, e eles poderão vir a ser uma vantagem competitiva decisiva.

A questão da internacionalização de empresas apresenta hoje a discussão sobre a chamada 5ª geração internacionalização de empresas, por essa razão conhecidas como “*late movers*”. As quatro gerações anteriores foram: a primeira, nos primórdios do comércio internacional, do renascimento comercial renascentista até a metade do século 19, momento da chamada segunda revolução industrial; a segunda geração teria sido composta pela internacionalização baseada na revolução dos transportes do final do século 19, com o vapor dos navios e trens, e o “*laissez faire*” liberal; a terceira geração seria a internacionalização da era das multinacionais americanas, à partir de 1945, baseada especialmente na atuação de empresas automotivas e petroleiras; a quarta geração no final do século 20, dentro do ambiente da globalização, com advento dos novos países industrializados, e centrada na tecnologia de comunicação e a quinta geração seria a internacionalização de empresas oriundas das grandes economias emergentes. (FONSECA, 2000)

Dentre as características desta nova geração de internacionalização estaria o fato destas empresas “*late movers*” serem empresas maduras, que cresceram em grandes mercados protegidos, e ainda utilizam intensamente recursos naturais ou mão-de-obra intensiva. Possuem ainda baixos diferenciais tecnológicos e gerenciais. Possuem ainda as características de acessarem os mercados globais pela primeira vez já num ambiente de constituição de redes corporativas globais e de maior grau de institucionalização do comércio internacional. Em geral, contam com algum grau de apoio governamental. Para alguns, além do atrativo das oportunidades e da consolidação natural da participação externa, estas empresas fogem das turbulências da economia doméstica, imatura em alguns pontos. Ou seja, possuem características de “*late comers*” que se aproveitam do efeito positivo inicial da abertura de “janelas de oportunidade”, o que tem despertado o debate sobre a sustentabilidade do processo. São empresas que passaram de exportadoras para investidoras externas, seja na forma de “joint ventures”, aquisições, ou abertura de subsidiárias. (FLERY E FLEURY, 2007)

O processo de internacionalização de uma empresa pressupõe a realização de investimento no exterior, classificado como investimento estrangeiro direto – IED (em inglês,

FDI – *Foreign Direct Investment*), ou seja, a constituição de ativos no exterior com objetivos produtivos, como, por exemplo, por meio da abertura de subsidiárias, que, assim, se constituirão como filiais estrangeiras. O investimento direto retira sua remuneração diretamente de uma atividade produtiva específica, determinada e individual, e em geral não tem liquidez. (AMATUCCI, 2008)

Segundo dados de Unctad. (2008), as tendências do IED na economia mundial contemporânea confirmam essa expansão e diversificação. Acompanhando a mesma tendência dos mercados financeiros, os investimentos estrangeiros diretos se multiplicaram por 8 entre os anos de 1986 e 1996. Paralelamente, o estoque acumulado de IED na economia mundial se multiplicou por 10 entre os anos de 1996 e 2006, atingindo nesse ano a marca de 12 trilhões de USD. O valor dos ativos das filiais das corporações transnacionais se multiplicou por 5 entre 1995 e 2005. Outros indicadores sobre a expansão das empresas transnacionais, como crescimento de vendas e postos de trabalho, apontam na mesma direção de modo semelhante. Hoje, já são 78 mil empresas transnacionais na economia mundial, com 780 mil filiais. A expansão é significativa, pois, em 1990, o número estimado de transnacionais era de 37 mil. A produção das filiais de empresas transnacionais representa atualmente 11% do PIB mundial.

O foco de crescimento foi os investimentos entre os países do G-7, acentuado especialmente a partir do ano de 1990. Dessa maneira, a União Européia absorvia em 2006 cerca de 41% do IED mundial. Três quartos do estoque total de IED está capitalizado nos países do G-7. Entretanto, as economias emergentes começam a receber um terço do IED total, patamar sem precedentes. Fato novo nesse cenário foi a emissão de IED por parte das economias emergentes a partir de 1990. Pode-se dizer que o IED deixa de ser um fenômeno exclusivo dos países de renda elevada, pois a emissão dos emergentes se multiplica por 10 em uma década e alcança a participação de 15% do total mundial, com grande participação das quatro maiores economias emergentes, China, Rússia, Índia e Brasil, os chamados BRIC, economias tradicionalmente receptoras de grandes quantidades de investimento produtivo. (RICUPERO, 2007)

A título ilustrativo, o IED realizado por empresas brasileiras deixa o patamar histórico de 1 bilhão de dólares por ano, vigente até o final dos anos 1990, passando naquele momento para o patamar de 3 bilhões de dólares. Mas, a partir de 2004, verifica-se um salto qualitativo, pois o IED realizado por empresas brasileiras ultrapassa o patamar de 10 bilhões de dólares por ano. Várias empresas brasileiras consolidam sua estratégia internacional, com uma atuação global cada vez mais consistente, tais como, Petrobrás, Vale do Rio Doce,

Votorantin, Gerdau, Embraer, Ambev, Odebrecht, Weg, Marcopolo, Natura, Azaléia, Multibrás, Alpargatas, Friboi e Hering. (RICUPERO, 2007)

No plano da economia mundial, o IED cresceu 10 vezes entre metade dos anos 1980 e o ano 2000, enquanto produção mundial cresceu vegetativamente enquanto o comércio de bens cresceu discretamente, ainda bastante limitado por novas formas de protecionismo. Dessa maneira, a economia mundial como um todo parece se internacionalizar de outra maneira, menos em função do aumento da produção combinada com exportação, mas em função do aumento de fluxos de IED. Isso provocou uma nova situação onde a produção local das subsidiárias represente hoje três vezes o valor das exportações mundiais, caracterizando uma situação de grande mobilidade empresarial. Seriam as operações de produção das empresas que são exportadas e não apenas as suas mercadorias. Este “boom” recentíssimo de internacionalização, intensificado após 2001, é marcado pela agressiva internacionalização de empresas das grandes economias emergentes. Embora esses investimentos representem tão somente algo em torno de 10% dos investimentos diretos totais, tem conhecido uma taxa de crescimento de 15%. (RICUPERO, 2007)

Cabe notar finalmente que os processos de internacionalização de empresas apresentam um forte componente regional, parecendo sustentar os processos político-institucionais de constituição de blocos de integração regional. (MARIANO; VIGEVANI, 2006)

O Mercosul é um exemplo desta tendência de regionalização do espaço econômico que demanda acordos político-institucionais de integração comercial e econômica, baseado em iniciativas graduais de redução de tarifas e de restrições aos investimentos entre os países membros. Seu modelo de integração foi baseado em uma proposta de liberalização das economias para uma melhor inserção competitiva internacional e contribua para sua credibilidade internacional, conforme Onuki (2006, p.120 – 121), que comenta:

“O Mercosul, derivou basicamente do crescimento do intercâmbio comercial e da convergência de interesses em torno da implementação política de liberalização econômica entre vários países da América Latina. Além disso, pesou o fator da credibilidade internacional e da capacidade gerada para a melhoria nas condições políticos internacionais para conter fatores contrários à manutenção do recém-criado regime democráticos.”

Também na Ásia é possível identificar a tendência de regionalização do ambiente de negócios, tendência que vem sendo chamada de “modelo dos gansos voadores”. No sudoeste asiático verifica-se grande sinergia de investimentos regionais cruzados, interdependência, liderados pelo Japão, seguido e apoiado pelas novas economias industrializadas, especialmente Hong Kong e China, com divisão regional do trabalho na produção manufatureira, passando setores mais antigos para novos, além de financiamentos, com outro

custo de mão de obra, mas todos focados na competitividade global, e não local, ali operam tendências internas de convergência e de interdependência, estimuladas pelo adensamento de redes corporativas.

Como resultado dessa dinâmica, verifica-se nos dados do comércio asiático uma forte tendência de regionalização, a exemplo do que ocorre nas demais regiões. Segundo dados da OMC (2007), 50% das exportações das economias asiáticas se direcionam para parceiros da mesma região. No caso do Nafta, 54% do comércio dos países do bloco se destinam a parceiros da própria região. Lógica semelhante vale para os países da União Européia, onde 74% do comércio destes países se detina aos parceiros da própria região. (OMC, 2007)

No caso do Mercosul, um dos reflexos importantes da adesão ao bloco regional foi a decisão de aderir ao acordo da Basiléia, embora Uruguai e Argentina anteriormente já tivessem aderido isoladamente. Com essa adesão os países integrantes do Mercosul se comprometeram a adotar procedimentos que garantam a estabilidade e a credibilidade de suas instituições financeiras, procedimentos esses a partir dos quais os países facilitam uma futura integração econômica. Contudo, os sistemas financeiros nacionais permaneceram autônomos, com suas diferentes estruturas e com autonomia para criarem suas próprias regras e exigências. (COSTA, 2005).

1.5. Globalização e Contabilidade

No que se refere à Contabilidade, essas transformações no ambiente econômico, em termos de internacionalização de mercados, têm provocado muitos impactos, por meio do aumento da exigência por parte dos investidores internacionais, dos analistas e agências qualificadoras de risco, do setor bancário e outros usuários para a produção de informações contábeis mais claras e universalmente compreensíveis, permitindo fácil entendimento, análise e demonstrações contábeis da realidade econômica das companhias, sejam transacionais, sejam aquelas receptoras de investimento estrangeiro, como no caso das fusões e aquisições. (CAMBRIA, 2008).

Com a intenção de buscar novos mercados, beneficiadas pela tendência de internacionalização de “portfólios”, as corporações contemporâneas conhecem no seu ambiente de negócios uma forte tendência de fusões, aquisições e incorporações, ou ainda de abertura de capitais, o chamado IPO (*Inicial Public Offering*), oferta pública inicial de capital, ou ainda de associações produtivas, como demonstra a disseminação de “joint ventures”.

Todas essas tendências resultam no acelerado processo de internacionalização produtiva, que se expressa na disseminação das cadeias produtivas globais.

Arranjos institucionais, como organizações multilaterais e o desenvolvimento de blocos econômicos regionais (tais como Nafta, Mercosul, União Européia, entre outros) reiteram essa tendência de integração econômica, atuando no sentido de reduzir barreiras comerciais e aumentar o volume de investimento nos mercados financeiros globais.

Como visto anteriormente, um dos principais indicadores destas duas tendências é o significativo aumento do investimento estrangeiro direto na economia mundial como um todo, sinal de uma forte tendência de globalização corporativa. Tal situação fortaleceria o apelo pela unificação das práticas contábeis entre os diferentes países. Conforme Iudícibus (2002, p.44), “o grau de avanço da contabilidade está diretamente ligado ao progresso econômico, social e institucional de cada sociedade”. Da mesma maneira, seria legítimo pensar que o grau de internacionalização da economia influenciaria, no sentido de uma maior internacionalização, também das práticas contábeis, tendendo a permanecer, como lembra Choi (1992), cada vez menos restritas ao âmbito interno, uma vez que tendências externas inevitavelmente influenciam o interno.

Nesse contexto de crescente internacionalização de negócios, onde os fluxos de investimento e de mercadorias são cada vez mais representativos, as grandes companhias internacionalizadas necessitam de um maior grau de informações compreensíveis e comparáveis no plano contábil. A maior participação de investimentos estrangeiros e o maior acesso a fontes de financiamento, demandam maior grau de comparabilidade. A internacionalização das bolsas de valores de todo o mundo parece confirmar essa tendência, pois, como lembra Mello, o preço das ações é favoravelmente influenciado pelo maior grau de transparência, comparabilidade e harmonização das práticas contábeis e das informações financeiras. (MELLO, 2007)

Como fonte de informações aos investidores interessados, as companhias de capital aberto parecem preferir a utilização de demonstrativos financeiros e contábeis internacionalizados. Neste contexto de internacionalização de negócios, é de interesse dos investidores externos optarem por corporações que adotem padrões de informação contábil e financeiras minimamente compreensíveis, no sentido de reduzir riscos, possibilidades de erros de análise e interpretação sobre as informações de gestão dos sistemas de informação.

Uma vez que as organizações transnacionais, como estratégia de crescimento, buscam constantemente por novos mercados, sejam eles consumidores, de insumos ou ainda de financiamento, a contabilidade passa a ter um papel cada vez mais importante como

elemento de comunicação e compreensibilidade (inteligibilidade) no ambiente de negócios. A contabilidade parece cada vez mais ser confrontada a constantes demandas por compreensibilidade e comparabilidade, por parte de uma economia que globaliza seus mercados e sua estrutura produtiva.

Nesse contexto, as oportunidades globalizadas de investimento exercem inegável influência para o alinhamento da contabilidade, a fim de reduzir riscos e custos de transação e comunicação para o investimento. Afinal, como lembra Marion (2002), os condicionantes externos dados pelo desenvolvimento econômico afetam inevitavelmente o desenvolvimento da contabilidade. Todas as mais variadas iniciativas de convergência, num ambiente de negócios globalizados, visam reduzir esses custos de transação e aumentar a competitividade.

A principal fonte de informação para os investidores externos são os relatórios financeiros. Entretanto, os investidores só poderão tomar decisões com base em informações compreensíveis sobre as condições das empresas e do mercado. Assim, mais atrativo seria o ambiente de negócios quanto mais harmonizado internacionalmente forem suas normas contábeis. Como destacam Iudícibus, Martins e Gelbcke (2000, p. 60), a racionalidade dos investimentos globalizados demanda “conceitos mais avançados para apuração de valores realmente confiáveis e úteis à administração local e aos acionistas no exterior”.

Em cada país, as práticas contábeis divergem em muitos aspectos, devido a divergências de entendimento, tradições próprias e regulamentações específicas. O contato cada vez mais intenso com a economia globalizada demanda que as empresas locais, internacionalizadas ou não, elaborem demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios unificados e homogêneos.

Segundo Bueno e Lopes (2005, p.22) “a globalização dos mercados, no que diz respeito ao desenvolvimento de capitais internacionais, traz consigo a necessidade de ter um conjunto de normas internacionais que viabilizam a comparação de informações entre companhias de um grupo distinto”.

Essas normas internacionais concentram seu foco na emissão de relatórios financeiros, em especial, demonstrando maior transparência e homogeneidade, representando a realidade econômica das transações e eventos contabilizados nas demonstrações financeiras, com o intuito de facilitar o entendimento das informações divulgadas e de reduzir dúvidas em relação aos demonstrativos contábeis.

Sendo assim, o processo de globalização econômica parece ter trazido para o primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis, compreensíveis e comparáveis para suportar as variedades de transações e informações do mercado.

Entendendo que, quanto maior a transparência para o investidor menor será o risco do investimento e maior será o potencial de retorno exigido para seu investimento, em função do risco de capital da empresa. E, passo importante para que a Contabilidade comece a atender as demandas provenientes da economia globalizada, é a harmonização de suas normas contábeis em relação a padrões internacionais.

É importante ressaltar que a convergência é de fato um processo gradual. Deverá produzir padrões semelhantes, porém não necessariamente idênticos. O foco principal do processo tem sido a convergência entre os objetivos e entre os princípios gerais, abrindo mão da estratégia de estabelecer diretrizes detalhadas de cada sistema.

Se a globalização econômica pode ser caracterizada como um processo geral de aumento e aceleração de fluxos econômicos, como comércio e investimento, ela deverá exercer um estímulo adicional para o processo específico da internacionalização de empresas. Nesse contexto geral de globalização e específico de internacionalização, aumentam os canais de comunicação, aumentam as conexões, processos que, por sua vez, estimulam processos correlatos e variados de interdependência e de convergência.

Dentre as muitas convergências típicas da globalização econômica, é possível identificar convergências nos mais variados segmentos e áreas da atividade econômica e tecnológica, uma vez que o termo convergência pode ser entendido como um processo amplo de transformação, orientado pelas conexões de mercado, como assinala Coffee (1999). Como parecem demonstrar os exemplos de vários processos de convergência localizada, como a convergência de práticas e procedimentos administrativos, nos sistemas de gestão das empresas cada vez mais internacionalizadas, a convergência de estruturas corporativas, através das fusões e aquisições, ou a colaboração produtiva de empresas. (COFFE, 1999)

Tendência semelhante também identificam Palpacuer e Tozanli (2008), que com a globalização da economia e a internacionalização das empresas surge a demanda por convergência de estratégias e a convergência de estratégias administrativas, através da implementação generalizada nessas empresas de programas de reestruturação administrativa para otimizar e sobretudo padronizar procedimentos administrativos ao longo de toda a corporação internacionalizada, num claro movimento de convergência no padrão de governança corporativa. (PALPACUER E TOZANLI, 2008)

Para uma maior convergência também na área contábil, segundo a proposta do processo conduzido pelo IASB, não deverão ser formulados padrões e regras contábeis e financeiros para serem aplicados no ambiente local, mas sim deverão ser indicados princípios mais genéricos orientadores. A aplicação dos princípios contábeis exigirá mais julgamento e

bom senso do que regras explícitas. O foco da estratégia de convergência parece privilegiar uma postura mais baseada em princípios, orientando as políticas contábeis da empresa e as áreas que requerem julgamento. Isso implica em uma nova maneira de pensar a própria contabilidade. Conforme Feitosa (2002, p.1), “como resultado dessa realidade surge a necessidade da contabilidade superar as barreiras da linguagem, da moeda e principalmente das diferenças existentes entre as práticas contábeis adotadas em cada país.”

Outra dimensão em que as forças da globalização econômica tocam diretamente o universo contábil é o debate sobre a liberalização internacional do exercício da profissão de contador e a prestação internacional de serviços contábeis, debate conduzido e negociado no quadro da Organização Mundial do Comércio – OMC (ISAR, 1998).

No ano de 1998, a OMC, através do seu Conselho de Comércio de Serviços, regido pelo “Acordo Geral sobre Serviços – GATS passou a adotar algumas diretrizes gerais para a regulamentação doméstica do setor de contabilidade, no quadro mais amplo das discussões sobre a desregulamentação internacional dos serviços profissionais. Trata-se de compromisso coletivo dos países membros no sentido de adotar regulamentações nacionais com algum grau de entendimento comum no plano internacional (ISAR, 1998).

No Brasil, de maneira semelhante como acontece na maioria dos países, os serviços prestados por profissionais autônomos são totalmente regulados, existindo uma série de restrições de natureza corporativa, como as exigências de certificações de formação, exames de proficiência, padrões técnicos e exigência prévia de licenciamentos e autorizações, e ainda demandas específicas de procedimentos com características discriminatórias em função da nacionalidade, representando em barreiras normativas para a abertura internacional da prestação de serviços.

De acordo com os princípios gerais adotados pela OMC, toda e qualquer forma de restrição de natureza burocrática ou referente ao marco regulatório sobre o comércio internacional de serviços profissionais devem se ater apenas, quando for o caso, aos aspectos relativos aos direitos aos consumidores, ou ainda em aspectos relativos à qualidade e à competência dos serviços prestados, bem como à proteção da integridade da profissão contábil. As restrições que são levadas em consideração são aquelas relacionadas tanto àquelas de natureza governamental como também àquelas elaboradas por associações profissionais. Para além destes casos, todas as demais regulamentações podem e devem ser consideradas como uma forma de protecionismo, caracterizando restrição ou barreira de acesso aos mercados de prestação de serviços contábeis e, assim, deveriam ser evitadas, em nome dos efeitos positivos do comércio livre e globalizado.

O documento aprovado pela OMC para tentar identificar, categorizar e combater práticas contábeis discriminatórias na oferta internacional de serviços contábeis foi batizado de “*Decision on Disciplines Relating to the Accountancy Sector*”. Trata-se de entendimento provisório, que deverá servir como referência para a discussão subsequente, visando estabelecer um quadro mais amplo para a regulamentação dos serviços profissionais, conhecido como “Acordo WPPS” que, por sua vez, deverá ser incorporado ao acordo geral do GATS (ISAR, 1998).

De modo geral, toda a revisão de procedimentos se baseia nos princípios fundamentais adotados pela OMC, como, por exemplo, o combate a práticas discriminatórias em função da nacionalidade de origem. Segundo esse critério do tratamento não discriminatório, o acesso a mercados não deveria, segundo esse princípio, estar condicionado por práticas seletivas em função da nacionalidade do prestador de serviço, devendo as condições de acesso sempre ser as mesmas seja para prestadores locais como para prestadores de outras nacionalidades. Ao mesmo tempo, não deve ser discriminatório o tratamento entre prestadores de diferentes nacionalidades, o que se consagrou como princípio da nação mais favorecida. As condições concedidas aos prestadores da nação mais favorecida devem ser consideradas como o piso universal para as exigências de todos os demais prestadores estrangeiros. No mesmo sentido, segundo o princípio do tratamento nacional igualitário, um prestador de serviços, depois de ter sua atuação regulamentada localmente, não deveria nunca enfrentar requisitos de concorrência adicionais ou diferentes daquelas exigidas pelos prestadores nativos.

Esses princípios básicos consagrados nos acordos sobre comércio internacional, e institucionalizados nas normas da OMC, são os que também inspiram as orientações das “Diretrizes sobre os Serviços Contábeis”. Elas reconhecem a legitimidade da exigência, em diferentes países, de registro prévio em organismos profissionais nacionais. Entretanto orienta no sentido de que o acesso a esse registro seja possível e razoável também para prestadores estrangeiros. O registro nos órgãos profissionais deve exigir condições de filiação, aqui incluídos os prazos de tramitação e o pagamento de taxas, que sejam exequíveis e razoáveis, sem que haja o estabelecimento de requisitos não relacionados e imprevistos ao atendimento dos objetivos, ainda mais se direcionados especificamente a interessados de outras nacionalidades. Todos os requerimentos, assim, devem ser não discriminatórios em função da nacionalidade.

Ao mesmo tempo, todas as exigências de registro devem obedecer ao princípio geral de tratamento nacional igualitário. Uma vez formalizado o registro profissional em órgão de

classe, o exercício da profissão não deve impor ao prestador estrangeiro nenhuma exigência adicional, pelo fato de ser estrangeiro, e nenhuma exigência diferente daquelas exigidas dos colegas locais.

O setor dos serviços internacionais de profissionais autônomos permanece ainda como a área com maior número de restrições de acesso dentro do comércio internacional. Se, ainda muito resta para ser negociado, por outro lado, estas negociações parecem estagnadas, no seu objetivo de aumentar a concorrência internacional nos setores da prestação de serviço, especialmente da prestação de serviços profissionais. É muito comum, neste terreno, encontrarmos uma enorme quantidade de regulamentos restritivos e abertamente discriminatórios, como testes de proficiência, falta de reconhecimento das qualificações acadêmicas e profissionais, restrições para a concessão de vistos profissionais, autorizações vinculadas à realização de investimentos, demanda de pagamentos de seguros e de contribuição social, exigência de associação a sócios nacionais, proibição de remessa de lucros, entre outras restrições (CHEEN, 2005).

Em 2008, realizou-se nova rodada de entendimentos sobre a liberalização dos serviços, no quadro de uma conferência específica da OMC, com a participação de 30 países, mais União Européia, contanto com a participação de países como Argentina, Brasil, Chile, China, Índia, Japão, México, África do Sul, Estados Unidos e Uruguai. Nessa conferência, realizou-se um mapeamento do andamento, destacando-se avanços e impasses, nas negociações nos mais diferentes setores do comércio internacional de serviços.

Os pontos menos polêmicos e, assim, que demandam maior grau de negociação, foram pontos relativos à diminuição das restrições de permanência profissional no estrangeiro, como a concessão de vistos de trabalho, seja para pessoas físicas prestadoras de serviços internacionais, seja para funcionários de empresas transnacionais. Mesmo para a prestação de serviços internacionais à distância comumente ainda existem muitas exigências e restrições. É bastante comum a exigência da presença de residência local de representantes das empresas, a chamada presença comercial, de representantes dos prestadores estrangeiros, para a efetiva oferta de tais serviços. (CHEEN, 2005)

Essas exigências, de forma direta ou associada a nacionais, se verificam com muita frequência nos ramos dos serviços contábeis, financeiros e de educação à distância. Além da Contabilidade, a perspectiva de desregulamentação da prestação de serviços a distância também afeta de maneira importante áreas como “call centers”, publicidade, consultorias, fotografia, tradução, design, telefonia ou distribuição postal, setores onde já se verifica algum grau de internacionalização. Mas nas áreas mais tradicionais da prestação de serviços

profissionais, como no caso dos serviços legais, contábeis, ou dos serviços de arquitetura, engenharia ou medicina, as resistências corporativas são mais sólidas e estes segmentos se encontram bastantes protegidos por intermédio de pesadas regulamentações corporativas.

Outro setor onde se verificou na conferência a permanência de fortes resistências à liberalização foi no setor de educação, onde os entendimentos parecem estagnados. O veto normativo à participação de instituições estrangeiras nos mercados domésticos ainda é generalizada, seja no estabelecimento in loco de instituições estrangeiras, seja na participação acionária em instituições locais e ainda também no que se refere ao ensino a distância. Em todos esses setores, uma série de dificuldades e obstáculos acabam por constituir sérias barreiras de acesso aos mercados locais, tais como limitação de participação acionária, regulamentos especificamente discriminatórios quando a prestadores estrangeiros, exigência de participação local, demandas para a presença comercial in loco, fixação de tetos e pisos para participação acionária em empresas locais, exigência de constituição de “joint ventures” com nacionais, entre outros.

Seja como for, as negociações sobre a liberalização internacional dos serviços profissionais estão em curso no quadro da OMC e representam uma perspectiva concreta no horizonte de médio prazo para as condições de exercício da profissão contábil. Ou seja, não seriam apenas as empresas transnacionais, cada vez mais internacionalizadas, que aportam para os diferentes ambientes profissionais as demandas por normas contábeis internacionalizadas, mas o próprio ambiente de exercício profissional do contador pode, por influência da desregulamentação de mercados, negociada no quadro da OMC, sofrer uma significativa transformação: a concorrência local de profissionais e empresas prestadoras de serviço oriundos de outros países. (CHEEN, 2005)

A possibilidade de médio prazo da concorrência direta entre prestadores de serviços contábeis de várias nacionalidades sem dúvida nenhuma representará um estímulo decisivo no sentido da adoção de normas contábeis internacionais. O ambiente de exercício profissional contábil, assim, receberia demandas para a internacionalização de suas normas e procedimentos de maneira indireta, pela presença de empresas internacionalizadas, mas também de maneira direta, pela presença de prestadores de serviços contábeis já bastante familiarizados com os padrões internacionais.

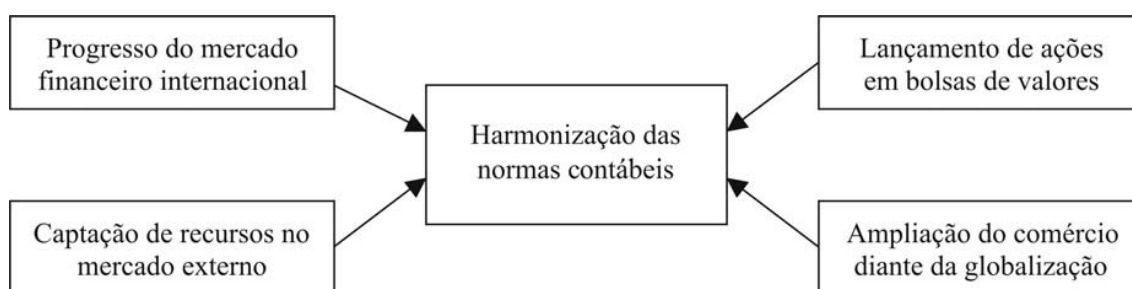
1.6. Harmonizações das normas

Como visto no item anterior, a globalização econômica estimula a tendência de convergência em diferentes áreas da economia internacional, e também na esfera das normas contábeis. O principal foco quando se fala em harmonização de normas contábeis são os relatórios financeiros emitidos pelas empresas em diferentes países, pois, quanto mais comparáveis e compreensíveis, melhor poderão atender as expectativas do mercado global, assim sendo defendendo as informações contábeis de forma holística.

Nesse contexto, a harmonização contábil não deve ser entendida como algo imposto artificialmente por entidades internacionais, ou por autarquias, governos locais, entidades acadêmicas, ou ainda por outras autoridades, mas sim como uma demanda que surge da própria realidade do mercado, especialmente por parte de investidores e gestores atuando num ambiente globalizado de negócios.

Como Beuren e Brandão (2001) afirmam, “em decorrência da ascensão dos blocos econômicos, se consolida a necessidade da comparabilidade das informações contábeis”, o que parece chamar a atenção para a atualidade do desenvolvimento internacional da contabilidade.

É exatamente o que reiteram Beuren e Raupp (2004), ao sistematizarem os elementos determinantes que impulsionariam a harmonização das normas contábeis como uma necessidade presente:



Fonte: Beuren e Raupp (2004)

Quadro 1 – Sistematização de elementos da Harmonização

Juntamente com Bueno e Lopes (2005, p.14), entendemos o conceito de harmonização contábil como o “processo que procura diminuir a variedade de práticas contábeis existentes no registro de eventos por parte, principalmente, de empresas”. Observa-se que a harmonização não se pretende eliminar a característica de cada país e sim tornar as

demonstrações contábeis mais facilmente comparáveis, através de um conjunto comum de princípios de mensuração e de “disclosure”.

É interessante, neste momento, discutir estes conceitos empregados de harmonização e de padronização. Weffort (2005, p.62), por exemplo, chama atenção para a diferença entre padronização e harmonização, em função das diferentes finalidades. Enquanto a padronização busca uniformizar, a harmonização tenta se afastar da adversidade, mas não necessariamente da diversidade. Ainda segundo o mesmo autor, não seria recomendável utilizar esses dois conceitos como sinônimos.

O conceito de harmonização geralmente é tratado como um sinônimo de padronização, o que não é indicado para este caso. A padronização contábil, conforme Weffort (2005, p. 62), “[...] pretende tornar obrigatória a adoção de padrões contábeis iguais para todos os países, e vai além, estendendo essa uniformidade também para todas as empresas em cada país”.

Já para Niyama (2005, p.38), “a padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilidade e harmonização um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas.”

Para Amenábar (2001), a harmonização poderia ser definida como “um processo através do qual, vários países colocam de comum acordo os seus sistemas de normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo de uma teoria geral da contabilidade e de um marco contábil comum que fundamente suas normas, considerando a influência dessas normas contábeis na economia e respeitando as características peculiares de cada país dentro de um contexto da integração da economia”. Essa discussão conceitual sugere que ainda existiria espaço para a diversidade cultural dos sistemas contábeis, pois os processos de harmonização seriam. Como foi visto, menos fechados que os processos de padronização.

Assim sendo, a informação contábil para os investidores passa a ser o bem de maior valor estratégico para as organizações, pois deverá balizar as tomadas de decisão, seja para os investidores, seja para os gestores de uma estrutura de negócios internacionalizada. Nesses casos, o modelo contábil internacionalizado será a principal fonte de informação e de tomada de decisão.

No Brasil, as corporações transnacionais, além de publicar suas informações contábeis, segundo regulamentado pela Lei 11.638, elas são obrigadas a apresentar também quaisquer outras informações divulgadas no exterior, informações que poderão afetar a

decisões de investimento. Tal procedimento resulta na apresentação de diferentes demonstrativos financeiros e, desta forma, a contabilidade perde sua característica de comparabilidade.

Entretanto, no mercado global, a grande vantagem da harmonização das apresentações contábeis nas empresas é racionalizar as atividades internas e, ao mesmo tempo, oferecer parâmetros e atrair investidores. Proporcionar informações consistentes para o bom funcionamento do mercado é um efeitos mais importantes proporcionados pelo processo de harmonização das normas contábeis.

Mas, como bem lembra Amenábar (2001), não só benefícios são trazidos pelo processo de harmonização contábil, existindo ainda certos riscos. Entre as vantagens pode-se incluir

A comparabilidade na avaliação do desempenho de empresas em nível mundial; a maior facilidade para o ensino da contabilidade; maior facilidade para transferência de pessoal entre as subsidiárias de uma multinacional; maior facilidade para o acesso das empresas a recursos financeiros e internacionais; e permite a harmonização de pré-requisitos para que as empresas possam ter seus papéis negociados em diferentes Bolsas de Valores (AMENÁBAR, 2001)

O mesmo autor ressalta ainda que, nesse processo, alguns inconvenientes podem ser observados, como,

A redução de opções de práticas apropriadas, assim como a dificuldade de se reconhecer que diferentes países precisam de normas diferentes, de acordo às suas especificidades culturais, legais e econômicas. O processo ainda dificulta o progresso da contabilidade por refutar práticas contábeis bem fundamentadas (AMENÁBAR, 2001).

Também Weffort (2005) aponta dificuldades e inconvenientes no processo de harmonização de práticas contábeis. Talvez, o principal fator esteja relacionado com o aspecto cultural, que, por sinal, cada vez mais ocupa espaço relevante nos estudos da contabilidade globalizada. “A cultura integra-se às causas para a existência de diferenças contábeis, sendo capaz de influenciar nas normas e nas práticas”, lembra o autor. (2005, pag.138) Como não existem duas sociedades iguais, assim como duas culturas idênticas, talvez seja improvável supor que práticas contábeis e gerenciais idênticas possam ser igualmente bem adaptadas para casos diferentes.

Estes questionamentos de base cultural podem estar na base das dúvidas sobre a viabilidade do próprio processo de harmonização, em função exatamente do grau de diferenciação cultural entre os países. Em contra partida, Weffort (2005, p. 21) afirma que “a harmonização pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são reduzidas. É importante destacar que a harmonização visa a uma redução das diferenças nas práticas contábeis, mas não sua eliminação”.

Dentro deste contexto, Soares e Neto (2005, p. 03) alertam que “há dúvidas se o processo de harmonização alcançará êxito, porque as demonstrações contábeis e suas normas podem ter múltiplos propósitos, que refletem o ambiente cultural de cada país”.

Segundo Amenábar (2001) citado por John Blake e Oriol Amat:

- Existem diferenças muito significativas em normas contábeis entre países diferentes;
- Existe grande demanda nos países para harmonização na contabilidade internacional;
- Existem razões muito fortes para a diversidade internacional de normas contábeis, e conseqüentemente obstáculos significativos para harmonização;
- Diferentes grupos de países podem ser identificados, de acordo com a similaridade da cultura e do ambiente econômico, e também de acordo com os modelos de normas contábeis similares.

Nos anos 70, Fanti (apud BLAKE; AMAT, 1983), chega a uma conclusão similar ao fazer uma análise das dificuldades de harmonização contábil:

“A pesquisa para a uniformidade é uma necessidade para se compreender e dispor de dados financeiros de outros países. Se em vez de procurar uniformidade, os contadores desenvolvessem a reconciliação de sistemas em forma fidedigna, isso significaria trasladar dados não conhecidos dentro dos termos conhecidos.”

Nesse contexto, para Fanti, seria possível ocorrer um processo de harmonização contábil, desde que fossem respeitadas as características de cada país. e também desde que se encontre uma conciliação entre as normas contábeis. Assim, a harmonização dos padrões contábeis visa alcançar uma das finalidades primordiais da contabilidade, que é suprir os usuários com informações confiáveis e que proporcione a correta tomada de decisões.

Já para Most (1983), a importância da harmonização das normas internacionais reside no fato de que :

A análise do conteúdo das normas internacionais de contabilidade fornece algum progresso à uniformidade. Com cada nova norma, uma certa quantidade de uniformidade é acrescentada ao progresso em direção a harmonização. As normas tendem a ser obsoleta absoluta, mas os princípios de contabilidade tendem a serem circunstâncias. Com isso a flexíveis estão sendo promulgadas. Os acadêmicos e outros teóricos de contabilidade podem querer atenção às normas flexíveis para ver se condições circunstanciais podem ser desenvolvidas para uso de cada alternativa.

É na mesma direção que afirma Niyama, sobre o impacto positivo da harmonização das normas contábeis sobre a decisão de investimento e sobre a percepção dos investidores

sobre a realidade contábil de empresas localizadas em outros países, proporcionando maior confiabilidade aos sócios, investidores e gestores. Segundo este autor, (Niyama 2005, p. 15):

“ [...] relatórios contábeis sempre são requeridos pelos investidores que desejam mensurar a oportunidade para concretizar seus negócios. Assim, sua importância ultrapassou as fronteiras, deixando de ter sua utilidade limitada ao campo doméstico para servir de instrumento de processo decisório em nível internacional, principalmente no atual cenário de globalização dos mercados.”

Entende-se que a harmonização das normas contábeis é um dos fatores que contribui para diminuir fronteiras e aumentar a comunicação, ajudando, dessa maneira, a fortalecer a integração econômica entre os países. Nesse sentido, o sucesso do profissional contábil em sua atuação internacional também depende dessa harmonização e da convergência de normas e procedimentos.

Os custos advindos de um lento processo de harmonização contábil, segundo Bruni (2002; p.31), dizem respeito, principalmente, à esfera das decisões financeiras e também à dimensão cambial, pois, “(...) ao negociar no exterior, o investidor quer escapar do risco de conversibilidade cambial e transferência de divisas”.

A harmonização pode ser classificada por formal e material (RODRIGUES, 2004, p.8):

- Harmonização Formal refere-se ao avanço normativo para atingir maior grau de credibilidade e transparência nas demonstrações financeiras; e
- Harmonização Material (espontânea) no esforço empreendido pelas empresas para elaboração das demonstrações financeiras elaboradas pelas empresas, através de determinadas práticas e tratamentos contábeis.

Para Rodrigues (2004, p.20) o processo da harmonização espontânea cria à necessidade da harmonização material, como foi o caso das empresas européias nos anos 90, impulsionando uma linguagem contábil única.

1.6.1. O histórico e cronologia do processo da harmonização

Em 1972, no 10º Congresso Internacional de Contabilidade, realizado em Sydney na Austrália, surgem as primeiras propostas sobre a harmonização de normas contábeis, apresentadas e aceitas pelos participantes daquele encontro. A partir daí, a evolução dos estudos sobre a harmonização contábil foi clara, com o surgimento de importantes órgãos e publicações. (WEFFORT, 2005)

Conforme Weffort, os aspectos mais relevantes aconteceram para harmonização das normas contábeis entre os anos de 1973 a 2002, podendo ser dividido em cinco fases distintas.

A primeira fase da harmonização compreende entre os anos de 1973 a 1974, e destaca-se por ser o período de estruturação do IASB antigo IASC (International Accounting Standards Committee) com sede em Londres e durante este período aconteceram os seguintes fatos:

1973 – criação do IASC e formalização da intenção de buscar um conjunto de padrões para as normas contábeis. Neste mesmo ano, foi formado nos EUA o FASB (Financial Accounting Standards Board) apoiando seus pronunciamentos norte-americanos;

A segunda fase corresponde o período entre os anos de 1975 e 1984, período este de expansão, ainda tímida, do IASC e criação do IFCA (International Federation of Accountants), foi também o início da busca por apoio de organismos internacionais:

1975 – entra em vigor o primeiro pronunciamento do IASC;

1981 (a partir de) – o IASC começa uma série de visitas aos órgãos nacionais responsáveis pela elaboração dos padrões contábeis; é formado o grupo consultivo do IASC. Todos os países integrantes da IFCA se tornaram membros também do IASC, inclusive o Brasil, através do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

A terceira fase compreende o período entre 1985 a 1994, e se caracteriza por ser o período de expansão mais agressiva do IASC. Foi neste período que ocorreu a publicação do IAS (International Accounting Standards), coincidindo com o crescente número de discussões sobre a harmonização contábil, tanto no meio profissional quanto no meio acadêmico. No Brasil, é constituído os Princípios Fundamentais da Contabilidade:

1987 – publicação do primeiro volume do IASC com os IAS;

1988 – no Brasil, o IBRACON publica a primeira tradução para o português do IAS, mas não sendo considerada oficial;

1993 – conclusão do projeto de comparabilidade e melhorias, com aprovação de 10 (dez) IAS revisados. Neste mesmo ano, no Brasil, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), através de sua Resolução nº 750/93, constitui os Princípios Fundamentais de Contabilidade, entrando em vigor em todo o território nacional a partir de 01 de janeiro de 1994.

A quarta fase corresponde ao período de 1995 a 1998, e destaca-se pelo esforço do IASC das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), e na elaboração de novas normas, com o objetivo de obter apoio da IOSCO (International Organization of Securities Commission):

1995 – na busca de incentivar a globalização dos mercados, a IOSCO, solicita junto ao IASC, reformulação ou preparo de 12 (doze) padrões fundamentais, os chamados “core Standards”. Neste mesmo ano, a Comissão Européia aprova o acordo entre o IASC e a IOSCO, com isso os padrões fundamentais ganharam legitimidade, fazendo com que as multinacionais da União Européia passassem a utilizar as normas do IAS;

Na quinta fase, entre os anos de 1999 a 2002, ocorreu uma reestruturação do IASC / IASB (International Accounting Standards Board):

1999 – os 12 (doze) padrões fundamentais são revisados pela IOSCO;

2000 – começa a reestruturação do IASC, com uma nova constituição e com o fim do acordo entre IASC/IFAC, tornando os membros de um automaticamente membros do outro;

2001 – início dos trabalhos do IASB, que neste momento assume padrões estipulados pelo IASC, tendo uma transformação radical em seu funcionamento, tais como: seus membros passariam a ser 14 (quatorze), sendo 12 (doze) com dedicação exclusiva ao IASB, não podendo em hipótese nenhuma possuir vínculos com quaisquer outras empresas ou instituições de ensino e nem aceitar outros benefícios que não do IASB;

2001 – a Comissão Europeia determina o uso dos padrões para todas as companhias listadas a partir de 2005;

2002 – no Brasil é publicada a primeira tradução oficial para o português dos IAS.

Com as mudanças do IASC para IASB - International Accounting Standards Board. O IASB passou a publicar, numa série de pronunciamentos, as normas que passaram a ser consideradas como padrões contábeis internacionais, denominadas de International Financial Reporting Standards - IFRS, traduzidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade, e adotou como base o corpo de normas anteriormente emitidas pelo IASC, conhecidas como IAS - International Accounting Standards.

A opção pela adoção das IAS ao invés dos princípios contábeis norte-americanos conhecidos como USGAAP – United State Generally Accepted Accounting Principles, emitidos de forma oficial pelo Financial Accounting Standards Board – FASB, justifica-se por razões políticas e conceituais.

1.6.2 Desafios para o processo de harmonização

Apesar do mercado de capitais norte-americanos se constituir, há muito tempo, no mais desenvolvido do mundo, sua abordagem da contabilidade é extremamente vinculada à um padrão legal próprio e específico. Assim, a adoção de seu conjunto de normas contábeis por outros países implicaria, por exemplo, também na “importação” dos principais conceitos norte-americanos de direito societário. Os principais obstáculos à harmonização internacional de acordo com Rodrigues (2004) são:

- A resistência dos países em abdicar do seu normativo nacional a favor de uma regulamentação internacional e
- A ausência de organismos profissionais fortes em diversos países que influenciem o processo de desenvolvimento da contabilidade, dificultando os interesses nacionais ao trabalho do IASB.
- Obstáculos eminentemente econômicos e políticos nos países em desenvolvimento, enquanto nos países desenvolvidos os impedimentos tem origem culturais e políticos.

Em relação ao conflito de interesse o IASB é criticado por ter influências anglo-americana na elaboração dos padrões contábeis, visto que o IASB não tem poder para impor padrões contábeis internacionais aos países.

Hendiksen e Breda (1999; p.511) concluem que “sempre haverá discordância sobre o que deve ser divulgado e de que forma”. Para Weffort (2005, p. 68), “nacionalismo, egoísmo e orgulho são fatores que podem impedir o progresso da harmonização internacional”.

Nesse contexto a adoção do IFRS representa uma nova cultura contábil desenvolvida pela União Européia e fortemente influenciada pela globalização econômica. Segundo Niyama (2005, p. 15), “a linguagem não é uniforme porque cada país tem critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação”.

Mas, mesmo nos Estados Unidos, o processo de harmonização contábil encontra obstáculos e resistências. Para Coffee, até mesmo maiores que na União Européia. A adoção de normas internacionais em detrimento das suas próprias normas contábeis encontra na SEC (o órgão regulador dos mercados de capitais nos EUA, a CVM americana) um aliado incerto. (COFEE, 1999)

Weffort (2005, pag 217 e 218) enfatiza que “as praticas contábeis são enraizadas em seus países de origem, onde são desenvolvidas e respeitadas dessa forma não se pode ignorar subitamente as normas locais apesar das razões da harmonização contábil”.

A relação entre cultura e harmonização contábil internacional é “reconhecida no debate contábil como aspecto de grande importância, pois pode receber muitas influências”, segundo Martins e Lisboa (2005, p.52), da cultura e do ambiente onde opera.

1.7. A relação entre sistemas legais e normas contábeis

As dimensões culturais e institucionais são elementos que estruturam as diferenças entre as práticas e normas contábeis dos países, pois afetam o comportamento do contador e dos usuários das demonstrações contábeis (WEFFORT, 2005). Nesse contexto, os diferentes sistemas jurídicos vigentes em cada país parece ser um fator de grande influência para existência de diferentes concepções de normas.

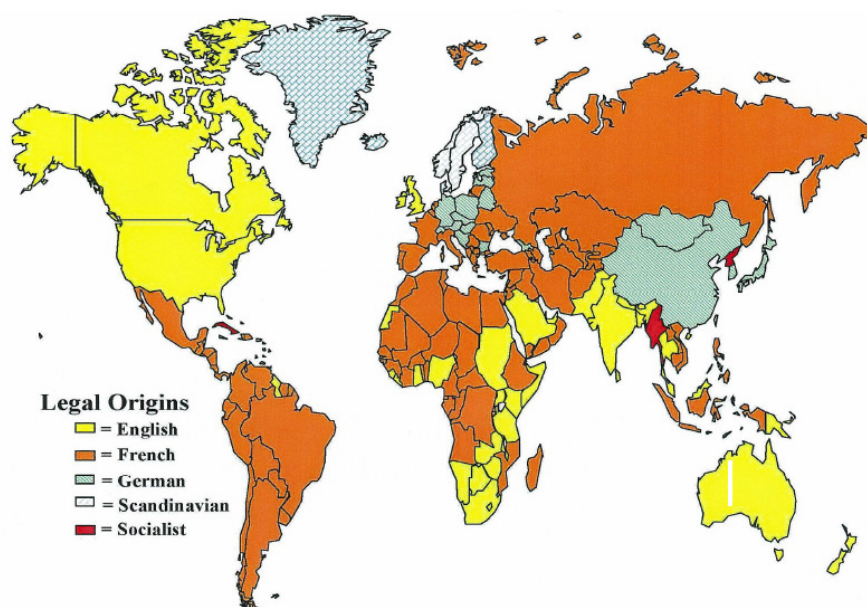
1.7.1 Os diferentes sistemas: “Code Law” e “Common Law”

A classificação clássica dos sistemas legais divide os sistemas nacionais em sistemas codificados e sistemas consuetudinários, sistema onde prepondera o código e sistemas onde

prepondera o costume, sistemas totalmente regulamentados e sistemas com alto grau de flexibilidade. Segundo as sistematizações observadas em La Porta *et alli* (1998) e Glendon *et alli* (1992), essa diferenciação se baseia em tradições históricas, que acabam hierarquizando diferentemente as fontes do direito e, assim, acabam determinando a estruturação dos sistemas, a metodologia de trabalho dos juristas dentro do sistema legal, e ainda as características dos conceitos legais e as instituições do sistema.

Analisando esta relação, Weffort (2005) chama a atenção para a influência determinante do Direito Romano, pertencente à família dos sistemas codificados, sobre a cultura institucional dos países onde ele é adotado. Em função de suas características, ele estabelece estruturas institucionais de caráter complexo, individualista e formalista. Por outro lado, a cultura do Direito Consuetudinário, de origem inglesa, baseada no Direito Costumey, tende a influenciar a cultura institucional dos países de maneira diversa, caracterizada por soluções casuísticas para os conflitos, uma vez que as regras derivam tanto da tradição como das sentenças elaboradas pelos juizes em disputas específicas.

Assim, toda vez que se verifica um processo de harmonização normativa entre países que adotam diferentes sistemas legais, se faz necessário uma atenção especial para a própria concepção de norma, que é bastante distinta nos países de Direito Romano e de Direito Consuetudinário.



Fonte La Porta *et alli* (2007)

Figura 1 Visualização dos Sistemas Legais

1.7.2. Sistemas legais codificados: a herança do Direito Romano

Segundo Martins (2007), o processo de normatização do Direito Romano tem como fundamento e referência principal a Lei escrita. Nesse sentido, os profissionais de contabilidade, contam com muito pouca margem de interpretação e julgamento, devendo ater-se ao texto legal. Ainda mais em países que privilegiam a Lei Fiscal como parâmetro de atuação, como no caso do Brasil, pois, nesses casos, o princípio do conservadorismo e a prevalência do legalismo e do formalismo parecem ser a parâmetro único para os procedimentos. Esse apego ao formalismo do texto legal, vigente de modo geral nos países de tradição jurídica romana, parece mais acentuado ainda nos países que atravessaram processo histórico de colonização, como América Latina e África. Este peso da tradição jurídica pode ser entendido, sem dúvida, como um dos principais desafios para o avanço do processo de harmonização, uma vez que as normas internacionais demandam um grau maior de flexibilidade.

Os sistemas legais baseados nos sistemas codificados, como o Direito Romano, modelado na Europa e em países colonizados na América Latina, acabam influenciando os demais sistemas normativos, emprestando grande formalismo às instituições. Muitos países são tributários desta cultura jurídica baseada na normatização, que é caracterizada pela exigência do cumprimento de tudo que estiver escrito, ou seja, a presença do ato jurídico é o instrumento fundamental, derivados sempre dos altos poderes, o Legislativo e o Executivo. Nesse grupo, encontram-se a maioria dos países de cultura latina, como França, Itália, Espanha e Portugal, e regiões colonizadas por estes países, na América Latina e na África. Embora com suas peculiaridades, o universo cultural germânico também adotou sistemas legais codificados. (MARTINS, 2007)

A contabilidade nascida em um ambiente cultural e jurídico marcado pelos sistemas codificados desenvolve-se de maneira particular e coerente, como lembra Martins (2007). Nesse desenvolvimento, a contabilidade se constitui de maneira a observar as determinações do Estado e de suas leis, orientadas para a proteção das demonstrações e dos credores. Para esta normatização, Martins (2007) elenca três características importantes:

- O princípio do conservadorismo, que provisiona tudo o que for possível e imaginável no passivo e restringir o ativo baixando o mais rápido possível;
- “*Imagem Fidel*”, que se faça o balanço de acordo com a lei para proteção quando ao prejuízo a credores;

- “*Ruiz Orientei*”, normatização a ser dominada como regra detalhada, tudo baseado em regras, soluções sempre serão encontradas de acordo com uma regra detalhada.

Com o forte desenvolvimento dos mercados financeiros na era da globalização, como foi o caso do mercado acionário, as posturas conservadoras como aquelas focadas determinadas por interesses fiscais devem ser lentamente superadas, para que as demonstrações contábeis sejam cada vez mais confiáveis e ainda para que tenham uma maior preocupação com os usuários externos.

Considerado que o objeto da contabilidade é o “Patrimônio, e ele está relacionado com a propriedade, é possível, a partir disto, estabelecer o vínculo entre o Direito e a Contabilidade. Além disso, é importante lembrar que também a Cultura influencia os limites das práticas contábeis”. (MARTINS, LISBOA, 2005, p. 51)

Uma das influências que os sistemas jurídicos codificados exercem sobre a Contabilidade refere-se à questão da evidenciação, pois, como são identificados e apontados por Weffort (2005), os sistemas codificados, surpreendentemente, tendem a apresentar um índice mais baixo de evidenciação, em comparação com os sistemas consuetudinários. Ou seja, Weffort (2005) aponta para a tendência de que quanto maior a codificação do sistema legal, menor deverá ser o nível de evidenciação contábil. Assim, o foco da atividade contábil de evidenciação passa a ser cada vez mais o próprio investidor, ou seja, o usuário externo, e não o agente fiscalizador nem o intuito de cumprir determinada norma. A ausência de normas codificadas específicas, detalhadas, explícitas sobre a metodologia de evidenciação, assim, parece estimular, segundo o apurado por Weffort (2005), uma preocupação de evidenciação ainda maior, motivada pelo desejo de transparência frente o investidor privado, e não em relação à autoridade reguladora.

Em contra partida autores como Cosenza (2001) defendem que, por meios de leis, normas, regras e procedimentos geralmente aceitos e alicerçados sobre o Direito Consuetudinário, tornam as informações mais evidentes no que se refere à situação patrimonial, melhor atendendo aos interesses externos.

Isso, em países de relações jurídicas consuetudinárias bem enraizadas. A aplicação de procedimentos baseados em práticas consuetudinárias sobre realidades sociais de tradição românica, deverá sempre apresentar dificuldades e incertezas, especificamente nas questões concretas de mensuração

1.7.3. Direito Consuetudinário

Chamado também de “*Common Law*”, o Direito Consuetudinário, se baseia nas práticas reconhecidas e nas sentenças judiciais. Na área contábil, sua influência se manifesta a partir das práticas profissionais (analista, consultor, estudos acadêmicos, práticas de mercado e corporativas, etc.), tendo como foco principal o usuário externo, em muitos dos casos, de investidores corporativos e acionistas. Também procura privilegiar o princípio da competência, segundo o qual deve existir a prevalência da essência econômica sobre a “forma” jurídica, da observância de princípios e não de regras detalhadas. Ou seja, a essência prevalece sobre a forma, o “bom senso” econômico prevalece sobre o formalismo. (MARTINS, 2007)

De acordo com Martins e Lisboa (2005, p.53-54):

“na cultura do Direito Consuetudinário, considera-se quanto menos se escreve em termo de legislação, melhor é o julgamento, considerando assim a força e a interpretação da consciência popular do que é correto. Dessa forma, a tradição, os costumes e a cultura têm grande relevância na solução dos conflitos”.

Também os chamados países anglo-saxônicos, dentre eles países como Inglaterra, Irlanda, Escócia, Índia, Canadá, África do Sul e Austrália, que não tem como característica de seguirem um sistema jurídico codificado, baseado no detalhamento legal de procedimentos, acabam por demandar dos seus julgadores a preparação necessária para produzir referências legais. Apesar de haver reconhecimento dos direitos gerais dos investidores, não existem leis específicas de proteção do investimento, como lembra Weffort (2005). Nesses países, as demonstrações financeiras (em larga medida baseadas nos princípios da IFRS) apresentam grande preocupação de satisfazer as necessidades de informação dos investidores e acionistas, e dos demais participantes dos mercados financeiros.

Nesse contexto, pode-se dizer que o Direito Consuetudinário é mais eficaz e flexível do que o Sistema Romano, defendendo um modelo mais tempestivo do que no modelo legalista, facilitando a adesão mais rápida das práticas contábeis internacionais, de forte inspiração consuetudinária. Rodrigues (2004) associa o conceito da tempestividade à capacidade da informação poder refletir os acontecimentos que afetam o valor da empresa durante o período, um dos aspectos considerados de maior importância para os investidores.

As principais características dessa normatização, como elencadas por Martins (2007), são:

- Regime de Competência dando uma visão muito mais realista do que ocorre com a empresa e permite ao investidor condições de olhar para o futuro;

- A figura da “*true and fair view*” uma visão verdadeira e adequada (justa) dos anglos-saxônicos, considerando que a contabilidade segue o fator econômico, ou seja, quando se tem a representação da realidade econômica através da contabilidade;
- Prevalência da essência sobre a forma abandonar na contabilidade a forma, e registrar sobre a essência econômica dos fatos. “*Principles Oriented*” regras baseadas em princípios e não em detalhes de lei.

De acordo com essas características, considera-se que a adoção das normas internacionais pode caracterizar maiores graus de incorporação da cultura do Direito Consuetudinário, processo estimulado pela interdependência e convergência de práticas, bem típicas da era de globalização.

Algumas conclusões significativas apontam no sentido de que os países de sistema de Common Law acabam por oferecer melhores projeções legais para os usuários, especialmente investidores, acionistas e analistas de mercado, pois (RODRIGUES, 2004):

- Permitem aos investidores e acionistas maior participação;
- Tem os maiores índices de proteção legal aos pequenos investidores;
- Apresentam uma maior proteção contra instabilidade da gestão;

Por outro lado, os sistemas legais codificados, como os latinos, os germânicos e o sistema francês, apresentam a pior proteção para os pequenos investidores, pois:

- Obrigam os investidores a ter os títulos representativos do capital depositados para poder aceder às assembleias;
- Tem os menores índices de proteção legal aos pequenos investidores;
- É necessária uma percentagem elevada de capital para requerer assembleias;
- Tem uma menor proteção contra os gestores.

1.8 Convergências das Normas Internacionais de Contabilidade

Convergência e conversão. Embora sejam estes conceitos diferentes, eles guardam entre si um nexo importante. Nos processos de construção de regimes internacionais, como no caso das normas contábeis internacionais, o termo “conversão” faz referência à transição geral para um novo conjunto de normas contábeis. Por sua vez, o termo “convergência” refere-se ao processo de redação, uma de cada vez, de novas normas contábeis. Pode-se exemplificar

melhor essa relação se considerarmos o processo de conversão de algumas companhias listadas na Bovespa (Novo Mercado e Nível II), quando essas passam a ser obrigadas a elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com IFRS dentro de um prazo de dois anos após o momento de abertura de capital. O restante das empresas serão participantes ativas na convergência das práticas contábeis no Brasil com IFRS nos próximos anos.

É importante esclarecer também a diferença entre a harmonização e convergência. Segundo Choi e Meek (2005, p. 275), harmonização seria um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos, nos aspectos onde essas práticas podem ser diferentes, de maneira que os padrões harmonizados estejam livres de conflitos lógicos e permitam a comparabilidade da informação financeira entre diferentes países. Já a convergência, para os mesmos autores, envolve uma eliminação gradual das diferenças dos padrões nacionais e internacionais de Contabilidade, por meio de um esforço de organismos internacionais, nacionais emissores desses padrões e outros grupos que necessitam de melhores práticas e reporte da informação contábil.

Carlin (2008, p.2) entende que:

“(...) a convergência contábil é um processo amplo que envolve a busca pela eliminação das diferenças entre os padrões contábeis, necessitando para tanto o envolvimento e esforço dos organismos reguladores bem como de grupos de usuários que necessitam de informações contábeis comparáveis”.

Hoje o IASB tem como papel principal de promover a convergência das normas contábeis entre os países e compete a ele desenvolver um conjunto de normas compreensível e de alta qualidade, o que requer informações transparentes e comparáveis no propósito geral de padrões de contabilidade e também a busca pela cooperação dos órgãos nacionais emissores de normas contábeis, com o objetivo de alcançar a convergência das normas de contabilidade ao redor do mundo.

De acordo com Ulysses Magalhães (apud ALVES, 2007), diretor de auditoria da KPMG no Brasil, o esforço pela convergência resulta da demanda de investidores para que as empresas apresentem relatórios mais confiáveis e que permitam comparar seu desempenho com seus pares internacionais.

Muitos países já adotam as IFRS como suas próprias normas, sem modificações ou com pequenas adições e exclusões, valendo, no entanto, a ressalva de que o IASB tem como objetivo a adoção e não a adaptação de seus pronunciamentos. Conforme pode ser observado na Figura 2 a seguir, em torno de 70 países já aprovaram a adoção das IFRS, 6 iniciaram os estudos para a adoção e 3 países estão adaptando suas normas locais às IFRS.



Fonte: Deloitte www.iasplus.com

Figura 2 Países sobre a Adoção do IFRS.

Segundo Lemes e Silva (2007) o processo de convergência vem se ganhando espaço em função de alguns fatos, tais como, (a) desencadeamento, a partir de 1998, da crise de natureza cambial de alguns países asiáticos, que se espalhou a outros continentes; (b) compromisso, em 1998, dos presidentes dos bancos centrais e ministros da área econômica do Grupo dos 7 (G7) de assegurar o cumprimento de práticas contábeis aprovadas internacionalmente; (c) recomendação, em maio de 2000, da IOSCO (International Organization of Securities Commissions) a seus membros para que permitam o uso dos IFRS's pelas empresas multinacionais na preparação de demonstrações financeiras destinadas à captação de recursos e ofertas de ações em mercados externos; e (d) reestruturação do IASC, em março de 2000, conferindo a ele perfil mais técnico.

Nesse contexto, no ano de 2005 as empresas listadas em bolsa da União Européia por determinação do Parlamento Europeu apresentaram suas demonstrações financeiras de acordo com o IFRS, ou seja, suas demonstrações comparativas consolidadas já com os resultados de 2004 para contabilizar todas as demonstrações de 2005 de acordo com IFRS.e publicadas em 2006.Essa decisão representou o marco histórico no processo de convergência das normas internacionais.

Uma das grandes dificuldades representadas por aqueles que já adotavam as IFRS - por opção ou imposição era a divulgação de valores retroativos em suas demonstrações

contábeis de montantes que demandavam julgamentos de eventos passados, na maioria das vezes, cujos resultados já se tornaram conhecidos, como é o caso do cálculo do “*fair value*” e do “*impairment*” dos ativos.

Durante este período o FASB (órgão norte-americano responsável pela emissão das normas americanas) era indiferente, pois seus membros acreditavam na superioridade das normas norte-americanas frente às outras normas. Com os escândalos financeiros no período de 2002 e a punição através das Leis Sarbanes Oxley, a SEC analisou os relatórios das empresas e recusou 350 (70%) deles, por inconsistência nos relatórios da administração, contábil e receita dentre outros.

Devido a este cenário de falta de credibilidade e comparabilidade das informações financeiras, a SEC como os investidores necessitam de transparência nas informações, resultando assim a assinatura do FASB com IASB o acordo de convergência, por meio do Memorando de Entendimento (*Norwalk Agreement Memorandum*), reafirmado pelo *Memorandum of Understanding* (MOU), publicado em fevereiro de 2006 (IASB, 2009), acelerando o processo global dos padrões das normas internacionais.

Como parte das ações orientadas para a convergência global das normas contábeis, o FASB e o IASB firmaram compromisso no sentido de eliminar as divergências significativas. Apesar disso, ainda persistem diferenças significativas entre os IFRS e os USGAAP. Mais significativas, ainda, são as diferenças entre esses dois conjuntos de normas e as práticas contábeis atualmente adotadas no Brasil, conhecidas como BRGAAP, conforme afirma PricewaterhouseCoopers (2004).

Após o Projeto de Convergência FASB x IASB, o foco voltou-se para a convergência. Em decorrência da grande relevância e influência desses órgãos, a partir de então, qualquer órgão de contabilidade nacional, que quiser continuar produzindo normas contábeis só poderá afirmar que as normas são equivalentes ou comparáveis às do IASB, se forem 100% convergentes.

A experiência européia tem evidenciado a conveniência de se contar com um plano bem definido de ações para viabilizar a mudança para o modelo global, com destaque para uma comunicação efetiva com os preparadores, usuários, reguladores e profissionais da área ao longo de toda a fase de transição. (DELOITTE, 2008).

Um dos fatores de maior relevância, que interfere no processo de convergência contábil, é a tradução das normas internacionais de contabilidade, que originalmente estão publicadas em língua inglesa, na interpretação que tende a provocar impacto na tradução (DOUPNIK e RICCIO, 2006).

Doupnik e Richter (2003) encontraram em seu estudo resultados que sugerem diferenças significativas na interpretação de expressões das normas internacionais de contabilidade entre a amostra analisada, que foi dividida em três grupos (dois grupos com profissionais de contabilidade da Alemanha, e um grupo com profissionais de contabilidade dos Estados Unidos). Segundo esse estudo, algumas diferenças verificadas poderiam ser atribuídas ao efeito da cultura lingüística, e outras diferenças se referem ao efeito da tradução. Para Walton (2003), a compreensão de regras internacionais se torna muito difícil porque as regras têm diferentes significados.

Para Weffort (2005),

“(...) um dos principais desafios em relação à tradução é o alto custo. Por exemplo, a edição de 2008, em inglês, das normas internacionais em questão contém 2.752 páginas. Outro fator importante a ser destacado, considerando a tradução, é o grande número de expressões de incerteza (como *reasonably, probable, certain, expected, likely, possible, remote*, entre outras que aparecem nas IFRS), cuja variação de certeza em relação a um fato dificulta julgamentos feitos por profissionais de contabilidade.”

Para centralizar o problema de interpretação o IASB, órgão emissor dos pronunciamentos contábeis internacionais, possui versões oficiais traduzidas das normas internacionais na Sérvia, Romênia, Arábia, Grécia, Polônia e Hungria (IASB, 2009). Em outros países, como Itália e Alemanha, a tradução das normas internacionais de contabilidade é realizada pelos órgãos locais que coordenam as normatizações contábeis, juntamente com a cooperação do IASB. (WEFFORT, 2005)

1.8.1 Processo de Convergência no Brasil

A busca pela convergência contábil no Brasil foi iniciada no governo Collor, processo estimulado pela rápida abertura de mercados internacionais, especialmente no que se refere aos mercados financeiros, que começaram a captar um novo volume de investimentos estrangeiros. Devido a esta abertura dos mercados domésticos, no contexto de uma acelerada globalização econômica, parecia cada vez mais importante a utilização de uma mesma linguagem no universo contábil.

Os primeiros passos para convergência no Brasil para as normas contábeis internacionais foram (DELOITTE, 2008):

- Em 2002, na área de regulamentação das Normas e Procedimentos de Contabilidade (NFC's) editada pelo IBRACON, que procuravam uma aproximação das normas internacionais;

- Em 2005, com a Resolução emitida pelo CFC constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC;
- Banco Central em sua comunicação nº 14.659/2006;
- A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em seu instrumento n.457, que determina a elaboração das demonstrações consolidadas em IFRS até o exercício de 2010 comparativas com 2009;
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) na Circular nº 357/07.
- E, ao final do ano de 2007, um grande avanço com a alteração da Lei 6.404/76 através da Lei 11.638/07.

Aos poucos o Brasil está caminhando para convergência das normas internacionais e facilitando a comparabilidade e redução das normas eliminando a insegurança dos investidores, com um sistema homogêneo, tornando mais fácil identificação dos eventuais pontos discrepantes que possam merecer maior atenção. Um padrão contábil que forneça uma leitura única e independente para os investidores aponta para uma prática mais confortável e segura e torna mais assertivo o cálculo dos números das empresas.

O Mecanismo de Controle do Processo de adoção das Normas Internacionais foi representado pela criação do Comitê de Pronunciamento Contábeis, através da Resolução nº 1.055/05. A partir da união de representantes do mercado e da área contábil, através das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo; CFC – Conselho Federal de Contabilidade, IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras. (CPC 2007).

O CPC deve influenciar ativamente o processo de desenvolvimento das normas do IASB, verificando se os projetos e as normas do IASB estão de acordo com as normas brasileiras.

No artigo do Artigo 3º da referida Resolução, o Comitê tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Um dos planos do CPC conforme Martins (2007) é:

“O plano das instituições ligadas ao CPC, e também do governo, é que o Brasil tenha sua contabilidade totalmente harmonizada com as normas internacionais, e o trabalho desse comitê está sendo desenvolvido no sentido que isso seja já aplicado diretamente nos balanços individuais, primários, de tal forma que não exista um balanço de acordo com as regras brasileiras e outro de acordo com as internacionais, como está ocorrendo hoje nos países da União Européia, onde cada empresa faz o seu balanço de acordo com suas regras nacionais e, depois, o consolidado de acordo com o IASB. Queremos evitar isso”.

Esses pronunciamentos deverão ser aprovados pelos órgãos reguladores envolvidos como: BACEN, CVM, CFC, IBRACON, pois o CPC não tem poder de normatizar somente de efetuar pronunciamentos contábeis.

As principais características do CPC são:

- A autonomia em relação às entidades representadas, as deliberações são aprovadas quando atingem 2/3 de seus membros;
- O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- Possível convite à participação de outras entidades, além das seis entidades que compõem o comitê;
- Os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadora, não auferem remuneração.

O CPC apresenta como produtos da sua atividade os seguintes itens:

- • Pronunciamentos Técnicos – que sofrerão amplo processo de audiência pública;
- Interpretações – que são documentos complementares a serem emitidos quando, espera-se raramente, surgirem dúvidas quanto ao efetivo entendimento do que estiver contido num Pronunciamento Técnico;
- Orientações – documentos relativos a assuntos que, principalmente, não devam pelo seu alcance ou algum outro motivo sair na forma de Pronunciamento Técnico, ou que exijam algum nível de rapidez na sua emissão. (MARTINS, 2007)

A primeira divulgação do Pronunciamento emitido pelo CPC foi o “Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis”, com base na Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements (produzido pelo IASB) e aprovado pela Deliberação da CVM 539/08. E

com objetivo de servir como fonte dos conceitos básicos e fundamentais a serem utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis.

De acordo com o sítio do CPC foram emitidos até a data de setembro de 2009 22 pronunciamentos técnicos:

- a. Pronunciamento Conceitual básico – Estrutura Conceitual;
- b. CPC 01 – Redução do Valor Recuperado;
- c. CPC 02 – Efeito das mudanças de taxa de câmbio e conversão de demonstrações contábeis;
- d. CPC 03 – Demonstração de Fluxo de Caixa;
- e. CPC 04 – Ativo Intangível;
- f. CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil;
- g. CPC 07 – Subversão Assistência Governamentais;
- h. CPC 08 – Custo de Transação e Prêmio na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários;
- i. CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado;
- j. CPC 10 – Pagamento Baseado em ações;
- k. CPC 11 – Contrato de Seguros;
- l. CPC 12 – Ajuste a Valor Presente;
- m. CPC 13 – Adoção inicial da Lei 11.638 e da Medida Provisória N°449/08;
- n. CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, mensuração e evidência;
- o. CPC 15 – Combinação de Negócio;
- p. CPC 16 – Estoque
- q. CPC 17 – Contrato de Construção;
- r. CPC 20 – Empréstimos;
- s. CPC 21 – Demonstração intermediária;
- t. CPC 22- Informações por segmento;
- u. CPC 27 – Imobilizado;
- v. CPC 28 – Propriedade para investimento.

No Brasil em decorrência do processo de globalização e evolução do cenário econômico o BACEN (Banco Central do Brasil) decidiu, em 10 de março de 2006, que serão editados normativos, objetivando a adoção de procedimentos para elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB, a

partir de 31 de dezembro de 2010, bem como a observância das normas editadas pela IFAC (International Federation of Accountants) para a prestação de serviços de auditoria independente do âmbito do Sistema Financeiro Nacional. Essa decisão levou em consideração a necessidade de promover a convergência de normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional (BACEN, 2006).

O Brasil, assim, tem caminhado para a convergência das normas internacionais, buscando estimular a comparabilidade e reduzir a insegurança dos investidores, construindo um sistema mais homogêneo, tornando mais fácil identificação dos eventuais pontos discrepantes que possam merecer maior atenção. Um padrão contábil que forneça uma leitura única e independente para os investidores aponta para uma prática mais confortável e segura e torna mais assertivo o cálculo dos números das empresas.

1.9. Ensino de Contabilidade em tempos de internacionalização

Muitas das práticas contábeis brasileiras demonstram divergências quando confrontadas às práticas de empresas internacionais, diferenças, aliás, cada vez mais recorrentes num ambiente econômico cada vez globalizado e integrado. Assim, a Contabilidade, e as práticas contábeis, vêm sendo cada vez mais pressionadas pelo processo de internacionalização de negócios. Diante desse cenário de transformação, também vem sendo questionado o papel do ensino de Contabilidade, pois este deverá ser inevitavelmente questionado e repensado em função da disseminação no meio profissional do país de práticas contábeis harmonizadas internacionalmente. Entre tantos outros fatores, deverá ser a educação a responsável em última instância por moldar uma nova cultura profissional do contador contemporâneo.

Por essa razão, o processo em curso de convergência dos princípios e práticas contábeis internacionais também toca, inevitavelmente, a questão da formação do profissional de Contabilidade. Como lembra Riccio e Sakata (2004), “a educação formal dos contadores no mundo deve convergir para os mesmos conjuntos de conhecimentos específicos de cada país. Entendo quanto maior a comparabilidade entre os currículos maior será a harmonização na educação do país”.

O impacto das normas internacionais sobre a formação dos profissionais de Contabilidade e sobre os cursos de graduação de Ciências Contábeis é um elemento crucial para todo este processo.

No âmbito do exercício profissional, Niyama (2007) ressalta que existe um consenso por parte das empresas, entidades profissionais e instituições de ensino de que a harmonização internacional das normas contábeis facilitará a comunicação e reduzirá as diferenças internacionais nas demonstrações contábeis, permitindo a comparação das informações.

Nesse sentido, para as instituições de ensino superior, segundo Nossa (1999, p.11), será preciso estar em sintonia com “as transformações que ocorrem (...) e adaptar-se para a formação de estudantes capazes de serem agentes das mudanças de amanhã”.

Numa perspectiva mundial, a UNESCO – Organização das Nações Unidas para Educação, Ciência e Cultura destaca, em sua resolução nº 1.112, na 21ª Conferência Geral em 1993, que um dos maiores desafios pelo ensino superior contemporâneo é exatamente a tendência de internacionalização, tanto das instituições, mas também dos conteúdos e saberes. Seria a internacionalização de conteúdos, ainda segundo a UNESCO, uma das características intrínsecas do ensino superior contemporâneo, tendência que tem crescido consideravelmente na última parte do século 20. Conteúdos e saberes de base universal estimulam a disseminação de tecnologias e o progresso geral através de uma comunidade acadêmica internacional (UNESCO, 1999, p.39).

Para Echternacht (2006), dar ênfase para qualidade da informação seria o ponto primordial, no sentido de que, uma linguagem contábil de amplo alcance, tenha a capacidade de transmitir informações de forma inteligível para cada contador “globalizado”. Sendo assim, por meio das mudanças no cenário econômico no sentido de uma crescente integração e interdependência em escala global, demandando entendimentos contábeis também globais, o contador deixa de ser somente um conhecedor do “débito e o crédito” para conhecer, numa visão mais ampla e contextualizadora, o mundo da empresa, o ambiente de negócios.

Dentro deste novo contexto, globalizado, parece existir uma nova demanda para que o ensino da contabilidade desenvolva uma nova proposta de formação, que se traduza em novas propostas curriculares visando melhor focar a preparação dos estudantes para o novo ambiente. É nesse sentido que Silva (2002, p.6) ressalta que

“O profissional da área contábil deve ser muito mais que um simples contador, deve necessariamente ser um gerenciador de informações, que possua uma visão global do mundo e que converta as informações contábeis de que dispõe em benefícios à organização.”

O profissional habituado desenvolver suas atividades em conformidade com as normas deverá cada vez mais, em função dos novos princípios apregoados pelas normas internacionais, enfrentar o desafio de interpretar, avaliar e julgar, diante de uma diversidade de situações, e abrindo espaço para a discricionariedade do responsável pela elaboração da

informação. Como lembra Marion (2001) a educação para os futuros contadores deverá produzir profissionais que possuam um conjunto mais amplo de habilidades e de conhecimentos, tais como, a habilidade de julgamento e avaliação, a habilidade de comunicação, habilidade de relacionamento com as pessoas, conhecimentos de organização e negócios e conhecimentos contábeis.

No cenário atual, para Cosenza (2001, p.61), haveria cada vez menos espaço para que os profissionais permaneçam presos a referências tradicionais, limitando a abordagem de sua atuação profissional a questões exclusivamente contábeis, “[...] em termos de partidas dobradas, debitando e creditando sem agregar nenhum valor à empresa”. O cenário econômico atual exige mais do contador, exige um trabalho de conhecimento do negócio, do processo produtivo da empresa como um todo e dentro de seu contexto econômico. Essas novas competências, como lembra Marion (2005), deverão ser construídas de maneira mais apropriada dentro das instituições de ensino superior. Sendo assim o professor, e as instituições de ensino superior, parecem ser a variável estratégica para a mudança do perfil de formação de profissionais que irão atuar num mercado de trabalho remodelado. Nesse sentido, concordam Faria e Queiroz (2009), ao lembrar que a demandada atualização do profissional contábil está diretamente relacionada ao ensino superior e, mais especificamente, aos projetos de curso e currículos.

O ensino da contabilidade se confronta hoje, dessa maneira, com o desafio da adoção progressiva das normas contábeis pelas empresas, pela disseminação de seus princípios pelo ambiente de negócios, criando novas habilidades e novas competências por parte do profissional em contabilidade. Nos cursos superiores de Ciências Contábeis já é possível identificar a presença do debate sobre a necessidade de adequação do estudante à realidade econômica globalizada. Também Cho (1995) reitera a necessidade do ensino contábil direcionar seu foco para novas habilidades requeridas pelo mundo dos negócios, preparando para ambiente das mudanças das práticas de negócio.

1.9.1 Diretrizes Curriculares

No Brasil, as diretrizes curriculares são ferramentas criadas pelo Ministério da Educação e Cultura (MEC), por meio da Câmara de Educação Superior e do Conselho Nacional de Educação (CNE), e têm por objetivo fornecer às IES (Instituições de Educação Superior) marcos referencial para a organização da estrutura dos cursos superiores, visando uma harmonização dos cursos universitários em todo o Brasil.

O Conselho Nacional de Educação (CNE) homologou as Diretrizes Curriculares de onze cursos, dentre eles o de Ciências Contábeis por meio do Parecer CNE/CES nº 146/0, que preconiza os seguintes aspectos:

- Metodologia adotada ao perfil desejado do formado;
- Competências/habilidades / atitudes;
- Organização dos cursos;
- Atividades complementares; e
- Acompanhamento e avaliação.

O Parecer CNE/CES nº 146/0 destaca o perfil desejado do formado referindo ao seguinte ponto:

“[...] a graduação em Ciências Contábeis deve contemplar um perfil profissional que revele a responsabilidade social de seus egressos e sua atuação técnica e instrumental, articulada com outros ramos do saber e, portanto, com outros profissionais, evidenciando o domínio de habilidades e competências inter e multidisciplinares.”

Dentro de uma visão contábil mais holística, o profissional, além do domínio técnico da profissão, deve estar habilitado para utilizar conhecimentos de outras áreas na consecução das atividades desenvolvidas, pois mais amplos e complexos são os temas de sua atuação. No caso do curso de graduação de Ciências Contábeis, as competências e habilidades do perfil profissional defendido pelo Parecer CNE/CES nº 146/0 são:

- Utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem próprias das Ciências Contábeis e Atuariais;
- Demonstrar uma visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;
- Elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;
- Aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;
- Exercer suas funções com expressivo domínio das funções contábeis e atuariais que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento da sua responsabilidade quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas da sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

- Desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial;
- Exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Nesse contexto, para que sejam atingidas as metas será preciso que os cursos de graduação das diferentes instituições definam em seus projetos pedagógicos objetivos de formação coerentes ao Parecer nº 146/0, definindo, assim, uma organização curricular que contemple os seguintes conteúdos, em conformidade com a Resolução nº 10/04 do CNE/CSE:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e 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;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Para os cursos de Ciências Contábeis no Brasil, o MEC (Ministério da Educação e Cultura), através da Câmara de Educação Superior, por meio da resolução nº 10/2004 no seu artº 5, lembra que:

“Os cursos de graduação em ciências contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelam conhecimento dos cenários econômicos e financeiros, 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, observando o perfil definido [...]”.

Os primeiros conceitos de “contabilidade internacional” relacionado ao conteúdo na estrutura dos programas dos cursos de Ciências Contábeis foram definidos pela Resolução nº 10/2004 da Câmara de Educação Superior (CES) e do Conselho Nacional de Educação (CNE)

do MEC, documentos que destacam a necessidade da inserção dos conhecimentos relativos à “Contabilidade Internacional” no currículo dos cursos de graduação de Ciências Contábeis.

Entretanto, o que pode se depreender dessas orientações normativas, é que não existe uma diretriz que sinalize no sentido da criação de uma “nova Contabilidade”, mas simplesmente a inclusão de conhecimentos relativos às Normas Internacionais de Contabilidade em algumas das disciplinas, de acordo com a convergência proposta pelo IASB, destacando o aumento da influência da contabilidade internacional na própria estrutura como um todo, como preconiza AAA (1977):

Quadro 3 – Contabilidade Internacional e conhecimentos curriculares

<u>Relatórios Internos</u>	
<u>Teoria e Prática Contábil Financeira</u>	<u>Contabilidade Gerencial e Controle</u>
* contabilidade para Joint Venture	* Tomada de decisão de investimento estrangeiro
* Contabilidade para subsidiária estrangeiras	* gestão de capital internacional
* Contabilidade para comércio internacional	* análise de risco de câmbio
* Contabilidade para investimentos estrangeiros	* gestão fiscal internacional
	* gestão de risco de câmbio
<u>Relatórios Externos</u>	
<u>Auditoria</u>	
* Conteúdo e tipo de demonstrações contábeis	
* Padrões de relatórios e requisitos de evidenciação	
* Padrões de auditoria	
* Objetivos dos relatórios	
* Terminologia	

Fonte: Proposta de inserção da “contabilidade internacional” Adaptado de Weffort, 2005)

Quadro 2 Proposta de inserção da “contabilidade internacional

As maiores atribuições na inclusão das normas internacionais na formação do profissional em Contábeis cabem, como se pode notar, ao Ministério da Educação, que define diretrizes de alcance nacional que orientam a construção das propostas curriculares de todos os cursos universitários do Brasil. Embora preponderante, o MEC não é o único órgão emissor de normas e princípios que pode influenciar e estimular a formação contábil. Conforme sistematiza o quadro a seguir:

Competência	MEC	CFC	CAPES (stricto sensu)
Avaliação:	Provão e Avaliações in loco	Não aplica	Avaliações dos Cursos
Pré-requisito:	Ensino Médio	Curso de Graduação	Curso de Graduação
	Cursos de Graduação	Registro Profissional	Curso de Pós-Graduação - Lato sensu - Stricto sensu
Qualificação:	Bacharel	Contador	Especialista, Mestre ou Doutor

Fonte: Weffort (2005)

Quadro 3 – Resumo de Atribuições

O Conselho Federal de Contabilidade, na sua função de monitorar as condições de exercício da profissão, interage com as instituições de ensino e com o próprio MEC no sentido de aprimorar o espaço de formação do contador, além de também ser responsável por iniciativas de formação continuada. Na esfera da pós-graduação, o órgão responsável pela supervisão e orientação da formação é a CAPES, Centro de Aperfeiçoamento de Pessoal do Ensino Superior, que regula e avalia os cursos de pós-graduação, com atenção especial para os cursos stricto sensu.

De maneira coerente com as orientações das diretrizes curriculares emanadas pelo MEC, o estudo de Echternacht (2006) efetivamente detectou, do ponto de vista formal, a presença de conteúdos relacionados às normas internacionais na ampla maioria dos projetos pedagógicos e estruturas curriculares dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil.

1.9.2 Diretrizes internacionais de formação em ciências contábeis. (IFAC e ISAR)

No plano internacional, a formação dos futuros contadores também tem sido objeto de preocupação de órgãos contábeis supervisores, como IFAC ou IASB, e também da própria ONU, por intermédio de suas agências, como a ISAR/UNCTAD. Todos esses órgãos reguladores internacionais têm monitorado e produzido recomendações no sentido de consolidar parâmetros internacionais para currículos acadêmicos de contabilidade. No caso do

ISAR-UNCTAD, este publicou uma proposta de Currículo Mundial, que apresenta uma estrutura conceitual ideal, ou blocos de conhecimentos, que deveriam orientar as propostas curriculares das universidades nos mais diferentes países, no intuito de estabelecer qualificações similares ou coerentes com os padrões contábeis internacionais.

Para atender a necessidade internacional, a *International Federation of Accountants Education Committee* (IFAC), além de emitir os *International Education Standards* (IES) que, atualmente, contém seis padrões emitidos, divulga os *International Education Guidelines for Professional Accountants* (IEG) e os *International Education Papers for Professional Accountants* (IEP). N° IES 3 – Habilidades Profissionais, em vigor desde janeiro de 2005.

O IFAC – *International Federation Of Accountants* e o IASB – *International Accounting Standards Board* e a ONU – Organização das Nações Unidas, por meio de setor como ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting* e UNCATD *United Nations Conference on Trade and Development*. Eles buscam adequar às mudanças provocadas pela globalização aos currículos de curso de ciências contábeis nos conhecimentos que devem ser aplicados aos futuros contadores, pois para existir uma harmonização se faz necessário relacionar a similaridades dos currículos adotados por um país e o currículo internacional.

A IFAC – Federação Nacional de contadores, composto pelo conjunto de organizações de contabilidade com 157 membros associados em 123 países, e representando algo em torno de 2,5 milhões de contadores, trabalha para o desenvolvimento da profissão contábil globalmente, estimulando a harmonização das práticas contábeis e descrevendo quais as habilidades o profissional contábil deve ter para atingir o sucesso profissional. Dentre as habilidades apontadas pela IFAC estão, boa formação intelectual e técnica, domínio de competências funcionais e interpessoais, além de boa capacidade de comunicação, de organização e de gerenciamento de negócios.

No plano internacional, o modelo de “currículo global” de contabilidade proposto pela UNCTAD (*United Nations Conference on Trade and Development*), por meio do ISAR, está baseado num documento de 1999 conhecido como “*Guideline for Global Accounting Curriculum and Other Qualification Requirements*”, revisando e detalhado em 2003. Esses documentos preconizam a necessidade do fortalecimento da educação contábil, “preparando profissionais contábeis competentes, capazes de fazer uma contribuição positiva ao longo de sua vida profissional em relação à sociedade em que trabalham”.

1. Conhecimentos administrativos e organizacionais	2. Tecnologia de Informação	3. Conhecimentos de Contabilidade e assuntos afins.
1.1 Economia. 1.2 Métodos Quantitativos e estatística para administração. 1.3 Políticas gerais administrativas, estruturas básicas organizacionais. 1.4 Funções e práticas gerenciais, comportamento organizacional, a função do marketing em administração e princípios de negócios internacionais. 1.5 Módulo de gestão e estratégia organizacional.	2.1 Tecnologia de Informação. 2.1.1 Tecnologia de Informação (TI) conceitos para sistemas administrativos. 2.1.2 Controle interno - sistemas informatizados de gestão. 2.1.3 Desenvolvimento de padrões e práticas para a administração de sistemas. 2.1.4 Gestão, implementação e uso de TI. 2.1.5 Gestão da segurança em informação. 2.1.6 Inteligência Artificial, expert systems, fuzzy logic, etc. 2.1.7 Comércio Eletrônico.	3.1 Contabilidade básica e preparação de relatórios financeiros, a profissão contábil padrões contábeis internacionais. 3.2 Práticas contábeis e financeiras avançadas. 3.3 Princípios de relatórios financeiros avançados. 3.4 Contabilidade Gerencial. 3.5 Contabilidade Gerencial – Informação para planejamento, tomada de decisão e controle. 3.6 Tributação. 3.7 Legislação comercial. 3.8 Fundamentos de Auditoria. 3.9 Auditoria: conceitos avançados. 3.10 Finanças e gestão financeira

Fonte: Riccio (2004)

Quadro 4 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD (1999)

O profissional contábil ao assumir o confronto entre a globalização com a harmonização contábil deve estar atento ao conjunto de estratégia (AMENÁBAR, 2001):

- Elaborar e compartilhar a Teoria Geral de Contabilidade; pesquisar em profundidade as conseqüências e a relação mútua entre o cenário e sistemas contábeis;
- Debater e chegar a um acordo em relação aos objetivos mais adequados para informação contábil e sobre os requisitos que ela deve cumprir para satisfazer os objetivos;
- Pesquisar e chegar a um acordo sobre a definição e significado das hipóteses fundamentais do nosso sistema contábil, assim como da melhor forma aplicá-los para garantir sua utilidade;
- Intensificar o estudo, baseado nas variáveis de seu cenário e nos objetivos e requisitos de informação financeira, das diferenças e similitudes entre os diferentes sistemas, assim como estabelecer sua classificação de acordo com essas variáveis;
- Discutir sobre a convivência de elaborar um esquema conceitual;
- Pesquisar sobre as conseqüências das normas contábeis e discutir uma estratégia para determinar quais serão consideradas;
- Chegar a um acordo sobre peculiaridades nacionais que a regulamentação contábil dever respeitar e deixar progredir assim como a forma de considerá-las;

- Pesquisar a melhor forma de preparar alunos, futuros profissionais de contabilidade, para confrontar a constante mudança na realização de seu desenvolvimento.

1.9.3. Novas competências demandadas pela internacionalização: a qualificação de um “contador global”

Especialmente a partir da década de 1980, observa-se um direcionamento da concepção de competências educacionais orientada pelo mundo do trabalho e da produção, pelas demandas concretas do mercado de trabalho, assumindo um tom mais profissional ou profissionalizando, em contraste com concepções anteriores mais orientadas à formação abstrata, conceitual, generalista. Muitas propostas educacionais do final do século XX parecem preocupadas em reproduzir no ambiente escolar as situações que pudessem estimular o desenvolvimento de competências facilitassem o desempenho das funções profissionais. (RICCIO, 2006; SILVA, 2006)

Na década de 1990, com o impacto das tecnologias de informação sobre os processos administrativos e produtivos, se acentua no debate educacional a preocupação de focar o desenvolvimento de competências para a imediata aplicação no mercado de trabalho, fazendo com que as propostas educacionais se tornassem ainda mais sinônimas de formação profissionalizante, impregnadas pela preocupação suprir demandas técnicas e operacionais das empresas e do mercado de trabalho. Diante esta concepção, a escola é estimulada a desempenhar o papel de preparar e instrumentar profissionais para atender características exigidas pelo mercado.

Entretanto, o debate sobre a construção de competências, embora muito influenciado pelas demandas específicas do processo produtivo, transcende e não se confunde com esse objetivo. Etimologicamente, o termo competência revela na sua origem latina (“*competens*”) a idéia de acompanhamento, de algo que “vai com”, que está adaptado a alguma coisa. Segundo Bronckart (2004), foi a partir do final do século XVIII que o significado de competência foi aplicado ao plano da individualidade e passou a designar toda capacidade oriunda do saber e da experiência. Trazido para o debate educacional nos anos 1970, o conceito foi inicialmente utilizado nas pesquisas realizadas na área da psico-pedagogia, em trabalhos empíricos aplicados sobre a psicologia de aprendizagem em situações profissionais realizados por McClelland (1973), Boyatzis (1982) e, mais tarde, por Spencer (1993).

A definição conceitual do termo competência não é consensual, como lembra (SILVA, 2006) que, assim mesmo sistematiza as diferentes abordagens existentes no debate pedagógico, apontando critérios mínimos para operacionalizar o conceito. Dessa maneira, competência poderia ser entendida como um saber, um conjunto de aquisições intelectuais, oriundas do estudo ou da experiência, que podem ser comunicadas para gerar comportamentos novos, adaptados a situações específicas. Também pode ser entendido como uma qualificação, um aprimoramento do indivíduo, tornando-o apto para novas realizações. É ainda um conhecimento que permite o indivíduo a interagir e modificar a realidade. (SILVA, 2006)

De maneira complementar, Schubert (1986) lembra que a competência revela a articulação entre a dimensão experimental e a dimensão conceitual dos saberes necessários para a ação. Por essa razão, a competência pode ser entendida como um “saber fazer”, que é proveniente da experiência individual ou coletiva como também da análise teórica. Neste contexto Zarifian (1999, apud FLEURY; FLEURY, 2001) relaciona competência com o conhecimento, classificando-a como “a inteligência prática” para situações, oriunda dos conhecimentos adquiridos individualmente, coletivamente ou teoricamente.

Aplicado ao debate do ensino da Contabilidade, a preocupação com o desenvolvimento de competências ganhou impulso precisamente com as transformações verificadas no ambiente profissional corporativo. O tradicional saber fazer contábil tem sido questionado por uma série de fatores, como difusão internacional de práticas empresariais ou inovações na área da tecnologia de informação. A demanda do mercado por profissionais com habilidades multidisciplinares acentua a percepção da necessidade de adequação do tradicional saber fazer contábil à nova realidade econômica, como lembram Frezatti e Leite Filho (2002).

No mesmo sentido, Branco (1999) lembra que as empresas procuram agora profissionais com competências mais específicas, tornando-os capazes de manipular conhecimentos multidisciplinares e ainda de interagir com a diversidade de conhecimentos, de realidades, de grupos sociais e culturais, variáveis que influenciam a tomada de decisões. Para que a formação de profissionais de Contabilidade acompanhe o atual cenário de transformações econômicas, novas competências precisarão ser desenvolvidas e transmitidas, especialmente aquelas de caráter multidisciplinar, relacionadas à diversidade, relacionadas com as habilidades de negociações e ainda comportamentais. (IFAC, 2003)

Segundo Coelho (2007), a Contabilidade hoje é no Brasil a sexta maior área de conhecimento em número de cursos oferecidos, contando com 397.684 profissionais ativos

registrados. Conforme resultado do ENADE 2006, divulgado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas educacionais Anísio Teixeira (INEP-MEC), existem atualmente no país 772 cursos, sendo que 51% apresentam conceito superior a 3 neste sistema de avaliação de cursos, sendo que apenas 2% apresentaram o conceito máximo.

O movimento de convergência contábil no mundo, as instituições de ensino têm como papel principal desenvolver novas competências para compreensão das normas internacionais pela preocupação em relação dos usuários a interpretação da informação (WEFFORT, 2005). Visto que, as normatizações das IFRS são de qualidade forte, complexa e elevada, como lembra Perrenoud (1999) desenvolver competências nos alunos é a palavra de ordem da educação moderna.

Nesse contexto, como reforça Cosenza (2001), o elemento estratégico deverá ser o conceito de “adaptação”. Assim, para se ter sucesso, será preciso desenvolver novas competências e talentos para responder ao perfil profissional exigido pela nova economia que dominará o mundo e o contador do futuro, como os demais profissionais, deverá ser um eterno aprendiz. Essa é a tendência inevitável num mundo de mutação acelerada, onde tudo fica obsoleto tão rapidamente.

O novo cenário contábil exige cada vez mais competência profissional e, segundo Marion (2001), uma instituição de ensino superior é o local adequado para a construção de conhecimento para a formação da competência, sendo assim para retratar empiricamente esta idéia de competência requerida das normas internacionais transmitidas aos futuros profissionais dentro das universidades, os cursos de Ciências Contábeis devem implementar grandes mudanças na formação profissional, pois a estrutura dos novos padrões contábil é sem dúvida complexa e de alta qualidade técnica, representando um grande desafio no momento da adoção desta nova legislação, porque requer conhecimento adicionais para além do meramente contábil.

No contexto contábil, as mudanças das normas contábeis exigem uma preparação mais específica do profissional, diante dessa abordagem cabe ao ensino superior contribuir para o desenvolvimento do aluno ao mercado de trabalho. Assim sendo, Cabello *et alli* (2001, p.10) enfatizam que, com a presença da globalização, o empresário hoje é dependente das informações financeiras imediatas para tomada de decisões nas empresas, entretanto a imagem do contador passou a ser visto como apurador da situação econômica e financeira da empresa tornando capaz de apontar a melhor decisão a seguir.

Para Zurita (2008) algumas disciplinas que hoje são tratadas como adicionais ou complementares à estrutura central nos cursos de Contabilidade devem ser redimensionadas e

tratadas como obrigatórias, tendo em vista as novas demandas. O desafio trazido pela necessidade de entendimento das normas internacionais parece exigir que os cursos de Ciências Contábeis atribuam maior atenção aos estudos das Finanças, dos Negócios, no seu contexto mais global, e também da Ética.

Para um currículo equiparado ao mercado será importante averiguar as necessidades exigidas pelas mudanças e ao se fazer uma leitura detalhada das principais normas internacionais Zurita (2008) adverte que as pessoas que trabalham com as demonstrações contábeis deverão complementar a sua formação tradicional com conhecimentos e habilidades associadas com a Matemática Financeira, uma visão global de negócios, Finanças, Ética e Inglês, sendo esta última a língua original do IFRS. Para Zurita, seria o Inglês um elemento fundamental para o novo contador, tendo em vista que um considerável número de termos que nem sempre conseguem uma tradução fiel ao conceito original, acrescido da interação necessária com os mercados internacionais. Dessa maneira, para este autor, o Inglês aparece como elemento essencial para a formação.

O quadro a seguir faz uma análise das principais normas internacionais relacionadas a atividades brasileiras que consisti em determinar conhecimentos e competências necessários para que um contador possa compreender e implementar com sucesso as IFRS:

Norma	Contabilidade	Matemática Financeira	Negócios	Ética	Finanças
IAS 1 Apresentação de demonstração financeiras	x		x	x	x
IAS 2 Estoque	x				
IAS 7 Fluxo de Caixa	x	x	x		x
IAS 8 Políticas Contábeis Estimativas e s	x				
IAS10 Eventos Subsequentes à data do balanço	x				
IAS 11 Constratos de Construção	x	x			x
IAS 12 Imposto de Renda	x				x
IAS 16 Ativos Fixo Intangíveis	x	x	x		x
IAS 17 Arrendamento Mercantil	x	x			x
IAS 18 Reconhecimento de receita	x	x			x
IAS 24 Divulgação de Partes Relacionadas	x			x	
IAS 27 Consolidação	x		x	x	x
IAS 29 Informações Financeiras de economias hiperinflacionárias	x				
IAS 36 Redução do Valor Recuperável de Ativos	x	x	x	x	x
IAS 37 Provisões Contingências Passivas e Ativas	x	x	x	x	x
IAS 38 Ativos Intangíveis	x	x	x		x
IAS 32, IAS 39 e IFRS 7 - Instrumentos Financeiros	x	x	x	x	x
IFRS 1 Adoção pela primeira vez da IFRS	x	x	x	x	x
IFRS 3 Combinações de negócios	x	x	x		x

Fonte: Zurita 2008 adaptado

Quadro 5 – Normas Internacionais de Contabilidade e Competências Requeridas

Ao analisar o quadro de conhecimentos requeridos para melhor compreender as normas internacionais. É constatado que a contabilidade sempre será o elemento central da IFRS, pois e as mudanças significativas não vêm pelo lado da contas de base técnica de contabilidade (Debitar e Creditar) mais pela política e conceitual. Devido a isso é que 100% das normas analisadas requerem o uso de conceitos sólidos e questões contábeis e apesar da importância significativa de áreas como Finanças e Matemática Financeira, em cada uma das normas estudadas.

Nesse contexto entende-se que a utilização do IFRS envolver a interiorização de uma nova postura perante a contabilidade, como lembra Cabello et al (2001, p.10) “a expectativa do mercado contábil não mais se restringe a um guarda livros ou a um registrador de lançamentos, atrás de uma mesa cheia de papéis, mas exige que o Contador consiga garantir espaço profissional, com dinamismo: (a) ao analisar e ponderar, apresentando e ouvindo sugestões sobre possibilidades de novos investimentos; (b) ao discutir e indicar se a imobilização de um ativo é viável ou não, demonstrando ter uma visão global da empresa em

que atua, enfim, (c) ao influenciar na tomada de decisão, evidenciando uma visão macro e microeconômica”.

Aliado à contabilidade as disciplinas: matemática financeira e finanças; no caso das normas analisadas é de importância a utilização desses conhecimentos, pois em muitos casos a aplicação de cálculos e de fluxos futuros, descontados o valor de ativos e passivos, onde o número completo da contabilidade requer o entendimento de a gestão financeira. Sendo assim a imagem do contador trilha um novo perfil, mais focado na apuração global da situação econômica e financeira da empresa, oferecendo elementos mas também sendo capaz de tomar decisões estratégicas sobre o melhor caminho a seguir.

A fim de aplicar as IFRS não é suficiente apenas para gerir conhecimentos de contabilidade e financeiros, mas é absolutamente importante conhecer o negócio que está inserido a organização e saber compreender os processos de negócios.

Não é um sistema baseado em métricas e regras fixas, não é um sistema baseado em regras estritas, pois se trata muito mais de um ambiente “principles-oriented”, orientado apenas por princípios gerais. Para a utilização das IFRS é necessidade de interpretação e julgamento para a determinação do procedimento a ser aplicável a cada situação, o que não é característica da cultura dos contadores brasileiros, sendo assim a importância da ética ao interpretar as normas para aplicação às diversas situações nas quais abrem margem à discricionariedade do responsável pela elaboração da informação. Cabe ressaltar, que dentro deste contexto a qualidade das normas depende da forma como são aplicadas e interpretadas.

Nesse contexto, para formar pessoas preparadas para o novo ambiente contábil, as instituições de ensino superior juntamente com os seus professores precisam enfrentar o desafio de mudar sua postura frente às alterações impostas pelo desenvolvimento global no novo cenário contábil. Os contadores neste novo ambiente deverão se adaptar a nova realidade e exigências, antes únicas em seus países, agora exigidas mundialmente para acompanhar a nova realidade das normas internacionais, dentro deste contexto se depara não somente com a nota fiscal e os impostos, mas com a capacidade e habilidade de mensuração e julgamento dos eventos econômicos. (RICCIO, 2006).

2 Metodologia

Método é um caminho, como bem lembra Vergara (2006) um caminho de observação e descoberta pautado por procedimentos lógicos, idéia que parece confirmar a própria etimologia da palavra de origem grega, “methodo”, que sugere a idéia de direção e de meta, referente ao sufixo “hordo”. Ou seja, um caminho para se chegar a um fim. Já para Lakatos e Marconi (1991), a idéia de pesquisa se relaciona também como procedimento formal que utiliza uma metodologia de pensamento reflexivo, requerendo um tratamento científico por meio de investigação para conhecer a realidade ou descobrir verdades parciais.

Neste capítulo são explicitados os procedimentos metodológicos, dentre os quais o tipo da pesquisa realizada, descrição da fonte dos dados utilizados e os procedimentos estatísticos. Todos esses elementos constitutivos do processo devem possibilitar que o problema de pesquisa deste trabalho, exposto no Capítulo 1, possa ser respondido.

2.1 Tipo de Pesquisa

A classificação do tipo de pesquisa foi baseada na taxonomia proposta por Collis e Hurssey (2005), estruturando os procedimentos de pesquisa em:

- ✓ O objetivo da pesquisa - motivos pelos quais ela é realizada, podendo ser exploratória, descritiva, analítica ou preditiva;
- ✓ O processo da pesquisa - maneira pela qual os dados são coletados e analisados podendo ser quantitativa e / ou qualitativa;
- ✓ A lógica de pesquisa - se a pesquisa parte do geral para o específico, dedutiva ou vice-versa, indutiva;
- ✓ O resultado da pesquisa – se a pesquisa foi tentar resolver um determinado problema ou fazer uma contribuição geral para o conhecimento, podendo ser aplicada ou básica.

Segundo essa estrutura, a atual pesquisa pode ser classificada como uma pesquisa descritiva, quantitativa, qualitativa, básica e dedutiva.

No que tange os meios, a pesquisa foi considerada bibliográfica, visto que o interesse de contextualizar o estudo para fundamentação teórica do processo da harmonização e convergência das normas internacionais de contabilidade. Entretanto, se faz necessário uma pesquisa bibliográfica que, conforme Vergara (2005, p. 48), “é um estudo sistematizado

desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

Baseado na pesquisa bibliográfica e na revisão de literatura, o processo de construção de competências profissionais foi sistematizado, no sentido de se isolar as competências mais demandas por um ambiente de negócios em processo de internacionalização. A partir desta sistematização, foi elaborado um questionário, com perguntas abertas e fechadas, que visam levantar elementos para tratar o problema da pesquisa apresentado no capítulo 1. Como afirma Gil (2000, p.129) “(...) construir um questionário consiste em traduzir os objetivos da pesquisa em questões específicas”, assim sendo, as respostas do questionário respondem o problema da pesquisa.

Para formalizar o estudo, inicialmente foi realizado um levantamento junto à bibliografia utilizada sobre as competências mais cruciais para a atuação satisfatória de profissionais num mercado marcado pela internacionalização. Após essa etapa, procedeu-se à construção de um questionário a ser aplicado junto a professores e gestores acadêmicos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Município do Rio de Janeiro. A construção do questionário privilegiou a identificação, por parte do entrevistado, da efetiva dinâmica de construção de competências de um “contador global”, para além do fato do curso ter instrumentos formais para o tratamento de das normas internacionais. O questionário identificou e sistematizou a percepção dos profissionais diretamente envolvidos sobre a efetiva capacidade dos cursos de graduação desenvolverem, em bons termos, as competências de um “contador global” e também analisou a percepção dos professores acadêmicos sobre as condições de formação do contador, no que se refere especificamente às normas internacionais de Contabilidade. Para a coleta de dados da pesquisa de campo, o referido questionário foi aplicado a professores que militam em Cursos de Contábeis.

2.2 Coleta de dados

O questionário da pesquisa foi elaborado a partir dos dados estudados na literatura especializada e está composto de tópicos referente à caracterização do corpo docente, grau de familiaridade com as normas internacionais de contabilidade, concordância com o novo sistema de convergência. De acordo com Malhotra (2006, pag.290), “o levantamento e a observação são os dois métodos básicos para a obtenção de dados quantitativos primários na pesquisa descritiva.”

Para realização deste estudo, a amostra foi extraída aleatoriamente do total de professores acadêmicos de Contabilidade que atuam em cursos de graduação de Ciências Contábeis do Município do Rio de Janeiro, como recomenda Gil (2000). O delineamento da pesquisa procurou estabelecer um plano de ações para o confronto da visão teórica do problema com os dados da realidade, que, de acordo com Gil (2000, p.64), “refere-se ao planejamento em sua dimensão mais ampla envolvendo tanto a sua diagramação como a previsão da análise e interpretação dos dados”.

O ambiente da pesquisa está restrito às universidades de Ciências Contábeis do Município do Rio de Janeiro. A população, em 18 de junho de 2008 era constituída de 44 instituições de ensino superior em Ciências Contábeis no Brasil, dados do INEP, sendo usada a região sudeste.

Diante do referencial teórico, constatou-se a importância da educação do ensino superior para os futuros contadores em produzir profissionais que possuam um conjunto de conhecimentos e competências (matemática financeira, finanças, ética, visão global de negócios) que possibilitem o exercício exitoso da profissão contábil num novo cenário corporativo.

Para Richardson (1999, páginas 189-190), os questionários cumprem duas importantes funções na pesquisa, de descrever características e de medir determinadas variáveis de um cunho social. Segundo Malhotra (2006, p. 244-245) “a escala envolve a criação de um “*continuum*”, no qual são localizados os objetos medidos, lembrando a existência de quatro tipos de escalas de mensuração: nominal, ordinal, intervalar e razão.

Os dados a seguir foram obtidos do questionário e foram classificadas de modo a permitir um tratamento estatístico:

Questões	Assunto Principal	Escala Utilizada
Q1	Informações Pessoais	Ordinal
Q2 a Q4		Nominal
Q5	Formação Acadêmica e Experiência Profissional	Nominal
Q6		Questão Aberta
Q7		Ordinal
Q8 a Q10		Nominal
Q11		Ordinal
Q12	Aplicação das NI e sua Aplicação pelos docentes na Graduação de Ciências Contábeis	Ordinal
Q13		Nominal
Q14		Ordinal
Q15		Nominal
Q16		Questão Aberta
Q17		Nominal
Q18		Nominal
Q19		Ordinal
Q20		Nominal
Q21		Ordinal
Q22		Ordinal
Q23		Ordinal
Q24		Nominal
Q25		Ordinal
Q26		Nominal
Q27		Ordinal
Q28	Questão Aberta	

Quadro 6 – Tratamento do Questionário e Suas Escalas

A escala nominal é um esquema figurativo, onde os números servem apenas para identificar e classificar objetos. Quando se utiliza escala nominal para identificação, há uma relação biunívoca estrita entre os números e os objetos. A escala ordinal é focada na classificação, onde são atribuídos números a objetos para indicar até que ponto cada objeto possui determinada característica. Uma escala ordinal permite determinar se um objeto tem mais ou menos de uma característica que outro. As escalas intervalares contêm toda a informação de uma escala ordinal, como também permite comparar as diferenças entre

objetos. Por fim, as escala razão têm todas as propriedades das escalas anteriores mais um ponto zero absoluto.

Os dados foram tratados e analisados por meio do software de estatística denominado Statistical Package for the Social Sciences (SPSS), em versão 17.0.

Para análise desta pesquisa foram informadas as freqüências por meio de tabelas e gráficos. De acordo com Malhotra (2006, pag.431):

“Em uma distribuição de freqüência, considera-se uma variável de cada vez. O objetivo é obter uma contagem do número de respostas associadas a diferentes valores da variável. A ocorrência relativa, ou freqüência, de diferentes valores da variável se expressa em percentagens. A distribuição de freqüência para uma variável gera uma tabela de contagem de freqüência, de percentagens e de percentagens acumuladas para todos os valores associados àquela variável.”

Análise descritiva dos dados, “técnicas são aplicadas a dados como parte de uma análise preliminar ou até uma análise completa, se não for exigido grande rigor estatístico ou os dados não a justifiquem” (COLLIS E HUSSEY, 2005, p.187). Entretanto, na análise desses dados algumas técnicas podem ser usadas como apresentação das freqüências, medidas de dispersão (desvio padrão e medida de posição (média, moda, mediana).

O estudo descritivo procura sistematizar os fenômenos de determinada realidade, podendo, ainda, estabelecer relações entre variáveis e, neste caso denomina-se estudo descritivo e correlacional. Já as estratégias inferenciais são aqueles em que se pretende conhecer algo sobre a população, onde a informação desejada é obtida a partir da observação da amostra. As amostras convenientes, permitindo estimativas válidas, são amostras aleatórias (SPIEGEL, 1969).

Para analisar as questões sobre adoção das normas internacionais de contabilidade e aplicação do corpo docente na graduação de ciências contábeis foram utilizados de maneira descritiva sendo estudadas as freqüências de cada questão, e a partir delas foram estimados os valores de proporção populacional, com os respectivos erros de estimativas. O intervalo de confiança da proporção populacional estimada pode ser definido pela formulação (SPIEGEL, 1969):

$$P(p - \varepsilon < \hat{p} < p + \varepsilon) = \alpha$$

Sendo p a proporção amostral do atributo, ε o erro de amostragem e α o nível de significância selecionado. O erro em relação à estimativa da proporção populacional é igual a (SPIEGEL, 1969):

$$\varepsilon = \sqrt{\frac{z^2(N-n)(1-p)}{(n-1)np}}$$

Onde, N é o tamanho da população, n é o tamanho da amostra selecionada sem reposição, z é o valor do limite de confiança tabelado da Curva Normal. (ver ANEXO 1-Tabela de Erro)

No caso da avaliação da percepção dos professores universitários de contabilidade quanto ao desenvolvimento de competências requeridas em relação à nova realidade do mercado marcada pela disseminação das normas internacionais a ferramenta de avaliação foi o teste qui-quadrado com o respectivo coeficiente de correlação por atributo. Este teste avalia se há associação entre as variáveis. A formulação do qui-quadrado é expressa por (SPIEGEL, 1969) :

$$\chi^2 = \sum \frac{(o - e)^2}{e}$$

Onde,

O = freqüência observada;

e = freqüência esperada;

Para avaliar se há ou não associação, compara-se o qui-quadrado calculado χ^2_{cal} com o qui-quadrado tabelado χ^2_{tab} . Se $\chi^2_{cal} > \chi^2_{tab}$, então se rejeita a Ho. O grau de associação entre os atributos é obtido através da formula (SPIEGEL, 1969):

$$r = \sqrt{\frac{\chi^2}{N(k-1)}}$$

Onde,

N = numero de observações da tabela de contingência ;

k = número de classes dos atributos.

3 Análise dos resultados

A análise desta pesquisa foi feita a partir de uma amostra de 155 docentes de contabilidade, composta de 59 respondentes. Os docentes de 11 instituições de Ensino do Município do Rio de Janeiro, a saber:

- Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ) – 17 docentes
- Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ) – 14 docentes
- Faculdade Integradas de Jacarepaguá (FIJ) – 10 docentes
- Universidade Veiga de Almeida (UVA) – 5 docentes
- Universidade Gama Filho (UGF) – 16 docentes
- Sociedade Unificada de Ensino Superior Cultura (SUESC) – 10 docentes
- UniverCidade (UnC) – 20 docentes
- Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC) – 2 docentes
- Sociedade Universitária Augusto Motta (SUAM) – 21 docentes
- Universidade Estácio de Sá. (UNESA) – 40 docentes

O questionário foi dividido em duas partes, descrição do perfil dos entrevistados, onde se categorizou os docentes de acordo com suas informações pessoais (caracterização dos respondentes) e análise da percepção da adoção das normas internacionais de contabilidade no corpo docente de ciências contábeis, onde as questões forma subdivididas as questões de acordo com o objetivo central da pesquisa.

4 Descrições do perfil dos entrevistados

O perfil dos entrevistados foi reconhecido por meio da estatística descritiva em função das distribuições de frequência constituídas a partir das variáveis: sexo, idade, estados civil, nível de conhecimento, anos de experiência e docência, principal área de conhecimento, área de atuação e o regime de trabalho.

Dos 59 respondentes 21% dos docentes são do sexo feminino e 79% do sexo masculino, 33% com faixa etária entre 31 e 40 anos, 29% entre 41 e 50 anos e apenas 7% entre 21 e 30 anos.

No que concerne ao nível de titulação, 37% dos professores em questão são mestre em contabilidade e 22,3% cursando o mestrado na mesma área. Uma menor parcela 6,77% concluiu ou estão concluindo o doutorado em Contabilidade. Apesar da tradição profissional preponderante no ensino de Contabilidade, a amostra indica, ao contrário, um elevado índice de titulação na pós-graduação *stricto sensu*, em torno de 45% de titulados, embora a participação de doutores mantenha a tradição de baixa participação.

Tabela 1: Freqüência da Formação Acadêmica

Formação Acadêmica	Sem formação (%)	Concluinte (%)	Cursando (%)
Graduação em Ciências Contábeis	23,73	76,27	0,00
Graduação em outro Curso	55,93	44,07	0,00
Especialização em Contabilidade	42,37	55,93	1,69
Especialização em outra área	40,68	37,29	22,03
Mestrado em Contabilidade	40,68	37,29	22,03
Mestrado em outra área	79,66	18,64	1,69
Doutorado em Contabilidade	93,22	5,08	1,69
Ph.D.	98,31	1,69	0,00
Livre Docente	94,92	5,08	0,00
Doutorado em Outra área	98,31	1,69	0,00

Com relação ao tempo de experiência profissional a maioria, 67,80% possui mais de 10 anos de experiência em Contabilidade e concentram como sua principal área de atuação na área de ensino universitário.

No que diz respeito ao regime de contratação dos docentes, 50% são horistas. Sendo, que 35% dos docentes trabalham em área acadêmica, 23,7% em consultoria, o mesmo percentual em empresas e outras instituições (órgãos públicos, entidades sem fins lucrativos). Apesar de 6% dos docentes indicarem 2 respostas para esta questão, pode se notar que a maioria dos docentes conta como sua atividade primordial a atividade docente.

A amostra sugere um maior grau de especialização dos professores na área do ensino, em detrimento de um perfil mais profissional, uma vez que cerca de 45% dos professores possuem titulação de pós-graduação e 35% trabalham prioritariamente na área acadêmica.

5 Análise da Percepção da adoção das normas internacionais de contabilidade no corpo docente de ciências contábeis.

O objetivo principal desta pesquisa é avaliar a percepção dos professores dos cursos de graduação universitária em Contabilidade no Município do Rio de Janeiro sobre desenvolvimento de competências requeridas para uma nova realidade de mercado, marcada pela disseminação das normas internacionais de contabilidade. Para tanto, decidiu-se dividir esta questão em duas etapas:

Etapa 1 As competências adquiridas nas Universidades do Rio de Janeiro estão em concordância com a demanda exigida pela adoção das normas internacionais.

No caso da avaliação da percepção dos professores universitários de contabilidade quanto ao desenvolvimento de competências requeridas em relação à nova realidade do mercado marcada pela disseminação das normas internacionais, foi construída uma tabela de contingência com uso da questão 25 (“Os formados de Ciências Contábeis nas instituições de ensino onde eu leciono adquiriram ao longo do curso os conhecimentos necessários para realidade advinda das normas internacionais. Sobre essa afirmativa, indique seu grau de concordância”) e da questão 26 (“Em sua opinião, o profissional recém formado está preparado para atuar de maneira responsável e ética baseado na autonomia de julgamento como demanda as Normas Internacionais de Contabilidade?”).

Nesta etapa foi projetado a hipótese destas duas variáveis: Formados em contabilidade e preparo com autonomia de julgamento. e sendo assim constituímos :

H0 = Não existe relação entre as duas variáveis.

H1 = Existe associação entre as duas variáveis.

Tabela2 – Relação Formados em Contabilidade X Preparo Autonomia de Julgamento.

Preparação ética quanto autonomia de julgamento	Escala Ordinal de aquisição de conhecimento
--	--

	Até 5	Acima de 5	Total
Sim	5	16	21
Não	21	12	33
Total	26	28	54

Atribuindo os valores na fórmula:

$$\chi^2 = \frac{(5-10,1)^2}{10,1} + \frac{(16-10,9)^2}{10,9} + \frac{(21-15,9)^2}{15,9} + \frac{(12-17,1)^2}{17,1} = 8,15$$

O qui-quadrado calculado, $\chi^2_{cal} = 8,15$ é maior que o $\chi^2_{tab} = 3,941$, portanto rejeita a hipótese nula que nega a associação entre essas duas percepções logo pode ocorrer uma interação entre elas com grau avaliado em 0,23, este valor por se positivo mostra que se o aluno for estimulado com devidos conhecimentos (matemática financeira, finanças, visão global de negócios) ele, possivelmente, terá estimulado o desenvolvimento de princípios éticos ligados aos negócios e aplicados à interpretação de normas internacionais, com autonomia de julgamento. Entretanto, a tendência geral percebida pelos entrevistados é de que esse valor ainda não é expressivo. A questão da autonomia dos julgamentos, baseados em avaliações eticamente fundamentadas parece ser uma preocupação dos professores em relação à formação universitária fornecida aos futuros profissionais. Os cursos superiores devem ainda investir e reforçar o desenvolvimento dessa competência.

Etapa 2 Os professores do Curso de Graduação estão confortáveis com a nova realidade ao transmitir informação sobre as normas aos alunos.

Esta etapa foi avaliada por meio de dois cenários, em função da adoção e aplicação das normas internacionais de Contabilidade. O primeiro valeu-se das questões 11, 12, 13 e 14, enquanto o segundo baseou-se nas questões 15 a 23 e ainda 27.

Os primeiros passos para convergência no Brasil para as normas contábeis internacionais foram às regulamentações em 2002 editadas pelo IBRACON, no ano de 2005 a constituição do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, alteração da Lei 6.404/76 através da Lei 11.638/07 Instrumento nº 457 emitido pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários em 2009. Em decorrência a essas mudanças, foi escrita uma afirmativa na questão

11, que a “Progressiva adoção pelas empresas brasileiras das Normas Internacionais representa um dos maiores avanços na área contábil brasileira” restando ao respondente a concordância, ou não, com esta assertiva, segundo uma escala de Likert. O gráfico de setores, figura 3 representa a distribuição da frequência percentual.

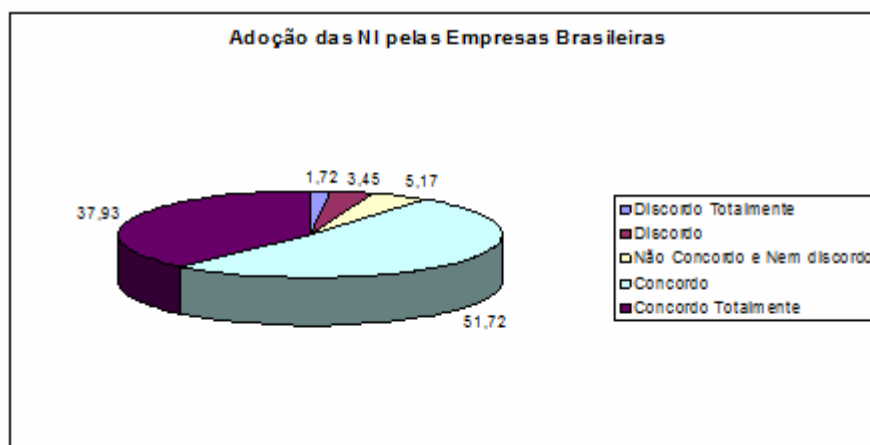


Figura 3– Distribuição percentual dos respondentes

Os resultados apontam que 51,72 % dos docentes concordaram “totalmente” com esta afirmativa, 37,93 % “concordam”. Somente 10,34% (“discordo totalmente”, “discordo” “neutro”), dos docentes não afirmam que a adoção seja um avanço na área contábil brasileira. Essa questão oferece indicações sobre o grau de resistência dos professores e profissionais de Contabilidade em relação ao processo de internacionalização contábil. Segundo a amostra, este grau de rejeição é bastante baixo, uma vez que 90% dos respondentes avaliam de forma positiva a implementação de normas internacionais. Independentemente da formação oferecida ser adequada ou não, a percepção do segmento parece ser positiva em relação ao processo de internacionalização.

Com relação ao grau de importância atribuída a Proposta de Convergência como algo irreversível, questão 14, os docentes acreditam que o novo cenário contábil universal que trata as informações financeiras mais compreensíveis e comparáveis, seja um fato irreversível. Foi constatado que 90% dos docentes confirmaram que a convergência será definitiva, sofrendo apenas algumas modificações durante o tempo, devido à cultura de cada país. (□ = 5,5%).

No que concerne ao grau de familiaridade (Questão 12) com as normas internacionais de contabilidade, a maior parte dos respondentes (77,59%) afirmaram que sua familiaridade é boa (> 5 na escala ordinal de limite superior 10), ou seja, os docentes estão familiarizados com os assuntos referentes às Normas Internacionais de Contabilidade.

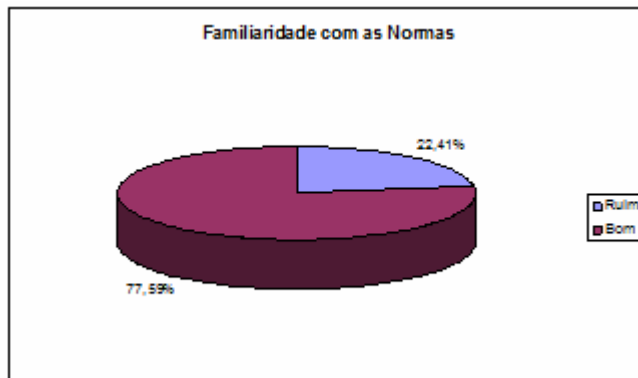


Figura 4 – Frequência de familiaridade com as Normas Internacionais de Contabilidade

Quando questionado sobre a intensidade de utilização das Normas Internacionais de Contabilidade na prática profissional, os resultados revelaram 60% dos docentes afirmam usam NI em sua prática (□ = 4,8%).

Entretanto, ao questionar sobre a presença do conteúdo relativo às normas internacionais de contabilidade nas disciplinas dos cursos de Ciências Contábeis, observou-se que esta aplicação se resume praticamente apenas à disciplina específica de Contabilidade Internacional, uma vez que 49,15% dos docentes têm incluído o conteúdo das “NI” apenas na disciplina específico. Os conteúdos, princípios, regras e procedimentos das normas internacionais não têm sido incorporados aos programas das demais disciplinas do curso.

O que representa um paradoxo, pois, apesar da grande maioria dos respondentes considerarem o processo de internacionalização um avanço, apesar de considerarem este processo de internacionalização como irreversível, apesar da grande maioria considerar que possuem boa familiaridade com as normas internacionais de Contabilidade, na prática, virtualmente não incorporam esta temática no cotidiano de suas disciplinas. Até mesmo na disciplina onde esta temática poderia ser considerada “obrigatória”, em apenas 50% dos casos a problemática das normas internacionais de contabilidade é trabalhada.

Tabela 3 – Presença das Normas Internacionais nas de Contabilidade nas disciplinas

Disciplina	Porcentagem
Contabilidade Básica I e II	6,78%
Teoria da Contabilidade	1,69%
Contabilidade Avançada	8,47%
Auditoria	5,08%
Contabilidade Internacional	49,15%
Outras	6,78%
Contabilidade Básica I e II e Contabilidade Internacional	1,69%
Teoria da Contabilidade e Contabilidade Internacional	1,69%
Contabilidade Básica I e II, Teoria da Contabilidade e Outras	1,69%
Contabilidade Básica I e II, Contabilidade Avançada e Outras	5,08%
Contabilidade Básica I e II, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Avançada e Contabilidade Internacional	1,69%
Contabilidade Básica I e II, Teoria da Contabilidade, Contabilidade Avançada, Auditoria e Contabilidade Internacional	1,69%
Sem resposta	8,47%
Total	100%

No que diz respeito à bibliografia adotada para ministrar assuntos sobre das normas internacionais de Contabilidade (e seus temas correlatos, como harmonização contábil, convergência, valor justo, métodos de conversão, órgãos reguladores, dentre outros) 55,9%, dos docentes declararam não utilizar textos específicos, como artigos ou livros sobre a questão das normas internacionais de Contabilidade. O resultado parece ser consistente com a questão anterior sobre a incorporação da temática nos programas das disciplinas, uma vez que praticamente dois terços dos professores não adotam referência bibliográfica alguma para tratar do tema.

Dentro deste contexto, quando questionado a utilização dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamento Contábil), 81,36% dos docentes declaram que utiliza os pronunciamentos deste Comitê na sua realidade profissional ou acadêmica, 47% “sempre” ou “quase sempre” os utilizam em sua sala de aula. Diante da ausência de referências bibliográficas de suporte, o tratamento da questão da internacionalização contábil parece se limitar à análise de Pronunciamentos emitidos. Embora considerem importante, 54,24% julgaram impossível estar atualizado com todas as mudanças

advindas do Comitê, acima do valor mediano da escala ordinal crescente no intervalo de 1 a 10.

Ao lembrar que a demanda da atualização do profissional contábil está diretamente relacionada ao ensino superior e, mais especificamente, aos projetos de curso e currículos, foi questionado se a formação acadêmica hoje oferecida no Curso de Graduação em Ciências Contábeis é suficiente para o trabalho profissional num contexto de internacionalização, ou seja, se o que está sendo lecionado está em concordância ao novo cenário contábil. Dos respondentes, 75% negam que a formação oferecida é suficiente ($\square = 1,9\%$). A percepção parece consistente com os resultados anteriores, que indicam baixos índices de incorporação da temática conjugados com baixos índices de utilização de bibliografia específica de apoio.

Hoje, como foi amplamente comentado, o cenário econômico marcado por forte globalização econômica e rápida internacionalização corporativa, exige-se mais do contador, pois impõem conhecimento mais global acerca do negócio e do processo produtivo da empresa, inserido no seu contexto econômico. Essas novas competências, como lembra Marion (2005), serão construídas de maneira mais apropriada dentro das instituições de ensino superior. Sendo assim o professor nestas instituições, as competências parecem ser o atributo estratégico para a mudança do perfil de formação de profissionais que irão atuar num mercado de trabalho remodelado. Praticamente todos os autores concordam no aspecto da visão global de negócios como requisito para o exercício exitoso da profissão no contexto de internacionalização de normas contábeis. Riccio (2004), Echternacht (2006), Silva (2002), Cosenza (2001) e Cabello (2001), além de Marion (2001), destacam a importância da visão global de negócios.

Nesse sentido, a questão 19 que abordava sobre a formação da visão global de negócio transmitida ao aluno, mostrou que 63,6% dos docentes consideram que as universidades em que estão vinculados proporcionam uma visão global de negócios adequada a nova realidade econômica e contábil. ($\square = 4\%$)

De acordo com o estudo efetuado por Zurita (2008), algumas disciplinas que hoje são tratadas como adicionais ou complementares à estrutura central nos cursos de Contabilidade devem ser averiguadas e tratadas como obrigatórios. Diante do que concerne ao entendimento das normas internacionais de contabilidade na formação adequada dos contadores em relação à realidade do novo cenário contábil se faz necessário aprofundar o conhecimento no curso de Ciências Contábeis quanto áreas de Finanças, Negócios, Matemática Financeira, Atuária e Estatística e ainda na Contabilidade. Diante desse entendimento, foi questionado aos

professores se essas competências são adequadamente estimuladas e desenvolvidas pelos cursos de graduação de Contabilidade.

Na perspectiva da formação do contador, pode-se dizer que a realidade de mercado tem demandado uma formação de caráter holístico, onde se pressupõe uma formação com maior grau de interdisciplinaridade. A presente pesquisa revela que, segundo a avaliação dos professores, 18,60% dos cursos têm proporcionado essa interdisciplinaridade, atendendo a nova realidade do fazer contábil, uma vez que é detectada a interação entre as disciplinas de : contabilidade, finanças matemática negócios, estatística, e ética na grade curricular das universidades pesquisadas.

Tabela 4 – interação interdisciplinar

Competência	Porcentagem
Contabilidade	27,91%
Contabilidade e Negócios	4,65%
Finanças e Matemática Financeira	2,33%
Contabilidade, Finanças e Matemática Financeira	11,63%
Contabilidade, Finanças e Negócios	2,33%
Contabilidade, Finanças e Atuária	9,30%
Contabilidade, Matemática Financeira e Negócios	4,65%
Contabilidade, Finanças, Matemática Financeira e Negócios	6,98%
Contabilidade, Finanças, Matemática Financeira e Atuária	2,33%
Contabilidade, Finanças, Matemática Financeira e Estatística	2,33%
Contabilidade, Finanças, Matemática Financeira, Negócios e Estatística	6,98%
Contabilidade, Finanças, Matemática Financeira, Negócios e Estatística e Ética	18,60
Total	100,00%

6 Conclusões

No atual contexto da economia internacionalizada, a soberania do nacionalismo dos padrões e práticas contábeis vem cedendo às transformações da linguagem da comunicação de negócios única devido às eliminações progressivas de barreiras dos fluxos internacionais de serviços, bens e capitais. A comunicação do desempenho desses fluxos passou a exigir a identificação das informações contábeis mais harmonizadas, claras e uteis aos usuários das informações financeiras.

Esse desenvolvimento trouxe consigo a pressão no cotidiano do universo contábil com a fixação de prazos concretos para a incorporação das normas internacionais de contabilidade pelas empresas em 2010. No ritmo das mudanças que obrigam os profissionais adaptarem-se em velocidade sem precedentes. Nesse contexto, a educação é a chave principal para valorização do profissional a ser inserido a nova realidade contábil.

Este estudo teve como objetivo principal avaliar a percepção dos professores universitários atuando nos cursos de graduação de Contabilidade em relação ao novo cenário profissional da área contábil, marcado por um processo de incorporação gradativa de padrões contábeis internacionais, mas, sobretudo sobre as condições de formação e de preparação dos futuros profissionais nos cursos de graduação do município do Rio de Janeiro. Para alcançar esse objetivo foi realizada uma revisão da literatura sobre os impactos da globalização e da internacionalização corporativa, e seus processos correlatos de convergência, harmonização, disseminação de normas internacionais, e ainda sobre seus impactos na área do ensino, com o desenvolvimento de competências necessárias para a formação de profissionais para esta nova realidade econômica.

Nesse sentido, a pesquisa procurou sistematizar a percepção dos professores sobre as condições de formação nos cursos de graduação. O que se constatou foi um divórcio entre teoria e prática, que no contexto contábil, as mudanças das normas contábeis exigem uma preparação mais específica do profissional, diante dessa abordagem cabe ao ensino superior contribuir para o desenvolvimento do aluno ao mercado de trabalho. Assim sendo, Cabello et alli (2001, p.10) enfatizam que, com a presença da globalização, o empresário hoje é dependente das informações financeiras imediatas para tomada de decisões nas empresas, entretanto a imagem do contador passou a ser visto como apurador da situação econômica e financeira da empresa tornando capaz de apontar a melhor decisão a seguir.

Sendo assim, sobre a importância de uma formação mais focada na internacionalização contábil. Entretanto, verificou-se que 90% dos docentes confirmam a

importância da convergência internacional de normas contábeis, avaliando o processo como positivo, e, na mesma medida, consideram este processo como gradual mas irreversível, e embora ainda considerem-se eles próprios como bem preparados (78%) para tratar com as normas internacionais, a prática demonstra que a incorporação da temática ao cotidiano de formação ainda é uma realidade distante. Os principais impactos dentro das universidades são os princípios, características e peculiaridades das normas internacionais de contabilidade que praticamente não são abordadas nas salas de aula das graduações de Ciências Contábeis, ou são abordados de maneira incidental, a partir de comentários sobre os Pronunciamentos emitidos pelo Comitê, sem a utilização sistemática de referências bibliográficas no cotidiano pedagógico em sala de aula.

Dessa maneira, a percepção dos docentes parece coerente com a realidade cotidiana de formação, uma vez que 75% dos respondentes avaliam como insuficiente a formação e o desenvolvimento das competências (matemática financeira, finanças, negócios, estatística) básicas para o exercício profissional em um novo ambiente profissional. Embora os analistas considerem importante um novo foco de formação oferecida pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Município do Rio de Janeiro continua, segundo a percepção dos operadores do ensino, caracterizada pelo tradicionalismo.

Para cerca de dois terços dos professores (64%) os alunos formados até 2008 em Ciências Contábeis não estão preparados em relação aos conhecimentos e competências necessários para a nova realidade de mercado, influenciado pela incorporação das normas internacionais de contabilidade. Especificamente em relação à questão da cultura da autonomia, relacionada aos procedimentos autônomos de julgamento na avaliação fundamentada eticamente, parece ser um dos principais desafios para o futuro profissional contábil, pois, para 61,4% das avaliações, os futuros profissionais não estariam totalmente aptos para atuar de maneira ética e autônoma. Os futuros profissionais continuam focados na aplicação de regras e não na aplicação de princípios, fruto do peso da tradição e da cultura, como os sistemas jurídicos, e a estruturação dos projetos pedagógicos e, sobretudo, da prática pedagógica cotidiana, parece ainda não equipada para começar a desenvolver estas competências.

A ampliação dos espaços e práticas interdisciplinares pode ser, como apontam os respondentes, uma estratégia para o desenvolvimento de uma abordagem holística, mais global e menos tecnicista sobre os resultados econômicos das empresas. Mas, embora presente, as práticas interdisciplinares são ainda pouco disseminadas nos cursos de graduação.

Os temas relativos às normas internacionais de contabilidade parecem limitados apenas à disciplina Contabilidade Internacional, como indica a percepção dos professores. E mesmo assim, num nível bastante limitado, tendo em vista o escopo da disciplina. Parece prevalecer o tradicional mal-entendido de associar a problemática das normas internacionais à sua disciplina específica, quando o processo de harmonização toca todas as áreas e disciplinas. A problematização colocada pela convergência de normas envolve as mais variadas áreas contábeis e, por essa razão, o tratamento da questão deveria estar disseminado por toda a estrutura curricular dos cursos de Ciências Contábeis, de acordo com a interação interdisciplinar estudada por Zurita (2008).

Entretanto, talvez o descompasso entre ensino e mercado não seja tão significativo, ao se considerar a hipótese de que, apesar das demandas candentes advindas da globalização econômica e da internacionalização corporativa, o ritmo de incorporação das normas internacionais pelos atores de mercado ainda seja muito lento. Tendo em vista que o cronograma oficial de harmonização das normas prevê a implantação em 2010, existe a perspectiva de atrasos do processo, o que relativizaria a urgência de adaptação da formação dos futuros contadores. Embora iminente, o clamor por profissionais aptos para atuar com princípios e procedimentos internacionalizados talvez ainda não seja real, sem ter efetivamente se consolidado no mercado e, por essa razão, não tenha chegado aos cursos de graduação. Mas, do ponto de vista estratégico, considerando as oportunidades trazidas pela antecipação, a realidade sugere que as instituições devem propagar a formação dessas competências de forma mais intensiva e coerente.

6.1 Recomendações para futuras pesquisas

As sugestões para futuros estudos são:

- Analisar as dificuldades dos gestores dos Cursos de Ciências contábeis sobre a bibliografia a ser adotada no novo cenário contábil;
- Verificar o interesse das empresas em absorver os egressos com conteúdo das normas internacionais de contabilidade aprendidos nas universidades.
- Analisar o interesse dos alunos em adquirir uma nova forma cultura contábil, consuetudinária, de interesse aos usuários externos e não ao fisco.
- Desenvolver estudos para consolidar as diretrizes nacionais e internacionais.

Referências Bibliográficas

ALBUQUERQUE, José Augusto Guilhon de. **Os desafios de uma ordem internacional em transição.**São Paulo: Saraiva, p. 35-55, 2006.

ALVES, Aluísio et al. **País fica atrás no padrão contábil global: Projeto de lei que prevê alinhamento do Brasil ao IFRS pode ser votado até o mês que vem.** Gazeta Mercantil Governança Corporativa, p. B4.São Paulo, 14 maio 2007.

AMATUCCI, Marcos e Ilan Avrichir. **Teorias de Negócios Internacionais e a Entrada de Multinacionais no Brasil de 1850 a 2007.** Revista Brasileira de Gestão e Negócios. V.10, N° 28 p.234 a 248, Jul- Set - 2008.

AMENABÁR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização Contábil em cinco países da América do Sul.** 415 p. Dissertação (Mestrado) - Universidade de São Paulo Faculdade e Economia e Administração, São Paulo, 2001.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA). Report of teh commitee on international accounting operations and education: 1975 - 1976. **Accounting Review**, v. 52, p.65 - 132,Suplemento,1977.

BACEN. Banco Central do Brasil. **Comunicado n.14.259**, de 10 de março de 2006. Dispõe sobre Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas de Contabilidade. Brasília,2006.

BAUMANN, R. **Economia internacional: teoria e experiência brasileira.** Rio de Janeiro: Elsevier, 550p, 2004.

BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Fávero. **Demonstrações contábeis no MERCOSUL: estrutura, análise e harmonização.** São Paulo: Atlas, 2001.

BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Fávero. Seleção de investimento com otimização de recursos escassos através do modelo de integração entre a programação e dinâmica e o EVA Rio de Janeiro, **Pensar Contábil** , Ago/ Out 2004.

BLAKE , John, AMAT Oriol. European Accounting. 1 ed. **London: Pitman Publishing**, 1983.

BOYATZIS, R. The Competent Manager: a Model of Effective **Performance.** New York, Wiley, 1982.

BRANCO, J. C. R. C. O Profissional Contábil na Era do Conhecimento. AESPI em Revista, Piauí, 1999. Disponível em:<http://www.aespi.br/revista/contabil.htm>>. Acesso em: 11 ago.2009.

BRONCKART,Jean-Paul & DOLZ, Joaquim. **A noção de competência: qual é a sua pertinência para o estudo da aprendizagem das ações de linguagem?** In DOLZ, Joaquim OLLAGNIER, Edmée.(org.). op. Cit. pp. 27-46, 2004

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**. 4ª ed. Atlas, São Paulo, 2002.

BUENO, Artur Franco; LOPES, Edmir. **Harmonização Global das Práticas Contábeis. Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 2, 2005.

_____. **Contabilidade comparativa entre as práticas brasileiras, americanas e européias. Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 03, 2005.

_____. **Normas do IFRS. Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 04, 2005.

_____. **Normas do US GAAP. Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 05, 2005.

_____. **Tendências em Contabilidade. Contabilidade Internacional**, São Paulo, módulo 12, 2005."

CABELLO, Otávio Gomes; MARTINELLO, Christiano César; MATHEUS, Fabiano; MARTINS, Gustavo Zuim. Contador: formação e atuação profissional. In: CONGRESSO USPCONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. **Anais eletrônicos**. Disponível em: <<http://www.eac.fea.usp.br/congressosp/seminario2/trabalhos/D139.pdf>>. Acesso em: 06 mai. 2009.

CABRITA, Pedro Miguel Alão. **A relevância da informação financeira antes e após a adoção das IAS/IFRS**. 2008. 65 f. Dissertação (Mestrado) - Lisboa, 2008.

CAMBRIA, Macelo. **O impacto da primeira Adoção das normas IFRS nas empresas Européias Químicas e de Mineração: Pesquisa Descritiva**. 2008. Dissertação (Mestrado Curso de Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

CARLIN, Diego de Oliveira et al. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista CRCRS**, Rio Grande do Sul, p.1-7, set. 2008.

CERNY, Phil. Plulateralism: Structural Differentiation and Functional Conflict in the Post-Cold War Order. **Millennium** v.22(1), 1993

CHEEN, Lim Zhe. "Malaysia: strategies for the liberalization of the service sector". **Case Study** no. 25. Genebra: OMC. 2005.

CHO, D. Accounting education turns focus on news business skills. **Accounting Today**. 1995

CHOI, F.; MEEK, G. **International Accounting**. 5. ed. New York: Pearson Prentice Hall, 2005.

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

CNE < www.cne.gov.br >. Acesso em : 07 julh 09

COELHO, C. U. F. Reflexões Sobre o Ensino de Contabilidade: Aspectos Culturais e Metodológicos. Boletim **Técnico SENAC**, Rio de Janeiro, jan./abr. 2007. Disponível em: <http://www.senac.br/BTS/331/artigo_05.pdf>. Acesso em: 09 set. 2009.

COFFE, J. C : “The Future as History: the Prospects for Global Convergence in Corporate Governance and Its Implications”. **Working Paper** no. 144. Columbia Law School Working Paper Series. New York: Columbia Law School, Center for Law and Economic Studies. February 1999.

COLLIS, Jill. HUSSEY, Roger. **PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. São Paulo: Bookman, 2005.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. A Busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais. Brasília. 2007. 33 p. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 15 jun. 2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Resolução CFC Nº 1.055/05, 7 de Outubro de 2005. Disponível: <http://www.cpc.org.br/pdf/RES_1055.pdf> Acesso em agosto 2009

COSENZA, José Paulo. Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado – “um estudo a partir da experiência brasileira”. **Revista Brasileira de Contabilidade**, ano XXX, Brasília, n. 130, p. 43-61, jul./ago. 2001.

COSTA, Darc. **Estratégia Nacional: la cooperación sudamericana como camino para La inserción internacional de la región**. Buenos Aires: Prometeo Libros, 2005.

DELOITTE <www.iasplus.com>. Acesso em: 19 ago 09

DELOITTE, Touche Tohmatsu. O Brasil na Convergência um Guia Prático para Adoção do IFRS. **Revista Deloitte** São Paulo, 2008.

DOUPNIK, Timothy S.; RICCIO, Edson Luiz. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal Of Accounting**, USA, p.237-261, 2006.

DOUPNIK, Timothy S.; RICHTER, Martin. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. *Accounting, Organizations And Society*, USA, n. , p.15-35, 2003.

DUNNING, JOHN H. Toward and Eclectic Theory of International Production: Some Empirical Tests, **Journal of International Business Studies**, n. 3, pp. 9-31, 1980.

ECHTERNACHT, Thiago Henrique de Souza. **Ensino de Contabilidade Internacional nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil**. 2006. 91 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2006.

EUROMONEY. **Brazil attracts more investors: fresh capital is flowing into Brazilian markets as they become increasingly transparent and sophisticated, and as more local companies go public (economy)**. *Latin Finance*, n.180, p.40-43, mar. 2006.

FARIA, Ana Cristina; QUEIROZ, Mario Roberto Braga. **Demanda de Profissionais Habilitados em Contabilidade.** *Universo Contábil*, Blumenau, n. , p.55-71, jan - mar 2009.

FEITOSA, Agricioneide. **Uma análise dos efeitos inflacionários sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras traduzidas para apresentação no exterior.** Dissertação Mestrado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2002.

FLEURY, A. e FLEURY, M.T. (orgs.). **Internacionalização e os países emergentes.** **S.Paulo:** Atlas, 2007.

FLEURY, A e FLEURY, M.T. **Internacionalização das empresas brasileiras: em busca de uma abordagem teórica para os late movers.** In: FLEURY 2007.

FONSECA, Pedro. As origens e as vertentes formadoras do pensamento cepalino. **Revista Brasileira de Economia.** Rio de Janeiro, n.54, p.333-358, jut/set. 2000.

FREZATTI, Fábio; LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Análise do relacionamento entre o perfil dos alunos do curso de contabilidade e o desempenho satisfatório em uma disciplina. In: ENCONTRO NACIONAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓSGRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, XXVII, Atibaia. **Anais EnANPAD.** 1 CD-ROM. EPA 427, 2003

FRIEDMAN, Thomas L. **O Mundo é plano: uma breve história do século XXI.** **Rio de Janeiro:** Objetiva, 2007.

GARRETÓN, Manuel Antoni; Cavarozzi, Marcelo; Cleaves, Peter S.; Gereffi, Gary; Hartlyn, Jonathan. **América Latina no século XXI: em direção a uma nova matriz sociopolítica.** Tradução Ximena Simpson. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000

GRUPO DE TRABAJO INTERGUBERNAMENTAL DE EXPERTOS EN NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Y PRESENTACIÓN DE INFORMES (ISAR). Directiva para la Elaboración de un Programa Mundial de Estudios de Contabilidad Y Otras Normas Y Requisitos de Cualificación. **UNCTAD;** Ginebra, 1998.

_____. **Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants.** UNCTAD; Ginebra, 1998.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 5.ed., 1999

HYMER, S. H. **The international operations of national firms: a study of direct foreign investment.** Cambridge, MA: MIT Press, 1960 .

IANNI, Octavio. **A Sociedade Global.** **Rio de Janeiro.** Ed. Civilização Brasileira, 2001.

IASB, International Accounting Standards Board - et al. (Ed.). Since 2001, over 100 countries have required or permitted the use of IFRS. Disponível em: <<http://www.iasb.org>>. Acesso em: 15 jun. 2009.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS EDUCATION COMMITTEE. International Education Standards for Professional Accountants. 2003. Disponível em: <<http://www.ifac.org>> Acesso em: 28 julh. 2009.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R. Manual **de contabilidade das sociedades por ações**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sergio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

JOHANSON, J.; VAHLNE, J.. The Internationalization Process of the Firm – A Model of Knowledge Development and Increasing Foreign Market Commitments. **Journal of International Business Studies** vol 8 (1) pp.23-32, 1977.

LA PORTA, Rafael, Florencio L. e Andrei S.The Economic Consequences of Legal Origins, **Journal of Economic Literature**, Forthcoming,2007

LA PORTA, Rafael, Florencio L., Andrei S., and Robert V.Law and finance, **Journal of Political Economy**, 1988

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã Gonçalves. A experiência de Empresas Brasileiras das IFRS. **Contabilidade Vista & Revista.**, v. 18, n. 3, p. 37-58, jul./ set. 2007

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006

MARION, José.Carlos. **A Importância da Pesquisa no Ensino da Contabilidade**. Disponível em:<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfsection/>. Acesso em: 09 ago. 2009

MARION, José.Carlos. **A Busca da qualidade no ensino superior**. 2005. Disponível em:<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfsection/>. Acesso em: 09 ago. 2009

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial** – 2.ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **O Ensino da Contabilidade**,2 ed., São Paulo: Atlas, 2001.

MARTINS, E.; LISBOA, L. P. Ensaio sobre a cultura e diversidade contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, DF, ano XXXIV, n. 152, p. 51-547, mar/abr. 2005.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A.normatização contábil sobre sua evolução e o papel do CPC.**Revista de Informação Contábil**, Pernambuco, v. 1, n. 1, p.7-30, set 2007.

MCCLELLAND, D. Testing for competence rather than intelligence. **American Psychologist**, v. 28, n. 1, p. 1-14, 1973.

MELLO, Rita de Cassia; CIA, Joanelia Neide de Sales. Análise da harmonização contábil: uma comparação entre indicadores contábeis calculados pelo BR GAAP e USGAAP dos Bancos com ADR listados em NYSE. In: CONGRESSO USP FIPECAFI, 7., 2007, São Paulo. **Anais**. São Paulo: Fipecafi, p. 0 - 12, 2007.

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

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

NORBES e R. PARKER, International harmonization of accounting. **Comparative International Accounting**, 7a Ed., 72-102, 2002

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente. Dissertação** (Mestrado). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - USP. São Paulo, 1999.

O'BRIEN, Richard. **Global Financial Integration: The End of Geography**. London: **Routledge/ Royal Institute of International Affairs**, 1992

OMC. **International Trade Statistics 2007**. Genebra: OMC, 2007.

ONUKEI, Janina. O Brasil e a construção do Mercosul. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**. São Paulo: Saraiva, p. 299-320, 2006

PALPACUER E TOZANLI, Changing governance patterns in European food chains: the rise of a new divide between global players and regional producers. In: **Transnacional Corporations**, vol.17, no.1. Genebra: Unctad, abril 2008.

PERRENOUD, P. **Construir as Competências desde a Escola**. Tradução por: Bruno Charles Magne. Porto Alegre: Artmed, 1999.

PORTER, M. E. **A Vantagem Competitiva das Nações**. Rio Janeiro, Ed. Campus, 1991.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Uma comparação entre as normas contábeis internacionais (IFRS), norte-americanas (US GAAP) e as práticas contábeis adotadas no Brasil. **Revista Pricewaterhousecoopers**. Outubro de 2004.

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Model de Lüder**. 2007. 172 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

RICCIO, E. L. **Competências de um contador: um estudo empírico**. São Paulo. 2006. 128 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na Educação contábil das grades curriculares dos cursos de graduação em Universidades Brasileiras e Portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 35, p.35-44, ago. 2004.

RICCIO, Edson. **Introdução ao XBRL - Nova Linguagem para a Divulgação de Informações Empresariais pela Internet**. Ci. Inf., Brasília, v. 35, n. 3, p. 166-182, set./dez.2006. Disponível em: <http://www.ibict.br/cionline/viewarticle.php?id=779&layout=html> Acesso em 21 set. 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**, 3.ed. revista e ampliada. São Paulo: atlas, 1999.

RICUPERO R.e BARRETO, F.M. **A importância do investimento direto estrangeiro do Brasil no exterior para o desenvolvimento socioeconômico do país**. In: ALMEIDA 2007.

ROCHA, Ângela da; ALMEIDA, Victor. **Estratégias de entrada e de operação em mercados internacionais**. In: TANURE, Betânia; DUARTE, Roberto Gonzalez. *Gestão Internacional*. São Paulo: Saraiva, 2006

RODRIGUES, Lucia Lima e PEREIRA, Ana Alexandra Caria. **Manual de Contabilidade Internacional**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

SCHUBERT, W. **Perspective, Paradigm and Possibility**. Nova Iorque: MacMillan Publishing Company. p. 27-46, 1986

SILVA, A.L.S. **O perfil do profissional contábil, sob a ótica dos gestores das micro-indústrias da Região da Campanha do Rio Grande do Sul e sua postura frente ao mercado globalizado**. Dissertação de Mestrado em Integração e Cooperação Internacional. Universidade da Região de Campanha – Brasil; Universidade Nacional de Rosário – Argentina e Centro de Estudios em Relaciones Internacionales de Rosário – CERIR, 86 p.2002.

SILVA, António Carlos Riberio da. **Abordagem Curricular por Competências Ensino Superior: um estudo exploratório nos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia no Estado da Bahia – Brasil**. 433 f. Tese (Doutorado) - Curso de Educação, Universidade Milho, Braga, 2006.

SOARES, Rute Cristina Meurer. **Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: Casos do Brasil, EUA e Japão**. 132 p. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2005.

SPENCER, L. M; SPENCER, S. **Competence at work**. New York: John Wiley, 1993.

SPIEGEL, Murray R.. **Estatística**. Coleção Schaum, 2 ed. 1969

UNCTAD. **World Investment Report 2008**. Genebra: Unctad, 2008.

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

VERGARA, S. C. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

VERNON, R. International Investment and International **Trade in the Product Cycle**. **Quarterly Journal of Economics**, v. 80, n. 2, pp.190-207, 1966

VERNON, R. The Product Cycle Hypothesis in a New International Environment. Oxford Bulletin of Economics and Statistics, n.4, p. 255-267,1979 apud CARNEIRO, Jorge M.T., DIB, Lusi Antonio e Hermais, Carlos A. Five main issues on the Internationalization of firms: comparative review of the literature. Rio de Janeiro, COPPEAD, **Anais do V Workshop em Internacionalização de Empresas**, Outubro de 2005.

MARIANO, Marcelo Passini; VIGEVANI, Tulo. A Alca e a política externa brasileira. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**. São Paulo: Saraiva, p. 321-356 2006.

WALTON, P **International accounting**. Londres: International Thomson Business Press, 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.

ZARIFIAN, **Philippe.Objectif compétence**. Paris: Liaisons,1999

ZURITA, Carlos Gutiérrez et al. **Propuesta De Conocimientos Y Competencias Requeridas Por el Profesional Contable em CHILE derivado de La adocion de Las NIF Capic.Review, Chile**, v. 6, n. , p.47-60, 2008.

APÊNDICE A- Questionário

Este questionário é sobre a **Percepção dos Professores Universitários sobre a adequação das Normas Internacionais de Contabilidade no Curso de Ciências Contábeis do Município do Rio de Janeiro.**

Os resultados serão usados no desenvolvimento da dissertação da aluna de mestrado Edilma Pinheiro da Silva.

Sua participação é voluntária e **NÃO É PRECISO SE IDENTIFICAR.**

Comprometo-me a prestar informações e esclarecimentos adicionais diante de casos de dúvidas que possam ocorrer a respeito da pesquisa. Neste caso, é possível contatar-me, pesquisadora Edilma, pelo telefone 21-9792-4112 ou pelo e-mail edilmapimheiro@yahoo.com.br. Agradeço, desde já, sua valorosa participação e contribuição.

INFORMAÇÕES PESSOAIS

1- Idade:

Até 20 De 21 a 30 De 41 a 50 De 51 a 60 Acima de 61

2- Sexo:

Masculino Feminino

3- Estado Civil:

Solteiro(a) Separado(a) ou Divorciado(a) Casado(a) União Estável Viúvo(a)

4- Possui Filhos:

Sim Não Quantos? _____

FORMAÇÃO ACADÊMICA E EXPERIÊNCIA PROFISSIONAL

5- Marque a opção que melhor representa seu nível de conhecimento atual:

Tipo de Formação	Situação	
	Concluído	Cursando
Graduação em Contabilidade		
Graduação em outro curso		
Especialização em contabilidade		
Especialização em Outra Área		
Mestrado em Contabilidade		
Mestrado em outra Área		
Doutorado em Contabilidade		
Doutorado em Outra Área		
Pós-Doutorado		

6- Quantos anos de docência Sr (a) tem? _____

7- Quantos anos de experiência Profissional em contabilidade Sr (a) tem?

De 1 a 5 De 6 a 10 Mais de 10 Nenhuma

8- Sua principal área de conhecimento é?

Auditoria Impostos Controladoria Contabilidade Societária

Custos Outros. _____

9- Em que área Sr (a) atua?

Consultoria Academia Empresa Outros. _____

10- Qual o seu regime de trabalho docente?

Horista Tempo Integral Tempo temporário Outros. _____

ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS E SUA APLICAÇÃO DO CORPO DOCENTE NA GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS

11- A progressiva adoção pelas empresas brasileiras das Normas Internacionais representa um dos maiores avanços na área contábil brasileira. Sobre esta afirmativa, você:

Discordo Totalmente Discordo Neutro

Concordo Concordo Totalmente

12- Qual o seu grau de Familiaridade com as Normas Internacionais?

0 (nenhuma) 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (totalmente)

13- Qual a intensidade de utilização das Normas Internacionais em sua Prática Profissional?

Diariamente Quinzenalmente Mensalmente Nenhuma

14- Qual o grau de importância que Sr (a) atribui sobre a “Proposta de Convergência como algo Irreversível”?

0 (nenhuma) 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (totalmente)

APLICAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS PELOS DOCENTES

15- O conteúdo das Normas Internacionais é ministrado em qual disciplina?

Contabilidade Básica I e II

Auditoria

Teoria da Contabilidade

Contabilidade Internacional

Contabilidade Avançada

Outras. _____

16- Na sua disciplina Sr (a) utiliza textos, livros ou artigos relacionados especificamente as Normas Internacionais?

Sim Não

Em caso de afirmativo, exemplifique:

17- Em sua opinião, quais as principais competências necessárias para exercer a profissão contábil em um ambiente de normas internacionais?

18- Sr (a) acha que a formação acadêmica de hoje oferecida no Curso de Graduação é suficiente para o trabalho profissional no qual se utiliza as Normas Internacionais?

Sim Não

19- Sr (a) acha que a formação acadêmica no curso de ciências contábeis onde você atua possibilita uma visão global do negócio da empresa?

Sim Não

20- Indique qual o grau que representa o seu preparo para tratar das Normas Internacionais:

0 (nenhuma) 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (totalmente)

21- Sr (a) utiliza os pronunciamentos do CPC na sua realidade profissional ou acadêmica?

Sim Não

22- Quantas vezes Sr (a) já utilizou os pronunciamentos do CPC em sua aula?

Nunca Raramente Às vezes Quase Sempre Sempre

23- “É praticamente impossível estar atualizado com todas as mudanças advindas do CPC”. Indique seu grau de concordância com esta afirmativa:

0 (nenhuma) 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (totalmente)

24- Marque se em sua opinião o curso onde Sr (a) trabalha proporciona uma formação adequada à nova realidade na seguinte área:

Contabilidade	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não
Finanças	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não
Matemática		
Financeira	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não
Negócios	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não
Atuária	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não
Estatística	<input type="checkbox"/> sim	<input type="checkbox"/> não

25- “Os formados de Ciências Contábeis nas instituições de ensino onde eu leciono adquiriram ao longo do curso os conhecimentos necessários para realidade advinda das normas internacionais”. Sobre essa afirmativa, indique seu grau de concordância:

0 (nenhuma) 1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 (totalmente)

26- Em sua opinião, o profissional recém formado está preparado para atuar de maneira responsável e ética baseado na autonomia de julgamento como demanda as Normas Internacionais de Contabilidade?

Sim Não

27- Com que freqüência Sr (a) participa em simpósios, Congressos, cursos ou conferência sobre Normas Internacionais?

Nunca Raramente Às vezes Quase Sempre Sempre

28- Caso resposta positiva, qual foi o último evento sobre normas internacionais que participou:

--

APÊNDICE B

<p align="center">Erro Absoluto de Estimativa para proporções estimadas populacionais</p>					
Proporção am ostral	Erro	Proporção am ostral	Erro	Proporção am ostral	Erro
0,1	0,386	0,4	0,064	0,7	0,018
0,11	0,347	0,41	0,062	0,71	0,018
0,12	0,315	0,42	0,059	0,72	0,017
0,13	0,287	0,43	0,057	0,73	0,016
0,14	0,263	0,44	0,055	0,74	0,015
0,15	0,243	0,45	0,052	0,75	0,014
0,16	0,225	0,46	0,050	0,76	0,014
0,17	0,209	0,47	0,048	0,77	0,013
0,18	0,195	0,48	0,046	0,78	0,012
0,19	0,183	0,49	0,045	0,79	0,011
0,2	0,172	0,5	0,043	0,8	0,011
0,21	0,161	0,51	0,041	0,81	0,010
0,22	0,152	0,52	0,040	0,82	0,009
0,23	0,144	0,53	0,038	0,83	0,009
0,24	0,136	0,54	0,037	0,84	0,008
0,25	0,129	0,55	0,035	0,85	0,008
0,26	0,122	0,56	0,034	0,86	0,007
0,27	0,116	0,57	0,032	0,87	0,006
0,28	0,110	0,58	0,031	0,88	0,006
0,29	0,105	0,59	0,030	0,89	0,005
0,3	0,100	0,6	0,029	0,9	0,005
0,31	0,095	0,61	0,027	0,91	0,004
0,32	0,091	0,62	0,026	0,92	0,004
0,33	0,087	0,63	0,025	0,93	0,003
0,34	0,083	0,64	0,024	0,94	0,003
0,35	0,080	0,65	0,023	0,95	0,002
0,36	0,076	0,66	0,022	0,96	0,002
0,37	0,073	0,67	0,021	0,97	0,001
0,38	0,070	0,68	0,020	0,98	0,001
0,39	0,067	0,69	0,019	0,99	0,000

Tabela de Erro

APÊNDICE C

Questão 11	A progressiva adoção pelas empresas brasileiras das normas internacionais representa um dos maiores Avanços na contabil brasileira.				
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
	Discordo Totalmente	1	1,69	1,72	1,72
	Discordo	2	3,39	3,45	5,17
	Não Concordo e Nem discordo	3	5,08	5,17	10,34
	Concordo	30	50,85	51,72	62,07
	Concordo Totalmente	22	37,29	37,93	100,00
	Total	58	98,31	100,00	
	Sem resposta	1	1,69		
	Total	59	100,00		

Tabela de Frequência da Progressiva adoção das NIC

APÊNDICE D

Questão 12	Validade				
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
	0	1	1,69	1,72	1,72
	1	2	3,39	3,45	5,17
	2	1	1,69	1,72	6,90
	3	4	6,78	6,90	13,79
	4	1	1,69	1,72	15,52
	5	4	6,78	6,90	22,41
	6	12	20,34	20,69	43,10
	7	16	27,12	27,59	70,69
	8	8	13,56	13,79	84,48
	9	4	6,78	6,90	91,38
	10	5	8,47	8,62	100,00
	Total	58	98,31	100,00	
	Sem resposta	1	1,69		
	Total	59	100,00		
	Estatística				
	Grau de familiaridade com as Normas Internacionais				
	Números	Válidos	58		
		Sem resposta	1		
	Média		6,45		
	Mediana		7		
	Desv. Padrão		2,29		
	Variância		5,23		

Tabela do Grau de familiaridade dos docentes com as normas internacionais de contabilidade.

APÊNDICE E

Questão 13	Grau de familiaridade com as Normas Internacionais				
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
	Diariamente	16	27,12	28,07	28,07
	Quinzenal	4	6,78	7,02	35,09
	Mensalmente	13	22,03	22,81	57,89
	Nenhuma	24	40,68	42,11	100,00
	Total válidos	57	96,61	100,00	
	Sem resposta	2	3,39		
	Total	59	100,00		
	Qual a intensidade de utilização d as Normas Internacionais em sua Prática Profissional?				
	Números	Válidos	57		
		Sem resposta	2		
	Média		2,789473684		
	Mediana		3		
	Desv. Padrão		1,26401913		
	Variância		1,597744361		

Tabela de Grau de intensidade da utilização das Normas internacionais de Contabilidade

APÊNDICE F

		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Questão 14	3	1	1,69	1,75	1,75
	5	4	6,78	7,02	8,77
	6	2	3,39	3,51	12,28
	7	2	3,39	3,51	15,79
	8	11	18,64	19,30	35,09
	9	13	22,03	22,81	57,89
	10	23	38,98	40,35	98,25
	Sem resposta	1	1,69	1,75	100,00
	Total	57	96,61	100,00	
	Sem resposta	2	3,39		
	Total	59	100,00		
Qual o nível de importância que você atribui a Proposta de Convergência como algo irreversível?					
	Resposta válidas	57			
	Sem respostas	2			
	Média	8,684210526			
	Mediana	9			
	Desv.Padrão	1,681388613			
	Variância	2,827067669			

Tabela do Grau de importância da Convergência

APÊNDICE G

		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Questões 16	Sim	26	44,07	44,07	44,07
	Não	33	55,93	55,93	100,00
	Total	59	100	100	
Na sua disciplina você utiliza textos, livros ou artigos relacionados especificamente sobre Normas Internacionais?					
	Resposta Válidas	59			
	Sem respostas	0			
	Média	1,56			
	Mediana	2			
	Desv.Padrão	0,500730034			
	Variância	0,250730567			

Tabela de Frequência de utilização de livros didáticos sobre NIC

APÊNDICE H

Questões 18	Você acha que a formação acadêmica hoje oferecida por este Curso é suficiente para o trabalho profissional no qual se utiliza de Normas Internacionais					
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado	
	Sim	14	23,73	24,56	24,56	
	Não	43	72,88	75,44	100,00	
	Total	57	96,61	100,00		
	Sem resposta	2	3,39			
Total		59	100,00			
Statistics						
Você acha que a formação acadêmica hoje oferecida por este Curso é suficiente para o trabalho profissional no qual se utiliza de Normas Internacionais						
	Resposta Valida	57				
	Sem resposta	2				
Média		1,754385965				
Mediana		2				
Desv.Padrão		0,434276975				
Variância		0,188596491				

Tabela de freqüência do Curso de Graduação é suficiente para o trabalho profissional.

APÊNDICE I

Questão 19	Você acha que a formação no Curso de Ciências Contábeis onde você atua possibilita uma visão global do negócio da empresa?					
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado	
	Sim	35	59,32	63,64	63,64	
	Não	20	33,90	36,36	100,00	
	Total	55	93,22	100,00		
	Sem resposta	4	6,78			
Total		59	100,00			
Estatística						
	Respostas Válidas	55				
	Sem resposta	4				
Média		1,36				
Mediana		1,00				
Desv.Padrão		0,49				
Variância		0,24				

Tabela sobre formação acadêmica com visão de negócio.

APÊNDICE J

		Você se sente preparado para tratar com os temas ligados as Normas Internacionais?			
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Questão 20	0	2	3,39	3,45	3,45
	1	2	3,39	3,45	6,90
	2	1	1,69	1,72	8,62
	3	4	6,78	6,90	15,52
	4	1	1,69	1,72	17,24
	5	6	10,17	10,34	27,59
	6	9	15,25	15,52	43,10
	7	13	22,03	22,41	65,52
	8	13	22,03	22,41	87,93
	9	3	5,08	5,17	93,10
	10	4	6,78	6,90	100,00
	Total	58	98,31	100,00	
	Sem resposta	1	1,69		
Total		59	100,00		
Estatística					
Você se sente preparado para tratar com os temas ligados as Normas Internacionais?					
		Resposta Válidas	58		
		Sem resposta	1		
	Média		6,31		
	Mediana		7,00		
	Desv.Padrão		2,42		
	Variância		5,87		

Tabela da preparação dos professores sobre NIC.

APÊNDICE L

		Você utiliza os pronunciamentos do CPC na sua realidade profissional ou acadêmicas?			
		Frequência	Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
Questão 21	Sim	48	81,36	85,71	85,71
	Não	8	13,56	14,29	100,00
	Total	56	94,92	100,00	
	Sem resposta	3	5,08		
	Total	59	100,00		
Estatística					
Você utiliza os pronunciamentos do CPC na sua realidade profissional ou acadêmicas?					
		Respostas Válidas	56		
		Sem resposta	3		
	Média		1,14		
	Mediana		1,00		
	Desv Padrão		0,35		
	Variância		0,12		

Tabela sobre utilização dos pronunciamentos contábeis.

APÊNDICE M

Questão 22	Quantas vezes você utilizou os pronunciamentos do CPC em sua sala de aula?		Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
		Frequência			
	Nunca	2	3,39	3,51	3,51
	Raramente	8	13,56	14,04	17,54
	às vezes	20	33,90	35,09	52,63
	Quase Sempre	13	22,03	22,81	75,44
	Sempre	14	23,73	24,56	100,00
	Total	57	96,61	100,00	
	Erro na resposta	2	3,39		
	Total	59	100,00		
	Estatística				
	Quantas vezes você utilizou os pronunciamentos do CPC em sua sala de aula?				
	Respostas Válidas	57			
	Sem resposta	2			
	Média	3,50877193			
	Mediana	3			
	Dev. Padrão	1,119993734			
	Variância	1,254385965			

Tabela de freqüência utilização do CPC em sala de aula.

APÊNDICE N

Questão 23	É praticamente impossível estar atualizado com todas as mudanças advindas do CPC.		Percentual	Percentual Válido	Percentual Acumulado
		Frequência			
Valid	0	2	3,39	3,77	3,77
	1	2	3,39	3,77	7,55
	3	7	11,86	13,21	20,75
	4	4	6,78	7,55	28,30
	5	6	10,17	11,32	39,62
	6	8	13,56	15,09	54,72
	7	8	13,56	15,09	69,81
	8	9	15,25	16,98	86,79
	9	4	6,78	7,55	94,34
	10	3	5,08	5,66	100,00
	Total	53	89,83	100,00	
Missing	System	6	10,17		
	Total	59	100,00		
	Estatística				
	É praticamente impossível estar atualizado com todas as mudanças advindas do CPC.				
	Respostas Válidas	53			
	Sem resposta	6			
	Média	5,867924528			
	Mediana	6			
	Moda	8			
	Dev. Padrão	2,534665323			
	Variância	6,424528302			

Tabela de freqüência sobre a possibilidade da atualização nas mudanças do CPC.