

Análise da Classificação dos Sistemas Contábeis Brasileiros: Percepção dos Discentes do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília

RESUMO

A contabilidade brasileira possui características do modelo da Europa Continental (EC), sendo um instrumento de interesse do Estado essencialmente legalista, porém o sistema nacional começou a caminhar para o modelo Anglo-Saxônico (AS), com a aprovação da Lei 6.404/76. As Diretrizes Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis trazem que o futuro contabilista deve estar capacitado para compreender questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional. Diante deste fato, o objetivo da pesquisa é analisar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como integrante do modelo AS ou do modelo EC. Foi aplicado um questionário a 408 alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (aproximadamente 54% do total de alunos do curso). Os resultados da pesquisa mostram que, apesar da maioria ter classificado o sistema contábil brasileiro como pertencente ao modelo da Europa Continental, houve divergências quanto às características que definem os sistemas contábeis como pertencentes ao modelo AS ou ao modelo EC.

Palavras-chave: Sistemas contábeis. Anglo-Saxônico. Europa Continental.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade por ser considerada a linguagem dos negócios e a principal fonte de informações para os agentes econômicos, passou a ter uma importância mundial, ultrapassando barreiras e tornando-se instrumento decisório no cenário de globalização dos mercados (NIYAMA, 2005). Lisboa (2004) afirma que os problemas e desafios da globalização são agravados pelo fato da contabilidade não ter uma linguagem universal. Esse autor (2004, p.8) ainda afirma que a padronização das informações contábeis “estão normalmente relacionados às necessidades de empresas de maior porte, com atuação em vários países, mas são assuntos que quase todo profissional ou estudante de contabilidade precisa dominar para obter sucesso no mercado de trabalho”.

De acordo com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2006, 1998), embora as demonstrações contábeis preparadas e apresentadas aos usuários externos pareçam semelhantes de um país para o outro, existem diferenças decorrentes, provavelmente, de uma variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais.

Andrade (2002) apud Schmidt (2004) comenta sobre a necessidade de haver uma harmonização contábil devido à globalização, pois os investidores geralmente são atraídos para mercados que conhecem e confiam. A harmonização contábil abre o mercado brasileiro para os investidores internacionais, contribuindo para a evolução do sistema financeiro e do mercado de capitais, tornando-o mais transparente e confiável. Diante dessas novas condições de mercado, Lisboa (2004) e Schmidt (2004) afirmam que estudiosos, profissionais, usuários da contabilidade e entidades responsáveis pela emissão de normas contábeis desempenham um papel relevante no processo de harmonização das práticas contábeis.

Com o objetivo de entender as diferenças internacionais nos relatórios financeiros e a necessidade de harmonização das demonstrações contábeis, alguns estudiosos classificaram os sistemas contábeis de acordo com as características que mais influenciam no desenvolvimento das demonstrações financeiras (por exemplo: BELKAOUI, 2000;

DOUPNIK; SALTER, 1993; ELLIOT; ELLIOT, 2002; IUDÍCIBUS, 1997; NOBES, 1983; RADEBAUGH; GRAY, 1993; SAUDAGARAN, 2004; WALTON, 2003 APUD NIYAMA, 2005). Niyama (2005, p.16) afirma que, apesar de existirem outros modelos, “a maioria dos autores destaca dois grupos distintos: o modelo Anglo-Saxônico e o modelo Continental”. As principais características do modelo Anglo-Saxônico (AS) são: profissão contábil forte e atuante, sólido mercado de capitais, pouca interferência governamental, demonstrações financeiras voltadas para atender aos interesses dos investidores e ensino focado nos relatórios contábeis. Nos países integrantes do modelo da Europa Continental (EC) a profissão contábil não é forte e atuante, a fonte de recursos está concentrada em bancos e outras instituições financeiras, existe significativa interferência do governo, principalmente quanto a natureza fiscal, as demonstrações financeiras estão voltadas a atender os credores e governo e o ensino é focado no débito e no crédito (NIYAMA, 2005).

A qualidade do sistema contábil e das informações geradas por este está interligada à qualidade da educação na área contábil. Segundo Martins (2005) apud Niyama (2005), a contabilidade brasileira possui características do modelo EC, sendo um instrumento de interesse do Estado essencialmente legalista. O ensino da contabilidade, no Brasil, teve influência predominante da escola italiana até a década de 70. Entretanto, o sistema nacional começou a caminhar para o modelo AS, com a aprovação da Lei 6.404/76, aproximando o modelo brasileiro do norte-americano (NIYAMA, 2005). A Resolução CNE/CES nº 10 (BRASIL, 2004, art. 3) traz que “os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização”.

Diante do exposto, o presente trabalho tem como objetivo analisar a percepção dos discentes do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como integrante do modelo AS ou do modelo EC. O estudo foi desenvolvido por meio de levantamento. Foi aplicado um questionário a 408 alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (aproximadamente 54% do total de alunos do curso).

O trabalho está composto por quatro seções. Após esta introdução é apresentada a revisão de literatura sobre as diferenças internacionais das demonstrações financeiras, a classificação dos modelos (AS e EC) e o ensino da contabilidade no país. A terceira seção traz a metodologia, os resultados e a análise destes. Na quarta seção são apresentadas as considerações finais do trabalho e as recomendações para trabalhos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Diferenças Internacionais nas Demonstrações Financeiras

A evolução da contabilidade está diretamente relacionada ao desenvolvimento econômico de cada país (NIYAMA, 2005). Para este autor (2005, p 15), uma das causas de haver diferenças internacionais nas demonstrações financeiras é o fato da “contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. De uma forma geral, valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social acabam refletindo nas práticas contábeis de uma nação”. Os sistemas contábeis¹ são impactados por tais fatores de maneira diferente em cada país, dependendo da preponderância deles.

Devido a essas divergências nas demonstrações financeiras, estudiosos como Nobes (1983), Douppnik e Salter (1993), Radebaugh e Gray (1993), Nobes (1998), Belkaoui (2000), Elliot e Elliot (2002), Walton (2003), Saudagaran (2004) apud Iudícibus (1997) e Niyama

(2005) classificaram os sistemas contábeis dos países em dois principais modelos: Europa Continental (EC) e Anglo-Saxônico (AS), considerando as características comuns entre eles.

Apesar de poder classificar a maioria dos países como pertencentes a um dos modelos, existem aqueles países que não se enquadram em um dos modelos (NIYAMA, 2005). O Japão é classificado como integrante do modelo EC, porém possui características do modelo AS. Observa-se, que o Japão se enquadra no modelo AS, devido à influência sofrida pelos Estados- Unidos após a 2ª Guerra Mundial, entretanto na prática, ele possui uma preocupação maior com o governo do que com os acionistas, característica do modelo.

A Holanda, por sua vez, se destaca dos demais países pelo fato de não sofrer influência dos modelos, pelo menos não o suficiente para que possa ser enquadrada em um deles, uma vez que existem práticas contábeis similares às do modelo AS, entretanto não possui um desenvolvimento da contabilidade e da profissão de contador satisfatório para que se enquadre nesse modelo. Países como a Holanda são considerados como possuidores de ‘luz própria’ por não se classificarem em nenhum outro grupo (NIYAMA, 2005).

2.1.1 Modelo da Europa Continental (EC)

O modelo EC possui como países integrantes: França, Alemanha, Itália, Bélgica, Espanha, Europa Oriental, composta por países comunistas, América do Sul, dentre outros. Nesta relação se destacam a Alemanha e a França que são países com significativa influência governamental em suas práticas contábeis (IUDICIBUS, 1997; NIYAMA, 2005).

Os países pertencentes ao modelo EC, possuem como características predominantes: profissão contábil pouco atuante e por isso considerada fraca; forte influência por parte do governo no estabelecimento de padrões contábeis, principalmente quanto à natureza fiscal; sistema legal vigente baseado no modelo *code-law* (legalista); ensino centrado na técnica de escrituração; foco no débito e no crédito; as demonstrações financeiras buscam atender em primeiro lugar as necessidades dos credores e do governo; a captação de recursos tem como principal fornecedor de capital os bancos e outras instituições financeiras (NIYAMA, 2005).

Após o surgimento inicial do método contábil na Itália, por meio do *Tractatus de Computis Scripturis* (Contabilidade por Partidas Dobradas), de Luca Pacioli, ocorreu uma disseminação da Escola Italiana pela Europa. “Neste período a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades da sociedade.” (IUDICIBUS, 1997, p.32). Esse autor acrescenta ainda que “O enquadramento da contabilidade como elemento fundamental da equação aziendalista teve o mérito incontestável de chamar a atenção para o fato de que a Contabilidade é muito mais que um mero registro, é um instrumento básico de gestão”. Este modelo está enquadrado no considerado berço da contabilidade, e, devido ao fato de estar desatualizado quanto à realidade atual, passou a não mais ser considerado o melhor seguimento, apesar de suas contribuições iniciais em relação ao desenvolvimento da contabilidade (MARION, 1996).

2.1.2 Modelo Anglo-Saxônico (AS)

O modelo AS, por sua vez, possui como países integrantes a Grã-Bretanha (abrangendo a Inglaterra, Escócia, País de Gales e Irlanda), Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura. Destes, destaca-se os Estados Unidos, por ser uma potência do mercado de capitais e a Grã-Bretanha por ter tido uma significativa contribuição no desenvolvimento da história da contabilidade (NIYAMA, 2005).

Os países pertencentes ao modelo AS possuem como características predominantes: profissão contábil forte e atuante; reduzida influência do governo na definição das práticas contábeis, proporcionando uma maior flexibilidade na realização das demonstrações; sistema

legal vigente é baseado no modelo *common-law* (não legalista); ensino centrado nos relatórios contábeis; fonte de captação de recursos financeiros é o mercado de capitais e as demonstrações financeiras buscam suprir as necessidades dos investidores em primeiro lugar. A fundamentação da contabilidade é tida como da essência sobre a forma, da *true and fair view* e da importância do usuário (MARTINS, 2005; NIYAMA, 2005).

Teoricamente, o modelo AS é o que mais atende ao objetivo da contabilidade de fornecer informações úteis ao processo decisório dos usuários, inclusive por priorizar o investidor como usuário da informação (IUDICIBUS, 1997; NIYAMA, 2005).

2.1.3 Captação de Recursos Financeiros

Saudagaran (2004), Walton (2003), Elliot e Elliot (2002), Nobes (1998) e Radebaugh e Gray (1993) apud Niyama (2005), consideram que a forma de captação de recursos é um fator relevante para elaboração da demonstração financeira. Isso ocorre uma vez que estas são elaboradas de acordo com as necessidades do usuário da informação, e este normalmente é quem está com o seu capital investido na empresa, sejam os acionistas (modelo AS) ou investimentos realizados por bancos e governo (modelo EC).

A captação de recursos pelas empresas é dada de maneira distinta para cada um dos modelos. No modelo EC a principal forma de captação de recursos é pelo mercado de crédito bancário (empréstimos bancários ou com outros credores). No modelo AS capta-se recursos principalmente por meio do mercado de capitais (negociação de ações em bolsa de valores), sendo os investidores a principal fonte de recursos para as empresas (NIYAMA, 2005).

Nos países onde a forma de captação de recursos financeiros está centrada no mercado de capitais a profissão contábil é mais atuante. Isto é decorrência do aprimoramento do mercado de capitais a partir do surgimento de grandes corporações no início do século XX. O desenvolvimento deste mercado constituiu um ambiente propício para o avanço das teorias e práticas norte-americanas (IUDICIBUS, 1997).

2.1.4 Interferência Governamental e Sistema Legal

Segundo Martins (2005), o modelo EC possui uma visão centrada na utilização da contabilidade como instrumento de interesse do Estado, para fins de tributação. Neste modelo, o sistema contábil é baseado no *code-law*, no que está previsto em lei. Isso reduz a flexibilidade das empresas para a preparação das demonstrações financeiras. Esse modelo também visa a forma sobre a essência, onde a forma legal é mais relevante que a essência econômica das demonstrações.

Martins (2006) afirma que os países pertencentes ao modelo EC possuem o arquétipo de normatização *code-law*, caracterizado por uma forte influência governamental, sendo essa legislativa (Lei das Sociedades por Ações), e/ou executiva (Receita Federal, BACEN e CVM). Com a aprovação da Lei 6.404/76 e com o auxílio de órgãos não governamentais, como o IBRACON, o CFC e comissões executivas, como a CVM, esse modelo que era puro passou a ser misto. Porém, baseado no conservadorismo, o governo continua influenciando os sistemas contábeis, principalmente por meio do fisco e dos órgãos reguladores (NIYAMA, 2005).

Niyama (2005) afirma que os países pertencentes ao modelo AS sofrem pouca influência do Governo na normatização das práticas contábeis. Neste modelo, o sistema legal vigente é baseado no *common-law*, conhecido como não legalística, onde o referencial conceitual consiste na competência (representação econômica), e possui a substância (essência) sobre a forma e pratica o *true and fair view*. Neste sistema legal, o investidor é o usuário principal, em segundo lugar se encontra os credores e, a parte, o fisco. Este modelo passou a ser misto quando o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e associados

passaram a ter ampla representação, onde o *International Accounting Standards Board* (IASB) procura igualar o investidor e o credor como usuários principais (MARTINS, 2006).

Assim, considera-se que tudo é permitido, salvo se expressamente proibido por lei. Essa modalidade permite uma maior flexibilidade na realização das demonstrações, podendo assim propiciar um *financial reporting* voltado para os investidores, como o modelo AS o faz.

2.1.5 Usuário das Informações

As informações relativas ao *financial reporting* variam de acordo com o tipo de usuário que as utiliza, e, em cada país existe uma forma diferente de se realizar as demonstrações e pessoas diferentes para quem elas são realizadas. Segundo Niyama (2005, p.26), a contabilidade “[...] é a linguagem de comunicação empresarial, que objetiva suprir os usuários com informações que sejam relevantes para o processo decisório.”

O grupo de usuários composto por bancos, capitalistas e aqueles que emprestam dinheiro requerem informações relativas à rentabilidade da empresa, tendo maior ênfase no fluxo financeiro da mesma. Eles possuem a necessidade de saber se o fluxo de caixa é suficiente para que possam receber de volta o capital investido, juntamente com os juros do empréstimo (IUDÍCIBUS, 1986). O governo, por sua vez, possui um duplo interesse nas informações contábeis. Primeiramente, para fins de tributação, como é possível observar em empresas que são taxadas a partir de seus balanços. Em segundo lugar, precisa das informações para que possa, a partir destas, realizar análises econômico-financeiras (IUDÍCIBUS, 1986). O modelo EC visa proteger os credores da companhia, cumprindo as normas publicadas pelo governo (NIYAMA, 2005).

A partir do desenvolvimento do mercado de capitais foi observada a necessidade dos investidores estarem bem informados em relação às práticas contábeis das empresas. No modelo AS, as demonstrações financeiras são voltadas principalmente para atender aos investidores e acionistas. Essa é uma característica da escola norte-americana, a preocupação primária para com o usuário da informação e a utilidade das informações contábeis no processo de tomada de decisão (IUDÍCIBUS, 1997).

Iudícibus (1986) afirma que o grupo de pessoas, composto por acionistas, sócios e proprietários de quotas, que necessitam das informações contábeis relativas à rentabilidade e segurança de seus investimentos, possui uma relação de sentimento com a empresa, diferentemente dos bancos e financiadores.

A partir disso, percebe-se que os usuários da informação são, em sua maioria, investidores que estão interessados em saber o retorno relativo aos investimentos, podendo ser tanto os acionistas que aplicam o dinheiro através de compras de ações, quanto os bancos e instituições governamentais que possuem seus interesses centrados na capacidade de pagamento de empréstimo e relativos juros da instituição na qual investiram o capital.

2.1.6 Ensino da Contabilidade

A contabilidade floresceu na Europa, em cidades como Veneza e Pisa, na época em que Paccioli escreveu o *Tractatus de Computis et Scripturis*, nascendo o período de domínio da Escola Européia, em particular, a Italiana e, posteriormente, acontecendo uma invasão norte-americana (IUDÍCIBUS, 1997). Segundo esse autor, no final do século XIX e início do século XX surgiram diversos estudiosos, tais quais Fábio Bésta e Gino Zappa, que escreveram obras até hoje utilizados no estudo da contabilidade. Entretanto, o fato da Escola Italiana produzir trabalhos excessivamente teóricos, visando à classificação em débito e crédito e explorando demasiadamente a escrituração, acabou por fazer com que os estudantes se desmotivassem, “essa área da contabilidade mal ensinada provoca verdadeiros traumas para

aqueles que tentaram e não tiveram sucesso em sua aprendizagem”, e fazendo com que os autores não tivessem espaço e liberdade para pesquisas, o que abriu espaço para a doutrina americana a partir da adoção da Lei das Sociedades por Ações (MARION, 1996, p.10).

No Brasil, a primeira escola a ensinar contabilidade sofreu influência da escola Italiana que se desenvolvia na Europa. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2006), a primeira escola de Contabilidade no Brasil foi a Escola de Comércio do Rio de Janeiro (BRASIL, 1905) e dava ao aluno concluinte o diploma de guarda-livros e perito judicial. Anos depois, muda-se a denominação de guarda-livros para Técnico em Contabilidade (BRASIL, 1945). No mesmo ano, 1945, o primeiro curso superior em Ciências Contábeis foi criado (BRASIL, 1945a).

Um fato que mostra a evolução retardada da contabilidade no Brasil é a quantidade de profissionais de contabilidade com o título de técnico em contabilidade, ou seja, o número de profissionais formados em nível médio, ainda é superior aos contadores, que são profissionais formados em nível superior, no curso de Bacharel em Ciências Contábeis. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2006), a proporção em março de 2006 era de 51,02% de técnicos em contabilidade e 48,98% de contadores, em um total de 393.382 profissionais em contabilidade. Destaca-se que esses dados são referentes ao total brasileiro, pois em algumas regiões o número de contadores é superior ao de técnicos em contabilidade.

Saudagaran e Diga (1997) apud Niyama (2005) demonstraram que o Brasil ocupa o último lugar no *ranking* que relaciona a população do país com a quantidade de auditores, com a proporção de 1 (um) auditor para cada 100.000 (cem mil) habitantes, enquanto a Nova Zelândia, que ocupa o primeiro lugar no *ranking*, possui a dimensão de 550 auditores para cada 100.000 habitantes.

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2006), visando contribuir para o aprimoramento do profissional de contabilidade, atua juntamente com as instituições de ensino por meio de divulgações das atribuições, campo de atuação e quanto à importância do trabalho do profissional de contabilidade para a sociedade. A Resolução CNE/CES nº 10 (BRASIL, 2004, art. 5) traz que os cursos de graduação em Ciências Contábeis deverão contemplar “em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade”. Assim, o conteúdo referente a contabilidade internacional deverá ser ministrado nesse curso.

2.1.7 Profissão Contábil

Saudagaran (2004) apud Niyama (2005) comenta que a qualidade das demonstrações contábeis é dependente da profissão contábil, onde quanto mais a profissão é reconhecida e respeitada, mais confiáveis serão considerados os relatórios. Entretanto, no modelo EC a profissão contábil ainda não atingiu o *status* alcançado nos países membros do modelo AS. No modelo EC os contadores são apenas *bookkeepers*, ou seja, responsáveis pela escrituração, ou então só são lembrados em relação à preparação de imposto de renda (ELLIOT; ELLIOT, 2002 apud NIYAMA, 2005). Para Marion (1996, p.29) “como havia ênfase em escrituração no ensino da contabilidade, a impressão era de que a profissão se restringia a isto.” Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) apud Pederiva (2004), afirmam que a carência de uma base doutrinária faz com que a edição, aplicação e interpretação das normas aconteçam de forma distante do cidadão, assim eles acabam não sabendo ao certo o que envolve a profissão de contabilista.

“No modelo anglo-saxão [...] a profissão contábil tem delegação de poder e competência para formular normas e padrões contábeis.” (NIYAMA, 2005, p. 33). Tal fato decorre de os países componentes do modelo AS possuírem uma reduzida influência do

governo, adquirindo a profissão contábil maior flexibilidade para edição de normas. Isto é uma vantagem, pois as normas são elaboradas por profissionais de contabilidade que possuem conhecimento sobre as práticas contábeis (NIYAMA, 2005).

Ligada à qualidade da educação, a profissão de contador é aperfeiçoada de acordo com o desenvolvimento contábil nas instituições de pesquisa, ou seja, o profissional de contabilidade se aprimora a partir de pesquisas, cursos de pós-graduação e especialização em sua área (NIYAMA, 2005). Estudos sobre o ensino da contabilidade mostram que tal profissão ainda não está devidamente valorizada em certos países, principalmente naqueles pertencentes ao modelo EC, devido ao fato de não possuírem um arcabouço teórico sólido, acabam não conseguindo transmitir a contabilidade como uma profissão atuante para os futuros profissionais, tanto que os estudantes que concluem o curso de graduação em Contabilidade não possuem interesse em aprofundar seus conhecimentos por meio de cursos de pós-graduação (MARION, 1996).

Segundo Iudícibus (1997, p.34), a contabilidade nos Estados Unidos apóia-se em um sólido embasamento, onde “o governo, as universidades e os corpos associativos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre os princípios contábeis.”. Este autor (1997) afirma também que o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (Instituto Americano dos Contadores Públicos Certificados), por ser um órgão supervisor da atividade profissional contábil norte-americana, é atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países. Este órgão conta com a participação de membros da profissão contábil de auditoria na formação de uma doutrina de princípios contábeis, o que demonstra uma profissão contábil forte e atuante no país.

A profissão contábil está relacionada com os demais fatores que influenciam na elaboração das demonstrações contábeis. Primeiramente, para se formar um contador competente é necessário que haja um ensino de qualidade para direcioná-lo. Em segundo lugar, o profissional deve ter conhecimento suficiente para ser capaz de elaborar as demonstrações e apresentá-las aos usuários da informação, em especial para os provedores de recursos financeiros. Assim, quanto menor a interferência governamental na elaboração de normas contábeis, mais forte e mais atuante será o profissional contábil.

2.2 Características da Contabilidade do Brasil em Relação aos Modelos Internacionais

Quanto à influência dos modelos nas práticas contábeis no Brasil, Niyama (2005, p.21) afirma que:

Analisando-se particularmente o caso brasileiro, observa-se, à primeira vista, uma forte vinculação com o modelo da Europa Continental, caracterizado pela influência governamental na edição de normas contábeis, a pouca valorização da profissão contábil, e, ainda, por ser a educação na área contábil ainda de qualidade duvidosa, requerendo exames de suficiência e qualificação profissional continuada. Entretanto, em termos de *financial reporting* com a vigência da Lei nº 6.404/76 e os esforços da CVM para adaptação das normas contábeis internacionais, a disseminação cada vez mais acentuada do ensino da contabilidade baseada na escola norte-americana e a possível criação de um Comitê de Procedimentos Contábeis revelam que mudanças podem ocorrer no futuro.

Com a promulgação do Decreto-lei nº 627 (BRASIL, 1940), a Lei das Sociedades por Ações, ressaltou a influência da escola italiana no desenvolvimento da contabilidade brasileira uma vez que a referida lei é de inspiração européia. A consolidação da escola americana no Brasil foi dada por meio da Lei nº. 6.404 (BRASIL, 1976), a nova Lei das Sociedades por Ações, que tem sua parte inspirada na doutrina norte-americana (MARION, 1996).

Walton (2003) apud Niyama (2005, p.27) afirma que, nos países onde os bancos além de credores são acionistas, em relação às demonstrações contábeis “[...] o objetivo dominante não é a busca da transparência da real situação econômico-financeira da empresa, mas muito mais a apuração do lucro de forma conservadora, com tendência de subavaliar os ativos e supervalorizar os passivos.”. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (1993), isso demonstra o seguimento do princípio da prudência, onde se baseia na premissa de não antecipar os lucros, mas prever prejuízos. No Brasil, que segue o modelo EC a contabilidade é exercida de forma mais conservadora ao adotar o *code law* como modelo de normatização, ficando submisso ao governo (MARTINS, 2006).

O desenvolvimento do mercado de capitais e do sistema financeiro brasileiro ocorreu com a promulgação da Lei de Mercado de Capitais (BRASIL, 1965), que tentou incrementar a captação de recursos por meio mercado acionário. Entretanto os brasileiros não confiaram nessa forma de aplicação de recursos, principalmente devido à elevada inflação ocorrida concomitantemente como ressalta Niyama (2005, p. 35) “As companhias abertas, que estão habilitadas a ter suas ações negociadas em Bolsas, representam menos de 0,3% do total de empresas no Brasil”.

Ao analisar a situação do Brasil, pode ser percebido que sua profissão é representada por dois órgãos, sendo eles o Conselho Federal de Contabilidade (2006) e o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (2006), tendo como principais finalidades, respectivamente: orientação, normatização e fiscalização do exercício da profissão contábil e desenvolvimento e aprimoramento de questões tanto éticas quanto técnicas da profissão de auditor e de contador, e atuar simultaneamente como porta voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

Para Niyama (2005), ainda que possuam tais órgãos de representação, nenhum deles é suficientemente forte a fim de conseguir influenciar os órgãos contábeis legalmente autorizados a editar normas contábeis. Mesmo o CFC divulgando os princípios fundamentais de contabilidade, prevaleceu para os profissionais de contabilidade o sentimento de que estes não estavam de acordo com a legislação ou regulamentação vigente. O sistema contábil brasileira é essencialmente *code law*, com ênfase no fisco, o que significa que neste país é considerado mais cômodo apenas seguir as regras, até mesmo porque ao assumir o sistema *common law*, os contadores e auditores assumem maior responsabilidade frente a realidade econômica sobre a forma legal se houver divergência entre ambos (MARTINS, 2006).

Em países como o Brasil, o amadurecimento da profissão contábil ainda não é auto-suficiente para ser capaz de regulamentar a profissão contábil. Apesar de ter editado normas para a prática da contabilidade, elas não são seguidas devido à forte influência do Governo na realização das demonstrações financeiras de uma empresa (NIYAMA, 2005). As Normas Brasileiras de Contabilidade, editadas pelo CFC, podem punir os profissionais de contabilidade que não observarem os princípios fundamentais de contabilidade, entretanto não possui força legal, pois estão sujeitas à observância das normas legais (NIYAMA, 2005).

Destaca-se também que existem conflitos entre o CFC e o Governo na avaliação de uma conta contábil. Tal fato é decorrente da preocupação do governo com a apuração do lucro, base de cálculo para a tributação (NIYAMA, 2005). Este autor exemplifica este conflito por meio do reconhecimento de receitas e despesas, onde os investidores pretendem avaliar o retorno dos investimentos enquanto os credores querem avaliar o fluxo de caixa que garante a devolução do empréstimo realizado. Dois outros exemplos são citados por Niyama (2005). Primeiro, o caso do procedimento contábil adotado para o *leasing* financeiro (arrendamento mercantil). Este deveria ser considerado uma despesa financeira, compra a prazo, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entretanto acaba sendo avaliado como

despesa operacional, aluguel, devido à exigência da Receita Federal. Segundo, a provisão para créditos de liquidação duvidosa. Enquanto a Lei 6.404/76 estabelece a obrigatoriedade de haver a constituição desta provisão, a legislação tributária a proíbe (NIYAMA, 2005).

A elaboração de demonstrações contábeis com correção integral é outro fator de divergência. Silva (2002) comenta que no início da década de 70 o país sofria com o impacto da inflação ocasionado pelo choque do petróleo. Em 1976 foi instituído um mecanismo de correção monetária por meio da Lei 6.404/76 que ficou conhecido como correção monetária de balanços (BRASIL, 1976). Entretanto, devido à variação dos preços da economia na década de 80, esse mecanismo não mais era suficiente para refletir os lucros das empresas, sofrendo alterações no patamar das taxas de inflações. Assim, a CVM publicou a Instrução 64 (COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS, 1987) que determinava a elaboração das demonstrações contábeis complementares em moeda de poder aquisitivo constante para as companhias abertas, por meio da correção integral. Entretanto nove anos após sua edição o governo proibiu tal prática por meio de uma Medida Provisória (SILVA, 2002).

Os casos citados nesta seção esboçam o visível conflito de natureza legal na elaboração de determinadas práticas e demonstrações contábeis. No Brasil, as informações contábeis não estão voltadas, primeiramente, para os investidores e acionistas, até mesmo porque esses ainda compõem uma parcela de provedores de recurso financeiro quase insignificante em termos gerais no Brasil. Além desse fator, a profissão contábil ainda não atingiu o *status* dos países do modelo AS. Dessa forma, os sistemas contábeis brasileiros estão voltados para o modelo da EC, tendo uma significativa influência governamental na elaboração das teorias e práticas contábeis.

3 ANÁLISE DA PERCEPÇÃO DOS DISCENTES QUANTO À CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS CONTÁBEIS BRASILEIROS: O CASO DOS ALUNOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UnB

A pesquisa é do tipo exploratória, com abordagem qualitativa, realizada por meio de levantamento. Foi aplicado um questionário a 408 alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília. A amostra corresponde a aproximadamente 54% do total de alunos do curso (749 alunos, somando os estudantes do período diurno e noturno), incluindo estudantes do primeiro ao último semestre do curso. O questionário aplicado é idêntico ao utilizado por Niyama, Costa e Aquino (2005) na pesquisa realizada com professores de quatro universidades federais.

O questionário está segregado em duas partes. A primeira parte está voltada para a identificação do perfil da amostra: qual o semestre cursado, idade, sexo, qualificação profissional, se já cursou as matérias de Teoria da Contabilidade e Contabilidade das Companhias Transnacionais (matéria que trata sobre o estudo da contabilidade internacional e sua influência na contabilidade das empresas transnacionais) e como avalia o seu conhecimento em contabilidade internacional. A escolha de tais disciplinas está vinculada ao fato de, no curso de contabilidade, serem as matérias que tratam sobre a teoria da contabilidade aplicada no âmbito nacional e internacional.

Em seguida, são apresentadas dezoito questões a respeito de contabilidade internacional para avaliar se o aluno classifica os sistemas contábeis brasileiros como pertencente ao modelo AS ou EC. Cada modelo possui 9 respostas dentre as 18 opções. Essas perguntas estão dispostas em ordem alfabética a fim de evitar que uma pergunta induza a resposta. Para evitar interpretação errônea do entrevistado, as perguntas são fechadas, contendo apenas duas opções de respostas: sim ou não.

A pesquisa foi realizada no primeiro semestre de 2006. Os questionários foram aplicados coletivamente em cerca de 25 classes com aproximadamente 20 alunos cada. Os estudantes foram instruídos a preencher o questionário com seus dados pessoais e de acordo com o que ele considerava fazer parte dos sistemas contábeis brasileiros. Não houve repetição da participação de alunos e nem identificação dos mesmos. Os dados foram individualmente corrigidos e tabulados em planilhas, listando as respostas em sim, não ou em branco.

3.1 Perfil da Amostra

O quadro 1 apresenta o perfil da amostra. Observa-se neste quadro que: 62% dos discentes possuem entre 19 e 24 anos de idade; 82% dos participantes trabalham ou já trabalharam, sendo que desses 30% atua na área contábil e 70% atua em outra área.

PERFIL DA AMOSTRA				
UnB				
População: Quantidade total de alunos		749		
Amostra: Quantidade de questionários respondidos		408		
Representatividade da Amostra		54%		
	Quant.	% Em relação à Amostra	Quant.	% Em relação à Amostra
Idade:				
Até 18 anos	29	7%	Disciplinas:	
De 19 a 24 anos	254	62%	Teoria da Contabilidade	
De 25 a 30 anos	83	20%	Não cursou	107 26%
Acima de 30 anos	42	10%	Já cursou	264 65%
Semestre Regular:				
Primeiro	28	7%	Está cursando	36 9%
Segundo	9	2%	Contabilidade das	
Terceiro	38	9%	Companhias Internacionais	
Quarto	36	9%	Não cursou	354 87%
Quinto	37	9%	Já cursou	34 8%
Sexto	58	14%	Está cursando	20 5%
Sétimo	67	16%	Conhecimento em Contabilidade	
Oitavo	61	15%	Internacional:	
Nono	50	12%	Ótimo	4 1%
Décimo	15	4%	Bom	19 5%
Acima do décimo	8	2%	Razoável	103 25%
Branco	1	0%	Ruim	275 67%
Experiência profissional:				
Nunca trabalhou	75	18%	Branco	7 2%
Trabalha ou já trabalhou	331	82%		
Na área contábil	121	30%		
Em outra área	285	70%		

Quadro 1 - Perfil da Amostra

Fonte: Elaboração própria

Nota-se que nesse quadro nem todos os valores somam 100% uma vez que não foram consideradas, para configuração do quadro, as respostas em branco, como no semestre regular, com exceção da avaliação sobre o conhecimento em contabilidade internacional, uma vez que estas foram superiores a 1%.

Do total de participantes, 92% consideram-se com conhecimento ruim ou no máximo razoável em relação ao conhecimento em contabilidade internacional. As disciplinas ministradas no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília que mais abordam o assunto relativo à contabilidade internacional são: “Teoria da Contabilidade” e “Contabilidade das Companhias Transnacionais”. Do total da amostra, 65% dos alunos já cursaram a disciplina Teoria da Contabilidade e 8% já cursaram a disciplina de Contabilidade das Companhias Transnacionais. Ressalta-se que dentre, os participantes que consideraram possuir um ótimo conhecimento em contabilidade internacional, 100% (4) deles trabalham, sendo apenas 25% (1 aluno) na área de contabilidade, além de 75% (3 alunos) já ter cursado ou estar cursando as disciplinas em questão.

3.2 Resultados da Pesquisa

O quadro 2 apresenta os resultados da percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da UnB quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros.

CARACTERÍSTICAS	Modelo	TEORIA		CIAS TRANS		TRABALHA		GERAL	
		SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO	SIM	NÃO
A contabilidade é uma técnica;	AS	57%	41%	57%	41%	64%	35%	63%	36%
As demonstrações financeiras buscam atender, em primeiro lugar, os investidores;	AS	28%	70%	28%	70%	32%	66%	31%	68%
Ensino fortemente concentrado nos relatórios contábeis (ênfase nos usuários);	AS	47%	53%	33%	67%	49%	50%	51%	48%
Existência de uma estrutura conceitual sólida e um arcabouço teórico da contabilidade;	AS	44%	55%	33%	67%	46%	53%	47%	52%
Mercado de capitais como principal fonte de captação de recursos pelas empresas;	AS	29%	70%	13%	87%	34%	66%	35%	64%
Pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis;	AS	18%	81%	4%	96%	18%	82%	18%	82%
Predomínio da essência sobre a forma;	AS	42%	58%	26%	74%	42%	58%	42%	58%
Profissão Contábil forte e atuante;	AS	29%	70%	11%	89%	36%	64%	38%	62%
Tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei;	AS	53%	47%	50%	50%	55%	45%	54%	46%
A contabilidade é uma ciência;	EC	84%	16%	85%	15%	83%	17%	84%	16%
Conflito de natureza legal entre a lei societária e a legislação tributária.	EC	84%	14%	91%	9%	82%	15%	82%	16%
Dependência das empresas junto ao mercado bancário ou fonte governamental;	EC	89%	10%	94%	6%	82%	17%	86%	13%
Ensino fortemente concentrado no débito e crédito (ênfase na técnica de escrituração);	EC	54%	45%	70%	30%	54%	45%	60%	39%
Predomínio da forma sobre a essência;	EC	59%	41%	76%	24%	55%	45%	57%	43%
Predomínio do conceito de conservadorismo (prudência) p/ mensuração de ativos e passivos;	EC	84%	16%	87%	13%	83%	16%	83%	16%
Qualidade fraca da educação contábil;	EC	65%	34%	81%	17%	63%	35%	60%	39%
Tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido em lei;	EC	33%	66%	50%	50%	29%	71%	29%	70%
Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira);	EC	69%	30%	72%	28%	74%	25%	72%	26%

Quadro 2 - Caracterização dos sistemas contábeis brasileiros (modelo AS ou modelo EC).

Fonte: Elaboração própria.

No quadro 2 algumas porcentagens não somam 100% uma vez que não foram incluídas as respostas em branco. Foram encontradas divergências na classificação sobre “Contabilidade é uma ciência” e “Contabilidade é uma técnica”, onde 48% dos alunos (196 de 408) consideram que ambas as respostas estão corretas, afirmando que a contabilidade é uma

ciência e é uma técnica. Dentre esses 48%, 59% já cursaram a disciplina “Teoria da Contabilidade” e 4,6% cursaram “Contabilidade das Companhias Transnacionais”. No geral, 84% dos participantes consideram que a contabilidade é uma ciência enquanto 63% a consideram uma técnica. Observa-se, que para os alunos que cursaram as duas disciplinas em questão e que trabalham na área contábil a porcentagem é praticamente a mesma, onde em torno de 60% considera uma técnica e de 85% uma ciência. Uma curiosidade observada foi que dentre os participantes que se consideraram com um ótimo conhecimento em contabilidade internacional, 75% considera como pertencente ao modelo EC, apesar de terem afirmado que a contabilidade é tanto uma técnica quanto uma ciência. Os outros 25% classifica como pertencente ao modelo AS e afirmou que a contabilidade não pode ser considerada nem uma ciência nem uma técnica.

Os dados da pesquisa de Niyama, Costa e Aquino (2005), realizada entre professores de determinadas universidades federais, mostram que, para os professores da Universidade de Brasília, a contabilidade é uma ciência (79%) e uma técnica (68%), então se acredita que esse conceito pode ter sido transmitido para o aluno em sala de aula, influenciando os mesmos a também considerar que ambas as características classificam a contabilidade.

As afirmações de que “tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei” e “tudo é proibido a menos que esteja expressamente permitido em lei” também geraram divergências. Os estudantes classificaram que, nesse aspecto, os sistemas nacionais pertencem ao modelo AS uma vez que, no geral, 54% dos participantes concordam com a primeira afirmativa e 70% discordam da segunda. Os alunos que cursaram a disciplina “Contabilidade das Companhias Transnacionais” também tiveram dúvidas quanto a este item (50% para cada opção). Nesses itens surgiram questionamentos no momento de preenchimento dos questionários, onde uma soma de participantes questionou se estas se tratavam da contabilidade pública ou privada, uma vez que estas se diferenciam principalmente no aspecto legal. Para eles, na contabilidade privada pode-se fazer tudo aquilo que a lei não proíbe e na contabilidade pública só é permitido o que está previsto em lei.

É possível fazer um paralelo com os dados da pesquisa de Niyama, Costa e Aquino (2005). Dentre os professores da UnB que participaram da pesquisa, 46% deles consideram que tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei e 75% discorda de que tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido em lei. Apesar do fato de a primeira afirmativa não ser maioria dentre os professores, é um número significativo para considerar que esse aspecto também pode ser refletido no ensino, influenciando o aprendizado do aluno para o modelo AS.

Destaca-se a afirmação de que existe pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis, onde foi quase unânime dentre os participantes, que cursaram a matéria de contabilidade das companhias internacionais, que isto não ocorre no Brasil, ou seja, 96% deles assinalaram a opção não para a afirmativa. No geral, 85% dos alunos consideram que existe significativa interferência governamental na definição de práticas contábeis, parcela superior ao de professores da UnB, 71%, que responderam não ao mesmo tópico.

Em termos gerais, a maioria dos alunos classificou os sistemas contábeis brasileiros como pertencente ao modelo Europa Continental (62,6% das respostas), enquanto 36,6% das respostas caracterizaram como pertencente ao modelo Anglo-Saxônico e 0,8% respostas em branco. Assim, os alunos consideram que os sistemas contábeis brasileiros possuem as seguintes características:

- conflito de natureza legal entre a lei societária e a legislação tributária (82%);
- dependência das empresas junto ao mercado bancário ou fonte governamental (86%);

- predomínio da forma sobre a essência (57%);
- predomínio do conceito de conservadorismo (prudência) para a mensuração de ativos e passivos (83%);
- qualidade fraca da educação contábil (60%); e
- vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira) (72%).

Apesar de terem sido maioria quando analisada no total das respostas dos participantes, as características afirmando que a contabilidade é uma ciência (84%) e que o ensino da contabilidade está fortemente concentrado no débito e no crédito (60%), não entraram no rol acima devido ao fato dos alunos também considerarem, em sua maioria, a contabilidade uma técnica (63%) e o ensino como fortemente centrado nos relatórios contábeis (51%), o que acaba contradizendo a afirmação anterior.

Portanto, com exceção da característica de que o ensino é fortemente centrado no débito e no crédito, os tópicos que classificam os sistemas contábeis brasileiros foram equivalentes entre os considerados pelos alunos e professores da UnB. No primeiro, segundo e último tópico houve uma pequena variação entre o percentual dos alunos e dos professores, sendo de 82%, 86%, 72% e 86%, 79%, 79%, respectivamente.

Entretanto, na questão sobre o predomínio da forma sobre a essência, houve uma variação de 22 pontos percentuais, 79% dos professores concordaram com tal afirmativa enquanto apenas 57% dos alunos a assinalaram como positiva.

No quesito sobre o predomínio do conceito de conservadorismo (ou prudência) para finalidades de mensuração de ativos e passivos houve uma inversão de percentuais. Enquanto 83% dos alunos consideraram como correta a afirmação, apenas 74% dos professores concordaram com a mesma.

Por último, a variação mais significativa ocorreu ao caracterizar a qualidade da educação contábil como fraca, a diferença atingiu 33 pontos percentuais. Um total de 60% dos alunos concorda com esta, enquanto a opinião dos professores foi quase unânime, 93% deles acreditam que o ensino da contabilidade no Brasil ainda está fraco diante dos padrões que deveria possuir.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de avaliar a percepção dos alunos do curso de Ciências Contábeis da UnB quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como pertencentes ao modelo Anglo-Saxônico (AS) ou ao modelo da Europa Continental (EC) foi aplicado um questionário a 408 alunos desse curso (54% da população), destacando-se aqueles que cursaram as disciplinas de Teoria da Contabilidade e Contabilidade das Companhias Transnacionais, bem como diferenciando aqueles que possuem experiência profissional na área contábil.

Ao analisar os resultados da pesquisa, nota-se que 67% dos participantes consideram que o conhecimento que possuem em contabilidade internacional é ruim. Este fato, se confirmado, uma vez que muitos podem se considerar assim por ainda estarem no início do curso, apesar do fato de apenas 44% deles ainda estar antes da metade do curso, pode dificultar o desenvolvimento da contabilidade internacional, pois a formação de contadores competentes para atuar no mercado internacional requer um adequado conhecimento sobre este assunto, conforme exposto nas Diretrizes Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

Em termos gerais, os alunos do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília classificaram os sistemas contábeis brasileiros como pertencentes ao modelo EC. Tal fato também ocorreu com os professores deste curso, segundo a pesquisa de Niyama, Costa e Aquino (2005). Entretanto ocorreram divergências em alguns pontos, como por exemplo, quanto à consideração de que a contabilidade é uma ciência ou uma técnica, onde a maioria, dos alunos e inclusive dos professores, afirmou que a contabilidade se adequa a ambos os conceitos. Além deste, a maioria dos alunos considerou que o ensino da contabilidade está centrado tanto nos relatórios contábeis (51%) quanto na técnica de escrituração (60%).

A partir da análise dos resultados encontrados na pesquisa, percebe-se a necessidade de desenvolver o ensino da contabilidade internacional na universidade. Esta alteração deve ser iniciada a partir dos professores que, segundo o resultado da pesquisa de Niyama, Costa e Aquino (2005), não possuem um adequado conhecimento em contabilidade internacional.

Esta pesquisa pode ser replicada em outras instituições para analisar a percepção de discentes e professores sobre a classificação dos sistemas contábeis, bem como no curso de Ciências Contábeis da UnB, em outros períodos, para avaliar a evolução da percepção dos alunos e professores sobre o assunto.

REFERÊNCIAS

BRASIL. *Resolução CNE/CES nº 10, de 16 dez. 2004*. Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/index.php?option=content&task=view&id=146&Itemid=206#2004>. Acesso em: 23 jun. 2006.

BRASIL. *Lei das Sociedades por Ações*, Lei 6.404, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

BRASIL. *Lei 4.728*, de 14 de Julho de 1965. Disciplina o mercado de capitais. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

BRASIL. *Lei das Sociedades por Ações*, Decreto-Lei 2.627, de 26 de Setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações (revogada). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

BRASIL. *Decreto 8.191*, de 20 de Novembro de 1945. Dispõe sobre a mudança da denominação de guarda-livros para Técnico em Contabilidade. Disponível em: <http://www.crc.org.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

BRASIL. *Decreto-lei 7.988*, de 22 de Setembro de 1945a. Dispõe sobre a criação do primeiro curso superior em Ciências Contábeis no Brasil. Disponível em: <http://www.crc.org.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

BRASIL. *Decreto 1.339*, de 09 de Janeiro de 1905. Dispõe sobre o reconhecimento da primeira escola de Contabilidade no Brasil. Disponível em: <http://www.crc.org.br>. Acesso em: 23 Jun 2006.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Instrução 64*, de 19 de Maio de 1987. Dispõe sobre as demonstrações contábeis complementares em moeda de capacidade de poder aquisitivo constante. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br>. Acesso em: 27 Jun 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 06 Jun. 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução 750* de 29 de Dezembro 1993. Dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade. Brasília – DF, 31 dez. 1993. Disponível em <http://www.cfc.org.br>. Acesso em: 17 Jun. 2006.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em <http://www.ibracon.com.br>. Acesso em: 11 Jun. 2006.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo: IBRACON, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. *Contabilidade Introdutória*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 1986.

MARION, José Carlos. *O Ensino da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Eliseu. *Normas Contábeis Brasileiras e sua Integração às Normas Internacionais*. São Paulo: Fipecafi. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br>. Acesso em: 5 Jun 2006.

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

NIYAMA, Jorge Katsumi; COSTA, Patrícia de Souza; AQUINO, Ducineli Régis Botelho de. *Principais Causas das Diferenças Internacionais no Financial Reporting: uma pesquisa empírica em instituições de ensino superior do Nordeste e Centro-Oeste do Brasil*. In: XXIX Encontro da ANPAD, 2005, Brasília. XXIX Encontro da ANPAD, 2005.

PEDERIVA, João Henrique. *Entidade Contábil Governamental: comparação entre os referencias e padrões australianos, norte-americanos, espanhóis, brasileiros e internacionais*. 2004. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília

SCHMIDT, Paulo. *Contabilidade Internacional Avançada*. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, César Augusto Tibúrcio. *Custo Histórico e Custo Histórico Corrigido: um estudo das empresas brasileiras*. Revista UnB Contábil, Brasília, v.5, n.1, Jan - Jul. 2002.

¹ Caracterizam a forma de preparação das demonstrações financeiras de uma empresa, ou seja, *financial reporting* (NIYAMA, 2005).