

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFC  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE.  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA**

**LICIA SANTOS BUHATEN GEMAQUE**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS E SUAS IMPLICAÇÕES NO ENSINO SUPERIOR EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**FORTALEZA  
2010**

# **Livros Grátis**

<http://www.livrosgratis.com.br>

Milhares de livros grátis para download.

**LICIA SANTOS BUHATEN GEMAQUE**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS E SUAS IMPLICAÇÕES NO ENSINO SUPERIOR EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Controladoria.

Orientadora: Profa. Dra. Vera Maria Rodrigues Ponte

**FORTALEZA- CE  
2010**

**LICIA SANTOS BUHATEN GEMAQUE**

**TERMO DE APROVAÇÃO**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS  
NORMAS INTERNACIONAIS E SUAS IMPLICAÇÕES NO ENSINO SUPERIOR EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof.<sup>a</sup>. Dra. Vera Maria Rodrigues Ponte (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Márcia Martins Mendes De Luca  
Universidade Federal do Ceará-UFC

---

Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Marcelle Colares Oliveira  
Universidade de Fortaleza-UNIFOR

Dedico este trabalho acima de tudo a DEUS,  
meu refúgio e minha fortaleza.

Aos meus pais, fonte de conhecimento, de  
confiança e de apoio, pelo amor incondicional  
dedicado aos filhos.

A minha filha Lara Teresa e meu marido Lúcio,  
pelo carinho, dedicação e, sobretudo, amor  
dedicados a mim.

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus, por todas as graças concedidas diuturnamente uma vez que sem Ele não conseguiria chegar até aqui. Reconheço que tudo posso Naquele que me fortalece.

Aos meus pais, Cecília e Luiz, pelo incentivo, pela ajuda e pela compreensão nesta jornada. Pelo carinho e pela dedicação com minha pessoa em todas as fases da minha vida.

A minha filha Lara Teresa, a quem especialmente atribuo a força para terminar o mestrado. Esta vitória é mais sua do que minha.

Ao meu marido Lúcio, que conheci na sala de aula do mestrado, que soube reinventar o amor e colocá-lo na minha vida de maneira tão especial.

Aos meus irmãos, que mesmo morando longe de mim, torcem pelo meu sucesso sempre.

Aos meus familiares pela compreensão da minha ausência e pela força para empreender mais esta tarefa.

Ao meu eterno chefe, professor e, principalmente, amigo, Sylvio Rogério, que me incentivou e colaborou em todos os momentos.

Às minhas amigas Eliane França, que nas horas de sufoco, angústia, alegria, enfim, em todas as horas, sempre esteve e está presente em minha vida e Liana que me ensinou a ter paciência para esperar e confiar em Deus.

Aos professores e amigos, Zenir Pontes e Walber Pontes, que conheço desde a infância e a quem tive a felicidade de reencontrar após tantos anos como professores da mesma IES e que sempre estiveram prontos a me ajudar.

Aos professores da Faculdade Atenas Maranhense que me substituíam quando eu precisava viajar para o mestrado e sempre me apoiaram, em especial, ao Prof. Heryco, Prof<sup>a</sup> Valmary, Prof<sup>a</sup> Elizabeth, Prof. Ribeiro, Prof. Luiz Guilherme, entre tantos outros.

Aos professores do Mestrado, pelos valiosos ensinamentos, e de modo muito especial, à professora Vera Ponte, minha orientadora, pela paciência e dedicação. À Ezilda de Castro colaboradora da coordenação do mestrado, pela dedicação, apoio e ajuda em todos os momentos.

À FAPEMA, pelo auxílio na bolsa de mestrado, sem o qual seria difícil a concretização desta etapa de minha formação.

Aos colegas do Mestrado, pelo convívio e troca de experiências, em especial a Maria do Socorro, tornando o curso mais enriquecedor e, ao mesmo tempo, mais agradável.

*"Para manter a empregabilidade, é imperativo adquirir  
conhecimento constante, ser criativo, urgente,  
negociador e orientado para resultados em equipe."*

*Edimir Pacheco da Silva*

## RESUMO

O crescimento da globalização dos mercados, do alargamento do mercado de capitais e o significativo aumento das aquisições, fusões e incorporações de empresas em todo o mundo têm levado a uma necessidade de harmonização das normas e práticas contábeis. O processo de harmonização facilitará a comparabilidade das demonstrações contábeis entre os países, melhorando o processo de tomada de decisão e o aumento de investimentos estrangeiros nos países. Nesse contexto o Brasil promulgou as Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09 com o intuito de atender ao processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras. As mudanças ocorridas na legislação contábil brasileira afetam diretamente o ensino da ciência contábil, uma vez que a educação da contabilidade precisa ser adequada à nova realidade mundial. Sendo assim, o objetivo da presente pesquisa é averiguar as implicações da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais no Ensino Superior em Ciências Contábeis, objetivando ainda verificar as ocorrências de alterações nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis brasileiros, após a edição das Leis n. 11.638/07 e n. 11.941/09, identificando as ações implementadas pelas Instituições de Ensino Superior - IES, no sentido de atualizar os quadros docentes e de preparar os discentes para a nova realidade contábil.

Palavras-chave: Convergência. Harmonização. Educação.



## **ABSTRACT**

The growth of global markets, the enlargement of capital markets and the significant increase in acquisitions, mergers and acquisitions of companies around the world have led to a need for harmonization of standards and accounting practices. The process of harmonization will facilitate the comparability of financial statements between countries, improving the process of taking decisions and increasing foreign investment in countries. In this context, Brazil enacted the Law no. 11.638/07 and no. 11.941/09 in order to meet the convergence of international accounting standards and practices to Brazil. These changes in the Brazilian accounting legislation directly affects the teaching of science books, since the education of accounting needs to be appropriate for the new global reality. Therefore, the objective of this research is to analyse the implications of convergence of Brazilian accounting standards and practices to international standards in Higher Education in Accounting and either verify the modifications in the Brazilian science books curriculum, as by identifying the implemented actions in the way of renew the teachers grades and to prepare the graduates to the new reality.

Keywords: Convergence. Harmonization. Education.

## LISTA DE TABELAS

TABELA 1	Quantidade de IES.....	90
TABELA 2	IES públicas e privadas por região .....	91
TABELA 3	Tempo do curso de Ciências Contábeis nas IES públicas e privadas .....	91
TABELA 4	Duração do curso de Ciências Contábeis .....	92
TABELA 5	Quantidade de professores no curso CC graduados ou pós graduados em Ciências Contábeis .....	92
TABELA 6	Quantidade de professores no curso Ciências Contábeis que não são graduados ou pós graduados em Ciências Contábeis, mas ministram disciplinas específicas de contabilidade.....	93
TABELA 7	Existência da disciplina de Contabilidade Internacional na grade curricular do curso de Ciências Contábeis .....	93
TABELA 8	Disciplina de Contabilidade Internacional obrigatória ou eletiva..	93
TABELA 9	Período da disciplina de Contabilidade Internacional na grade curricular do curso de Ciências Contábeis .....	94
TABELA 10	Exigência de pré requisito para cursas Contabilidade Internacional .....	94
TABELA 11	Disciplinas como pré requisito para Contabilidade Internacional	95
TABELA 12	Assuntos abordados na disciplina de Contabilidade Internacional .....	96
TABELA 13	Maior titulação do professor que ministra a disciplina de Contabilidade Internacional por região .....	96
TABELA 14	Assuntos de Contabilidade Internacional em outras disciplinas.....	97
TABELA 15	Disciplinas que abordam temas de Contabilidade Internacional	98
TABELA 16	Assuntos de Contabilidade Internacional abordados em outras disciplinas .....	98
TABELA 17	Disciplina de Contabilidade Internacional em relação à grade curricular do curso de Ciências Contábeis .....	99
TABELA 18	IES que alteraram a grade curricular do curso de Ciências Contábeis .....	99

TABELA 19	Alteração da disciplina na grade curricular do curso de Ciências Contábeis .....	100
TABELA 20	Modificação das ementas e/ou conteúdos das disciplinas do curso de Ciências Contábeis .....	101
TABELA 21	Disciplinas com ementas e/ou conteúdos alterados.....	101
TABELA 22	Impactos na educação em contabilidade devido ao processo de convergência.....	102
TABELA 23	Disciplinas que sofreram impacto com o processo de convergência.....	102
TABELA 24	Dificuldades enfrentadas pelas IES no ensino da contabilidade após as Leis 11.638/07 e 11.941/09.....	103
TABELA 25	Quantidade de docentes que participaram de treinamentos sobre o processo de convergência.....	104
TABELA 26	Ações realizadas pelas IES para atualização dos docentes.....	105
TABELA 27	Patrocínio de treinamentos em geral para os docentes da IES...	105
TABELA 28	Conhecimento por parte dos coordenadores do curso de CC das iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade.....	106
TABELA 29	Atualização sobre o processo de convergência na cidade que está situada a IES, ministrados pelo CRC/CFC .....	106
TABELA 30	Participação dos docentes das atualizações realizadas pelo CFC.....	107
TABELA 31	Quantidade de docentes que participou das atualizações do CFC/CRC.....	108
TABELA 32	Participação do coordenador do curso de CC no IV Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis.....	108
TABELA 33	Ações das IES para atualizar os discentes.....	109
TABELA 34	Quantidade de ações desenvolvidas pelas IES para atualização discente.....	110

## LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1	Relação entre o coordenador que participou do encontro de coordenadores de cc e as alterações ou não na grade e/ou ementa/conteúdo do curso.....	111
GRÁFICO 2	Relação do conhecimento por parte do coordenador sobre os cursos do CFC e alteração na grade e/ou ementa/conteúdo.....	111
GRÁFICO 3	Relação do não conhecimento por parte do coordenador sobre os cursos do CFC e alteração na grade e/ou ementa/conteúdo.....	112
GRÁFICO 4	Tempo do curso de CC nas IES versus alterações na grade curricular.....	113
GRÁFICO 5	IES que patrocinaram ou não a participação docente em treinamentos versus as dificuldades no ensino diante do processo de convergência.....	114
GRÁFICO 6	Tempo das IES versus docentes sem formação em CC.....	114
GRÁFICO 7	Opinião do coordenador sobre os impactos na educação diante do processo de convergência e mudança da grade curricular e/ou ementa.....	115
GRÁFICO 8	Conhecimento das iniciativas do CFC/CRC versus existência da disciplina de Contabilidade Internacional .....	116
GRÁFICO 9	Opinião do coordenador sobre os impactos na educação diante do processo de convergência versus existência da disciplina de Contabilidade Internacional .....	117

## LISTA DE SIGLAS

AAA	<i>American Accounting Association</i>
AAPA	<i>American Association of Public Accountants</i>
AAUIA	<i>American Association of University Instructors in Accounting</i>
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AIA	<i>American Institute of Accounting</i>
AIC	<i>Asociación Interamericana de Contabilidad</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
ALCA	Área de Livre Comércio das Américas
ANEFAC	Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade
APB	<i>Accounting Principles Board</i>
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ARB	<i>Accounting Research Bulletins</i>
ARD	<i>Accounting Research Division</i>
ASCPA	<i>American Society of Certified Public Accountants</i>
BACEN	Banco Central do Brasil
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CAP	<i>Committee on Accounting Procedure</i>
CEE	Comunidade Econômica Europeia
CES	Câmara de Educação Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFE	Conselho Federal de Educação
CIIME	<i>Committee on International Investments AM Multinational Enterprises</i>
CNE	Conselho Nacional de Educação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ECSC	<i>European Coal and Steel Community</i>
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
EUA	Estados Unidos da América
FAF	<i>Financial Accounting Foundation</i>
FASAC	<i>Financial Accounting Standards Advisory Council</i>

FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
FCEA	Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas
FEAC	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FECAP	Fundação Escola Álvares Penteado
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FRB	<i>Federal Reserve Board</i>
FTC	<i>Federal Trade Commission</i>
GAAP	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IAPS	<i>International Auditing Practice Statements</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICC	<i>Interstate Commerce Commission</i>
IES	Instituição de Ensino Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
ISAR	<i>Intergovernmental Working Group on Experts on International Standards on Accounting and Reporting</i>
LDB	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	Ministério da Educação
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MP	Medida Provisória
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC-P	Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais
NBC-T	Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas
NPA	Normas e Procedimentos de Auditoria
NPC	Normas e Procedimentos de Contabilidade
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
OECD	<i>Organization for Economic Cooperation and Development</i>

OMC	Organização Mundial do Comércio
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PMEC	Programa Mundial de Estudos em Contabilidade
SAC	<i>Standards Advisory Council</i>
SEC	<i>Securities and Exchange Commission</i>
SESU	Secretaria de Educação Superior
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
TD	Trade and Development Board (Documento-Base)
UE	União Europeia
USP	Universidade de São Paulo
WTO	<i>World Trade Organization</i>

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
<b>2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1 Harmonização contábil internacional</b> .....	<b>21</b>
2.1.1 Normas contábeis nos EUA.....	27
2.1.2 Órgãos envolvidos na convergência das normas e práticas contábeis internacionais.....	34
2.1.2.1 <i>Internacional Federation of Accounting (IFAC)</i> .....	34
2.1.2.2 <i>Internacional Accounting Standards Board (IASB)</i> .....	35
2.1.2.3 <i>Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)</i> .....	39
<b>2.2 A convergência das normas internacionais no Brasil</b> .....	<b>41</b>
<b>3 A EDUCAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL</b> .....	<b>54</b>
<b>3.1 Início da educação contábil no Brasil</b> .....	<b>54</b>
<b>3.2 O reconhecimento do curso Superior de Ciências Contábeis</b> .....	<b>61</b>
<b>3.3 Os currículos dos cursos de Ciências Contábeis e o contador</b> .....	<b>63</b>
<b>3.4 A educação contábil no Brasil diante do processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais</b> .....	<b>68</b>
<b>3.5 Programa Mundial de Estudos em Contabilidade - PMEC</b> .....	<b>70</b>
<b>3.6 Principais mudanças de postura do profissional contábil</b> .....	<b>75</b>
<b>3.7 Disciplina Contabilidade internacional</b> .....	<b>78</b>
<b>4 METODOLOGIA</b> .....	<b>83</b>
4.1 Natureza e tipo de pesquisa.....	84
4.2 Fontes de dados.....	86
4.3 Instrumentos e técnicas de coletas de dados .....	87
4.4 Técnicas de análise de dados.....	88
<b>5. ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>90</b>
5.1 Caracterização da amostra da pesquisa.....	90
5.2 Disciplina Contabilidade Internacional .....	93
5.3 Mudanças ocorridas no ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. ....	99
5.4 Análise conjugada dos dados.....	110



<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>118</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>122</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>135</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade é uma ciência que evolui na mesma proporção do aumento do tamanho e da complexidade das organizações e da sociedade. O Decreto-Lei nº 2.627, de 1940, foi parcialmente revogado pela Lei nº 6.404/76, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações, que, juntamente com a criação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), constituiu o marco revolucionário na atuação contábil e no ensino da disciplina.

Nos últimos vinte anos, fatos como (a) o crescimento do processo de internacionalização dos mercados, (b) o alargamento do mercado de capitais, que influencia diretamente a contabilidade, por meio das exigências dos *stakeholders*, e (c) o significativo aumento das aquisições, fusões e incorporações de empresas, levaram à necessidade de um conjunto de normas técnicas de cunho internacional que possibilitem a comparação das informações contábeis das companhias (CAMBRIA, 2008).

Diante desse cenário globalizado, em que os grandes blocos econômicos, como, por exemplo, a União Europeia e o Mercosul, buscam a integração da economia, a harmonização contábil torna-se uma necessidade, exigindo forças para viabilizá-la.

Segundo Amenábar (2001, p. 4-5), a harmonização contábil:

É um processo através do qual vários países de comum acordo realizam mudanças em seus sistemas e normas contábeis para torná-los compatíveis, partindo da identificação de uma teoria geral da contabilidade e um marco conceitual comum que fundamente suas normas contábeis, considerando a influência dessas normas na economia, e respeitando as características e peculiaridades de cada país dentro de um contexto de integração econômica. Deve existir, ademais, uma conciliação entre a harmonização das normas contábeis e as características de cada país.

Weffort (2005, p. 21) ressalta que o mundo está passando por uma harmonização das normas contábeis internacionais, e não por um momento de padronização ou unificação. Segundo a autora,

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 harmonização visa a uma redução das diferentes práticas contábeis, mas não à sua eliminação, na medida em que

reconhece que cada país deve “direcionar” a contabilidade para atender às suas características e necessidades específicas, o que leva obrigatoriamente a diferença entre os países. Fica claro, então, que os termos harmonização e unificação não podem, de forma alguma, ser tomados como sinônimos ao tratar das práticas contábeis, porque o primeiro fala em redução das diferenças, enquanto o último defende a eliminação das diferenças entre os países.

Na visão de Niyama (2005, p. 39),

[...] o termo harmonização tem sido algumas vezes associado incorretamente a “padronização” de normas contábeis. Harmonização é 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, enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios não admitindo flexibilização.

Contudo, Niyama e Silva (2008, p. 16) afirmam que:

a padronização contábil está relacionada com a *harmonização*. Entretanto, o termo harmonização geralmente é usado quando se pretende discutir a adequação de normas de diferentes países, de modo a possibilitar uma comparação. Já a padronização se prende à questão geográfica, podendo ocorrer dentro de um país ou entre diferentes países. Em outras palavras, o termo *padronização* adquire um caráter mais amplo do que a harmonização, ou *convergência*, pelo CPC. Por outro lado, a padronização possui uma conotação mais impositiva do que harmonização.

Weffort (2005, p. 15) entende que a substituição do termo harmonização pelo vocábulo convergência é, em grande parte, uma estratégia política,

[...] visando alcançar melhores resultados no processo de adoção de padrões globais pelos países, especialmente no que se refere ao projeto conjunto do *International Accounting Standards Board* (IASB) com o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) neste sentido. Enquanto o termo harmonização busca a acomodação das diferenças locais, reconhecendo que a abordagem *one size fits all* pode não ser mais adequada, a convergência volta-se para o alcance de um resultado comum (*adopt but don't adapt*).

O *International Accounting Standards Board* (IASB), sediado em Londres, é o principal órgão envolvido com a convergência das normas contábeis internacionais e o responsável pela emissão das *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

A partir de 2005, as IFRS foram inicialmente exigidas pela União Européia (UE), passando, desde então, a constituir padrão contábil desses países.

Seguindo o exemplo da UE, a África do Sul e a Austrália também migraram para os padrões das IFRS (CAMBRIA, 2008).

Acompanhando a tendência da harmonização contábil internacional, naquele mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

De acordo com o art. 3º da Resolução CFC nº 1.055/05, que criou o CPC, o órgão 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.

Várias outras iniciativas, legais, institucionais e regulamentares foram adotadas nos últimos anos visando à convergência das normas e práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Contudo, pode-se afirmar, que a edição da Lei nº 11.638/07 e da Lei nº 11.941/09 foram os marcos principais. A Lei nº 11.638/07 alterou e revogou dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 6.385/76, estendendo às sociedades de grande porte as disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. A Lei nº 11.941/09 alterou a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concedeu remissão em casos específicos, instituiu o regime tributário de transição e deu outras providências que afetaram a estrutura das demonstrações contábeis.

Pode-se afirmar que o processo de mudança em andamento no Brasil é o maior já observado no ambiente contábil nos últimos 30 anos, representando um grande desafio para profissionais e acadêmicos. É importante destacar que as mudanças são também culturais, razão pela qual deverão demandar algum tempo até sua plena absorção por todos os usuários das demonstrações contábeis.

Não resta dúvida de que as mudanças introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09 têm impactos diretos no ensino da Ciência Contábil, afinal, como afirma Geron (2008), adota-se agora uma nova filosofia contábil, abrangendo a primazia da essência econômica sobre a forma, a primazia da análise dos riscos e

benefícios sobre a propriedade jurídica e a adoção de normas orientadas em princípios e julgamentos.

É oportuno mencionar que, segundo Riccio e Sakata (2004 apud CASTRO, 2001), assim como ocorre com a harmonização das normas contábeis, o ensino superior em contabilidade deveria seguir a mesma trajetória e assumir características semelhantes em todos os países, de maneira a unificar e qualificar melhor os profissionais, para que consigam trabalhar em um ambiente global.

Assim, dada as recentes mudanças ocorridas no ambiente contábil no Brasil, considera-se oportuna a realização desta pesquisa que busca responder à seguinte questão: Quais são as implicações da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais no Ensino Superior em Ciências Contábeis?

A presente pesquisa tem como objetivo geral averiguar as implicações da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais no Ensino Superior em Ciências Contábeis. Como objetivos específicos têm-se: verificar as ocorrências de alterações nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis brasileiros, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09; identificar as ações implementadas pelas IES, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, no sentido atualizar os respectivos quadros docentes; e identificar as ações implementadas pelas IES, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, no sentido de preparar os discentes para a nova realidade contábil.

O estudo parte do pressuposto de que devido ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, as IES vêm desenvolvendo um conjunto de ações visando à atualização do quadro docente e à revisão dos currículos dos cursos de Ciências Contábeis no sentido de garantir a formação de bacharéis capazes de atuar no novo ambiente da contabilidade brasileira.

O resultado desta pesquisa servirá, em primeiro lugar, para que as IES com curso de Ciências Contábeis reflitam sobre as ações que vêm desenvolvendo no que tange à atualização do quadro docente e à revisão da respectiva grade curricular, no sentido de garantir a formação de bacharéis capazes de atuar no novo

ambiente da contabilidade. Em segundo lugar, contribuirá para alertar as IES que ainda se encontram em processo embrionário, ou desconhecem ou ignoram o processo de convergência das normas e práticas contábeis, para a necessidade de estar em conformidade com as alterações sofridas pela contabilidade.

Quanto à metodologia utilizada nesta pesquisa, sua natureza é qualitativa, quanto aos fins é do tipo exploratória e quanto aos meios é bibliográfica e de campo, com aplicação de questionário estruturado semi-fechado. Foi utilizado também o método descritivo de análise. O questionário foi dividido em três blocos, sendo o primeiro referente à caracterização da Instituição de Ensino Superior; o segundo bloco aborda questões sobre a disciplina de contabilidade internacional e o último bloco trata da implicação da convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais nas IES. Os respondentes à pesquisa foram os coordenadores do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior com curso de Ciências Contábeis reconhecidos pelo Ministério da Educação – MEC.

O presente estudo encontra-se estruturado em seis seções, a saber: a primeira seção constitui-se da presente introdução; as seções 2 e 3 tratam do referencial teórico, sendo a seção 2 referente ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais e a seguinte seção aborda a evolução da educação contábil no Brasil.

A seção 4 contém a metodologia utilizada na pesquisa, apresentando a sua tipologia, bem como a descrição das diversas fases e tarefas empreendidas para a materialização do presente esforço, inclusive a rotina desenvolvida para a coleta de dados, via questionários e tabulação.

A seção 5 apresenta e avalia os dados da pesquisa realizada junto às IES com curso de Ciências Contábeis. A sexta e última seção reúne as considerações finais do estudo, respondendo à pergunta relativa ao alcance dos objetivos geral e específicos. Nela evidencia-se, também, a necessidade de realização de novos estudos sobre o tema.

## **2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS ÀS NORMAS INTERNACIONAIS**

Nesta seção aborda-se a evolução do processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, iniciando com o contexto mundial, e dando ênfase à evolução das normas contábeis nos Estados Unidos da América. Em seguida, são abordados os principais órgãos envolvidos na convergência das normas e práticas contábeis internacionais.

### **2.1 Harmonização contábil internacional**

Após o período de estagnação do comércio, ocasionado pela Grande Depressão e pela Segunda Guerra Mundial (que atrofiaram o crescimento dos negócios internacionais), o comércio, antes estagnado, voltou a se desenvolver de forma contínua, assumindo, cada vez mais, dimensões internacionais. Os negócios internacionais apresentam características como: aumento na quantidade e no âmbito de atuação das companhias multinacionais e empreendimentos transnacionais; progressiva necessidade de recursos financeiros nem sempre à disposição nos países de origem; desenvolvimento do mercado de capitais; e incremento das relações comerciais entre as companhias de diferentes nações (WEFFORT, 2005).

Nesse contexto, a contabilidade sofreu pressões dos usuários por normas contábeis mais uniformes, que possibilitassem a comparabilidade entre as demonstrações financeiras. Assim, surgiram as primeiras manifestações voltadas para a harmonização das normas contábeis internacionais, caminhando para uma convergência normativa em âmbito mundial.

A justificativa da necessidade da convergência contábil como um dos efeitos da globalização e da internacionalização do capital é praticamente unânime na doutrina contábil. Uma vez que, em nível internacional, os investidores passaram a exigir demonstrações compreensíveis sem haver a necessidade de conhecer a norma contábil de elaboração da demonstração financeira (LOPES, 2008, p. 20).

A tendência mundial da convergência das normas contábeis torna-se uma necessidade diante de um mundo globalizado. Contudo, nos dias atuais, ainda há divergências entre os conceitos e procedimentos contábeis em diferentes países (CASTRO, 2001)

Segundo Ramos (2008), a globalização intensifica os mercados, tornando-se obrigatória a transparência nas operações que venham a afetar o patrimônio das empresas, no sentido de facilitar a interpretação dos relatórios contábeis, e proporcionando a melhoria da comparabilidade das informações e a segurança nas decisões.

Niyama (2005, p. 15) comenta que

usualmente, a contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é onde os principais agentes econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômico-financeira) sobre a performance empresarial e avaliação de risco para se realizar investimentos. Nesse sentido, relatórios contábeis sempre são requeridos pelos investidores que desejam mensurar a conveniência e 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.

Em conformidade com Almeida (2006, p.1), “a globalização da contabilidade está inserida no contexto de globalização da economia mundial, em termos principalmente de movimentações de recursos internacionais e de redução das barreiras comerciais entre as nações”. Dessa maneira, algumas atitudes vêm sendo desenvolvidas com a finalidade de harmonizar as normas contábeis, de maneira que transações idênticas tenham impactos semelhantes nas organizações, independentemente do país em que estejam localizadas.

Segundo Carsberg (1997 apud CAMPOS, 2006, p. 8), até então “os contadores habitam uma espécie de torre de babel, em que não só falam idiomas diferentes, como também interpretam diferentemente os mesmos eventos e transações”.

Diferenças nas interpretações de eventos e transações contábeis iguais tendem a levar à falta de comparabilidade e credibilidade das demonstrações financeiras, prejudicando a geração de informações para subsidiar decisões no cenário mundial.

No XV Congresso Mundial de Contadores, realizado na França em 1997, fora abordada como principal foco de discussão “a urgente necessidade de



harmonização internacional das normas contábeis, em face da crescente globalização da economia e das relações internacionais” (FRANCO, 1999, p. 31).

Franco (1999, p. 23) ressalta que “a harmonização das normas internacionais de Contabilidade e Auditoria será uma das condições para a profissão contábil enfrentar os desafios da globalização”.

A globalização implicou a formação dos blocos econômicos regionais, como a União Europeia, o Mercado Comum do Sul (Mercosul) e a Área de Livre Comércio das Américas (Alca), afóra outros que atenuaram as fronteiras comerciais, afetando a forma de conduzir os negócios nos países-membros. Mesmo com a redução das fronteiras, persistiram as diferenças culturais, econômicas e políticas, o que dificulta a comparabilidade das informações contábeis para subsidiar decisões, porquanto cada país continuou a utilizar seu próprio padrão contábil.

Weffort (2005, p. 21) ensina que “os padrões e as práticas contábeis de cada nação são o resultado de uma interação complexa de fatores econômicos, históricos e culturais, sendo improvável que essa mistura seja igual em dois países quaisquer, e, portanto, a diversidade é esperada”.

Segundo Almeida (2006), as diferenças entre práticas contábeis dificultam a análise e comparação das demonstrações financeiras de empresas sediadas em países distintos, gerando críticas por parte dos diversos usuários que buscam informações transparentes, confiáveis, objetivas, relevantes e comparáveis.

As diferentes práticas contábeis geraram pressões para a convergência das normas e práticas contábeis internacionais. A harmonização das normas contábeis é uma tentativa de conciliar os sistemas contábeis de todos os países de modo que as informações contábeis sejam entendidas e interpretadas por todas as nações, possibilitando inclusive a comparação entre elas. Os diferentes relatórios contábeis de cada país influenciam a forma de divulgação de suas demonstrações financeiras.

Segundo destacados autores (ELLIOT; ELLIOT, 2002; SAUDAGARAN, 2004; RADEBAUGH; GRAY, 1993 apud NIYAMA, 2008, p. 22-24), dentre as razões para tais diferenças nas demonstrações financeiras, destacam-se: estrutura das

empresas; cultura do país; estrutura e sistema legal; inflação; crescimento e desenvolvimento econômico; tributação; amadurecimento e tamanho da profissão contábil; nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade; natureza da propriedade empresarial; e formas de financiamento.

Nesse contexto, percebe-se que normas e práticas contábeis são diretamente influenciadas pelo ambiente econômico e político, o que reforça a necessidade da convergência das normas contábeis internacionais.

Cada país procura, por meios legais, regras e filosofias, proteger seus interesses particulares e nacionais. Assim, a busca pela convergência não é uma tarefa das mais simples, pois o sistema contábil impacta diretamente essa proteção aos interesses nacionais. Walton (2003 apud NIYAMA, 2005, p. 22) comenta que:

[...] a compreensão das regras internacionais é muito difícil porque as regras têm diferentes significados: na Alemanha, tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido na lei, enquanto na Inglaterra tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei. No Irã, por outro lado, tudo é proibido mesmo que esteja permitido na lei enquanto que na Itália tudo é permitido, especialmente se é proibido.

Niyama e Silva (2008, p. 17) explicam que, dentre as diversas razões que levam à necessidade da convergência das normas e práticas contábeis internacionais, a mais relevante é a existência da assimetria informacional, ou seja, quando uma das partes possui informação e a outra não a possui. Dessa forma, segundo esses autores, “a assimetria da informação decorre da característica da informação como um bem econômico”. As vantagens apontadas pelos autores são a minimização da assimetria informacional e a redução do custo nas transações e em pesquisas.

Niyama (2005) identifica três grupos de nações/empresas para os quais a harmonização das normas e práticas contábeis é mais vantajosa: alguns países que não possuem padrão próprio de sistema contábil, nem estrutura legal, nem organismos profissionais de classe fortes que possam influenciar a elaboração de normas contábeis; os países emergentes que estão em busca de investimentos estrangeiros; e as empresas multinacionais, com a redução de custos para gerenciar sistemas contábeis diferenciados em diferentes países, facilitando, também, a elaboração de demonstrações contábeis consolidadas.

Niyama e Silva (2008) assinalam sete desvantagens da harmonização contábil: (1) os elevados custos da regulamentação; (2) a harmonização pode levar a uma transferência de riquezas entre os usuários da informação porque leva a contabilidade a vincular-se aos diversos agentes econômicos; (3) a dificuldade operacional; (4) os seus efeitos sobre as escolhas das pessoas; (5) a forma como é realizada a padronização; (6) o processo de padronização é considerado injusto; e (7) trata-se de atividade política por excelência.

Niyama (2005) elenca alguns fatores que podem dificultar a convergência das normas e práticas internacionais: ausência de entidades ou organismos profissionais de contadores suficientemente fortes ou capazes de influenciar positivamente o processo de harmonização; legislação trabalhista de caráter protecionista e nacionalista; o fato de a contabilidade ser altamente atrelada à tributação; e a falta de harmonização do currículo básico dos cursos de Ciências Contábeis. Mesmo diante de tais dificuldades, a harmonização das normas contábeis internacionais constitui um processo inadiável e inevitável.

Para a concretização da harmonização das normas contábeis em âmbito mundial, foi criado o Conselho Internacional de Princípios de Contabilidade (*International Accounting Standards Board – IASB*), sediado em Londres, responsável pela emissão dos IFRS.

Em entrevista ao jornal Valor (Lippe, 2009), de abril de 2009, Cajazeiras comenta que “a convergência das regras internacionais é a maior revolução na linguagem de comunicação das empresas com seus diversos públicos”.

Segundo Rodrigues (1999 apud PAULO, 2002, p. 53), a primeira manifestação concreta na busca da harmonização contábil foi

[...] o Tratado de Paris, de 1951, que instituiu a *European Coal and Steel Community – ECSC*, assinado por Alemanha, Bélgica, França, Itália, Holanda e Luxemburgo. Posteriormente, os mesmos países foram os principais responsáveis pela criação da Comunidade Econômica Europeia, para, posteriormente, consolidar a criação da União Europeia como fruto do esforço de experiências anteriores.

Em 1973, foram incorporados à Comunidade Econômica Europeia (CEE) a Grã-Bretanha, Irlanda e Dinamarca. Outros países entraram nas décadas de 80 e

90, formando assim a União Europeia, atualmente constituída por quinze países, todos compartilhando o mesmo mercado, o que aumenta a necessidade da convergência das informações contábeis (PAULO, 2002).

Em julho de 2000 já havia sido publicada uma comunicação denominada “Estratégia da União Europeia para o futuro”, em matéria de informações financeiras a serem prestadas pelas empresas. As medidas foram tomadas e o processo como um todo evoluiu até 2005, quando da adoção pelas primeiras empresas de capital aberto (foram 65 grandes companhias europeias em um primeiro momento) (MULLER; SCHERER, 2009, p. 27).

Em 14 de setembro de 2002, entrou em vigor o Regulamento nº 1.606/02, do Parlamento Europeu e do Conselho, que trata da aplicação das normas internacionais de contabilidade (MULLER; SCHERER, 2009).

A partir de 2005, as IFRS foram inicialmente exigidas pela União Europeia (EU), tornando-se padrão contábil de seus países-membros. África do Sul e Austrália foram os países seguintes a migrar para os padrões internacionais (CAMBRIA, 2008).

Dessa forma, não somente as empresas com ações em bolsa de valores, nem somente as instituições financeiras e seguradoras, mas todas as organizações deverão, mais cedo ou mais tarde, adotar o novo padrão internacional, tratando-se da homogeneização da interpretação e da convergência de critérios contábeis de caráter realmente internacional (MULLER; SCHERER, 2009).

A convergência das normas e práticas contábeis internacionais constitui um processo longo e complexo, requerendo o envolvimento de organismos internacionais para apoiar e colaborar de forma eficaz nesse esforço de harmonização.

Deve-se ressaltar que as normas emitidas pelo IASB, ou seja, as IFRS, são elaboradas sob grande influência dos padrões anglo-americanos, não havendo dúvida de que, nos países que seguem essa orientação, a resistência é menor, ao contrário daqueles que possuem práticas contábeis muito diferentes, onde ocorrerá maior resistência e dificuldade de adoção dessas práticas e normas contábeis internacionais (MULLER; SCHERER, 2009).

Devido à influência dos países anglo-americanos na elaboração das normas emitidas pelo IASB, as IFRS, destaca-se uma subseção sobre as normas contábeis nos EUA

### **2.1.1 Normas contábeis nos EUA**

A convergência das normas contábeis internacionais vem sendo discutida amplamente em todo o mundo com mais ênfase desde 2005. Percebe-se, contudo, que há vários anos, esse tema já vinha sendo discutido na contabilidade.

A contabilidade norte-americana foi impulsionada pela existência das associações profissionais, o que levou a maioria dos contadores a comungar das recomendações dessas associações. Nos Estados Unidos (EUA), surgem as duas principais associações profissionais norte-americanas: a *American Accounting Association* – AAA (Associação Americana de Contabilidade) e o *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados), antecessor da *American Association of Public Accountants* – AAPA (Associação Americana de Contadores Públicos), ambas ligadas à contabilidade financeira (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

A AAPA foi constituída em 23 de dezembro de 1886, em Nova York, inicialmente com dez membros. Seu registro oficial, contudo, somente se deu em 20 de agosto de 1887, ou seja, quase um ano depois. Esse organismo exerceu grande influência sobre os padrões contábeis adotados pelas empresas (MULLER; SCHERER, 2009).

Opinam Lopes e Martins (2005, p. 107):

A importância dos auditores independentes certificados cresce com a padronização da contabilidade Americana que começava a surgir naquele momento com o *Hepburn Act* de 1906, que deu para a *Interstate Commerce Commission* (ICC) o poder para estabelecer um sistema contábil padronizado para as ferrovias.

Ainda segundo os citados autores, logo foi sentida a necessidade de ampliação da atuação da ICC, que em 1913 foi transformada em *Federal Trade Commission* – FTC (Comissão Federal do Comércio), com a missão de supervisionar quaisquer práticas comerciais realizadas no país. No ano seguinte, foi criado o *Federal Reserve Board* – FRB (Conselho da Reserva Federal), para

elaboração de um sistema central de controle da moeda. Nesse mesmo ano, o FRB publicou o *Uniform Accounting* (Contabilidade Uniforme), que se tornou, no ano seguinte, o *Approved Methods for the Preparation of Balance-Sheet Statements* (Métodos Aprovados para a Preparação de Declarações do Balanço Geral), reunindo as “práticas contábeis aceitáveis”.

Dois direcionadores foram dados para a adequação profissional norte-americana: (1) era necessário definir institucionalmente as relações entre os práticos da contabilidade e as sociedades que eles serviam; (2) seria preciso que fossem estruturadas formas organizacionais que serviram para coordenar as atividades dos diversos profissionais em atuação, mantendo certa ordem dentro da profissão (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 52-53).

A AAPA ganhou reconhecimento por ter sido responsável pela implementação de muitos sistemas contábeis em empresas estatais durante o governo do presidente Theodore Roosevelt. Segundo Schmidt e Santos (2008, p. 55), a “AAPA auxiliou, por exemplo, a *Interstate Commerce Commission* (Comissão de Comércio Interestadual), em 1906, na padronização dos sistemas contábeis das empresas responsáveis pelas estradas de ferro”.

A AAPA esforçou-se para a harmonização da prática contábil norte-americana, sendo impulsionada pela criação e publicação do *Journal of Accountancy* (Diário da Contabilidade), divulgando matérias técnicas contábeis, impostos e informações para o progresso da profissão.

Em 1916, um núcleo da AAPA desligou-se da federação e criou o *American Institute of Accounting* – AIA (Instituto Americano de Contabilidade), com sede na cidade de Nova York, que valorizava o poder de seu comitê executivo central. O AIA passou a direcionar seus objetivos para o desenvolvimento de padrões profissionais e para a prática de pesquisas em contabilidade. Em 1921, o AIA sofreu uma ruptura, devido à criação de uma organização rival: a *American Society of Certified Public Accountants* – ASCPA (Sociedade Americana de Auditores Públicos Certificados) (SCHMIDT; SANTOS, 2008).

Durante a década de 20, a convivência entre as duas associações foi amistosa. Contudo, existia nos EUA uma grande preocupação com a qualidade das informações contidas nas demonstrações contábeis, especialmente no que tange a informações para investidores no mercado de ações, sobretudo o de *New York Stock Exchange* (NYSE). A quebra da NYSE, ocorrida em 1929, causou grande abalo na confiabilidade das demonstrações contábeis. Críticas sobre as demonstrações contábeis

também tiveram origem nos meios acadêmicos. O Prof. Louis Kohler, da Northwestern, por exemplo, criticou o AIA através dos editoriais da *Accounting Review*, apontando para as falhas dos modelos utilizados pela Contabilidade financeira. Assim como esse professor, vários outros criticaram a atuação do AIA diante dos problemas contábeis enfrentados pelos práticos daquela década. Embora o AIA e a NYSE tenham implementado algumas recomendações, em 1933, essas ações foram insuficientes para apaziguar a situação (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 56).

Em 1916, foi criado um novo grupo representativo, denominado *American Associations of Instructors in Accounting* – AAUIA (Associações Americanas de Instrutores em Contabilidade), posteriormente denominado *American Accounting Association* – AAA (Associação Americana de Contabilidade). A AAA foi fundada em 16 de dezembro de 1916, em um encontro na *American Economic Association* (Associação Econômica Americana), em Columbus, Ohio. Tinha como enfoque o desenvolvimento da pesquisa contábil.

Em 1926, com o crescente volume dos negócios, a Bolsa de Valores de Nova York exigiu que as empresas apresentassem relatórios financeiros anuais. Contudo, ainda não havia a obrigatoriedade dos relatórios serem auditados (MULLER; SCHERER, 2009).

Com a quebra da Bolsa de Valores de Nova York, em 1929, os EUA entraram em uma grave crise econômica, com redução em torno de 90% dos investimentos privados e de 56% da produção industrial. Em 1933, a Bolsa de Valores de Nova York passou a exigir que todas as companhias de capital aberto com ações ali negociáveis, passassem a publicar seus balanços patrimoniais com a aprovação de contadores certificados por legislações contábeis específicas locais e nacionais (LOPES; MARTINS, 2005; MULLER; SCHERER, 2009).

A partir da década de 30, os profissionais da área contábil procuram desenvolver normas gerais para uma melhor prática contábil. Após a legislação de 1933 e 1934 (*New Deal*), os EUA passaram a exigir a auditoria das demonstrações contábeis em companhias de capital aberto, o que pode ser considerado um dos motivos que levaram as organizações a aumentar de tamanho e ampliar sua cobertura geográfica, surgindo, assim, a necessidade de uniformização dos relatórios contábeis e de padronização dos procedimentos, por meio do

desenvolvimento de princípios contábeis aplicáveis a todas as entidades (SCHMIDT; SANTOS, 2008).

O projeto *New Deal* do Presidente Franklin D. Roosevelt, através do *Securities Act* de 1933, aumentou substancialmente o poder do governo sobre a flutuação das ações e dos títulos emitidos. No ano seguinte, através do *Securities Act* de 1934, o governo federal regulamentou a forma de divulgação das demonstrações contábeis de todas as empresas abertas, além de determinar o papel de controle do mercado financeiro através da *Securities and Exchange Commission* – SEC. Com esses atos, o governo federal passou a avaliar o trabalho dos profissionais da contabilidade. A SEC passou a ter o poder de impedir a emissão de novos títulos no mercado, caso as demonstrações contábeis das empresas não estivessem de acordo com suas determinações (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 57).

A *Securities and Exchange Commission* – SEC (Comissão de Valores Mobiliários), foi criada em 1934, correspondente à Comissão de Valores Mobiliários no Brasil. A SEC é um órgão do governo federal vinculado à Secretaria do Tesouro Nacional dos EUA, com autonomia e independência plena em relação ao governo daquele país.

Muller e Scherer (2009, p. 105) comentam que a SEC tem a seguinte missão:

Assegurar a transparência nos mercados acionários daquele país, de maneira a salvaguardar a figura do investidor (principalmente a do pequeno investidor). Para tanto a SEC exige das empresas que negociam ações que periodicamente tornem públicas suas demonstrações financeiras, possibilitando o acesso a elas pelos investidores. Deve-se observar que a SEC detém plenos poderes para determinar os procedimentos contábeis e a forma de elaboração das demonstrações financeiras das companhias abertas norte-americanas.

A SEC tem como objetivo prescrever políticas e práticas contábeis, mas deixou a cargo do *Committee on Accounting Procedure* – CAP (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), o estabelecimento das práticas contábeis dos EUA. Em 1939, o CAP passou a emitir os *Accounting Research Bulletins* – ARB (Boletins de Pesquisa em Contabilidade), como tentativa de padronizar os procedimentos utilizados na contabilidade financeira (SCHMIDT; SANTOS, 2008b).

Em 1959, o AIA sofreu mudança de denominação, passando a chamar-se de *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA (Instituto Americano de Auditores Públicos Certificados). Juntamente com a mudança de nome, foram



criadas cinco linhas de pesquisa para um programa de qualificação profissional: ética, educação, auditoria, serviços de certificação e controle da prática e contabilidade financeira. Esta última é a mais polêmica de todas dentro da doutrina contábil norte-americana. (SCHMIDT; SANTOS, 2008).

Em 1959, o CAP foi substituído pelo *Accounting Principles Board* (APB), que iria basear todos os seus pronunciamentos nos estudos da *Accounting Research Division* (ARD). O APB fora criado sob a demanda de maior uniformidade de consistência nas informações contábeis, uniformidade esta na qual o CAP não obtivera sucesso. No entanto, o próprio APB foi criado já sofrendo forte oposição na medida em que somente membros do AICPA faziam parte do comitê responsável pela aprovação dos pronunciamentos; nessa época, já havia a ideia de que os pronunciamentos contábeis deveriam ser aprovados por um comitê mais aberto, contendo usuários de informação contábil que não fossem contadores (LOPES; MARTINS, 2005, p. 108).

Em 1973, o APB foi dissolvido, dando lugar à *Financial Accounting Foundation* – FAF (Fundação de Contabilidade Financeira), ao *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Diretores de Padrões de Contabilidade Financeira) e ao *Financial Accounting Standards Advisory Council* – FASAC (Conselho Consultivo de Padrões Financeiros). O FASB nasceu com apoio político, fortalecendo-o ainda mais no sentido de impor seus pronunciamentos para os EUA. Segundo Lopes e Martins (2005, p. 109), o FASB “tem sido objeto de muitas críticas devido ao excesso de pronunciamentos e à lentidão de resposta do órgão para disciplinar novas matérias”.

A padronização da Contabilidade financeira tornou-se um dos mais controversos aspectos do doutrinamento contábil norte-americano. Foram criadas três entidades ao longo dos anos, com o objetivo de desenvolverem estudos para uma condução melhor da prática contábil (SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 58).

Com o objetivo de minimizar os conflitos doutrinários e de facilitar a convergência dos procedimentos contábeis americanos, foram criadas as seguintes entidades: *Committee on Accounting Procedure* (CAP), equivalente ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no Brasil; o *Financial Accounting Foundation* (FAF), cuja principal subsidiária é o *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Normas Contábeis e Financeiras) (SCHMIDT; SANTOS, 2008); e o *Accounting Principles Board* (APB), em substituição ao CAP, devido a críticas relacionadas a falhas na educação do público sobre as limitações contábeis.

Ressalta-se que o APB e o CAP contribuíram significativamente para o desenvolvimento das normas contábeis americanas.

O FASB possui um grupo consultivo de trabalho denominado *Financial Accounting Standards Advisory Council* – FASAC, que serve como os olhos e ouvidos do FASB, voltados para o mundo da prática contábil. O FASAC trabalha basicamente como detector dos problemas contábeis vivenciados pelos contadores, além de servir também como instrumento de feedback para os procedimentos e padrões contábeis instituídos pelo FASB. O FASAC verifica como estão se comportando na prática as determinações do FASB ( SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 65).

Outra missão do FASB é o desenvolvimento de uma estrutura sobre conceitos e objetivos fundamentais de relatórios contábeis e de contabilidade financeira.

Tanto a SEC como a AICPA, na opinião de Brow (1990), consideram que o FASB é a autoridade responsável pela emissão dos padrões para a preparação das demonstrações contábeis de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos ( SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 73).

Em 1978, o AICPA aprovou regras disciplinadoras do exercício da profissão contábil, incluindo algumas restrições relacionadas a propagandas dos serviços contábeis, honorários e comissões, além de implementar diversos e importantes programas de profissionalização para contadores, com o intuito de auxiliar as universidades em estudos e programas de formação acadêmica. A entidade pesquisou também os pontos mais importantes e de maior relevância que deveriam ser lecionados para melhorar a formação profissional do contador (SCHMIDT; SANTOS, 2008).

Essas organizações profissionais foram as precursoras da convergência das normas contábeis internacionais, assim como responsáveis também pelo atual estágio de confiabilidade que inspiram os profissionais de contabilidade nos EUA.

Com uma breve verificação nas demonstrações contábeis publicadas nesse país, constata-se o alto grau de padronização dos relatórios, o que facilita, indubitavelmente, o processo de comparabilidade. Além disso, a contabilidade goza hoje de um grande prestígio por parte da comunidade empresarial, como sendo uma das principais fontes informacionais sobre seus empreendimentos ( SCHMIDT; SANTOS, 2008, p. 75).

Atualmente, a harmonização das normas contábeis nos EUA está a cargo do *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Normas Contábeis e Financeiras).

Hendriksen e Breda (1999) abordam as etapas do processo definido de produção de normas pelo FASB, a saber: avaliação preliminar; inclusão na agenda; deliberações iniciais; resoluções adicionais e resolução final. Quatro critérios de seleção são apontados pelos autores: a amplitude do problema; a disponibilidade de soluções possíveis e a probabilidade de que uma delas afete a divulgação das informações financeiras; a viabilidade técnica; e as considerações práticas.

Segundo o IFRS Journal Hot Topic (2008, p. 1):

*A Securities and Exchange Commission (SEC) aprovou em audiência pública a proposta de roteiro (ou roadmap, no jargão em inglês) para o uso das IFRS pelas empresas americanas de capital aberto. O roadmap antecipa a obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras em IFRS para 2014, 2015 ou 2016 – a depender do porte da companhia – e permite a adoção antecipada, ainda em 2009, para empresas de grande porte que atendem a determinados critérios..*

O artigo intitulado “Estados Unidos se rendem ao padrão internacional” da Gazeta Mercantil (2008) também destaca que a SEC colocou em audiência pública a proposta de *roadmap* (roteiro) para a implantação das *International Finance Reporting Standard* – IFRS (Normas de Informação Financeira Internacional) pelas empresas americanas e internacionais com ações negociadas no mercado de ações dos EUA. O *roadmap* antecipa a obrigatoriedade de apresentação de demonstrações financeiras em IFRS para 2014, 2015 ou 2016, dependendo do porte da companhia, e permite a adoção antecipada, ainda em 2009, para empresas de grande porte.

A SEC tem prazo até 2011, baseada no *roadmap*, para tomar a decisão sobre a emissão de uma regra final para os EUA. Contudo, já está decidido que as IFRS deverão ser adotadas para demonstrações financeiras com base no porte das empresas: *Large accelerated filers* – 2014; *Accelerated filers* – 2015; *Non-accelerated filers* – 2016 (IFRS JOURNAL HOT TOPIC, 2008, p. 2).

O *roadmap* decidirá o que será apresentado pelas companhias em suas primeiras demonstrações convertidas ao padrão IFRS. A SEC requererá três anos de demonstrações financeiras auditadas para o ano de 2014, ano inicial de adoção das IFRS. Para o IFRS Journal Hot Topic (2008, p. 1), “com a divulgação do *roadmap*, a SEC deu seu passo mais significativo em direção à adoção de uma

norma contábil global, tendo em vista a consolidação das IFRS como linguagem contábil dominante no mundo”.

Nos tópicos seguintes, dar-se-á destaque a outros organismos internacionais muito importantes para a convergência das normas contábeis internacionais.

### **2.1.2 Órgãos envolvidos na convergência das normas e práticas contábeis internacionais**

Nessa seção são abordados outros organismos internacionais envolvidos no processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais, como o IFAC, o IASB e o OECD.

#### *2.1.2.1 Internacional Federation of Accounting (IFAC)*

Atualmente, há duas organizações internacionais voltadas para o desenvolvimento e para a convergência das normas e práticas contábeis: o *International Accounting Standards Committee* – IASC (Comitê de Normas Contábeis Internacionais) e a *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores) (CASTRO, 2001).

As estruturas do IASC e do IFAC foram concebidas no Congresso Mundial de Contadores realizado em Sidney, em 1972, sendo que o IASC entrou em atividade em 1973, tendo Londres como sede. A criação do IFAC somente foi concretizada cinco anos depois no Congresso Mundial de Contabilidade em Munique, tendo uma secretaria permanente em Nova Iorque. O IASC e o IFAC são duas organizações separadas, apesar de possuírem os mesmos membros, mas verificou-se logo no início a necessidade de haver um maior entrosamento com o objetivo de harmonizar o exercício da profissão contábil através da fixação de normas e procedimentos uniformes (CASTRO, 2001, p. 3).

Dentre os principais guias de procedimentos do IFAC, pode-se citar o *International Standards on Auditing* (ISA), aplicável à auditoria das demonstrações financeiras ou de outras informações e serviços relacionados; e o *International Auditing Practice Statements* (IAPS), que tem o objetivo de promover a boa prática pelos auditores na implementação do ISA (PAULO, 2002).

O IFAC é uma organização não governamental, sem fins lucrativos, que tem como missão desenvolver e fortalecer a profissão contábil no mundo e fazer

convergir os padrões mundiais, com os seguintes principais objetivos: possibilitar que a classe contábil forneça serviços de alta qualidade e de interesse público; desenvolver normas internacionais e auxiliar na adoção e uso dessas normas; promover a colaboração e a cooperação entre membros e outros organismos internacionais; e trabalhar como porta-voz internacional da profissão contábil (LOPES, 2008).

O órgão atua como defensor internacional, desenvolvendo e promovendo alta qualidade técnica, publicações éticas e profissionais, assim como guias para uso por parte dos contadores de todos os setores. Esses guias abrangem seis áreas-chaves: Auditoria; Educação; Ética; Contabilidade Financeira e Gerencial; Tecnologia da Informação; e Contabilidade Governamental (PAULO, 2002).

Atualmente, o IFAC tem a participação de 158 membros, distribuídos por 123 países. A representação no Brasil ocorre por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon).

#### *2.1.2.2 Internacional Accounting Standards Board (IASB)*

Anteriormente denominado *International Accounting Standards Committee* – IASC (Comitê de Normas Contábeis Internacionais), O IASB foi fundado em 29 de julho de 1973, em Londres, por meio de um acordo firmado entre os profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Holanda, Irlanda, Japão, México e Reino Unido. Outros países foram associando-se gradativamente, entre eles o Brasil, por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon). Dentre as finalidades de cada organismo que integra o IASB, destacam-se a formulação e publicação de normas contábeis para apresentação das demonstrações financeiras e a promoção de sua aceitação e cumprimento em âmbito mundial (PAULO, 2002).

[...] o *International Accounting Standards Board (IASB)*, é responsável pela criação, disseminação e utilização regulares de um padrão de normas internacionais, buscando a convergência de normas entre os mais diversos países que integram o seu quadro de membros (MULLER; SCHERER, 2009, p. 27).

Segundo Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.16), a criação do IASB foi uma reação à criação do FASB, que era uma

Instituição sem fins lucrativos, privada, total e exclusivamente voltada para a elaboração de normas contábeis.[...] As demais economias desenvolvidas reagiram, preocupadas com o que poderia ser mais um sinal de hegemonia dos americanos dos Estados Unidos nos negócios mundiais, já que estes se preocupavam em construir um robusto conjunto de normas contábeis baseadas em fundamentos econômico-financeiros sólidos.

Somente em 1988, o FASB se uniu ao Grupo Consultivo como observador e não como atuante do grupo. Mas em 1991, declarou seu apoio às Normas Internacionais de Contabilidade. Em 1995, a Comunidade Econômica Europeia aprovou a utilização das IAS pelas empresas de seus países-membros (PAULO, 2002).

O Congresso Americano exige, em 1996, um conjunto de padrões de alta qualidade de princípios contábeis internacionais geralmente aceitos. Em 1998, novas leis nacionais são emitidas na Bélgica, França, Alemanha e Itália, as quais permitem as grandes companhias usarem domesticamente as IAS's. Em 1995, as primeiras companhias alemãs publicaram as Demonstrações Contábeis baseadas nas IAS's. Os Ministros das Finanças dos países que formam o Grupo do G7 (Estados Unidos, Inglaterra, Alemanha, França, Itália, Japão e Canadá) e Fundo Monetário Internacional desejam apoiar a implementação das IAS's, a fim de fortalecer a "estrutura" financeira internacional, O Comitê da Basileia expressa apoio, no ano de 2000, ao uso das IAS's e para os esforços com intuito de harmonizar a Contabilidade internacionalmente (PAULO, 2002, p. 57).

Em abril de 2001, o IASB assumiu a responsabilidade de emitir os padrões contábeis internacionais, sendo esse um dos marcos mais importantes para o processo de convergência das normas contábeis internacionais (MULLER; SCHERER, 2009).

O próprio IASB define-se como um organismo independente no que tange à elaboração e emissão de normas contábeis internacionais, destacando-se, dentre seus objetivos:

- a. formular e publicar normas contábeis para utilização na apresentação das demonstrações financeiras e promover a aceitação mundial;
- b. trabalhar para melhorar e harmonizar as normas e procedimentos contábeis relativos à apresentação das demonstrações financeiras (IASB, 2002 apud PAULO, 2002, p. 58).

Esses objetivos, contudo, não estão isentos de problemas, pois os países-membros do IASB possuem realidades socioeconômicas sensivelmente distintas, o

que supõe divergências importantes nas sociedades a que se destina a informação contábil.

Com relação à estrutura institucional, na França e na Espanha, por exemplo, as normas contábeis são emitidas dentro de uma moldura legal, enquanto que nos EUA, Inglaterra e Canadá, são elaboradas e publicadas pelas próprias organizações profissionais (MULLER; SCHERER, 2009).

Nos países em que as regras são estabelecidas pela estrutura legislativa, parece óbvio que as regulamentações do IASB terão difícil acesso para se tornarem efetivas, salvo se houver incorporação nas disposições legais, o que se supõe ter certa rigidez. Nesses termos, a legislação fiscal constitui outro obstáculo importante a ser considerado para a viabilidade das normas contábeis ditadas com vistas a conseguir uma melhoria na informação econômico-financeira (MULLER; SCHERER, 2009, p. 30).

Importa ressaltar que as organizações profissionais participantes do conselho do IASB também têm obrigações a serem cumpridas, tais como: prestar apoio às normas publicadas pelo conselho; zelar para que as publicações respeitem as normas; realizar intervenções junto aos governos e autoridades encarregadas de controlar os mercados de valores, exigindo que os relatórios contábeis sejam publicados em conformidade com as normas do conselho; buscar que se adotem as medidas oportunas para que os relatórios e informes contábeis se ajustem às exigências das normas; e procurar fazer com que as normas do conselho sejam aceitas e observadas internacionalmente (MULLER; SCHERER, 2009).

O IASB possui dois órgãos de apoio, a saber:

O IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee e o SAC – Standards Advisory Council cujas responsabilidades são, respectivamente, a interpretação das normas publicadas pelo IASB, apontando conflitos que impedem a convergência. Já o SAC funciona como um órgão consultivo recomendando prioridades e agenda, além de promover o IASB ao redor do mundo (LOPES, 2008, p. 25).

Para o processo de elaboração das normas contábeis internacionais, o conselho do IASB garante elevados padrões de qualidade, assegurando que sejam aceitas e válidas para os usuários e elaboradores de relatórios financeiros. Dessa forma, segundo Muller e Scherer (2009, p. 31-32), o processo se desenvolve em sete etapas, a saber:

- 1) O lasb escolhe um tema de estudo em função dos objetivos perseguidos pelo conselho [...] (Point Outline)
- 2) O tema escolhido é estudado por um grupo de trabalho constituído por representantes de países-membros do lasb, assistido pelo secretariado do próprio lasb, que elabora um projeto de normas para a consideração do conselho (Exposure Draft)
- 3) O lasb estuda os projetos em diferentes etapas de desenvolvimento, formulando recomendações ao grupo de trabalho (Discussion Paper)
- 4) Em cada uma das etapas em que o projeto é objeto de exame, todos os membros fundadores do lasb efetuam consultas ao correspondente comitê de investigação contábil de seus próprios institutos.
- 5) O texto do projeto da norma contábil internacional é objeto de aprovação pelo lasb, sendo posteriormente publicado por todas as organizações-membros [...]
- 6) Todos os comentários recebidos são examinados pelo grupo de trabalho responsável pelo projeto, que leva à consideração do conselho um texto revisando o projeto da norma;
- 7) O conselho do lasb aprova o texto definitivo da norma contábil, que, aprovada, deve ser publicada pelas organizações-membros em seus países respectivos.

Após a criação do IASB, os novos pronunciamentos editados passaram a ser denominados *Internacional Financial Reporting Standard (IFRS)*. As Normas Internacionais de Contabilidade são pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB, os quais se baseiam em princípios e não observam regras específicas.

Essas normas foram criadas para proporcionar um melhor entendimento das informações nas demonstrações financeiras e contábeis, entre os participantes do mercado de capitais no mundo e os usuários de contabilidade para subsidiar decisões. Com o mesmo fim, surgiram diversos órgãos internacionais que, direta ou indiretamente, estão envolvidos com a harmonização contábil internacional.

Dessa forma, a elaboração e a divulgação das normas contábeis internacionais têm como propósito o atendimento das necessidades dos mercados de capitais e da comunidade internacional de negócios.

Em relação ao lasb, ressaltam Muller e Scherer (2009, p. 34) que

alguns países adotam os pronunciamentos desse órgão como válidos nacionalmente; outros costumam considerar as normas do lasb antes de produzirem suas próprias normas nacionais – como é o caso do Brasil; outros possuem sistemas totalmente autônomos de emissão de normas contábeis, mas que apresentam semelhança muito grande com as do lasb, por forte influência desses mesmos países no comitê – por exemplo, os Estados Unidos.



Outros dois organismos internacionais são também importantes no processo de convergência das normas contábeis internacionais: o *Financial Accounting Standards Board* – FASB (Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira), já abordado, e a *Organization for Economic Cooperation and Development* – OECD (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico).

### 2.1.2.3 *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*

Também conhecida como “Grupo dos Ricos”, a OECD é uma organização internacional que reúne os países comprometidos com os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado. Com sede em Paris, a entidade influencia a política econômica e social de seus membros.

A OECD foi fundada em 1960, com a finalidade de promover o desenvolvimento econômico e mundial, bem como o crescimento econômico e a estabilidade de seus países-membros em particular. É constituída por trinta países: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Coreia do Sul, Dinamarca, Eslováquia, Espanha, Estados Unidos, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Islândia, Itália, Japão, Luxemburgo, México, Noruega, Nova Zelândia, Polônia, Portugal, Reino Unido, República Checa, Suécia, Suíça e Turquia (OECD, 2009).

Em 1975, a OECD estabeleceu a *Committee on International Investments AM Multinational Enterprises* – CIIME, que em 1976, emitiu a *Declaration on Investment and in Multinational Enterprises*, que contém diretrizes de informações financeiras a serem utilizadas pelas empresas multinacionais. Já em 1980, a OECD conclui o estudo intitulado *International Investments and Multinational Enterprises – Accounting Practices in OECD Member Countries*, que estabeleceu as definições de resultados das operações e a evidência das informações financeiras (PAULO, 2002, p. 56).

A OECD reúne os países comprometidos com a democracia e a economia de mercado ao redor do mundo, para: apoiar o crescimento econômico sustentável; aumentar o emprego; elevar o nível de qualidade de vida; manter a estabilidade financeira; auxiliar no desenvolvimento econômico de outros países; e contribuir para o crescimento do comércio mundial. A organização prevê um cenário em que as políticas de governo comparam experiências, buscam respostas para problemas

comuns, identificam boas práticas e coordenam políticas nacionais e internacionais (OECD, 2009).

Em maio de 2007, os países-membros da OECD acordaram em convidar o Chile, a Eslovênia, a Estônia, Israel e a Rússia para discutir acerca da adesão à entidade. Visavam também a uma eventual adesão da África do Sul, Brasil, China, Índia e Indonésia. A aprovação da chamada *roadmaps*, em dezembro de 2008, marca o início das negociações de adesão com Chile, Eslovênia, Estônia, Israel e Rússia (OECD, 2009).

Diferentemente do que ocorre em outras organizações, o ingresso de um país na OECD requer que seja convidado. Para tanto, seu conselho se reúne para prévia deliberação acerca das condições para aceitação do novo membro.

O principal conceito acordado pela OECD é o de que as partes tomarão as providências necessárias para serem classificados como crimes, e punidos como tal, os atos de quaisquer pessoas de dar, prometer ou oferecer qualquer vantagem pecuniária indevida a uma autoridade de outro país, com o objetivo de obter um negócio pela ação ou omissão desse agente público.

Nessa perspectiva, os Estados-membros cooperarão entre si no combate à corrupção, principalmente através do fornecimento de informações, as quais, quando solicitadas pelo governo de um país-membro, não podem deixar de ser fornecidas, nem mesmo sob a alegação de sigilo bancário.

Nesse sentido, a OECD é imprescindível para o processo de convergência das normas contábeis internacionais, sempre visando a uma conduta ética e fidedigna das ações dos países que a compõem, principalmente no que tange à credibilidade da informação contábil.

Vale destacar que a OECD congrega países que, no conjunto, são responsáveis por mais de 70% do comércio internacional. Dentre os objetivos da OECD, destaca-se o de ajudar o desenvolvimento econômico e social no mundo inteiro, estimulando investimentos nos países em desenvolvimento (OECD, 2009).

## 2.2 A convergência das normas internacionais no Brasil

Segundo Schmidt e Santos (2008b, p.139), “a contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior e posterior a 1964”. Na análise da convergência das normas contábeis internacionais no Brasil, não se pode deixar de fazer referência aos principais acontecimentos ocorridos antes e depois de 1964.

Promulgado em 1850, o Código Comercial Brasileiro (CCB) foi a primeira regulamentação contábil do país. O CCB não traz normas ou procedimentos contábeis, mas sim a obrigatoriedade da escrituração contábil, além de apresentar formalidades extrínsecas de escrituração e elaboração anual da Demonstração do Balanço Geral (PAULO, 2002).

Até o ano de 1915, os contabilistas realizavam trabalhos inerentes à profissão, mas não havia nenhum organismo de profissionais que regulamentasse o exercício contábil e defendesse os interesses da classe. Em 1915, foi fundado o Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, e em 1916, a Associação dos Contadores de São Paulo, na cidade de São Paulo. Alguns dos egressos da Escola de Comércio Álvares Penteado, em 1919, fundaram o Instituto Paulista de Contabilidade, tornando-se, posteriormente, Sindicato dos Contabilistas de São Paulo. Em 1926, é emitida a primeira lei sobre imposto de renda que viria, a partir de então, influenciar os critérios de apuração dos resultados (PAULO, 2002, p. 59).

Em setembro de 1916, foi fundado o Instituto Brasileiro de Contabilidade, que tinha como uma de suas metas de curto prazo a organização do Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade, que viria a se realizar em dezembro do mesmo ano.

No III Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 1934, Frederico Hermann Júnior apresentou o trabalho intitulado “Padronização dos Balanços das Sociedades Anônimas”, o que leva a inferir que a harmonização das normas contábeis brasileiras já era discutida antes mesmo da Lei nº 6.404/76.

Por meio do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, foi criado o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), sendo uma Autarquia Especial de Caráter Corporativista, desvinculada da Administração Pública Federal. O CFC é integrado por, no mínimo, um representante de cada Unidade da Federação e seu respectivo suplente, e tem como seus principais objetivos orientar, normatizar e

fiscalizar o exercício da profissão contábil no Brasil (CFC, 2009).

É o CFC que edita as Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto as Técnicas quanto as Profissionais, que são aprovadas ou alteradas por meio de Resoluções. O órgão também pode emitir Instruções Normativas e Súmulas (GERON, 2008).

As Normas Brasileiras de Contabilidade estão alicerçadas em sete princípios fundamentais que, segundo a Resolução CFC nº 750/93, representam a essência das doutrinas e teorias predominantes nos universos científico e profissional do país. Esses princípios tratam a contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades (SILVA; MADEIRA; ASSIS, 2004, p.120).

Juntamente com outros órgãos, o CFC desempenha papel fundamental no processo da convergência, participando da aprovação dos pronunciamentos do CPC e de orientações técnicas, convertidos em Normas Brasileiras de Contabilidade, de conhecimento e aplicação obrigatórios pelos profissionais de contabilidade.

Segundo Schmidt (2000 apud PAULO, 2002, p. 61), “de 1901 a 1940, foi amplamente discutida a padronização de balanços (...) a padronização representava apenas um aspecto, sendo necessária a adoção de procedimentos-padrão para elaboração dos balanços”.

O Decreto-lei nº 2.627, de 1940, instituiu a primeira Lei das Sociedades Anônimas, estabelecendo procedimentos para a contabilidade brasileira. Nesse mesmo ano, o Decreto-lei nº 2.416 instituiu normas para a elaboração da contabilidade aplicáveis aos estados e municípios.

Em julho de 1965, foi promulgada a Lei nº 4.728, que disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. O artigo 1º da referida lei determina que tanto o mercado financeiro quanto o de capitais serão disciplinados pelo Conselho Monetário Nacional e fiscalizados pelo Banco Central (BRASIL, 2009i).

Em dezembro de 1971, foi criado oficialmente o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), atual Ibracon, com a finalidade de buscar maior representatividade dos profissionais auditores, contadores com atuação em todas as

áreas e estudantes de Ciências Contábeis perante o poder público e a sociedade. A mudança de denominação deu-se em julho de 1982, quando o órgão decidiu-se pela abertura do quadro associativo para ingresso de contadores das diversas áreas de atuação (IBRACON, 2009).

O Ibracon surgiu objetivando concentrar a representatividade dos profissionais contadores com atuação em todas as áreas, auditores e estudantes de Ciências Contábeis. O Ibracon (2009) comenta que a seriedade dos trabalhos resultantes dessa união,

[...] reconhecida por órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Superintendência de Seguros Privados – SUSEP e Banco Central, garante que a produção técnica do Instituto seja referendada e sirva como sustentação para as normas que cada uma dessas entidades emite. Essa grande preocupação com a qualidade técnica dos documentos, além do esforço em cuidar de todos os interesses dos profissionais e das empresas de auditoria, fez com que o Ibracon adquirisse a credibilidade que o mantém como o único órgão de congregação dos auditores independentes (IBRACON, 2009).

Silva, Madeira e Assis (2004, p. 120) resumem o Ibracon como:

[...] entidade profissional que congrega contadores e auditores independentes, tendo como função discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil e de auditoria no Brasil. O Ibracon tem elaborado e publicado vários pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimentos de Auditoria – NPAs – e Normas e Procedimentos de Contabilidade – NPCs -, algumas delas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM -, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-se de observância obrigatória. Representa oficialmente o Brasil junto a entidades internacionais como a AIC – Asociación Interamericana de Contabilidad -, o IFAC – International Federation of Accountants – e o IASB – International Accounting Standards Board.

O objetivo do IBRACON (2009) é

buscar a evolução das Normas Brasileiras de Contabilidade, principalmente pela sua atual importância nos contextos financeiros nacional e internacional e pela necessidade da unificação das Normas Contábeis Brasileiras, emanadas de diversas fontes de origem e a sua natural e necessária convergência para com as normas internacionais.

Segundo o próprio CFC (2009), o Ibracon tem os seguintes principais propósitos:

- discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-

voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral;

- auxiliar na difusão e na correta interpretação das normas que regem a profissão, possibilitando aos profissionais conhecê-la e aplicá-la de forma apropriada, contribuindo para a criação e a manutenção de um mercado sadio, regido pela ética profissional;

- atuar, também, no conjunto das entidades de ensino, colaborando para o aprimoramento da formação profissional, por meio da divulgação das atribuições, do campo de atuação e da importância do trabalho do auditor independente em nossa sociedade.

É também de responsabilidade do Ibracon a emissão de normas contábeis profissionais. Atualmente, o órgão é sediado em São Paulo e possui dois mil associados em sete regionais que englobam todo o país.

Em consequência dos efeitos da crise de 1972 no país, o Banco Central emitiu a Circular nº 178, que obrigava o registro dos auditores independentes no Bacen, exclusivamente para contadores; e a Circular nº 179, que disciplinava os Princípios e Normas de Contabilidade, oficializando, então, a expressão Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos.

A contabilidade brasileira passou por maiores e significativas transformações com a publicação da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a Lei das Sociedades por Ações, que tinha como objetivo estruturar o mercado nacional de capitais. Nesse mesmo ano, foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que passou a regulamentar as atividades do mercado de valores mobiliários (PAULO, 2002).

Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009) afirmam que a Lei nº 6.404/76 provocou a maior revolução da história da normatização contábil brasileira, fazendo com que a contabilidade se modernizasse enormemente para a época.

Em 1981, o CFC emitiu a Resolução nº 529, que instituiu as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), distribuídas em dois grupos: Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas (NBC-T) e Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais (NBC-P). Em 1993, o órgão editou a Resolução CFC nº 750, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade (CFC, 2009).

Em 1986, a CVM editou a Deliberação nº 29, que aprova o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) denominado “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade”. (CVM, 2009)

Em Julho de 1999, foi entregue ao ministro Pedro Malan, da Fazenda, o Anteprojeto de Reformulação da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), alterando algumas de suas disposições, principalmente dos capítulos XV, XVI, XVIII e XX, que tratam da matéria contábil. O Anteprojeto de Reformulação da Lei 6.404/76 tinha como justificativa a nova realidade econômica que o país vivenciava, devido ao processo de globalização das economias e abertura dos mercados, com significativo aumento dos fluxos de capitais estrangeiros e de captação de recursos estrangeiros por empresas nacionais (CVM, 2009b).

O Anteprojeto virou Projeto de Lei, nº 3741/2000, que, segundo sua ementa:

Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público (BRASIL, 2009I).

Em 29 de dezembro de 2005, o Ibracon divulgou a Norma e Procedimento de Contabilidade – NPC 27, com o objetivo de

[...] apresentar a base de apresentação de demonstrações contábeis de uso geral, a fim de assegurar comparação tanto com as próprias demonstrações contábeis de períodos anteriores quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades (IBRACON, 2009).

No artigo 13, a NPC 27 dispõe que

[...] consideram-se abrangidas no contexto das práticas contábeis adotadas no Brasil, as práticas amparadas na legislação societária e aquelas reconhecidas pelos órgãos reguladores como avanço na convergência com as normas contábeis no âmbito internacional. A aplicação apropriada dessas normas, incluindo a divulgação de informações requeridas, resulta, em praticamente todas as circunstâncias, em demonstrações contábeis que atingem uma apresentação adequada.

Em 7 de outubro de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução CFC nº 1.055, que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Esse órgão foi constituído em função da convergência dos padrões internacionais, com o objetivo de centralizar a emissão de pronunciamentos dessa natureza e pela representação e processo democrático na produção das informações contábeis (CPC, 2009).

De acordo com o artigo 2º da Resolução nº 1.055/05, o CPC tem a seguinte composição: Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) (BRASIL, 2009b).

Além de seus membros, são convidados permanentes do CPC representantes do Banco Central, da CVM, da Secretaria da Receita Federal e da Superintendência de Seguros Privados (Susep). Adicionalmente, outras entidades ou especialistas poderão ser convidados, assim como poderão ser constituídos grupos de trabalho para temas específicos.

De acordo com o artigo 3º da Resolução nº 1.055/05, o CPC tem por objetivo

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

O CPC é responsável pela emissão dos Procedimentos Técnicos, Orientações e Interpretações das normas e práticas internacionais. Os Pronunciamentos Técnicos são obrigatoriamente submetidos à audiência pública. Já as Orientações e Interpretações poderão, mas não obrigatoriamente, passar pelo processo de audiência pública (CPC, 2009).

O coordenador de relações institucionais do CPC, Alfried Plöger (CPC, 2009), destaca que a instalação do CPC é fruto de análises cuidadosas e profundas, desenvolvidas por algumas das melhores inteligências das áreas acadêmicas e governamentais e da iniciativa privada. O CPC representa a perspectiva de



importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis.

Na perspectiva da história, ele é o resultado da abertura da economia brasileira para o exterior, que colocou nossas empresas em contato direto com economias mais avançadas, inclusive com títulos negociados nas bolsas de maior movimento do mundo, e ao alcance dos investidores sediados em outros países (CPC, 2009).

A harmonização dos procedimentos contábeis em âmbito internacional facilita a entrada de capital e contribui para o crescimento das empresas. Segundo o CPC (2009), a relevância da harmonização consiste em reduzir custos nos investimentos internacionais, facilitar a comunicação internacional com uma linguagem contábil mais homogênea e reduzir custos de capital, além de abrir o mercado brasileiro aos investidores internacionais, tornando o mercado de capitais e o sistema brasileiro mais transparentes e reduzindo o risco-país.

Em 10 de março de 2006, o Banco Central divulgou o Comunicado nº 14.259, no qual

[...] comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e pela International Federation of Accountants (IFAC) (BRASIL, 2009c).

Esse comunicado destaca a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010 (BRASIL, 2009c).

Em 13 de julho de 2007, a CVM emitiu a Instrução Normativa n. 457, que dispõe sobre a elaboração e a divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo IASB. Os dois primeiros artigos do documento ficaram assim definidos:

Art. 1º As companhias abertas deverão, a partir do exercício findo em 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas adotando o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo *International Accounting Standards Board* – IASB.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se, ainda, às demonstrações consolidadas do exercício anterior apresentadas para fins comparativos.

Art. 2º Fica facultada às companhias abertas, até o exercício social de 2009, a apresentação das suas demonstrações financeiras consolidadas com a adoção do padrão contábil internacional, emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB, em substituição ao padrão contábil brasileiro (BRASIL, 2009d)

De acordo com o artigo 5º do Comunicado nº 14.259 do Bacen, a CVM é uma

[...] entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprio, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária. (Redação dada pela Lei nº 10.411, de 26/02/2002).

A CVM tem poder para normatizar, disciplinar e fiscalizar a atuação dos agentes do mercado de valores mobiliários no Brasil. Seu poder normatizador engloba todas as matérias acerca do mercado de valores mobiliários. Ela tem por finalidade zelar pela regularidade e confiabilidade das informações postas à disposição do mercado pelas organizações. As companhias abertas devem obedecer não somente às Leis n. 6.404/76, n. 11.638/07 e n. 11.941/09, mas a toda alteração introduzida pela CVM, por meio de suas Deliberações, Instruções, Notas Explicativas, Pareceres e Ofícios-Circulares (GERON, 2008).

Segundo a própria CVM (2009),

[...] a Comissão de Valores Mobiliários exercerá suas funções, a fim de:

- assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de demanda, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido;
- assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- estimular a formação de poupança e sua aplicação em valores mobiliários;
- promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas.

Cabe ressaltar que a CVM não faz julgamento de valor no que abrange as informações divulgadas pelas companhias. Seu papel é zelar pela regularidade e confiabilidade, e, para isso, normatiza e está em permanente busca por uma padronização. A Lei nº 6.385/76 dá competência à CVM para apurar, julgar e punir irregularidades cometidas no mercado de valores mobiliários, podendo inclusive abrir inquérito administrativo diante de alguma suspeita de irregularidade (CVM, 2009).

Com relação à convergência das normas internacionais, a CVM promove o estudo de alternativas e adota iniciativas, de forma que qualquer alteração das práticas atuais se dê mediante embasamento técnico, de forma clara e efetiva para seus usuários.

Em 28 de setembro de 2007, o CFC emitiu a Resolução n. 1.103, que cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil e dá outras providências. Este órgão tem a seguinte composição: CFC, Ibracon, CVM e Bacen (BRASIL, 2009e).

De acordo com o artigo 3º da Resolução nº 1.103/07, o Comitê Gestor da Convergência tem por objetivo

[...] contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

De conformidade com o artigo 4º da citada Resolução, são atribuições principais do Comitê Gestor da Convergência: identificar e monitorar as ações a serem implementadas para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, tendo em vista as Normas Brasileiras de Contabilidade; realizar os trabalhos visando à convergência contábil até 2010 e a de auditoria a partir daquelas correspondentes ao exercício com início em 1º de janeiro de 2009; e acompanhar a agenda do CPC, objetivando alinhar as ações do processo de convergência às necessidades do mercado brasileiro (BRASIL, 2009e).

Em 26 de dezembro de 2007, a Susep emitiu a Circular nº 357, que dispõe sobre o processo da convergência às normas internacionais de contabilidade. De acordo com o artigo 1º da citada Circular, cumpria à Susep

[...] o desenvolvimento de ação específica, a ser concluída até 31 de outubro de 2008, com o objetivo de identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade, promulgadas pelo “*International Accounting Standards Board – IASB*”, específicas às sociedades seguradoras, resseguradores locais, sociedades de capitalização e entidades abertas de previdência complementar (BRASIL, 2009f).

Em 28 de dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404/76 e da Lei nº 6.385/76, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

De acordo com o artigo 177, § 5º, da Lei nº 11.638/07,

[...] as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Assim, é a Lei nº 11.638/07 que torna obrigatório o uso das normas contábeis internacionais de contabilidade pela CVM. Essa nova Lei traz à contabilidade um impacto muito mais societário que tributário, alterando todo um cenário, trazendo a cultura internacional e novos paradigmas relacionados às demonstrações financeiras (MULLER; SCHERER, 2009).

Segundo Lippi (2009) para o jornal Valor, de abril de 2009,

[...] a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), aprovada em 2007 no Brasil por meio da Lei 11.638 e que afeta todas as companhias abertas e limitadas de grande porte do país, está causando uma verdadeira revolução na rotina e na carreira de contadores, auditores, controllers e executivos da área financeira. A mudança, que unifica os padrões contábeis para estabelecer critérios de comparação entre empresas, aumenta significativamente o grau de responsabilidade dos profissionais que elaboram ou analisam balanços, exigindo deles uma visão crítica e conhecimento mais aprofundado de gestão de negócios, finanças corporativas, questões societárias, planejamento tributário e sistemas de informação [...] esta lei é entendida pelo mercado como um grande avanço por transformar as demonstrações financeiras em um instrumento efetivo de gestão do negócio, mais transparente e confiável para os investidores.

A Lei nº 11.638/07

[...] reformulou parte contábil da Lei das Sociedades por Ações, visando adequá-la à necessidade de maior transparência e qualidade das

informações contábeis, em virtude da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros (GIROTTTO, 2009, p. 7).

Em 3 de dezembro de 2008, quase um ano após a promulgação da Lei nº 11.638/07, a Presidência da República aprovou a Medida Provisória 449, com força de lei, atual Lei nº 11.941/09, que altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências.

A MP 449/08, transformada em Lei nº 11.941, em 27 de maio de 2009, surgiu da necessidade de ajustes à Lei nº 11.638/07, representando um grande passo no sentido da convergência das normas internacionais de contabilidade, ao produzir duas significativas inovações:

[...] consertaram-se os erros ou desvios contábeis que remanesceram após a Lei 11.638/07, e implementou-se a efetiva neutralidade tributária que essa Lei n 11.638/07 havia tentado introduzir [...] Ao instituir o RTT – Regime Tributário Transitório – no capítulo III dessa MP, o Governo Federal genuinamente deu o maior dos saltos, porque passou a separar a Contabilidade para fins informacionais, societários, de divulgação do que ocorre com a empresa para o mundo exterior (credores, investidores, sindicatos e tantos outros interessados), da Contabilidade para fins tributários (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009, p. 6).

O vice-presidente de fiscalização do CFC, Enory Luiz Spinelli, em entrevista ao jornal Valor, de abril de 2009, opina que: “a história da contabilidade no Brasil, desde a chegada dos portugueses, sempre teve um enfoque tributário, fiscal. Agora, teremos uma contabilidade focada no negócio e no conhecimento” (LIPPI, 2009).

É inegável o papel da contabilidade para fins de tributação, contudo, torná-la presa apenas ao interesse do Estado como o único ser interessado, e ignorar os demais usuários, é minimizar o real papel da contabilidade perante a sociedade.

O presidente da Associação Nacional dos Executivos de Finanças, Administração e Contabilidade (Anefac), Carlos Roberto Maravelli (apud GIROTTTO, 2009, p. 11), após afirmar que o Brasil está caminhando em busca de uma linguagem única para a apresentação contábil das empresas completa:

Este 'Big Bang' contábil implica uma profunda mudança de postura dos profissionais, pois passaremos a ter balanços publicados não mais unicamente de acordo com regras estabelecidas, principalmente as tributárias para atender ao fisco, mas iremos assertivamente exercer uma subjetividade responsável, avaliando, julgando, fazendo juízo de valor.

Assim, como já abordado, a convergência dos procedimentos contábeis, em âmbito internacional, facilita a entrada de capital e contribui para o crescimento das empresas, reduzindo custos nos investimentos internacionais, facilitando a comunicação internacional com uma linguagem contábil mais homogênea e reduzindo custos do capital. Além disso, ajuda a abrir a economia brasileira aos investidores internacionais, tornando o mercado de capitais e o sistema financeiro brasileiro mais transparentes, com consequente redução do risco-país.

Tendo em vista as vantagens da convergência, a formação de um único conjunto de normas de contabilidade internacionalmente aceito ajudará no processo decisório das empresas e a seus *stakeholders*, contribuindo para o fortalecimento dos mercados de capitais no Brasil.

Em entrevista dada a Roberta Lippi (2009) para o jornal Valor, de abril de 2009, Vânia Borgerth afirma que “este é o momento de maior mudança em toda a sua carreira”. Nessa mesma entrevista, o professor Ariovaldo dos Santos afirma: “O antigo modelo contábil é mencionado apenas como referência histórica [...] É preciso mudar a cabeça das pessoas. Elas terão de reaprender a profissão”.

Na opinião do coordenador técnico do CPC, Edílson Arisa Pereira (apud GIROTTO, 2009), um processo de mudança como esse vivenciado atualmente é preocupante e requer planejamento e cuidado em sua implementação. “Temos que levar em consideração que estamos falando da maior alteração de práticas contábeis desde a edição da Lei nº 6.404/76, ou seja, há mais de 30 anos”.

De acordo com Eizirik (2008, s/p), o movimento para que a contabilidade nacional fique em harmonia com os padrões internacionais tem como principais objetivos:

- desvincular a contabilidade societária dos aspectos tributários e deixá-la focada nos interesses dos principais usuários externos: investidores e credores;
- fazer com que o processo de normatização não seja fundamentado em atos normativos elaborados pelos órgãos governamentais, e sim por

organismo cujos integrantes sejam empresas que produzem as informações contábeis, usuários dessas normas, contadores, analistas, investidores, bolsa de valores, auditores independentes e profissionais de investimentos;

- fazer com que as normas contábeis brasileiras sejam convergentes com as normas internacionais, para que as demonstrações financeiras sejam facilmente compreendidas em outros países;
- aumentar a transparência e a confiabilidade nas informações, para possibilitar, a custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas;
- estimular novos investimentos no mercado nacional; e
- aumentar o ganho de eficiência na elaboração das demonstrações contábeis.

Acredita-se que nos próximos anos, o processo de convergência das normas contábeis estará consolidado, de maneira que a contabilidade brasileira, com as normas internacionais, constituirá uma nova linguagem universal dos negócios, além de alcançar seu principal objetivo, que é atender às necessidades dos mais diversos grupos de usuários.

Deve-se ressaltar que a convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, mais do que uma mudança de normas, representa uma mudança de filosofia, postura e pensamento. Conforme Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 8), é uma mudança “da primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas”. Esses autores complementam afirmando que a Lei nº 11.638/07, a MP 449/08 (atual Lei 11.941/09) e pronunciamentos do CPC constituem as grandes mudanças na contabilidade brasileira.

É interessante frisar que, mesmo diante de todas as ações implementadas até o momento, não se pode afirmar que a contabilidade brasileira já esteja emparelhada com as normas internacionais. É evidente que se avançou bastante, principalmente no ano de 2008; contudo, ainda há um bom caminho a trilhar até que se dê a completa convergência das normas brasileiras às normas internacionais (IUDÍCIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009).

### **3 A EDUCAÇÃO CONTÁBIL NO BRASIL**

Nesta seção são abordados a evolução da educação contábil no Brasil, bem como seu reconhecimento como curso superior em Ciências Contábeis; os currículos do curso de graduação em questão; e o perfil do contador. Além disso, também será abordada a educação contábil diante da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

#### **3.1 Início da educação contábil no Brasil**

As primeiras sementes para o ensino comercial e, posteriormente, da contabilidade no Brasil foram plantadas em 1808, com a vinda da Família Real Portuguesa, no reinado de D. João VI, por meio da publicação do alvará Erário Régio, o qual obrigava os contadores-gerais da Real Fazenda a aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (SCHMIDT; SANTOS; 2006).

No dia 15 de julho de 1808, por meio desse alvará, iniciou-se o ensino comercial no Brasil. Em 23 de novembro do mesmo ano, foi criada a disciplina Aula Pública de Ciências Econômicas, no Rio de Janeiro, ministrada por José Antônio Lisboa, o Visconde de Cairu. A esse respeito, Schmidt (2000, p. 205) comenta que

[...] os estudos do comércio tiveram seus passos iniciais na obra de Visconde de Cairu (José Antônio Lisboa) [...] intitulada Princípios de Economia Política. Em 1809, ele tornou-se o primeiro a apresentar um sistema de direito comercial e a realizar os primeiros estudos de economia política no Brasil.

Deve-se ressaltar que essa disciplina não foi lecionada de fato, pois o Visconde de Cairu não detinha os conhecimentos necessários para ministrá-la. Martins et al (2006 apud Peleias et al, 2007, p. 23) comenta que os resultados obtidos com a criação da disciplina supracitada “não lograram êxito, sendo que o Visconde de Cairu jamais lecionou uma aula sequer, fato explicado, pois ele não tinha conhecimento sobre a matéria”.

A origem do curso de graduação de Ciências Contábeis tem início na evolução do ensino comercial, no desenvolvimento das atividades mercantis e no fortalecimento dos estados, gerando a necessidade de um profissional mais bem preparado para trabalhar questões relacionadas com o comércio (OLIVEIRA, 1995).



Durante o período do Império, o ensino da contabilidade era lecionado nas aulas de Comércio no Rio de Janeiro e na província do Maranhão na disciplina de Ciências Econômicas que atendia às necessidades dos negócios públicos e privados da época.

A importância dada pelo Maranhão ao ensino de Ciências Contábeis motivou Ericeira (2003) a escrever seu livro intitulado “Contabilidade no Maranhão *versus* o desenvolvimento econômico”, no qual ele destaca o período entre 1755 e 1900. Em seu estudo, ele relatou as condições de realização das primeiras aulas no Maranhão, a partir de 1811, destacando que em 1820, ocorreu a suspensão das aulas pelo Governo Imperial por ter sido constatada a incapacidade do professor para ministrar tais aulas. Ainda segundo esse estudioso, em 1830, o Governo Imperial, por meio de vários decretos, aprovou, estabeleceu e modificou as condições das aulas de Comércio no Brasil. O mesmo autor afirma ainda que somente em 1831, por meio de um decreto sem número, foram restabelecidas as aulas de Comércio no Maranhão.

Corroborando com Ericeira, Peleias et al (2007, p.24) complementa que uma das preocupações para o governo Imperial

era a lisura usada na escolha e nomeação dos lentes, assim chamados à época os docentes da Aula de Comércio. Em função das irregularidades e da arbitrariedade muitas vezes usada para essa escolha e nomeação, o Governo Imperial definiu, com o Decreto nº 121, de 31.01.1842, os critérios para a seleção de docentes. Esse decreto definiu que os indicados seriam avaliados pelo Governo Imperial e que, não existindo substitutos, haveria concurso público para o provimento dos cargos, nas condições ali previstas.

No Rio de Janeiro, somente em 6 de julho de 1846, por meio do Decreto n. 456, foi promulgado o regulamento das aulas de Comércio, com período letivo de dois anos, com um único professor o qual era chamado de “lente”. No seu capítulo XII, consta que era necessário o exame final com as disciplinas Direito Comercial, Práticas das Principais Operações e Atos Comerciais e a Arte da Arrumação de Livros, o que revelava a necessidade de constar no currículo aulas de cunho prático, voltadas às necessidades das empresas da época.

Em 9 de agosto de 1854, ocorreu nova reforma na aula de Comércio do Rio de Janeiro, então capital Imperial, com o Decreto n. 764. Contudo, essas reformulações somente se concretizariam em 14 de maio de 1856, através do

Decreto Imperial n. 1.763, que criou o Instituto Comercial do Rio de Janeiro. Esse decreto é considerado uma das primeiras manifestações direcionadas ao ensino da Contabilidade no Brasil. O curso, que era ministrado em dois anos, apresentava em sua grade curricular do primeiro ano as seguintes disciplinas: Contabilidade e Escrituração Mercantil, Geografia e Estatística Comercial. O segundo ano letivo era composto de: Direito Mercantil e Economia Política, com aplicação especial ao comércio e à indústria (RODRIGUES, 2009; LEITE, 2005).

Em 22 de agosto de 1860, foi promulgada a Lei nº 1.083, considerada, por muitos autores, a primeira Lei das Sociedades Anônimas do Brasil, contribuindo para uma reorganização do ensino comercial. Um ano após a promulgação dessa lei, foi definido, por meio do Decreto nº 2.741, que o Instituto Comercial do Rio de Janeiro passaria a contar com um curso preparatório e outro profissional na área contábil.

O Decreto nº 3.058, de 11 de março de 1863, definiu novo estatuto para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, ampliando de dois para quatro anos a duração do curso, e incluindo em sua grade curricular três disciplinas de língua estrangeira – Inglês, Alemão e Francês – e quatro disciplinas da área de ciências exatas – Aritmética, Álgebra, Geometria e Estatística Comercial.

Na tentativa de nivelar o curso de Ciências Contábeis aos demais cursos superiores da época, sua carga horária foi alterada duas vezes, ampliando-se sua duração para três anos em 1861. O Decreto n. 3.058, de 11 de março de 1863, definiu novo estatuto para o Instituto Comercial do Rio de Janeiro, ampliando de dois para quatro anos a duração do curso e incluindo em sua grade curricular três disciplinas de língua estrangeira – Inglês, Alemão e Francês – e quatro disciplinas da área de ciências exatas – Aritmética, Álgebra, Geometria e Estatística Comercial. Mesmo com o aumento da carga horária do curso de Contabilidade, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro não conseguiu despertar a vontade dos jovens da época pelo estudo em Ciências Contábeis.

Nesse contexto, Canabrava (1985 apud LEITE, 2005, p. 51-52) comenta que

[...] tais iniciativas não atraíram expressiva frequência, seja porque estão vazadas no contexto elitista da organização educacional do país, seja pelas dimensões ainda exíguas das camadas médias da população. Todavia, o empenho continuado para a reformulação está a indicar o idealismo dos

dirigentes do Império, no sentido de preservar o ensino comercial na capital do país. Comprova também o interesse apoucado que despertava o fato de que apenas 21 alunos integravam o corpo discente das Aulas de Comércio da corte.

O Decreto n. 7.538, de 15 de novembro de 1879, retirou da grade curricular as disciplinas Francês, Inglês, Alemão, Caligrafia e Matemática. Com o Decreto n. 7.679, de 28 de fevereiro de 1880, o curso voltou a ter duração de dois anos, sendo que as disciplinas extintas pelo Decreto n. 7.538 tornaram-se pré-requisitos para o ingresso no curso.

Em 1882, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro foi extinto, devido à pouca atratividade do curso, à dificuldade de atendimento dos seus pré-requisitos, assim como à dificuldade em atender às exigências do comércio na época (BIELINSKI, 2000).

Com a abolição da escravatura em 1888, o foco se voltou para outras atividades produtivas e impulsionou os negócios em diversas áreas. A economia brasileira priorizou a produção de café, que se tornou o principal produto de exportação. Pela primeira vez, o Brasil passou por um período financeiro áureo, de grande movimentação nos negócios.

Além dos citados acontecimentos, destacam-se, nesse período, o surgimento do Código Comercial, a expansão das estradas de ferro e das empresas de serviços urbanos e o aumento de investimentos estrangeiros, numa demonstração de franco crescimento da economia brasileira. Esse quadro favorável gerou uma maior necessidade de regulamentação do ensino comercial e da Contabilidade. Assim, entre 1889 e 1931, ocorreu uma nova fase para o ensino comercial, com grandes mudanças e expansão desse ensino no Brasil, iniciando-se pela própria Proclamação da República em 1889 (PELEIAS et al, 2007).

Em 1890, surgiu a Escola Politécnica do Rio de Janeiro, que oferecia a disciplina de Contabilidade vinculada à disciplina de Direito Administrativo. Nessa época, o ensino da Contabilidade não era regulamentado, estando caracterizado pela oferta de algumas disciplinas técnicas executadas pelos “Guarda-livros”, expressão dada para designar o profissional de Contabilidade da época, que tinha como função essencial a escrituração dos livros mercantis das empresas comerciais (COELHO, 2000).

Mulatinho (2007, p. 45) destaca que

[...] para enfrentar os problemas oriundos do progresso que transformava o Brasil, na complexidade e aumento das negociações, principalmente na cidade do Rio de Janeiro e São Paulo, com a ampliação do número de empresas comerciais, por exemplo, resultou em dificuldades nas organizações, principalmente na contabilização, pois eram trazidos profissionais de fora do País, já que não tinha mão de obra qualificada suficiente para atender às demandas do mercado.

Em 26 de julho de 1894, por meio do Decreto Legislativo n. 98, foi criado outro Instituto Comercial do Rio de Janeiro, como também foram desenvolvidos esforços para a criação do Curso Comercial do Imperial Liceu de Artes e Ofícios do Rio de Janeiro (PELEIAS et al, 2007).

Devido à expansão industrial e crescente abertura de estabelecimentos comerciais e bancários no final do século XIX, principalmente na cidade de São Paulo, em junho de 1902, surgiu nessa cidade a primeira escola de Contabilidade do Brasil, denominada Escola Prática de Comércio de São Paulo. Em 1905, ou seja, três anos após a sua abertura, foram reconhecidos oficialmente seus diplomas.

Saes e Cytrynowicz (2001 apud PELEIAS et al, 2007) abordam que em 1902, o Instituto Comercial do Rio de Janeiro foi extinto. Mas, no mesmo ano, foi criada a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, que em janeiro de 1905, por meio do Decreto Federal n. 1.339, foi declarada de utilidade pública, sendo seus diplomas oficialmente reconhecidos a partir de então. A Academia possuía dois cursos: um de formação geral e prático, de nível médio; e um de nível superior, de modo que o primeiro funcionava como preparatório para o segundo.

O mesmo Decreto reconheceu os cursos de Guarda-livros e Perito Contador e, já em dezembro de 1905, a Escola Prática de Comércio de São Paulo passou a se chamar Escola de Comércio de São Paulo. Outro marco importante desse período foi a inauguração do Curso Superior de Ciências Contábeis em 1908. Essa escola que, em 1923, passaria a se chamar Fundação Escola Álvares Penteado (Fecap), tinha o seu trabalho exclusivamente voltado para a formação técnica de contadores (MULATINHO, 2007).

Dagostim (2009) assinala que

[...] o aluno não estudava as funções contabilísticas, suas causas e seus efeitos. Ele aprendia a fazer, sem ter muita noção sobre o que estava

fazendo. O Senador João Lyra Tavares defendia o ensino contabilístico e a regulamentação dos profissionais práticos em Contabilidade. Como conquista, um de seus objetivos foi concretizado: o ensino. Em 1926, no dia 28 de maio, ... , através do Decreto Federal nº 17.329, foi criada a primeira escola oficial com o objetivo de ensinar Contabilidade: a Escola de Comércio. É importante que se deixe aqui registrado que existiam, antes de 1926, escolas não oficiais, que ensinavam o aluno a praticar os registros contábeis. A primeira escola a exercer essa função foi criada em 1902, e, em 1905, os diplomas expedidos por essa escola foram reconhecidos como oficiais pelo Decreto Federal nº 1.339, de 09/01/1905.

O Decreto Federal nº 1.339, de 1905, estruturava o ensino superior de ciências comerciais de duas maneiras: curso geral, no qual os discentes se diplomavam com habilitação para as funções de guarda-livros, perito judiciário e empregado da Fazenda; e o curso superior, destinado aos discentes que concluíssem o curso geral, habilitando-os para as funções de agente consular, funcionário do Ministério das Relações Exteriores, chefe de Contabilidade de bancos e de grandes empresas comerciais e atuário de companhias de seguros (MULATINHO, 2007).

Em 28 de maio de 1926, o Decreto nº 17.329 instituiu os cursos profissionalizantes, conhecidos também como Ensino Técnico Comercial. Aprovou também os regulamentos dos estabelecimentos de ensino do comércio, sendo um curso de formação geral, com duração de quatro anos, que conferia diploma de Contador, e um de nível superior, com duração de três anos, que conferia o título de graduado em Ciências Econômicas.

Em 30 de junho de 1931, o Decreto nº 20.158 organizou o ensino comercial e regulamentou a profissão de Contador. Esse decreto criou vários cursos, entre eles o propedêutico (inicial ou introdutório), que tinha como finalidade a preparação e a habilitação para receber um ensino mais completo, que contemplasse disciplinas básicas, como português, francês, inglês, história, geografia, física, química, matemática, caligrafia; e cursos de caráter técnico, como, por exemplo, de Guarda-livros, Atuário e Perito Contador. O curso introdutório tinha duração de três anos, enquanto a dos cursos técnicos variava de dois a três anos. Em 5 de julho de 1937, a Lei nº 452 criava a Faculdade Nacional de Política e Economia, na Universidade do Brasil (MULATINHO, 2007).

O artigo 2º do Decreto nº 20.158 assim define os quatro novos cursos e respectivas disciplinas:

## a) Curso propedêutico

1) Português; 2) Francês; 3) Inglês; 4) Matemática; 5) Geografia; 6) Geografia do Brasil; 7) História da Civilização; 8) História do Brasil; 9) Noções de Física, Química e História Natural; 10) Caligrafia.

## b) Cursos técnicos

1) Datilografia; 2) Mecanografia; 3) Estenografia; 4) Desenho; 5) Francês comercial; 6) Inglês; 7) Correspondência; 8) Geografia econômica; 9) Matemática comercial; 10) Matemática financeira; 11) Cálculo atuarial; 12) Estatística; 13) Economia e Finanças; 14) Seminário econômico; 15) Direito constitucional e civil; 16) Direito comercial; 17) Prática do processo civil e comercial; 18) Legislação fiscal; 19) Legislação de Seguros; 20) Contabilidade (noções preliminares); 21) Contabilidade mercantil; 22) Contabilidade industrial e agrícola; 23) Contabilidade bancária; 24) Merceologia e tecnologia merceológica; 25) Técnica comercial e processos de propaganda; 26) História do comércio, indústria e agricultura; 27) Organização de escritórios.

## c) Curso Superior de administração e finanças

1) Matemática financeira; 2) Geografia econômica; 3) Economia política; 4) Finanças e Economia bancária; 5) História econômica da América e fontes da riqueza nacional; 6) Direito constitucional e civil; 7) Direito internacional comercial; 8) Direito administrativo; 9) Direito industrial e operário; 10) Direito público internacional; 11) Política comercial e regime aduaneiro comparado; 12) Legislação consular; 13) Ciência da Administração; 14) Contabilidade de transportes; 15) Contabilidade pública; 16) Psicologia lógica e ética; 17) Sociologia.

## d) Curso de auxiliar do Comércio

1) Caligrafia; 2) Datilografia; 3) Português; 4) Inglês; 5) Aritmética; 6) Contabilidade (noções preliminares); 7) Contabilidade mercantil.

O Decreto-lei n. 1.535, de 23 de agosto de 1939, mudou a nomenclatura do curso de Perito Contador para curso de Contador. Por meio do Decreto-lei n. 6.141, de 28 de dezembro de 1943, foram estabelecidas novas bases de organização e de regimento do ensino comercial, dividindo-o em dois ciclos: um com curso comercial básico e o outro com cinco cursos de formação conhecidos como cursos comerciais técnicos, dentre os quais estava inserido o de Contabilidade. Na mesma ocasião, por meio do Decreto n. 14.373, foi regulamentada a estrutura dos cursos de formação do ensino comercial (PELEIAS et al, 2007).

O Decreto nº 2.627, de 26 de setembro de 1940, constituiu o marco inicial no disciplinamento das sociedades por ações numa época em que tiveram início as discussões acerca da padronização de balanços. Schmidt (2000, p. 207) comenta que “a padronização representava o coroamento da Contabilidade, ao passo que, para outros, a padronização representava apenas um aspecto, sendo necessária a adoção de procedimentos para a elaboração dos balanços”.

Mulatinho (2007, p. 51) afirma que “quando a contabilidade passou a ter sua própria legislação (Decreto nº 2.627/1940), isso influenciou sobremaneira na atividade dos contadores, impactando no ensino da prática contábil no Brasil”.

### **3.2 O reconhecimento do curso Superior de Ciências Contábeis**

Somente através da sanção do Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, submetido pelo Ministério da Educação - MEC à Presidência da República, foi reconhecido o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos, concedendo a titulação de Bacharel em Ciências Contábeis (SCHMIDT; SANTOS; 2006).

Em sua primeira edição, a grade curricular do curso tinha como disciplinas específicas: Contabilidade Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária, Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisões e Perícia Contábil (PELEIAS et al, 2007, p. 27).

O artigo 7º do Decreto-lei nº 7.988/45, que instituiu o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, estabelece:

A Faculdade Nacional de Política e Economia, criada, na Universidade do Brasil, pela Lei nº 452, de 5 de julho de 1937, passa a denominar-se Faculdade Nacional de Ciências Econômicas, e funcionará como um centro nacional de ensino, em grau superior, de ciências econômicas e de Ciências Contábeis e atuariais, e bem assim de estudos e pesquisas nesses ramos dos conhecimentos científicos e técnicos.

De acordo com o artigo 3º desse decreto, o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais passaria a ter a seguinte grade curricular:

Primeira Série: Análise Matemática, Estatística Geral e Aplicada, Contabilidade Geral, Ciências da Administração e Economia Política.

Segunda Série: Matemática Financeira, Ciências das Finanças, Estatística Matemática e Demográfica, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola e Instituições de Direito Público.

Terceira Série: Matemática Atuarial, Organização e Contabilidade Bancária, Finanças das Empresas, Técnica Comercial e Instituições de Direito Civil e Comercial.

Quarta Série: Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública, Revisões e Perícia Contábil, Instituições de Direito Social, Legislação Tributária e Fiscal e Prática de Processo Civil e Comercial.

A Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA) foi instituída pelo Decreto-lei Estadual nº 15.601/1946, sendo posteriormente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), anexo da Universidade de São Paulo (USP), ofertando os cursos de bacharelado em

Ciências Contábeis e Atuariais e em Ciências Econômicas, tendo em sua base o primeiro núcleo de pesquisa contábil no Brasil. (FEA/USP, 2009)

Essa faculdade também estabeleceu aos docentes um regime de trabalho com dedicação exclusiva, o que não era proposto pelas outras faculdades da época (MULATINHO, 2007).

Foi com a fundação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP, em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos, isto é, com professores dedicando-se em tempo integral ao ensino e à pesquisa, produzindo artigos de maior conteúdo científico e escrevendo teses acadêmicas de alto valor (IUDÍCIBUS, 2006, p. 41).

A profissão contábil foi regulamentada por meio do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. O artigo 12º desse decreto assim dispõe:

Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão depois de regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e Cultura e no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

De acordo com o artigo 25º do mesmo decreto, constituem trabalhos técnicos de contabilidade

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Esse regulamento sofreu diversas alterações, por meio das Resoluções CFC 969/63, 1.065/05, 1.116/07, 1.118/08 e 1.144/08.

Por meio do Decreto Federal nº 26.775, de 13 de junho de 1949, foi reconhecido o curso superior de Ciências Contábeis na Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (SILVA; MOURA, 2002).

A Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951, separou os cursos de Ciências Contábeis e Atuariais em dois cursos específicos, distinguindo os diplomas para cada área de conhecimento, definindo-se a duração de três anos para Ciências



Atuariais, enquanto o curso de Ciências Contábeis permaneceu com duração de quatro anos.

Em decorrência da implementação do Plano de Metas do Governo Juscelino Kubitschek, o Brasil desenvolveu-se significativamente, registrando elevado crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) até 1963. Junto com esse crescimento, surgiu também a necessidade de adequação dos profissionais contábeis e, conseqüentemente, dos currículos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis (PELEIAS et al, 2007).

### **3.3 Os currículos dos cursos de Ciências Contábeis e o contador**

A fixação das Diretrizes e Bases da Educação Nacional e a criação do Conselho Federal de Educação (CFE), por meio da Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961, introduziram grandes e significativas mudanças no curso de Ciências Contábeis. Nesses documentos, foram determinadas as disciplinas mínimas e a duração dos cursos destinados à formação de profissões regulamentadas, incluindo a de contador.

O Parecer nº 397, em 1962, e a Resolução s/n, de 8 de fevereiro de 1963, ambas do CFE dividiram o curso de Ciências Contábeis em dois ciclos: o ciclo básico, reunindo as disciplinas Matemática, Estatística, Direito e Economia; e o ciclo profissional, compreendendo Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços, Técnica Comercial, Administração e Direito Tributário.

Através de Resolução s/n, de 8 de fevereiro de 1963, o CFE dividiu o curso de Ciências Contábeis em dois ciclos: o ciclo básico, reunindo as disciplinas Matemática, Estatística, Direito e Economia; e o ciclo profissional, compreendendo Contabilidade Geral, Contabilidade Comercial, Contabilidade de Custos, Auditoria e Análise de Balanços, Técnica Comercial, Administração e Direito Tributário.

Segundo Machado (1982 apud SILVA; MOURA, 2009, p. 6),

Com o advento dessa nova legislação, os cursos de Ciências Contábeis perderam o caráter de rigidez a que estavam submetidos sob o império do Decreto-lei nº 7.988, de 22/09/45, e do Decreto nº 1.401, de 31/07/1951, que impunham um currículo onde listavam as disciplinas a serem ministradas, e, no caso do curso de Ciências Contábeis e Atuariais, indicavam inclusive a seriação que deveria constar do currículo.

O início dos anos 1970 foi marcado pela ditadura militar. Em meados desse período, o Brasil passou por grave crise econômica, devido às frequentes altas de preços do petróleo. A “Década Perdida” ocorreu nos anos de 1980. Nessas duas décadas não ocorreram mudanças no ensino superior de Contabilidade por comando legal. Contudo, não se pode deixar de destacar a promulgação da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e que causou grande impacto no ensino superior de Ciências Contábeis por ser até hoje necessária para atuação profissional.

Em 28 de outubro de 1983, o CFC emitiu a Resolução nº 560, que dispõe sobre as prerrogativas profissionais de que trata o artigo 25º do Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, fixando, em seu artigo 3º, as atribuições privativas dos profissionais da Contabilidade com nível superior, entre elas a de magistério das disciplinas compreendidas na Contabilidade, em qualquer nível de ensino, inclusive em pós-graduação, participação em bancas de exame e em comissões julgadoras de concurso, nas quais sejam aferidos conhecimentos relativos à Contabilidade.

Segundo Silva e Moura (2002, p. 8), em setembro de 1983 realizou-se no Brasil, o II Congresso Interamericano de Educadores da Área Contábil, no qual Hilário Franco e Eliseu Martins, juntamente com outros professores, defenderam o trabalho “Currículo Básico do Contador – orientação técnica *versus* orientação humanística”, que demonstrava a valorização das disciplinas técnicas em detrimento das disciplinas humanísticas nas instituições latino-americanas. Esses autores propuseram a inclusão das disciplinas humanísticas

[...] que nos ensinam a pensar, a disciplinar o nosso pensamento e a metodizar nossas pesquisas e indagações científicas. Precisamos nos liberar da atávica tendência de formarmos administradores-contadores, ou economistas-contadores, para formarmos, apenas e acima de tudo, Contadores capazes de dialogar com administradores, economistas, engenheiros, etc. Ao mesmo tempo que o Contador deve ser pessoa altamente versada e vocacionalmente dirigida para trabalhar com números e valores, de forma relativa, sem nunca perder o sentido da materialidade, também atua num ambiente econômico que, em seu ambiente mais amplo, é social e institucional, e no qual a habilidade para lidar com pessoas e grupos, e mesmo a cultura geral e humanística, são aspectos fundamentais para o sucesso de sua atuação.

Somente em 1985, o controle político no país retornou para as mãos de civis, e em 1989, ocorreu a primeira eleição direta para Presidente da República após o período de regime militar. Em 27 de fevereiro de 1994, teve início a

estabilidade inflacionária, por meio do Plano Real, implantado pela Medida Provisória nº 434, publicada no Diário Oficial da União. É nesse cenário que voltam a ocorrer mudanças significativas no ensino superior de Ciências Contábeis, principalmente na década de 1990.

A Resolução CFE nº 3, de 05/10/1992,

[...] fixou os conteúdos mínimos e a duração dos cursos de Graduação. Para Ciências Contábeis, a duração estabelecida foi de 2.700 horas/aula, integralizadas no máximo em sete e no mínimo em quatro anos para o período diurno e cinco para o noturno. Fixou também normas para que as instituições de ensino superior elaborassem os currículos para o curso de Ciências Contábeis, definindo o perfil do profissional a ser formado. A Resolução nº. 03/92 trouxe contribuições para o ensino da Contabilidade no Brasil, ao introduzir várias novidades. A análise de seu teor revela que os currículos plenos foram elaborados para estimular o conhecimento teórico e prático e permitir o competente exercício da profissão, com vistas às atribuições específicas conferidas por meio do diploma, em âmbito nacional. Procurou, ainda, assegurar condições para o exercício profissional com competência e ética perante a sociedade. Essa Resolução agrupou as disciplinas em três categorias de conhecimentos: Categoria I: conhecimentos de formação geral e de natureza humanística; Categoria II: conhecimentos de formação profissional e Categoria III: conhecimentos ou atividades de formação complementar. As disciplinas contábeis foram concentradas nas categorias II e III. A categoria II reuniu disciplinas contábeis exigidas na formação superior, conhecimentos eletivos a critério das instituições e as “Contabilidades Aplicadas”. A categoria III reuniu conhecimentos ou atividades de formação complementar, obrigatórios de formação instrumental e atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição (PELEIAS et al, 2007, p. 28).

Ainda na Resolução nº 3/92, o CFE define um currículo mínimo para os cursos de Ciências Contábeis, estabelecendo que 2/3 correspondessem às disciplinas obrigatórias e que 1/3 fosse preenchido de acordo com cada instituição, de maneira que o discente teria a oportunidade de optar pelas disciplinas que mais lhe acrescentariam profissionalmente, atendendo, por meio das chamadas cadeiras eletivas, as necessidades de cada região e local onde o contador pretendesse atuar (MULATINHO, 2007).

O artigo 4º dessa Resolução ressalta as disciplinas obrigatórias e as não-obrigatórias conforme transcrição a seguir:

Art. 4º - Levando em conta o perfil a que se refere o parágrafo único do artigo 3º desta Resolução, cada instituição de ensino superior deverá elaborar o currículo pleno por disciplinas e outras atividades escolares obrigatórias e eletivas, de acordo com o que é especificado nas seguintes categorias de conhecimentos.

**A) Categoria I** – Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social:

a) Como obrigatórios: Língua Portuguesa; Noções de Direito; Noções de Ciências Sociais; Ética Geral e Profissional.

b) E outros, obrigatórios ou letivos, critérios da instituição, tais como Noções de Psicologia, Filosofia da Ciência, Cultura Brasileira e outras.

**B) Categoria II** – conhecimento de Formação Profissional, compreendendo:

a) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional básica: Administração Geral; Economia; Direito Aplicado (incluindo Legislação Societária, Comércio, Trabalhista e Tributária); Matemática; Estatística.

b) Conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica: Contabilidade Geral; Teoria da Contabilidade; Análise das Demonstrações Contábeis; Auditoria; Perícia Contábil; Administração Financeira e Orçamento Empresarial; Contabilidade Pública; Contabilidade e Análise de Custos

c) Conhecimentos eletivos, a critério da instituição, tais como: Contabilidade Gerencial; Sistemas Contábeis; Contabilidade Aplicada; e outros

**C) Categoria III** – Conhecimentos ou Atividades de Formação Complementares, compreendendo:

a) Conhecimentos obrigatórios de formação instrumental: Computação

b) Atividades obrigatórias de natureza prática, a critérios de cada instituição, escolhidas entre as seguintes: Jogos de Empresas, Laboratório Contábil, Estudo de Casos (com a simulação da realidade empresarial), Trabalho de Fim de Curso, Estágio Supervisionado realizado em condições reais de trabalho, e outros. (grifos nossos)

Em 20 de dezembro de 1996, foi promulgada a Lei nº 9.394, que revogou a Lei nº 4024/61, criando a conhecida Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB) e determinando mudanças no ensino superior em geral quanto aos aspectos da qualificação docente, produção intelectual e perfil profissional ligado à formação da cultura regional e nacional.

Em seu artigo 53º, inciso II, a nova LDB dá às universidades a prerrogativa de “fixar os currículos dos seus cursos e programas, observadas as diretrizes gerais pertinentes”, garantindo-lhes, assim, mais autonomia didático-científica. Através do Edital nº 4, da Secretaria de Educação Superior (Sesu), em 1997 o MEC convocou as IES a apresentar propostas para as novas Diretrizes Curriculares dos cursos superiores.

Por meio do Parecer nº 776, de 3 de dezembro de 1997, o CFE orientou as diretrizes curriculares dos cursos de graduação, no sentido de

[...] contemplar elementos de fundamentação essencial em cada área do conhecimento, campo do saber ou profissão, visando promover no estudante a capacidade de desenvolvimento intelectual e profissional autônomo e permanente. Devem também pautar-se pela tendência de redução da duração da formação no nível de graduação. Devem ainda promover formas de aprendizagem que contribuam para reduzir a evasão, como a organização dos cursos em sistemas de módulos. Devem induzir a implementação de programas de iniciação científica nos quais o aluno desenvolva sua criatividade e análise crítica. Finalmente, devem incluir

dimensões éticas e humanísticas, desenvolvendo no aluno atitudes e valores orientados para a cidadania.

Os cursos de graduação precisam ser conduzidos, através das Diretrizes Curriculares, a abandonar as características de que muitas vezes se revestem, quais sejam as de atuarem como meros instrumentos de transmissão de conhecimento e informações, passando a orientar-se para oferecer uma sólida formação básica, preparando o futuro graduado para enfrentar os desafios das rápidas transformações da sociedade, do mercado de trabalho e das condições de exercício profissional (PARECER 776/97, p. 2).

Em 28 de julho de 1999, a Resolução nº 853/99, do CFC, instituiu o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional no Conselho Regional de Contabilidade. O exame de suficiência é definido no artigo 2º dessa Resolução como “prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de bacharelado em Ciências Contábeis e no Curso de Técnico em Contabilidade”. Esse exame foi suspenso em abril de 2005 e, voltando a ser novamente exigido por meio da Lei n.º 12.249/10. Esta “lei trouxe, além do reconhecimento da profissão perante a sociedade, a obrigatoriedade do Exame de Suficiência para o exercício da atividade contábil no Brasil.” (CFC, 2010)

Em 29 de novembro de 2002, foi editada a Resolução CFC nº 948, que dispõe sobre a não concessão de Registro Profissional aos portadores de certificados e diplomas de nível técnico na área de Contabilidade (profissional de gestão) obtidos após o exercício de 2003, conforme definido na Lei nº 9.394, de 20/12/1996.

A Resolução CFC nº 991, de 11 de dezembro de 2003, dá nova redação ao artigo 1º da Resolução CFC nº 948/02, como também dá consentimento do registro profissional de Técnicos em Contabilidade aos que ingressarem, ou estiverem matriculados, no Curso de Técnico em Contabilidade até o exercício de 2004, independentemente do ano de conclusão do curso. A Resolução CFC nº 991 foi revogada por várias resoluções do CFC, sendo a atual a Resolução CFC nº 1.167/09.

Por meio do Parecer CNE/CES nº 289, em 2003 o MEC elaborou e aprovou as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Ciências Contábeis. Em 10 de março de 2004, a Resolução CNE/CES nº 6 oficializou o Parecer nº 289 e instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais.

O Parecer CNE/CES nº 269/04 alterou as Diretrizes Curriculares Nacionais no que tange à menção de que o curso de Contabilidade deveria conter a inserção dos indispensáveis domínios da atividade atuarial, conforme redação dada pela Resolução CNE/CES nº 6/04, pois se entende que Contabilidade não deve ser confundida com ciência atuarial, porquanto cada ciência possui seus próprios fundamentos.

As disciplinas do curso de Ciências Contábeis foram distribuídas em três eixos temáticos, totalizando três mil horas/aula, tudo em consonância com a Resolução CNE/CES nº 10/04, com a Resolução CNE/CES nº 02/07 — que dispõe sobre a carga horária mínima e os procedimentos relativos à integralização e à duração do curso — e com a Resolução CNE/CES nº 03/07 — que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados quanto ao conceito de hora/aula. Os três eixos temáticos são os de conteúdo de formação básica, conteúdo de formação profissional e conteúdo de formação teórico-prática (CARNEIRO, 2008).

### **3.4 A educação contábil no Brasil diante do processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais**

Em 16 de dezembro de 2004, a Resolução CNE/CES nº 6/04 foi cancelada e substituída pela Resolução CNE/CES nº 10/04, cujo artigo 5º assim dispõe:

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

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. (grifo nosso)

Deve-se enfatizar, no artigo 5º, as exigências de conhecimento do cenário econômico e financeiro internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade. Dessa forma, a partir de 2005, várias IES introduziram em sua grade curricular a disciplina contabilidade internacional no intuito de completar a formação dos discentes e prepará-los para as exigências do mercado de trabalho (MEDEIROS, 2009).

Para Niyama (2008), os alunos que estudam contabilidade internacional no decorrer do seu curso de graduação em Ciências Contábeis, terão mais facilidade de compreender as mudanças ocasionadas pela convergência das normas e práticas contábeis internacionais.

Em 28 de dezembro de 2007, foi promulgada a Lei nº 11.638, que altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte, disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

Em 2008, o Conselho Federal de Contabilidade, com o apoio da FBC, elaborou uma Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, orientada para atender à Resolução nº 10, de 10 de dezembro de 2004, nas áreas de educação presencial e a distância. Essa proposta foi submetida à apreciação de coordenadores e professores dos cursos de bacharelado em Ciências Contábeis, durante o “II Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis” realizado nos dias 29 e 30 de março de 2007 (CARNEIRO, 2008).

A proposta contém, para cada disciplina, a ementa, o conteúdo programático, a carga horária, a bibliografia básica e os objetivos gerais. Engloba também

[...] modelos de regulamentos e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC); atividades complementares e estágio para o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de educação presencial como a distância.

A Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação (2009) em Ciências Contábeis está em sua segunda edição e objetiva harmonizar as matrizes curriculares, cuja diversidade dificulta não somente o discente no que tange à transferência entre as IES, mas também a oferta de um ensino mais harmonioso em

termos de conteúdos, ementas e bibliografia. Essa proposta contém um agrupamento de ideias para ser utilizado no meio acadêmico nacional.

As Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, além dos pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, impactam diretamente o ensino superior em Ciências Contábeis, pois modificam os fundamentos e a prática contábil, na tentativa de harmonização das normas e práticas internacionais, fazendo com que as grades curriculares respectivas também se adéquem a essa nova realidade, para formar profissionais capacitados no novo mercado de trabalho.

### **3.5 Programa Mundial de Estudos em Contabilidade - P MEC**

Juntamente com o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais, há um movimento mundial para elaboração de um Programa Mundial de Estudos em Contabilidade (P MEC), observando as expectativas, necessidades e mudanças dos mercados regionais, nacionais e mundiais.

Ricco e Sakata (2004 apud CASTRO et al, 2008) comentam que, assim como ocorre com a harmonização das normas contábeis, o ensino superior em Contabilidade deve seguir a mesma trajetória e possuir características semelhantes em todos os países, de forma a unificar e qualificar melhor os profissionais, para que eles consigam trabalhar em um ambiente global.

O processo de harmonização das normas contábeis internacionais, no tocante à educação, constitui elemento fundamental para se criar novas linhas de pesquisas ou fortalecer as já existentes, facilitando a comunicação e transmissão de conhecimento entre as nações. As frequentes mudanças na economia mundial afetam diretamente a educação superior, incluindo a área contábil, exigindo das instituições acadêmicas atualizações tempestivas e adaptações curriculares.

Marginson (2000, apud CASTRO et al, 2008) afirma que

As universidades sempre foram parcialmente internacionais, pois sua orientação sempre esteve direcionada ao intercâmbio cultural, e salienta ainda que o aumento no “tráfego” internacional para fins de imigração dos negócios e educação trouxe consigo um novo, grande e complexo ambiente cultural, no qual instituições como universidades já não operam somente em suas zonas. E, nessa visão, a globalização proporcionou o desenvolvimento de novas potencialidades às universidades e à investigação.



A existência de vários critérios contábeis impossibilita a comparação entre as demonstrações contábeis de diversos países, exigindo do discente uma compreensão aprofundada das diversas práticas contábeis adotadas no mundo, para possibilitar as comparações e, conseqüentemente, suas análises para subsidiar o processo decisório.

Franco (1999, p. 82-83) comenta que atualmente os contadores precisam

[...] ser treinados de forma diferente. Além dos conhecimentos técnicos essenciais, o contador da atualidade precisa também desenvolver habilidades relativas à comunicação, às relações humanas e à administração, criando um balanceamento adequado entre a formação teórica e experiência prática.

Dessa forma, Franco (1999) pressupõe uma necessidade de reflexão sobre a importância do profissional ser capaz de conciliar a teoria e a prática, agregando valor às informações que a Contabilidade tem por fim disponibilizar para subsidiar as decisões de seus usuários. É necessário ressaltar que as restrições geográficas, durante muitos anos vivenciadas pela Contabilidade, estão ultrapassadas, isso devido à velocidade e interação da informação (MULATINHO, 2007).

Uma vez que o currículo da graduação do curso de Ciências Contábeis constitui fator determinante para a formação discente, Carvalho (2009) afirma que “os mercados evoluem, as metodologias de ensino evoluem, as ciências evoluem, e os currículos sempre devem ser atualizados para incorporar – quando não tentarem antecipar – tais evoluções”.

Entretanto, a formulação de um currículo que englobe todas as exigências conjunturais globais não é tarefa simples de se alcançar, principalmente quando se leva em conta a essência da Contabilidade, isto é, que a Contabilidade é uma ciência social aplicada, e por isso é uma ciência do homem diretamente relacionada com o ambiente em que ele vive em permanente mutação.

Corroborando esse pensamento, Niyama, Costa e Aquino (2005 apud GOMES et al, 2009, p. 4) comentam que, por ser uma ciência social aplicada, a Contabilidade

[...] 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, e conseqüentemente a evolução das mesmas pode estar vinculada em nível de desenvolvimento econômico de cada país. Usualmente, a contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é onde os principais agentes econômicos buscam informações.

Para Silva et al (2004, p. 23), o grande desafio da educação contábil

[...] é adequar seus aprendizes à demanda da realidade econômica com responsabilidade e competência. A linha educacional que tem sido adotada impossibilita o aluno de criar e de se tornar reprodutor de idéias entendidas como verdades absolutas. O contador deve ser capaz de desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e controle gerencial e exercer com ética suas atribuições. Além disso, deve estar integrado com os problemas da sociedade e assumir uma postura de maior autonomia e participação na sociedade.

As novas regras estabelecidas no âmbito do conhecimento contábil, estruturadas na convergência das normas internacionais contábeis, demonstram que as Instituições de Ensino Superior encontram-se diante de um novo desafio, qual seja o de adequar a grade curricular do curso de Ciências Contábeis possibilitando que o futuro profissional contábil seja capaz de atuar no mercado de trabalho de acordo com as novas exigências, sempre pautado na competitividade e no conhecimento.

Na opinião de Sá (1997), a permanente atualização dos profissionais contábeis não é mais uma questão de opção, mas sim uma exigência para poder competir no mercado de trabalho. As IES devem ter como seu principal objetivo preparar os profissionais, tornando-os cada vez mais qualificados. Os discentes devem estar interessados em ultrapassar os limites do conhecimento ofertado pelas IES, pois somente assim, poderão se tornar profissionais capazes de atuar na prática contábil de maneira satisfatória.

Corroborando esse pensamento, Medeiros (2009, p.02) comenta que “o perfil do profissional do século XXI é oposto ao anterior. O contador que for reativo, como antigamente, não terá espaço”

Apesar de reconhecer que há vários fatores que contribuem para a má qualidade das IES, tais como “o despreparo dos docentes; inexistência de integração entre as IES e órgãos reguladores da profissão; inadequação da grade curricular ao perfil desejado do contador e das metodologias do ensino contábil”, Marion (1996, p.11) defende que as IES devem ser um ambiente de construção do

conhecimento para a formação de competências. Isso inclui manterem-se sempre alinhadas aos movimentos de mudanças na contabilidade e no mundo, tais como a necessidade de harmonização internacional dos currículos mundiais das graduações dos cursos de Ciências Contábeis, que é de suma importância na tentativa do entendimento das informações contábeis por parte de todos os usuários, para que possam ser compreendidas, facilitando assim a comparabilidade dessas informações e sua transparência.

Entre as iniciativas internacionais para formação de um currículo mundial contábil, estão o *Intergovernmental Working Group on Experts on International Standards on Accounting and Reporting* (Grupo de Trabalho Intergovernamental de Peritos sobre Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios - ISAR), a Organização das Nações Unidas (ONU), o Grupo de Trabalho da Organização Europeia para o Comércio e o Desenvolvimento (OECD), a *World Trade Organization* (WTO), ou seja, Organização Mundial do Comércio (OMC), cujas diversas funções exercidas no fortalecimento do comércio, com normas contábeis comuns a todos, ressaltam a preocupação com requisitos de qualificação dos profissionais que atuam ou atuarão nesse cenário.

Mulatinho (2007, p. 26) comenta os esforços dos organismos nacionais e internacionais no processo de harmonização das normas e da formação do profissional contábil, afirmando que

foram intensificados a partir de 1993, pelo ISAR, reforçando o envolvimento, agora, mais diretamente com questões ligadas à educação contábil, no intuito de elaborar diretrizes para a criação de um Programa Mundial de Estudos em Contabilidade (PMEC), atendendo às expectativas e necessidades dos mercados. O ISAR trouxe nos conteúdos de seus documentos oficiais (TDs) os componentes necessários para a criação de um ambiente de formação e qualificação do profissional contábil, para atuar no novo panorama econômico-social global. O PMECC permitirá melhorar o desempenho das funções do contador, bem como melhorar a prática de sua atuação na prestação de serviços desses profissionais para a economia mundial (MULATINHO, 2007 p. 26).

O ISAR (1999) observou que a situação atual de dinamismo social e competitividade global, em que não há uma grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis padronizada por parte das IES, ocasiona distorções quanto à qualificação do profissional e, conseqüentemente, quanto à sua atuação no mercado de trabalho.

O ISAR balizou os Documentos-Base – TDs em pronunciamentos e guias de referências emitidas por outros organismos oficiais, como o IFAC [...] o ISAR elaborou os documentos: TD5, TD6 e posteriormente o TD21 [...] trazendo em seus conteúdos diretrizes que promoverão a harmonização global de exigências profissionais de qualificação dos contadores. Com base nos referenciais abordados, o currículo global está condicionado pelas diversas transformações que emergem em aspectos ligados à economia, à sociedade, ao ambiente, à ética, à cultura e à própria Contabilidade (MULATINHO, 2007, p. 67-68).

O documento TD5, do ISAR, criado em 17 de fevereiro de 1999, foi chamado de “*Guideline for a Global Accounting Curriculum and other Qualification Requirements*”, e ressalta a importância de elaborar um currículo mundial para o curso de Ciências Contábeis, no intuito de torná-lo referência, reduzindo o tempo e o custo de negociar acordos de reconhecimento mútuo e a criação de um sistema de certificação internacional (PEREIRA et al, 2005).

Segundo o documento emitido pelo ISAR, os principais componentes desse sistema seriam:

- a) Habilidades e conhecimentos gerais;
- b) Currículo detalhado para educação profissional (técnica);
- c) Testes profissionais;
- d) Experiência prática;
- e) Educação profissional continuada; e
- f) Esquema de certificação. (tradução do original) (ISAR, 1999, p. 3).

Já o TD6, também elaborado em 1999, intitulado “*Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants*”, vem em detrimento do item b do TD5 supracitado. Esse documento detalha um programa de estudos em auditoria e conhecimentos gerais, com o objetivo de se tornar referência na qualificação dos discentes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis, no tocante aos conteúdos que devem ser dominados pelos profissionais da Contabilidade que têm interesse em trabalhar dentro ou fora de seus países atendendo a padrões internacionais na prestação de seus serviços.

Contudo, esse documento precisava ser atualizado, sendo revisto em 29 de setembro de 2003, mediante elaboração do documento TD21, denominado “*Revised Model Accounting Curriculum*”, com o objetivo de corrigir as restrições e as deficiências de aplicação prática do TD5 e do TD6, mantendo, contudo, as diretrizes fundamentais contidas nos primeiros modelos (PEREIRA et al, 2005).

Pereira et al (2005, p. 3) comentam que

[...] a formação do contador brasileiro, assim como as circunstâncias imbricadas a esse processo, tanto no que se refere às abordagens didático-metodológico-pedagógicas e aos currículos plenos adotados, é alvo de um sem-número de estudos científicos que buscam dar conta da complexidade dos fenômenos a que estão relacionados. As exigências de qualificação em nível mundial não por fatores impositivos ou legais, mas sim por uma demanda social concreta, dada a realidade de uma sociedade que avança no processo de integração dos mercados fruto do desenvolvimento do sistema capitalista, é o objeto da pesquisa em tela.

Nesse contexto, faz-se mister entender como as IES estão se adequando à nova realidade mundial na área de Contabilidade diante do processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais, uma vez que, segundo Pizolato e Giorgi (2006), o docente de nível superior tem a responsabilidade de formar discentes com competências e habilidades que irão necessitar em qualquer ramificação profissional, dentro dos padrões técnicos nacionais e internacionais. Para isso, é necessária uma grade curricular dos cursos de Ciências Contábeis que reflita assuntos voltados para atender às necessidades do mercado mundial.

Dessa forma, o desenvolvimento científico torna o mercado ainda mais competitivo, requisitando profissionais ainda mais diferenciados no exercício de sua função. Ressalta-se que uma das principais mudanças de postura e de conhecimento está relacionada com a harmonização das normas contábeis internacionais, o que impacta diretamente o ensino dos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Contudo, deve-se frisar que a preparação do profissional não depende exclusivamente do ensino proporcionado pelas IES, mas também do desempenho e interesse do aluno em romper as fronteiras da aprendizagem para além da sala de aula.

Adiante, discute-se a necessidade de adequação das novas normas internacionais e seu impacto na grade curricular das IES nos cursos de Ciências Contábeis e na atuação dos futuros profissionais contábeis, ressaltando que as IES são a ligação entre profissionais qualificados e o mercado de trabalho.

### **3.6 Principais mudanças de postura do profissional contábil**

Dentro da nova realidade contábil, as empresas necessitam ajustar-se a uma gama de leis que estão sendo impostas para atender ao processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais. Dessa forma, os CRCs e o CFC, juntamente com demais organismos, vêm fornecendo capacitações

e informações indispensáveis ao fiel cumprimento da indelegável função de contabilista.

No Brasil, tem-se como marco do processo de convergência a Lei 11.638/07, que busca igualar o Brasil ao padrão internacional e introduz exigências e inovações do fazer contábil as quais demandam não só a atualização, mas, até mesmo, demandam um novo perfil do profissional da contabilidade.

O CFC possui um permanente Programa de Educação Continuada e, dentro do novo cenário contábil, surge uma circunstância especial causada, tanto pela urgência nas alterações contábeis, quanto por sua importância e largo alcance. Nesse sentido, os recursos estão sendo postos à disposição dos contabilistas brasileiros a fim de garantir o êxito desse projeto de capacitação que inclui, dentre outras atividades, o seminário sobre a nova Lei das Sociedades por Ações e a internacionalização da contabilidade. Para isso, o CFC está disponibilizando ações no Brasil, em termos de transmissão de conhecimentos técnicos contábeis, com o objetivo de alinhar o contabilista brasileiro às exigências do mercado de trabalho globalizado (BUGARIM, 2009).

Dessa forma, vive-se um momento de oportunidades, de enriquecimento do currículo, mostrando competência e agregando mais valor na prestação dos serviços oferecidos pelo profissional de contabilidade, para credenciar-se em um mercado de trabalho infinitamente mais amplo (BUGARIM, 2009)

Para o Presidente Diretor da FIPECAFI, Prof. Iran Siqueira Lima, este é um momento muito especial para os contadores, pois

o ritmo acelerado das mudanças da contabilidade que vem ocorrendo no cenário mundial, e principalmente no contexto brasileiro, coloca a classe contábil em uma nova posição dentro das organizações e da sociedade. São novas oportunidades que requerem postura e ações apropriadas de nossa classe. Essa nova posição requer grandes mudanças pelo contador e essas mudanças estão inicialmente refletidas na Lei nº 11.638/07 que introduziu alterações na Lei das Sociedades por Ações. No entanto, para que se possa ver a classe ocupando um novo lugar no mercado é fundamental que essas mudanças sejam amplamente divulgadas e principalmente discutidas, o que permitirá reduzir as simetrias de abordagens e fortalecerá a classe de forma mais integral. (LIMA, 2009, s/p)

Nesse sentido, a parceria que se estabelece com diversos organismos voltados para o processo de harmonização das normas contábeis brasileiras às internacionais busca desenvolver um conjunto de ações com o objetivo de

disponibilizar de forma abrangente e democrática as atualizações decorrentes da nova Lei das SA, não se limitando a sua divulgação, buscando, antes de mais nada, proporcionar um ambiente dinâmico no qual seja possível esclarecer dúvidas e manifestar opiniões sobre esse novo cenário pulsante da contabilidade no Brasil (LIMA , 2009)

Martins (2009) comenta que

As maiores mudanças que temos a partir da Lei 11638/07 e com todo o processo de normatização que virá a ocorrer são as relativas às posturas, às formas de pensar contabilidade, as formas de se escriturar e de levantar as demonstrações contábeis. Tudo isso vai mudar, por que vamos ter que observar a obediência de algo que já está escrito em nossas normas contábeis brasileiras, mas que de fato nunca veio sendo obedecida para valer, como por exemplo, estava determinado na estrutura conceitual básica da contabilidade, emitido pela deliberação CVM nº 29/86; pelos Princípios Fundamentais de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93); pela Deliberação CVM nº 488/05; pela Estrutura Conceitual do CPC – Janº 2008, que é a figura da primazia da essência sobre a forma. As regras internacionais tem deliberadamente como sua maior bandeira essa característica.

Toda vez que um profissional da contabilidade, um auditor e um gestor de empresa, se deparar com um documento que não retrate exatamente a realidade econômica, deverão fazer deste registro um retrato da realidade econômica. Deve-se ressaltar que a essência econômica prevalece sobre a propriedade jurídica. (MARTINS, 2009)

Martins (2009) afirma ainda que: "todas as normas, na medida em que forem surgindo, terão que vir caracterizadas por não serem carregadas de detalhes, tipo:" se acontecer isso, faça aquilo", "se ocorrer isso, faça aquilo", etc."

As normas contábeis serão baseadas muito mais em princípios, em orientações, em objetivos, e cada profissional, cada administração de empresa, cada auditor, terá que, conhecendo a essência econômica do que está ocorrendo, interpretar o processo de normatização, exercer julgamento, assumir responsabilidade para produzir balanços que tenham como objetivos ser transmissores das condições econômicas reais da empresa e da mutação do seu Patrimônio Líquido aos usuários (MARTINS, 2009).

A contabilidade passará para um mundo no qual a objetividade talvez venha ser um pouco menor, mas em compensação, por causa dos bons julgamentos

que poderão e deverão ser exercidos, a profissão contábil realmente terá condição de ser uma profissão liberal para valer, respeitada e praticante do subjetivismo responsável (IUDÍCIBUS, 2009 apud MARTINS, 2009)

### **3.7 Disciplina Contabilidade internacional**

O tema contabilidade internacional não tem uma data precisa que indique o início dos estudos em contabilidade internacional, contudo, para Niyama (2008, p.21) “pode-se traçar uma linha divisória por volta de 1950 e 1960, após o termino da Segunda Guerra Mundial e o restabelecimento do comércio internacional mundial”. Esta informação, comparada ao início dos estudos no Brasil, pode ser compreendida como um atraso dos estudos neste país, ou então, por questões culturais, políticas e econômicas não haver a necessidade dos mesmos.

A definição de Contabilidade Internacional, segundo o sítio Portal da Classe Contábil (2009, s/p),

é o estudo das normas contábeis vigentes no Brasil, na União Européia, nos Estados Unidos e em outros países aplicáveis à Contabilidade Geral, tendo em vista a realização de operações internacionais e a captação de recursos financeiros.

Segundo Nobes e Parker (1998, apud ECHTERNACHT; NIYAMA; WEFFORT, 2007), há pelo menos quatro razões importantes para o estudo da contabilidade internacional: razão histórica; razão multinacional; razão da comparação e a razão da harmonização. Historicamente, pois, vários países tem dado sua contribuição para o desenvolvimento da contabilidade. A razão multinacionalidade:

[...] tem a ver com a troca de técnicas, instituições e conceitos contábeis em todo o mundo. As empresas multinacionais têm desempenhado um papel fundamental para a transferência dos conceitos de um país a outro. Como essas empresas existem em diversos países, se faz necessária a elaboração dos relatórios financeiros para o país de origem, de acordo com suas leis e práticas contábeis. Assim contadores, analistas e investidores necessitam ter um conhecimento abrangente sobre as práticas contábeis de outros países, tendo em vista que a maior parte das multinacionais atua em outros mercados (NOBES e PARKER, 1998, apud ECHTERNACHT; NIYAMA; WEFFORT, 2007, p. 05)

A razão comparativa é vista pelos autores como a mais importante de todas as outras razões, pois



é possível para um país desenvolver sua própria contabilidade pela observação de como outros países têm reagido e estão reagindo a problemas que, principalmente nas nações industriais, podem não ser diferentes comercialmente daqueles problemas do país de origem do observador. (NOBES e PARKER, 1998, apud ECHTERNACHT; NIYAMA; WEFFORT, 2007, p. 05)

Já a razão da harmonização seria uma tentativa de reconciliar os sistemas contábeis de todos os países de forma que as informações contábeis sejam melhor entendidas e interpretadas, permitindo inclusive a comparação entre elas, pois os diferentes relatórios contábeis de cada país influenciam a forma de divulgação de seus relatórios financeiros de cada nação.

Para Weirich, Avery e Anderson, citado por Choi e Mueller (1992, p.11), a Contabilidade Internacional

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

Choi e Mueller (1992, p.12) complementam e definem:

A Contabilidade Internacional estende-se o propósito geral, orientada em seu senso mais amplo para: (1) análise comparativa internacional, (2) medidas contábeis e publicação de relatórios unicamente para transações de negócios multinacionais e formas de negócios dos empreendimentos multinacionais, (3) a contabilidade necessita do mercado financeiro internacional, e (4) harmonização da contabilidade mundial e diversidade de relatórios financeiros através de atividades políticas, organizacionais, profissionais e padronizações.

Dessa forma, a contabilidade internacional como disciplina do curso de graduação em ciências contábeis é vista por alguns doutrinadores como sendo necessária para fornecer ao aluno, e a este futuro profissional, conhecimentos necessários para preencher todos os requisitos e tenha uma formação acadêmica sólida para o bom desempenho profissional, no âmbito internacional.

Neste contexto, a contabilidade internacional ocupa crescente espaço conforme constata Ball et al. (2000, apud WEFFORT, 2005)

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

Robert et al (1998, apud WEFFORT, 2005) comenta que o estudo da contabilidade internacional

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

Seidler (1967) citado por Laidler e Pallet (1998) refere-se à disciplina de contabilidade internacional como sendo um curso teórico de último ano que colocará o aluno em contato com diversos problemas contábeis e possíveis soluções em diferentes contextos.

Castro et al (2008, p. 04), relacionam as habilidades e conhecimentos necessários para a prática contábil, com destaque a área contábil que são, segundo eles:

Regulamentos da contabilidade nacionais e **internacionais**;  
 Responsabilidades éticas e profissionais de um contabilista;  
 Identificação, mensuração, recolha e análise de dados financeiros;  
 Conhecimentos de sistemas de informação;  
 Tributação e seu impacto em decisões financeiras e gerenciais;  
**Conhecimentos de contabilidade internacional**;  
 Conhecimentos de auditoria. (grifo do autor)

Martins (2008, p.65) se posiciona da seguinte forma:

Contabilidade Internacional não existe. Na verdade, a especialização em Contabilidade Internacional trata-se da denominação dada ao estudo das normas contábeis vigentes no Brasil, na União Européia, nos Estados Unidos e em outros países aplicáveis à Contabilidade Geral, tendo em vista a realização de operações internacionais e a captação de recursos financeiros principalmente nos mercados de capitais norte-americano e europeu.

O IASB - Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade, vem tentando unificar as normas contábeis para que as Demonstrações Contábeis e a escrituração contábil obedçam a padrões uniformizados mundialmente.

Sendo assim, a chamada Contabilidade Internacional tem por objetivo levar aos profissionais de contabilidade os conhecimentos necessários sobre as Normas de Contabilidade vigentes no mundo, de forma que possam adaptar as demonstrações contábeis às exigências de determinados países em que

a empresa sob sua responsabilidade tenha interesses comerciais e financeiros.

Em complementação, devem ser estudadas também as características das operações financeiras privadas e públicas no mercado financeiro internacional, incluindo a utilização de Planejamento Tributário Internacional mediante a ocultação de bens e valores monetários em paraísos fiscais.

Percebe-se assim, que a globalização da contabilidade é diretamente influenciada pelo ambiente econômico e político de cada país. Dessa maneira a Contabilidade Internacional vem com o objetivo de desenvolver conhecimentos e habilidades que possibilitem ao discente entrar no mercado de trabalho com condições de atender às necessidades do mundo globalizado.

Dessa forma, o processo de globalização que se vive e as constantes mudanças de cenários mundiais exigiram maior rapidez e eficácia na convergência às normas internacionais de contabilidade, de forma que possa propiciar maior transparência, comparabilidade das informações, facilitando o processo de tomada de decisão.

No que tange a referida disciplina no Brasil, Leite (2004, p. 42) defende a inclusão desta nos currículos brasileiros, uma vez que

a globalização dos mercados econômicos vem influenciando o processo de harmonização internacional de contabilidade (...) e complementa, Com isso, percebe-se a uma necessidade urgente de a academia brasileira discutir esse assunto nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis por meio da disciplina Contabilidade Internacional.

Cabe salientar que a inclusão de conteúdos de cunho internacional também é recomendada pelas Diretrizes Nacional para a Educação, a Resolução nº 10 de dezembro de 2004, destaca em seu artigo terceiro e quinto que:

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em **âmbito nacional e internacional** e nos diferentes modelos de organização;

[...]

Art. 5º Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, **nacional e internacional**, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais,

observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação

Mesmo com as recomendações desde 2004 pelo Ministério de Educação e Cultura – MEC, para Silva e Souza (2008), vários assuntos atualmente sobre contabilidade internacional (CI) começarão a serem discutidos em disciplinas de contabilidade societária, contudo alguns tópicos terão que ser tratados dentro da própria disciplina de CI, por serem mais específicos e pelo atual estágio do processo de convergência contábil no Brasil.

## 4 METODOLOGIA

A pesquisa científica é indispensável quando se deseja obter novos conhecimentos científicos, ultrapassando a barreira do senso comum, necessitando assim de um procedimento formal e sistemático. Oliveira (2001, p. 118) comenta que

pesquisar significa planejar cuidadosamente uma investigação de acordo com as normas da Metodologia Científica, tanto em termos de forma como de conteúdo. Nas pesquisas, em geral, nunca se utilizam apenas um método e uma técnica e nem somente aqueles que se conhecem, mas todos os que forem necessários ou apropriados para determinado caso.

Para Marconi e Lakatos (2005), a pesquisa é uma metodologia de pensamento que requer tratamento científico, constituindo-se, assim, no caminho para evidenciar a realidade do objeto da investigação. Gil (2002) considera a pesquisa como sendo um procedimento sistematizado e racional com a finalidade de encontrar respostas aos problemas propostos.

Na visão de Ruiz (1991, p.48), a pesquisa científica é

a realização concreta de uma investigação planejada, desenvolvida e redigida de acordo com as normas da metodologia consagrada pela ciência. É o método de abordagem de um problema em estudo que caracteriza o aspecto científico de uma pesquisa.

Demo (2000) expõe que um trabalho para ser considerado como científico precisa ser lógico, sistemático, coerente e, acima de tudo, bem argumentado, distanciando-se assim do senso comum.

A pesquisa requer delimitações, pois como cita Martins (2002, p.32)

é natural a fixação de condicionantes em qualquer tipo de pesquisa. Não se pode querer “pesquisar tudo de uma única vez”. É preciso que haja um equilíbrio no estabelecimento dos parâmetros a fim de não limitar excessivamente o trabalho, tornando-o inócuo, ou deixá-lo tão extenso, tornando-o superficial.

Nesse contexto, esta seção tem como finalidade descrever os procedimentos metodológicos que foram utilizados nesta pesquisa, enfatizando a estratégia e o método de pesquisa, as fontes de pesquisa utilizadas e o tratamento dos dados coletados.

#### 4.1 Natureza e tipo de pesquisa

A pesquisa, quanto a sua natureza pode ser de dois tipos: qualitativa ou quantitativa. Qualitativa, quando busca novas informações e relações para verificação e ampliação do conhecimento, começando por questões-foco de interesse amplo; obtendo-se dados descritivos sobre pessoas, lugares e processos, através de contato direto do pesquisador com o objeto de pesquisa, facilitando a compreensão dos fenômenos, segundo a perspectiva dos sujeitos da situação em estudo (GODOY, 1995).

Quando se trabalha com a quantificação, tanto na modalidade de coleta de informação, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, tem-se a natureza quantitativa da pesquisa (RICHARDSON, 1999).

Já para Lopes et al (2006), uma pesquisa se enquadra como qualitativa quando é entendida como um processo que se preocupa não apenas com a mensuração do resultado, mas em entendê-lo numa perspectiva situacional do ambiente. É quantitativa quando forem utilizados métodos estatísticos descritivos para elaboração, tratamento e apresentação dos dados.

Para Flick (2004, apud ASSIS, 2007 p. 105), a pesquisa qualitativa difere da quantitativa, pois a primeira

consiste na escolha correta de métodos e teorias oportunos, no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas, nas reflexões dos pesquisadores a respeito da pesquisa como parte do processo de produção de conhecimento, e na variedade de abordagens e métodos.

Diante desses conceitos, pode-se afirmar que esta pesquisa é de natureza qualitativa, pois pretende verificar as implicações no ensino superior de Ciências Contábeis da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

Segundo Vergara (2009), existe dois critérios de classificação de pesquisa: quanto aos fins e quanto aos meios. Quanto aos fins, ela pode ser do tipo exploratória, descritiva, explicativa, metodológica, aplicada, intervencionista. Quanto aos meios de investigação: pesquisa de campo; de laboratório; documental; bibliográfica; experimental; *ex post facto*; participante; pesquisa-ação; estudo de caso.

Para Vergara (2009, p. 42), a pesquisa é descritiva quando “expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno”. Essa autora afirma que o objetivo da investigação exploratória é “esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno”.

Para Marconi e Lakatos (1996), o estudo exploratório tem como objetivo aumentar a familiarização do pesquisador com o fenômeno de estudo para que possa, se necessário, modificar e classificar conceitos já existentes.

Na ótica de Cervo e Bervian (1996), a pesquisa é descritiva, quando observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos sem manipulá-los, com o objetivo de conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e outros aspectos do comportamento humano. É do tipo exploratória quando faz descrições precisas da situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos da pesquisa, sendo fundamental um planejamento flexível para possibilitar as considerações dos mais variados aspectos de um problema ou de uma situação.

Gil (2002) comenta que a pesquisa pode ser considerada descritiva, se buscar descrever as características de determinada população ou fenômeno; examinar opiniões, atitudes e crenças de uma população; descobrir ou verificar a existência de associações e/ou relações entre variáveis.

Cooper e Schindler (2003, apud ASSIS, 2007) afirmam que os estudos descritivos podem atender aos objetivos de descrever fenômenos ou características associadas à população ou descobrir associações entre diferentes variáveis.

Nesse contexto, a presente pesquisa é, quanto aos fins, é do tipo exploratória, pois busca identificar, descrever, analisar e compreender as implicações no ensino superior de Ciências Contábeis devido ao processo de convergência das normas e práticas brasileiras às internacionais.

Quanto aos meios, a presente pesquisa é bibliográfica e de campo. Em uma pesquisa, não se pode deixar de lado a fundamentação do estudo utilizando a pesquisa bibliográfica que, de acordo com Vergara (2004, p.48) “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas,

redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral” possibilitando uma melhor compreensão do tema em estudo.

Cervo e Bervian (1996, p. 49) comentam que:

a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Em ambos os casos, busca conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado, existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Muitas vezes, essa pesquisa é realizada de forma independente, ou seja, percorrendo todas as etapas do trabalho científico, compreendendo parte da pesquisa descritiva ou experimental, quando é realizada com o intuito de obter-se informações e conhecimento prévio sobre um problema para o qual se quer obter uma resposta ou testar hipóteses.

O ponto de partida desse estudo é a análise bibliográfica devido à necessidade de compreender o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais.

No tocante à pesquisa de campo, Vergara (2009, p. 43) considera a pesquisa de campo como uma investigação empírica realizada especificamente no local onde ocorreu ou ocorre um fenômeno a ser estudado ou que dispõe de elementos para compreensão do mesmo, podendo incluir entrevistas, aplicação de questionários e testes.

#### **4.2 Fontes de dados**

Mattar (1999, apud MAIA, 2007) classifica os dados em primários e secundários, sendo que os primeiros são dados ainda não coletados, de posse dos pesquisadores; os dados secundários são aqueles já coletados por outrem, tabulados e analisados para outros fins. Nesse contexto, a atual pesquisa foi realizada através de dados primários, pois foi realizada junto aos coordenadores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior reconhecidas pelo Ministério da Educação – MEC.

De acordo com o sítio do Ministério da Educação – MEC (2009) existe um total de 1.117 (um mil, cento e dezessete) Instituições de Ensino Superior, entre



públicas e privadas, no Brasil, com curso de graduação em Ciências Contábeis devidamente reconhecidos, sendo 73 (setenta e três) na região Norte, 202 (duzentos e dois) na região Nordeste, 136 (cento e trinta e seis) na Centro-oeste, 480 (quatrocentos e oitenta) na região Sudeste e 226 (duzentos e vinte e seis) na região Sul, constituindo-se assim o universo da pesquisa. Dessa forma, a presente pesquisa foi realizada nos meses de janeiro a março de 2010, nas IES públicas e privadas com os cursos de Ciências Contábeis reconhecido pelo MEC.

### **4.3 Instrumentos e técnicas de coletas de dados**

Quanto à técnica de coleta de dados, a pesquisa foi realizada através de questionário estruturado semi-fechado, com perguntas tanto dicotômicas como de múltipla escolha, com objetivo de averiguar as implicações da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais no Ensino Superior em Ciências Contábeis, no que tange a identificação nas alterações no currículo do curso de Ciências Contábeis e atualização do conhecimento do corpo docente e discente devido ao processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais

Para Gil (2002), a técnica de questionário se justifica por ser capaz de descrever e conhecer as variáveis de uma realidade; por ser uma técnica de investigação composta por um número significativo de questões apresentadas às pessoas a serem pesquisadas, tendo como finalidade conhecer a realidade, opiniões, interesses, expectativas e situações vivenciadas, dentre inúmeros aspectos.

Segundo Marconi e Lakatos (2005, p 203), “questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador”.

No sítio do MEC não está disponível o e-mail da Coordenação dos Cursos de Ciências Contábeis. Diante disso, a pesquisa foi realizada através do cadastro dos coordenadores do referido curso que participaram do IV Encontro Nacional do Curso de Ciências Contábeis, realizado em Brasília, no mês de março de 2009. Esse cadastro é composto por 281 emails, sem possibilidade de distinção em IES pública e privada. Outros vinte e quatro e-mails foram obtidos via site de busca, das

IES públicas das capitais brasileiras com curso de CC, perfazendo um total de 305 e-mails, para os quais foram encaminhados os questionários a serem respondidos pelos coordenadores do curso supracitado.

Adicionalmente, foram coletadas treze pesquisas *in loco*, sendo quatro pesquisas no Estado do Maranhão, dada a facilidade de acesso às IES, pois a pesquisadora desenvolve suas atividades nesse Estado, e nove no Estado do Pará, em virtude da disponibilidade de recurso financeiro para tal.

Do total de 305 questionários que foram enviados via e-mail, apenas sessenta foram respondidos, com mais 13 coletados *in loco* perfaz um total de 73 questionários respondidos. Havendo a necessidade de ampliação da amostra da pesquisa, houve a possibilidade da pesquisadora ir ao V Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis ocorrido em Brasília, nos dias 11 e 12 de março de 2010. Nesse Encontro foram coletados sessenta questionários.

Dessa forma, tem-se sessenta questionários recebidos via e-mail, 13 coletados *in loco* nas IES e 60 coletados no V Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, perfazendo assim um total de 133 questionários.

Dos 133 questionários, três respondentes são de cursos de Ciências Contábeis comunitários, excluídos da análise de dados, e quatro com respostas prejudicadas, obtendo-se 126 questionários válidos para a análise da pesquisa formando a amostra da pesquisa que corresponde a 11,28% do total de IES com curso de graduação em Ciências Contábeis reconhecido pelo MEC no Brasil.

#### **4.4 Técnicas de análise de dados**

Para Marconi e Lakatos (1996), esta etapa ocorrerá após a coleta de dados, englobando a seleção, codificação e tabulação dos dados coletados. A seleção é a etapa do exame minucioso dos dados com a finalidade de encontrar falhas, informações confusas, incompletas ou divergentes; a codificação é a classificação e agrupamento dos dados sob determinadas categorias; a tabulação é a disposição dos dados em tabelas permitindo uma melhor compreensão, visualização e interpretação dos dados. Ainda segundo essas autoras, a análise é a possibilidade de evidenciar as relações entre o fenômeno estudado e outros fatores, com o objetivo de dar um significado ao material coletado em relação ao objeto proposto.

A metodologia proposta neste estudo, para análise estatística dos dados, visa identificar, classificar e agrupar as características comuns na análise e tratamento formal pelas IES, dos problemas devidos ao processo de convergência das normas e práticas internacionais, quais implicações ocorrem com a graduação em Ciências Contábeis devido a esse processo e, quais os cenários dos cursos de graduação em Ciências Contábeis diante da convergência das normas e práticas contábeis internacionais.

Um dos métodos estatísticos mais utilizados em pesquisa é o método descritivo de análise, em que a amostra selecionada é organizada em tabelas de frequências absolutas e relativas, simples e acumulada para cada variável, a partir da qual se obtém informações sobre sua variabilidade.

Posteriormente os dados, relativos a cada tabela de frequência, são apresentados sob a forma de gráficos de modo a dar maior visibilidade ao fenômeno em estudo, sem distorcer os dados, sem adornos desnecessários, com legendas e escalas apropriadas para cada eixo, com eixo vertical iniciando em zero e título próprio. No entanto, questões éticas vêm à tona quando estas diretrizes são intencionalmente violadas com o intuito de fraudar os dados e suas conclusões. (LEVINE et al., 2008)

Para estudar os padrões que possam existir entre duas ou mais variáveis categóricas utilizou-se tabulação cruzada dos dados, sob a forma de tabelas de contingência (tabelas dinâmicas) ou de gráficos (gráficos dinâmicos) obtidos com uso da Versão 2007 do Microsoft Excel para Windows. A tabela de contingência é capaz de identificar, portanto relações ou padrões não conhecidas a priori entre duas ou mais variáveis.

## 5. ANÁLISE DOS DADOS

Esta subseção abordará a análise de dados em quatro partes distintas: a primeira composta da caracterização da amostra da pesquisa; em seguida será abordada a disciplina contabilidade internacional dentro do contexto das Instituições de Ensino Superior; após esta análise será analisado as mudanças ocorridas no ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 e por fim será feito uma análise conjugada dos dados.

### 5.1 Caracterização da amostra da pesquisa

No primeiro momento da pesquisa buscou-se caracterizar as Instituições de Ensino Superior – IES com cursos de Ciências Contábeis reconhecidos pelo Ministério da Educação – MEC. Ressalta-se que a pesquisa teve caráter confidencial, não sendo identificados nem os nomes das IES, nem os dos respondentes à pesquisa.

Segundo o sítio do Ministério da Educação (2009), no Brasil, existe um total de 1117 IES com curso de Ciências Contábeis reconhecidos pelo MEC que forma o universo da pesquisa. Foram coletados 126 questionários, que formam a amostra desse estudo, correspondendo a 11,28% do universo. (Tabela 1)

A região Norte respondeu um número mais significativo de questionários (33%), o que pode ser justificado pelo fato de nove IES do Estado do Pará terem sido pesquisadas *in loco*. (Tabela 1)

Região	Total	MEC	%
Centro oeste	11	136	8%
Nordeste	26	202	13%
<b>Norte</b>	<b>24</b>	<b>73</b>	<b>33%</b>
Sudeste	42	480	9%
Sul	23	226	10%
<b>Total</b>	<b>126</b>	<b>1117</b>	<b>11,28%</b>

Tabela 1: Quantidade de IES

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Entre as IES respondentes 31 são públicas, o que corresponde a 24,6%; e 95 privadas (75,4%) tendo assim um quantitativo maior de IES privadas como respondentes à pesquisa. Ressalta-se que não há no sítio do MEC o informativo da quantidade total das IES públicas e privadas separadamente. (Tabela 2)

Região	Pública	%	Privada	%	Total
Centro oeste	2	18%	9	82%	11
Nordeste	11	42%	15	58%	26
Norte	4	17%	20	83%	24
Sudeste	6	14%	36	86%	42
Sul	8	35%	15	65%	23
<b>Total</b>	<b>31</b>	<b>24,6%</b>	<b>95</b>	<b>75,4%</b>	<b>126</b>

Tabela 2: IES públicas e privadas por região  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Percebe-se que 75% das IES pesquisadas estão a mais de seis anos atuando com o curso de Ciências Contábeis em suas respectivas regiões e 18% com curso entre 3 e 6 anos.

Destaca-se uma pequena quantidade de IES com menos de 3 anos de atuação, sendo uma IES privada da região Centro Oeste e outra da região Sudeste, com curso de graduação em contabilidade com menos de um ano de atuação; uma IES privada na região Sudeste, 3 IES privadas da Região Norte e uma IES privada da região Sul, com o curso entre um ano e três anos de atuação, o que pode-se afirmar que estas IES ainda não graduaram a primeira turma (Tabela 3).

Descrição	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%										
Menos de um ano	0	0	1	11	0	0	0	0	0	0	1	3	0	0	0	0	2	2				
1 ano a menos de 3 anos	0	0	0	0	0	0	0	0	3	15	1	17	0	0	0	0	1	7	5	4		
3 anos a menos de 6 anos	1	50	1	11	2	18	4	27	0	0	5	25	0	0	4	11	0	0	6	40	23	18
Mais de 6 anos	1	50	7	78	9	82	11	73	4	100	12	60	5	83	31	86	8	100	8	53	96	75
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>11</b>	<b>15</b>	<b>4</b>	<b>20</b>	<b>6</b>	<b>36</b>	<b>8</b>	<b>15</b>	<b>126</b>											

Tabela 3: Tempo do curso de Ciências Contábeis na IES públicas e privadas  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

O tempo de duração do curso de Ciências Contábeis, tanto nas IES públicas quanto nas privadas, é de oito semestres, ou seja, de quatro anos, o que corresponde a 82% das IES pesquisadas, o que está de acordo com a Resolução 10/2004 do MEC (Tabela 4).

Semestres	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%										
seis	0	0	0	0	1	9	0	0	1	25	0	0	0	0	0	0	0	5	4			
sete	0	0	1	11	0	0	2	13	0	0	0	0	1	17	0	0	0	0	4	3		
<b>oito</b>	<b>2</b>	<b>100</b>	<b>8</b>	<b>89</b>	<b>4</b>	<b>36</b>	<b>13</b>	<b>87</b>	<b>2</b>	<b>50</b>	<b>19</b>	<b>95</b>	<b>5</b>	<b>83</b>	<b>33</b>	<b>92</b>	<b>5</b>	<b>62</b>	<b>12</b>	<b>80</b>	<b>103</b>	<b>82</b>
nove	0	0	0	0	3	27	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	13	3	20	7	6
dez	0	0	0	0	3	27	0	0	1	25	1	5	0	0	0	0	2	25	0	0	7	6
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>11</b>		<b>15</b>		<b>4</b>		<b>20</b>		<b>6</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>126</b>	

Tabela 4: Duração do curso de CC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

As IES públicas e privadas tem em seu quadro docente de 6 a 10 professores com graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis, o que corresponde a 39% das IES pesquisadas. Destaca-se a região Sudeste com uma quantidade significativa de IES públicas (33%) e privadas (22%) com mais de 20 docentes graduados, mestres e doutores em CC (Tabela 5).

Quant. Prof <sup>o</sup>	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%										
1 a 5	1	50	1	13	0	0	2	14	0	0	9	45	1	17	8	25	0	0	4	27	26	21
<b>6 a 10</b>	<b>1</b>	<b>50</b>	<b>5</b>	<b>50</b>	<b>4</b>	<b>36</b>	<b>8</b>	<b>50</b>	<b>3</b>	<b>75</b>	<b>8</b>	<b>40</b>	<b>1</b>	<b>17</b>	<b>11</b>	<b>28</b>	<b>3</b>	<b>38</b>	<b>5</b>	<b>33</b>	<b>49</b>	<b>39</b>
11 a 15	0	0	2	25	3	27	4	29	1	25	3	15	0	0	4	11	1	12	5	33	23	18
16 a 20	0	0	0	0	3	27	1	7	0	0	0	0	2	33	5	14	0	0	0	0	11	9
Mais de 20	0	0	1	13	1	9	0	0	0	0	0	0	<b>2</b>	<b>33</b>	<b>8</b>	<b>22</b>	4	50	1	7	17	13
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>11</b>		<b>15</b>		<b>4</b>		<b>20</b>		<b>6</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>126</b>	

Tabela 5: Quantidade de professores no curso CC graduados ou pós-graduados em CC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

É elevado o número de IES públicas e privadas com curso de CC reconhecidos pelo MEC com professores que NÃO são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis, correspondendo a 56% do total de IES pesquisadas.

As regiões com maior número de IES com professores que NÃO são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis são: sete IES públicas da região Nordeste, quatro IES públicas da região Norte e doze IES privadas desta região, e vinte e duas IES privadas da região Sudeste (Tabela 6).

Cinquenta e seis IES públicas e privadas não possuem professores que não são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis (Tabela 6).

	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
<b>NENHUM</b>	<b>1</b>	<b>50</b>	<b>4</b>	<b>45</b>	4	36	5	33	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>8</b>	<b>40</b>	<b>4</b>	<b>67</b>	<b>14</b>	<b>39</b>	<b>5</b>	<b>63</b>	<b>11</b>	<b>73</b>	<b>56</b>	<b>44</b>
1 a 5	1	50	3	33	7	64	4	27	3	75	6	30	2	33	14	39	3	37	3	20	46	37
6 a 10	0	0	1	11	0	0	3	20	0	0	6	30	0	0	4	11	0	0	0	0	14	11
11 a 15	0	0	1	11	0	0	3	20	1	25	0	0	0	0	3	8	0	0	1	7	9	7
16 a 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	0	0	0	0	1	1
Mais de 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>11</b>		<b>15</b>		<b>4</b>		<b>20</b>		<b>6</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>126</b>	

Tabela 6: Quantidade de professores no curso CC que não são graduados ou pós-graduados em CC, mas ministram disciplinas específicas de contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

## 5.2 Disciplina Contabilidade Internacional

Essa subseção tem o intuito de verificar se a disciplina de contabilidade internacional consta ou não na estrutura curricular do curso de contabilidade, em que período ela está, seus conteúdos ou se os assuntos dela foram diluídos em outras disciplinas, formação do professor da disciplina e se a aprovação das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 causaram alguma mudança na disciplina.

A disciplina de Contabilidade Internacional – CI consta em 97 IES do total do universo pesquisado nas regiões brasileiras, (Tabela 7). Destas, 84 IES pública e privada, possui a disciplina de CI em sua matriz curricular como sendo obrigatória (Tabela 8)

	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
SIM	0	0	6	67	9	82	14	93	4	100	15	75	5	83	30	83	6	75	8	53	97	77
NÃO	2	100	3	33	2	18	1	7	0	0	5	25	1	17	6	17	2	25	7	47	29	23
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>11</b>		<b>15</b>		<b>4</b>		<b>20</b>		<b>6</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>126</b>	

Tabela 7: Existência da disciplina de contabilidade internacional na grade curricular do curso de CC

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

CI	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
Eletiva	0	0	0	0	2	22	3	21	2	50	2	13	2	40	1	3	1	16	0	0	13	13
Obrigatória	0	0	6	100	7	78	11	79	2	50	13	87	3	60	29	97	5	84	8	100	84	87
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>		<b>6</b>		<b>9</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>15</b>		<b>5</b>		<b>30</b>		<b>6</b>		<b>8</b>		<b>97</b>	

Tabela 8: Disciplina de contabilidade internacional obrigatória ou eletiva

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

A disciplina de contabilidade internacional está inserida no 7º ou no 8º período na grade curricular do curso em 69 IES pesquisadas, com exceção da região Centro Oeste, no qual em 3 IES privadas a disciplina de CI encontra-se no 5º ou 6º período e a região Norte, nas IES públicas, que ficou dividida entre o 5º ou 6º período e 7º ou 8º período (Tabela 9).

Período	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %											
1º ou 2º	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1									
3º ou 4º	0	0	0	0	1	11	1	7	0	0	1	6	1	20	0	0	0	0	4	4		
5º ou 6º	0	0	3	50	3	33	3	21	2	50	0	0	1	20	5	17	1	16	2	25	20	21
7º ou 8º	0	0	2	30	5	56	10	72	2	50	14	94	3	60	22	74	5	84	6	75	69	71
9º ou 10º	0	0	1	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	6	0	0	0	0	3	3
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	<b>5</b>	<b>30</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>97</b>											

Tabela 9: Período da disciplina de contabilidade internacional na grade curricular do curso de CC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Não há uma predominância em relação à necessidade de pré-requisitos para cursar a disciplina de CI. Na região Centro Oeste 4 IES privadas possuem pré-requisito. Na região Nordeste, 7 IES públicas e 8 IES privadas exigem pré-requisito para cursar a disciplina de CI (Tabela 11).

Na região Norte predomina a não existência de pré-requisitos para cursar CI tanto nas IES públicas, quanto nas IES privadas. Já na região Sudeste 4 IES públicas exige pré-requisitos, contudo as IES privadas estão divididas em exigirem ou não exigirem pré-requisitos (Tabela 10).

A região Sul há comportamentos diferentes entre IES públicas e privadas no que diz respeito a necessidade de pré-requisitos para cursar a disciplina de CI, pois 5 IES públicas desta região exige pré-requisitos e 5 IES privadas não os exigem (Tabela 10).

Pré-requisitos	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %											
SIM	0	0	4	67	7	78	8	57	1	25	3	20	4	80	15	50	5	83	3	38	50	52
NÃO	0	0	2	33	2	22	6	43	3	75	12	80	1	20	15	50	1	17	5	62	47	48
<b>TOTAL</b>	<b>0</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>15</b>	<b>5</b>	<b>30</b>	<b>6</b>	<b>8</b>	<b>97</b>											

Tabela 10: Exigência de pré-requisito para cursas contabilidade internacional  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)



As disciplinas mais evidenciadas pelas IES desta pesquisa como pré-requisitos para cursar a disciplina de Contabilidade Internacional são: Contabilidade Básica ou Introdutória (I); Teoria da Contabilidade (II) e Contabilidade Comercial ou Intermediária (III). Adicionalmente, os coordenadores também apontaram que as disciplinas de Contabilidade Básica I e II; Contabilidade Societária I e II, Contabilidade I, II, III e IV e Análise das Demonstrações Contábeis (Tabela 11).

Disciplina	Centro Oeste		Nordeste				Norte				Sudeste				Sul		TOTAL					
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%						
I <sup>1</sup>	2	40	1	11	4	17	7	29	1	100	1	14	2	34	12	23	2	13	2	17	34	27
II <sup>2</sup>	1	20	3	33	5	21	2	8	0	0	1	14	1	16	11	22	4	28	3	25	31	25
III <sup>3</sup>	1	20	3	33	4	17	4	17	0	0	2	29	2	34	9	17	2	13	2	17	29	23
IV <sup>4</sup>	0	0	0	0	3	12	4	17	0	0	0	0	0	0	2	4	1	6	1	8	11	9
V <sup>5</sup>	1	20	1	11	4	17	4	17	0	0	2	29	1	16	11	22	1	6	2	17	27	21
VI <sup>6</sup>	0	0	0	0	2	8	2	8	0	0	1	14	0	0	1	1	1	6	1	8	8	6
VII <sup>7</sup>	0	0	0	0	1	4	0	0	0	0	0	0	0	0	3	6	0	0	0	0	4	3
VIII <sup>8</sup>	0	0	0	0	1	4	1	4	0	0	0	0	0	0	2	4	0	0	1	8	5	4
Outras	0	0	1	11	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	4	28	0	0	6	5
<b>TOTAL</b>																					<b>126</b>	

Tabela 11: Disciplinas como pré-requisito para contabilidade internacional

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>1</sup>Contabilidade Básica ou Introdutória; <sup>2</sup>Teoria da Contabilidade; <sup>3</sup>Contabilidade Comercial ou Intermediária; <sup>4</sup>Contabilidade Gerencial; <sup>5</sup>Contabilidade Avançada; <sup>6</sup>Controladoria; <sup>7</sup>Tópicos Aplicados à Contabilidade; <sup>8</sup>Contabilidade Pública.

Os assuntos mais abordados na disciplina de Contabilidade Internacional são: normas e práticas internacionais (C); harmonização contábil internacional (B); aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito, cenário mundial) (A). Complementando as respostas, os coordenadores apontaram os assuntos de internacionalização dos negócios; a globalização da economia e a integração dos mercados e contabilidade no MERCOSUL (Tabela 12).

Assunto	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
A <sup>10</sup>	2	17	6	17	5	12	10	13	4	17	10	15	3	15	23	14	4	15	7	17,5	74	59
B <sup>11</sup>	2	17	6	17	8	19	10	13	3	12	9	14	4	19	26	16	5	18	6	15	79	63
C <sup>12</sup>	2	17	6	17	7	16	13	17	3	12	12	19	4	19	25	15	5	18	7	17,5	84	67
D <sup>13</sup>	1	7,5	6	17	5	12	11	14	4	17	9	14	2	9	23	14	2	8	2	5	65	52
E <sup>14</sup>	2	17	4	12	5	12	10	13	4	17	7	11	2	9	25	15	3	11	6	15	68	54
F <sup>15</sup>	0	0	5	14	5	12	10	13	2	8	6	9	4	19	18	10,5	6	22	6	15	62	49
G <sup>16</sup>	1	7,5	1	2	3	7	6	7	3	12	5	7	1	5	13	8	1	4	2	5	36	29
H <sup>17</sup>	2	17	2	4	4	9	7	9	1	5	7	11	1	5	13	8	1	4	2	5	40	32
Outros	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	1	0,5	0	0	2	5	5	4
<b>TOTAL</b>																	<b>126</b>					

Tabela 12: Assuntos abordados na disciplina de contabilidade internacional

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>10</sup>Aspectos introdutórios; <sup>11</sup>Harmonização contábil internacional; <sup>12</sup>Normas e práticas internacionais (IFRS); <sup>13</sup>Diferenças contábeis internacionais; <sup>14</sup>Organismos nacionais e internacionais envolvidos no processo de convergência das normas e práticas contábeis; <sup>15</sup>Demonstrações contábeis em ambiente internacional; <sup>16</sup>Estudo comparativo das demonstrações contábeis entre países; <sup>17</sup>Práticas de governança corporativa.

Em relação a formação do professor que leciona a disciplina de contabilidade internacional, tem-se 53 docentes que lecionam a disciplina de CI com grau de Mestre e 24 Especialistas.

Destaca-se a região Sudeste, nas IES públicas, uma predominância de Doutores ministrando a disciplina de Contabilidade Internacional. Já as regiões Centro Oeste e Sul, nas IES públicas, metade dos professores que ministram a disciplina de CI são Mestres e a outra metade são Doutores. Ênfase pode ser dada à ausência de professores graduados na maioria das regiões brasileiras, com exceção da região Norte. Ressalta-se que nessa questão obteve-se duas respostas inválidas (Tabela 13)

Titulação	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
Graduado	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	9	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1
Especialista	0	0	2	33	1	13	6	43	0	0	2	18	1	17	11	37	0	0	1	12,5	24	25
Mestre	1	50	4	67	5	62	7	50	3	75	6	55	1	17	17	57	3	50	6	75	53	56
Doutor	1	50	0	0	2	25	1	7	1	25	2	18	3	50	2	6	3	50	1	12,5	16	17
Prejudicada	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	17	0	0	0	0	0	0	1	1
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>6</b>		<b>8</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>11</b>		<b>6</b>		<b>30</b>		<b>6</b>		<b>8</b>		<b>95</b>	

Tabela 13: Maior titulação do professor que ministra a disciplina de contabilidade internacional por região

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Todas as IES públicas e privadas das regiões do Brasil, que não possuem em sua grade curricular a disciplina contabilidade internacional, afirmaram que conteúdos relacionados à referida disciplina são abordados em outras disciplinas do curso de contabilidade. Ressalta-se ainda que das IES que possuem a referida disciplina em sua matriz curricular, dez colocaram a observação de que também diluíram alguns conteúdos em outras disciplinas do curso de CC. (Tabela 14)

	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL
Assuntos de CI em outras disciplinas?	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES %
SIM	0	0	3	100	1	100	5	100	0	0	7	100	3	100	10	100	2	100	8	100	39 100
NÃO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Tabela 14: Assuntos de contabilidade internacional em outras disciplinas

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

As disciplinas que absorveram maiores assuntos da disciplina da disciplina em estudo, segundo os coordenadores do curso de contabilidade são: Contabilidade Avançada (V); Teoria da Contabilidade (II) e Contabilidade Comercial ou Intermediária (III), tendo como assuntos mais abordados as normas e práticas internacionais (C); harmonização contábil internacional (B); e aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito, cenário mundial) (A). (Tabela 15 e 16)

As disciplinas apontadas adicionalmente pelos coordenadores foram os de Contabilidade das Instituições Financeiras e Monografia; Estrutura das Demonstrações contábeis; Auditoria; Tópicos Especiais; Métodos quantitativos e Finanças; Perícia Contábil, Contabilidade contemporânea e Tópicos Avançados de Contabilidade.

Disciplina	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
I <sup>1</sup>	0	0	2	13	1	4	0	0	0	0	4	15	2	16	6	17	0	0	5	11	20	16
II <sup>2</sup>	0	0	3	21	3	13	0	0	0	0	3	12	3	21	5	13	2	100	6	15	25	20
III <sup>3</sup>	0	0	2	13	3	13	0	0	0	0	4	15	3	21	4	11	0	0	5	12	21	17
IV <sup>4</sup>	0	0	1	7	3	13	0	0	0	0	2	8	0	0	2	5	0	0	4	10	12	10
V <sup>5</sup>	0	0	2	13	5	23	0	0	0	0	5	19	3	21	7	19	0	0	7	17	29	23
VI <sup>6</sup>	0	0	2	13	2	9	0	0	0	0	3	12	1	7	2	5	0	0	4	10	14	11
VII <sup>7</sup>	0	0	2	13	4	17	0	0	0	0	2	8	1	7	5	14	0	0	6	15	20	16
VIII <sup>8</sup>	0	0	1	7	1	4	1	100	0	0	1	3	1	7	2	5	0	0	2	5	9	7
Outras	0	0	0	0	1	4	0	0	0	0	2	8	0	0	4	11	0	0	2	5	9	7
<b>TOTAL</b>																				<b>126</b>		

Tabela 15: Disciplinas que abordam temas de contabilidade internacional

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>1</sup>Contabilidade básica ou introdutória; <sup>2</sup>Teoria da contabilidade; <sup>3</sup>Contabilidade comercial ou intermediária; <sup>4</sup>Contabilidade gerencial; <sup>5</sup>Contabilidade avançada; <sup>6</sup>Controladoria; <sup>7</sup>Tópicos aplicados à contabilidade; <sup>8</sup>Contabilidade pública.

Assunto	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
A <sup>10</sup>	0	0	2	11	3	13	1	33	0	0	5	21	2	12	7	16	2	25	8	15	30	24
B <sup>11</sup>	0	0	3	15	4	17	1	33	0	0	4	17	3	17	6	13	2	25	8	15	31	25
C <sup>12</sup>	0	0	3	15	4	17	1	33	0	0	2	8	3	17	10	22	2	25	10	17	35	28
D <sup>13</sup>	0	0	2	11	3	13	0	0	0	0	2	8	1	6	5	11	0	0	6	11	19	15
E <sup>14</sup>	0	0	3	15	3	13	0	0	0	0	3	12	2	12	3	7	2	25	7	13	23	18
F <sup>15</sup>	0	0	2	11	4	17	0	0	0	0	2	8	2	12	4	9	0	0	7	13	21	17
G <sup>16</sup>	0	0	2	11	1	4	0	0	0	0	3	13	2	12	4	9	0	0	4	7	16	13
H <sup>17</sup>	0	0	2	11	2	8	0	0	0	0	3	13	2	12	4	9	0	0	5	9	18	14
Outros	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	4	0	0	0	0	2	2
<b>TOTAL</b>																				<b>126</b>		

Tabela 16: Assuntos de contabilidade internacional abordados em outras disciplinas

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>10</sup>Aspectos introdutórios; <sup>11</sup>Harmonização contábil internacional; <sup>12</sup>Normas e práticas internacionais (IFRS); <sup>13</sup>Diferenças contábeis internacionais; <sup>14</sup>Organismos nacionais e internacionais envolvidos no processo de convergência das normas e práticas contábeis; <sup>15</sup>Demonstrações contábeis em ambiente internacional; <sup>16</sup>Estudo comparativo das demonstrações contábeis entre países; <sup>17</sup>Práticas de governança corporativa.

Constatou-se que a disciplina de contabilidade internacional, permaneceu na grade curricular do curso de Ciências Contábeis em 70 IES públicas e privadas e em 25 IES continuou não contando a referida disciplina. Ressalta-se que nessa questão dez respostas foram invalidadas (Tabela 17).

A CI foi?	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%										
Incluída na grade	0	0	2	25	2	20	2	14	1	25	4	22	0	0	2	6	2	29	3	21	18	16
Excluída da grade	0	0	1	13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	3	0	0	1	7	3	3
Permaneceu na grade	2	100	2	25	6	60	10	72	3	75	11	61	3	75	25	71	3	42	5	36	70	60
Continua não constando a na grade	0	0	3	37	2	20	2	14	0	0	3	17	1	25	7	20	2	29	5	36	25	22
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>8</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>18</b>		<b>4</b>		<b>35</b>		<b>7</b>		<b>14</b>		<b>116</b>	

Tabela 17: Disciplina de Contabilidade Internacional em relação à grade curricular do curso de ciências contábeis

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

### 5.3 Mudanças ocorridas no ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Nessa subseção, buscou-se saber quais as mudanças ocorridas no ensino da contabilidade no Brasil após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09; as ações tomadas pelas IES no que tange a qualificação docente e atualização dos discentes em relação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

Percebe-se que 76 IES públicas e privadas de todos os Estado do Brasil alterou a grade curricular do curso de contabilidade após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Destaca-se que nas IES públicas da região Centro Oeste e nas IES particulares da região Sudeste, metade respondeu que não foi alterada a matriz curricular do referido curso após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09 (Tabela 18).

Alteração na grade?	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %	%										
SIM	1	50	6	70	7	70	8	57	4	100	11	59	3	60	19	50	5	60	12	80	76	62
NÃO	1	50	3	30	3	30	6	43	0	0	8	41	2	40	17	50	3	40	3	20	46	38
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>5</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>122</b>	

Tabela 18: IES que alteraram a grade curricular do curso de contabilidade

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Após a aprovação das Leis 11.638/07 e 11.941/09, nota-se uma mudança na estruturação curricular do curso de ciências contábeis, principalmente no que diz

respeito aos períodos nos quais se encontravam as disciplinas de Contabilidade Avançada (V); Contabilidade Comercial ou Intermediária (III) e Contabilidade Básica ou Introdutória (I) (Tabela 19).

Outras disciplinas com alteração na grade curricular do curso de contabilidade foram apontadas pelos coordenadores, dentre as quais destacam-se: Contabilidade Internacional; Auditoria; Matemática Financeira, Estatística e Economia; Estrutura das Demonstrações Contábeis; Análise de Balanço; Contabilidade Aplicada em Atividades Específicas; Auditoria e Perícia Contábil; Contabilidade do Terceiro Setor; Contabilidade I, II, III e Superior; Elaboração e Análise das Demonstrações Contábeis.

Disciplinas mudança de período	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
I <sup>1</sup>	1	11	3	11	5	12	8	25	3	14	6	11	2	13	19	18	4	14	9	15	60	48
II <sup>2</sup>	1	11	4	15	5	12	4	13	2	10	7	14	1	6	14	13	4	14	10	16	52	41
III <sup>3</sup>	1	11	7	26	7	17	6	19	3	14	8	15	2	13	18	17	4	14	10	16	66	52
IV <sup>4</sup>	1	11	2	6	4	10	2	6	2	10	5	9	1	6	12	11	3	10	4	6	36	29
V <sup>5</sup>	1	11	7	30	7	17	5	16	4	19	10	19	2	13	17	16	3	10	11	18	67	53
VI <sup>6</sup>	1	11	1	3	5	12	3	9	1	4	5	9	2	13	8	8	4	14	5	8	35	28
VII <sup>7</sup>	1	11	1	3	5	12	2	6	2	10	4	8	3	19	5	5	3	10	6	10	32	25
VIII <sup>8</sup>	1	11	1	3	2	5	2	6	4	19	5	9	2	13	9	8	3	10	4	6	33	26
Outras	1	11	1	3	1	3	0	0	0	0	3	6	1	6	4	4	1	4	3	5	15	12
<b>TOTAL</b>																				<b>126</b>		

Tabela 19: Alteração da disciplina na grade curricular do curso de CC

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>1</sup>Contabilidade básica ou introdutória; <sup>2</sup>Teoria da contabilidade; <sup>3</sup>Contabilidade comercial ou intermediária; <sup>4</sup>Contabilidade gerencial; <sup>5</sup>Contabilidade avançada; <sup>6</sup>Controladoria; <sup>7</sup>Tópicos aplicados à contabilidade; <sup>8</sup>Contabilidade pública.

Das IES pesquisadas 104 afirmaram que houve alterações nas ementas ou nos conteúdos programáticos das disciplinas do curso de Ciências Contábeis após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Na região Centro Oeste metade das IES públicas não modificaram as ementas e/ou conteúdos. Ressalta-se que nessa questão cinco respostas foram invalidadas (Tabela 20).

Ementa / Conteúdo alterada?	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %
SIM	1 50	8 90	9 90	13 93	4 100	12 60	4 80	31 90	7 90	15 100	104 62
NÃO	1 50	1 10	1 10	1 7	0 0	7 40	1 20	4 10	1 10	0 0	17 38
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>14</b>	<b>4</b>	<b>19</b>	<b>5</b>	<b>35</b>	<b>8</b>	<b>15</b>	<b>121</b>

Tabela 20: Modificação das ementas e/ou conteúdos das disciplinas do curso de CC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

As disciplinas que sofreram maiores alterações em suas ementas e/ou conteúdos foram a de Contabilidade Avançada (V); Contabilidade Comercial ou Intermediária (III) e Contabilidade Básica ou Introdutória (I) (Tabela 21).

Em relação às disciplinas que alteraram as ementas e/ou conteúdos que sofreram alterações, foram apontadas as disciplinas de Contabilidade de Agropecuária; Contabilidade I e II; Estrutura das Demonstrações Contábeis e Análise das Demonstrações Contábeis; Matemática financeira; Estatística e Economia; Contabilidade Societária; Contabilidade Aplicada em Atividades Específicas; Auditoria e Perícia Contábil; Custos e Contabilidade Fiscal.

Disciplinas alteradas	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES %
I <sup>1</sup>	1 11	5 14	7 14	12 20	3 14	8 14	4 19	29 18	6 16	10 14	85 67
II <sup>2</sup>	1 11	7 20	7 13	9 15	2 10	7 12	3 14	24 15	7 18	11 15	78 62
III <sup>3</sup>	1 11	8 22	8 15	10 17	3 14	9 16	4 19	28 18	5 13	11 15	87 69
IV <sup>4</sup>	1 11	2 6	5 10	4 7	2 10	4 7	1 5	17 10	3 8	6 8	45 36
V <sup>5</sup>	1 11	7 20	9 16	10 17	4 19	11 19	3 14	27 17	3 8	13 18	88 70
VI <sup>6</sup>	1 11	2 6	6 12	3 5	1 4	5 9	1 5	12 7	5 13	6 8	42 33
VII <sup>7</sup>	1 11	2 6	6 12	6 9	2 10	5 9	3 14	11 7	3 8	9 12	48 38
VIII <sup>8</sup>	1 11	2 6	3 6	4 7	4 19	5 9	2 10	10 6	3 8	5 7	39 31
Outras	1 11	0 0	1 2	2 3	0 0	3 5	0 0	4 2	3 8	2 3	16 13
<b>TOTAL</b>											<b>126</b>

Tabela 21: Disciplinas com ementas e/ou conteúdos alterados  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>1</sup>Contabilidade básica ou introdutória; <sup>2</sup>Teoria da contabilidade; <sup>3</sup>Contabilidade comercial ou intermediária; <sup>4</sup>Contabilidade gerencial; <sup>5</sup>Contabilidade avançada; <sup>6</sup>Controladoria; <sup>7</sup>Tópicos aplicados à contabilidade; <sup>8</sup>Contabilidade pública

Na opinião de 117 coordenadores de curso de contabilidade das IES pesquisadas neste trabalho, o processo de convergências das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras causa impacto na educação em Ciências Contábeis. Destacam-se três IES privadas da região Norte (16%) e uma IES

particular da região Sudeste (3%) que não concordam que o processo de convergências das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras causa impacto na Educação em Ciências Contábeis. (Tabela 22)

Convergência causa impacto?	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
SIM	2	100	8	100	10	100	15	100	4	100	16	84	4	100	35	97	8	100	15	100	117	97
NÃO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	16	0	0	1	3	0	0	0	0	4	3
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>8</b>		<b>10</b>		<b>15</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>4</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>121</b>	

Tabela 22: Impactos na educação em contabilidade devido ao processo de convergência

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Para as IES que afirmaram que o processo de convergências das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras causa impacto na educação em Ciências Contábeis, as disciplinas de Contabilidade Avançada (V); Contabilidade Comercial ou Intermediária (III) e Contabilidade Básica ou Introdutória (I) foram citadas como as disciplinas que mais sofreram impacto devido ao processo de convergência supracitado (Tabela 23).

Disciplinas impactadas	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
I <sup>1</sup>	2	17	6	16	8	14	15	17	4	15	8	10	4	19	33	16	6	11	13	13	99	79
II <sup>2</sup>	1	8	7	18	7	13	11	13	4	15	9	11	4	19	28	13	8	15	14	15	93	74
III <sup>3</sup>	2	17	7	18	7	13	11	13	4	15	14	17	4	19	32	15	7	13	11	12	99	79
IV <sup>4</sup>	2	17	3	8	7	13	7	9	2	8	9	11	1	5	22	11	6	11	9	9	68	54
V <sup>5</sup>	1	8	5	13	10	17	13	15	3	12	15	18	3	14	31	15	7	13	14	14	102	81
VI <sup>6</sup>	1	8	2	6	5	9	10	12	3	12	6	7	2	10	16	8	5	9	10	11	60	48
VII <sup>7</sup>	1	8	5	13	9	15	9	10	3	12	9	11	2	10	20	10	6	11	11	12	75	60
VIII <sup>8</sup>	1	8	3	8	2	4	9	10	2	8	8	10	1	5	21	10	6	11	10	11	63	50
IX <sup>9</sup>	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	1	1	2	2
Outras	1	8	0	0	1	2	1	1	1	3	4	5	0	0	4	2	2	4	2	2	16	13
<b>TOTAL</b>																					<b>126</b>	

Tabela 23: Disciplinas que sofreram impacto com o processo de convergência

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

<sup>1</sup>Contabilidade básica ou introdutória; <sup>2</sup>Teoria da contabilidade; <sup>3</sup>Contabilidade comercial ou intermediária; <sup>4</sup>Contabilidade gerencial; <sup>5</sup>Contabilidade avançada; <sup>6</sup>Controladoria; <sup>7</sup>Tópicos aplicados à contabilidade; <sup>8</sup>Contabilidade pública. <sup>9</sup>Não há necessidade de revisão dos conteúdos.

A qualificação docente (63%) e a falta de material didático (50%) foram apontadas pelas IES pesquisadas como sendo as maiores dificuldades por elas encontradas em relação ao ensino da contabilidade, após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. (Tabela 24)



Cabe ressaltar que metade das IES públicas da região Centro Oeste, 33% das IES públicas do Nordeste, 37% das IES públicas do Sudeste e 27% das IES privadas da região Norte afirmam não estarem encontrando dificuldades no ensino de contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. (Tabela 24)

Alguns coordenadores apontaram a identificação por parte do governo e órgãos reguladores sobre alguns procedimentos; a inclusão das alterações no novo projeto pedagógico do curso; os cursos de formação continuada desqualificados; as ausências de competências; a não abertura do mercado local para aplicação das Normas; a falta de interesse de alguns docentes; poucos livros com edições atualizadas; convencer os alunos a cobrar dos professores a adaptação dos novos conteúdos; treinamentos essencialmente teóricos e caríssimos e a quantidade de resoluções e normas, como sendo as maiores dificuldades no ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Dificuldades	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub	% Priv	Pub	% Priv	Pub	% Priv	Pub	% Priv	Pub	% Priv	IES	%										
Qualificar o corpo docente	1	25	6	34	3	20	13	37	4	50	8	27	2	25	24	29	6	33	12	34	79	63
Falta de material didático	1	25	4	22	3	20	10	29	2	25	3	10	2	25	23	28	5	28	10	29	63	50
Número reduzido de cursos	0	0	4	22	1	7	5	14	0	0	5	17	1	13	17	20	2	11	7	19	42	33
Os docentes desconhecem a convergência	0	0	2	11	0	0	4	11	2	25	4	13	0	0	10	12	3	17	2	6	27	21
A IES não está encontrando dificuldade	2	50	2	11	5	33	1	3	0	0	8	27	3	37	6	7	2	11	2	6	31	25
Outros	0	0	0	0	3	20	2	6	0	0	2	6	0	0	3	4	0	0	2	6	12	10
<b>TOTAL</b>												<b>126</b>										

Tabela 24: Dificuldades enfrentadas pelas IES no ensino da contabilidade após as Leis 11.638/07 e 11.941/09

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Em relação a participação dos docentes em treinamentos, palestras e/ou cursos de extensão relacionados especificamente com o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, 61% das IES públicas

e privadas afirmaram que mais de três docentes participaram dos referidos cursos. Ressalta-se que nessa questão quatro respostas foram invalidadas (Tabela 25)

Quant. Docentes	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
1 (um)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	11	0	0	2	6	1	13	2	13	7	6
2 (dois)	0	0	2	22	3	30	1	7	1	25	5	26	0	0	6	17	0	0	0	0	18	15
3 (três)	0	0	0	0	1	10	2	14	1	25	3	16	1	20	1	3	1	13	1	7	11	9
Mais de 3	1	50	6	67	5	50	10	72	2	50	8	42	4	80	22	63	5	61	11	73	74	61
Nenhum	1	50	1	11	1	10	1	7	0	0	1	5	0	0	4	11	1	13	1	7	11	9
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>5</b>		<b>35</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>121</b>	

Tabela 25: Quantidade de docentes que participaram de treinamentos sobre o processo de convergência

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

A palestra foi a ação mais realizada no âmbito da IES para qualificação dos docentes, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras. (Tabela 26)

Também foram apontados com ações realizadas no âmbito da IES para qualificação dos docentes, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras, como oficinas, evento semestral com duração de uma semana abordando o tema em vários aspectos; minicursos; capacitação de cursos 20h/a; recomendações aos docentes para participarem dos cursos pelo sistema CFC/CRC; workshops; reuniões; educação corporativa; congressos e convenções; participação em cursos; através do programa de mestrado com palestras, debates e estudo dirigido de cada um; treinamento conceitual; grupo de estudos sobre aspectos das Leis; encontro de coordenadores do CFC em Brasília; fórum com doze encontros organizado pelo curso e pelo núcleo de apoio pedagógico e grupo de estudos. Além disso, uma IES destacou a iniciativa de dois professores que fizeram cursos isolados em Brasília, em detrimento dos demais que apenas realizaram estudos independentes.

Ações realizadas nas IES	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
Seminário	0	0	1	8	4	31	8	32	3	30	7	18	4	40	10	19	4	25	4	20	45	36
Palestra	0	0	5	38	5	38	10	40	3	30	11	29	2	20	20	38	5	32	6	30	67	53
Mesa-redonda	1	50	2	15	1	8	2	8	3	30	10	26	4	40	5	10	4	25	6	30	38	30
Nenhuma	0	0	4	31	2	15	3	12	0	0	4	11	0	0	10	19	1	6	1	5	25	20
Outros	1	50	1	8	1	8	2	8	1	10	6	16	0	0	7	13	2	12	3	15	24	19
<b>TOTAL</b>																				<b>126</b>		

Tabela 26: Ações realizadas pelas IES para atualização dos docentes

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Não houve patrocínio em 70 Instituições de Ensino Superior pesquisadas para participação dos docentes em palestras/congressos/cursos/mesas-redondas, fora do âmbito da IES, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais. (Tabela 27)

Na região Norte, metade das IES públicas respondeu que patrocinaram palestras/congressos/cursos/mesas-redondas fora do âmbito da IES; a outra metade declarou que não patrocinaram seus docentes. (Tabela 27)

A única região em que tanto as IES públicas (100%), quanto às privadas (51%), afirmaram ter patrocinado palestras/congressos/cursos/mesas-redondas para os docentes, fora do âmbito da IES, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileira, foi a região Sudeste. (Tabela 27)

Patrocinou a participação	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
SIM	0	0	3	33	3	30	4	29	2	50	6	32	5	100	18	51	3	38	7	47	51	42
NÃO	2	100	6	67	7	70	10	71	2	50	13	68	0	0	17	49	5	63	8	53	70	58
<b>TOTAL</b>	2		9		10		14		4		19		5		35		8		15		121	

Tabela 27: Patrocínio de treinamentos em geral para os docentes da IES

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Destaca-se o conhecimento de 102 dos coordenadores do curso de contabilidade sobre as iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais. (Tabela 28)

Iniciativas CFC	Centro Oeste				Nordeste				Norte				Sudeste				Sul				TOTAL	
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%
SIM	2	100	7	78	7	70	9	64	4	100	19	100	3	75	30	83	7	88	14	93	102	84
NÃO	0	0	2	22	3	30	5	36	0	0	0	0	1	25	6	17	1	12	1	7	19	16
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>4</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>121</b>	

Tabela 28: Conhecimento por parte dos coordenadores do curso de CC das iniciativas do CFC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Noventa e seis IES públicas e privadas afirmaram que a cidade em que está situada a sua IES foram ministrados treinamentos, cursos ou palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras, pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC ou pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (Tabela 29)

Destaca-se a região Norte na qual todas as IES públicas e 95% das privadas afirmaram que em seu Estado foram ministrados treinamentos, cursos ou palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras, pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC ou pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC

Cursos na cidade da IES	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	IES	%								
SIM	1	50	7	78	7	70	9	64	4	100	18	95	3	75	25	71	4	50	12	86	90	76
NÃO	1	50	2	22	3	30	5	36	0	0	1	5	1	25	10	29	4	50	2	14	29	24
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>4</b>		<b>35</b>		<b>8</b>		<b>14</b>		<b>119</b>	

Tabela 29: Atualizações sobre o processo de convergência na cidade que está situada a IES, ministrados pelo CRC/CFC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Um contingente de 93 coordenadores do curso de contabilidade das IES públicas e privadas respondentes desta pesquisa, afirmam que seus professores tiveram oportunidade de participar dos encontros/treinamentos/cursos/seminários e/ou palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais ministrados pelo Conselho Federal de Contabilidade. (Tabela 30)

Na região Norte todos seus docentes das IES públicas e 89% dos professores das IES privadas responderam que seus professores tiveram oportunidade de participar dos encontros/treinamentos/cursos/seminários e/ou palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais ministrados pelo Conselho Federal de Contabilidade. (Tabela 30)

Docentes participantes atualizações	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%										
SIM	2	100	6	67	7	70	9	64	4	100	17	89	4	80	27	75	5	63	12	80	93	76
NÃO	0	0	3	33	3	30	5	36	0	0	2	11	1	20	9	25	3	37	3	20	29	24
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>5</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>122</b>	

Tabela 30: Participação dos docentes das atualizações realizadas pelo CFC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Em relação a quantidade de participantes dos encontros/treinamentos/cursos/seminários/palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais oferecidos pelo CRC ou pelo CFC, tem-se 59 IES públicas e privadas com 1 a 5 professores participantes dos referidos cursos. (Tabela 31)

Nota-se que na região Sudeste, 2 IES públicas respondentes afirmaram que mais de 10 docentes participaram dos encontros/treinamentos/cursos/seminários/palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais oferecidos pelo CRC ou pelo CFC. (Tabela 31)

Contraopondo-se à região Sudeste, tem-se a região Sul na qual 3 das IES públicas respondentes afirmaram que nenhum docente participou dos encontros/treinamentos/cursos/seminários/palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais oferecidos pelo CRC ou pelo CFC. (Tabela 31)

Quantidade docentes nas atualizações	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%										
Nenhum	0	0	1	11	1	14	4	36	0	0	1	5	0	0	4	13	3	43	2	15	16	15
De 1 a 5	2	100	6	67	4	58	5	46	2	50	11	58	1	25	21	70	1	14	6	47	59	56
De 6 a 10	0	0	2	22	1	14	2	18	1	25	6	32	1	25	3	10	1	14	2	15	19	18
Mais de 10	0	0	0	0	1	14	0	0	1	25	1	5	2	50	2	7	2	29	3	23	12	11
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>7</b>		<b>11</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>4</b>		<b>30</b>		<b>7</b>		<b>13</b>		<b>106</b>	

Tabela 31: Quantidade de docentes que participou das atualizações do CFC/CRC  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Setenta coordenadores do curso de ciências contábeis que responderam a esta pesquisa participou do IV Encontro Nacional dos Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, ocorrido em 2009, em Brasília no Conselho Federal de Contabilidade. (Tabela 32)

Coordenador participou do encontro CFC	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%	Pub	%	Priv	%										
SIM	2	100	8	89	5	50	7	50	2	50	8	42	2	40	25	69	4	50	7	47	70	57
NÃO	0	0	1	11	5	50	7	50	2	50	11	58	3	60	11	31	4	50	8	53	52	43
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>5</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>122</b>	

Tabela 32: Participação do coordenador do curso de CC no IV Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis.  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

A ação promovida pelas IES que mais se destacou no sentido de atualizar os discentes em relação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais foram as palestras, seguida pelos seminários (Tabela 33).

Outras ações também foram apontadas pelos coordenadores do curso de contabilidade como atualização do colegiado do curso; introdução as alterações no conteúdo das aulas; para os últimos períodos (nas disciplinas, independente da ementa), revisão de conteúdo com as alterações; organização da semana de ciências contábeis com várias atividades cujo tema central é a CI; ênfase em sala de aula constantemente; atualização do conteúdo das disciplinas; discussão em sala de aula; minicursos; realização de atividades especiais em sala de aula para os discentes; oficinas; workshops; congressos; ciclo de palestras, inclusive dando horas

para atividades complementares; treinamentos específicos; grupo de estudos; fórum; aulas de atualização; reuniões para discussões.

Ações realizadas na IES discentes	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL	
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES	%
Seminários	1 33	2 13	6 33	8 33	2 29	10 23	2 25	16 25	3 17	4 17	54	43
Curso de extensão	0 0	1 7	0 0	2 8	0 0	6 14	1 13	4 6	1 6	3 13	18	14
Palestras	1 33	7 47	7 39	10 43	2 29	15 34	3 36	22 34	6 32	8 33	81	64
Mesas redondas	0 0	2 13	1 6	2 8	2 29	7 16	1 13	7 11	3 17	2 8	27	21
Nenhuma	0 0	1 7	1 6	1 4	0 0	2 4	0 0	8 13	1 6	1 0	15	12
Outras	1 33	2 13	3 16	1 4	1 13	4 9	1 13	7 11	4 22	6 25	30	24
<b>TOTAL</b>											<b>126</b>	

Tabela 33: Ações das IES para atualizar os discentes

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Não houve uma consonância entre as regiões no que diz respeito ao quantitativo de ações que mais se destacou no sentido de atualizar os discentes em relação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

Na região Centro Oeste, metade das IES públicas e 3 IES privadas não efetuaram nenhuma ação para atualização dos discentes. Na região Nordeste, as IES públicas e privadas afirmaram ter efetuado entre três e mais de três ações. As regiões Sudeste e Sul se aproximaram em suas respostas, tendo ambas as regiões elaborado mais de três ações para atualização dos alunos. Já na região Norte, cada uma das quatro IES pesquisadas (25%) das IES públicas apontou uma quantidade diferente (um, dois, três, mais de três ou nenhum ação), e 42% das IES privadas declaram ter oferecido mais de três ações. (Tabela 34)

Quant. ações realizadas na IES discentes	Centro Oeste		Nordeste		Norte		Sudeste		Sul		TOTAL											
	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	Pub %	Priv %	IES	%										
1 (um)	0	0	2	22	1	10	1	7	0	0	0	0	3	8	0	0	1	7	8	7		
2 (dois)	1	50	2	22	2	20	3	22	1	25	7	37	0	0	8	23	3	37	1	7	28	23
3 (três)	0	0	0	0	4	40	1	7	1	25	1	5	0	0	4	11	1	13	2	13	14	11
Mais de 3	0	0	2	22	2	20	7	50	1	25	8	42	4	80	12	33	3	37	8	53	47	39
Nenhum	1	50	3	34	1	10	2	14	1	25	3	16	1	20	9	25	1	13	3	20	25	20
<b>TOTAL</b>	<b>2</b>		<b>9</b>		<b>10</b>		<b>14</b>		<b>4</b>		<b>19</b>		<b>5</b>		<b>36</b>		<b>8</b>		<b>15</b>		<b>122</b>	

Tabela 34: Quantidade de ações desenvolvidas pelas IES para atualização discente

Fonte: Elaborado pela autora (2010)

#### 5.4 Análise conjugada dos dados

Fazendo uma análise conjugada das questões anteriormente explicitadas, verifica-se que dos coordenadores que não participaram do IV Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, 21 não alteraram a grade curricular, mas 12 alteraram as ementas e/ou conteúdos; 27 alteraram a grade curricular e as ementas/conteúdos das disciplinas e 3 alteraram somente a estrutura curricular do curso de CC. (Gráfico 1)

Dos coordenadores que participaram do IV Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis, 24 não alteraram a grade curricular; 20 alteraram as ementas e/ou conteúdos; 45 alteraram a grade curricular e as ementas/conteúdos das disciplinas; e apenas 1 limitou-se a alterações na estrutura curricular do curso de CC. (Gráfico 1)

Assim conclui-se que não existe correlação entre a participação do coordenador de CC no IV Encontro Nacional de Coordenadores do Curso de Ciências Contábeis e as alterações da grade curricular ou ementa da disciplina, pois a maioria, tanto dos coordenadores que participaram do encontro, como dos que não participaram, alterou a grade e a ementa e/ou conteúdos das disciplinas do curso de CC. (Gráfico 1)



**O COORDENADOR QUE PARTICIPOU DO IV ENCONTRO NACIONAL DE COORDENADORES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS ALTEROU OU NÃO A GRADE E/OU EMENTA DO CURSO?**

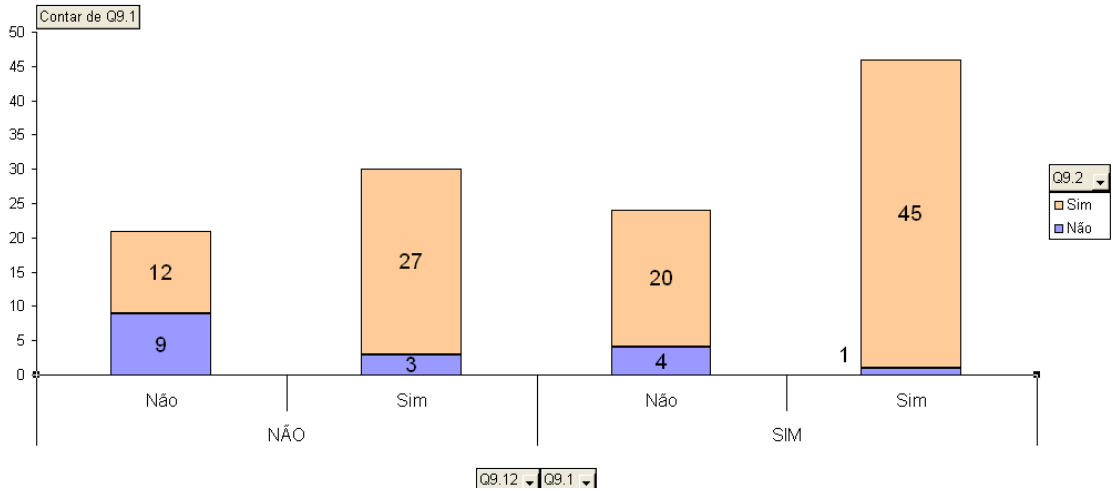


Gráfico 1: Relação entre o coordenador que participou do encontro de coordenadores de Ciências Contábeis e as alterações ou não na grade e/ou ementa/conteúdo do curso  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Dentre os coordenadores que tomaram conhecimento das iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, constata-se que 11 não alteraram grade e ementas; 3 modificaram somente a grade do curso; 29 atualizaram somente a ementa; e 63 alteraram tanto a grade, quanto a ementa. (Gráfico 2)

**COORDENADOR QUE TOMOU CONHECIMENTO DOS CURSOS DO CFC MODIFICOU SUA GRADE OU EMENTA/CONTEÚDO?**

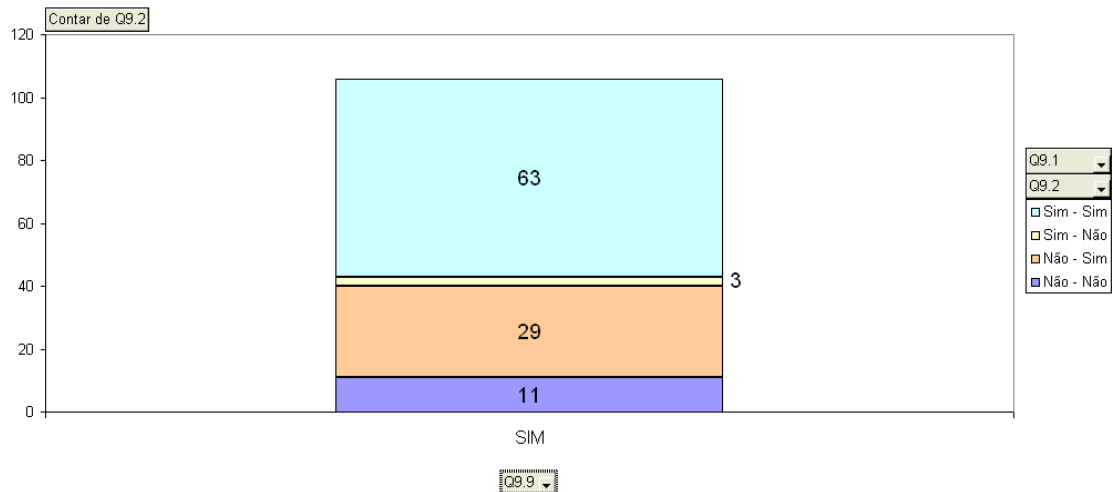


Gráfico 2: Relação do conhecimento por parte do coordenador sobre os cursos do CFC e alteração na grade e/ou ementa/conteúdo  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Dentre os coordenadores que não tomaram conhecimento das iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, constata-se que 2 não alteraram grade e ementas; 3 atualizaram somente a ementa; e 9 alteraram tanto a grade, quanto a ementa. (Gráfico 3)

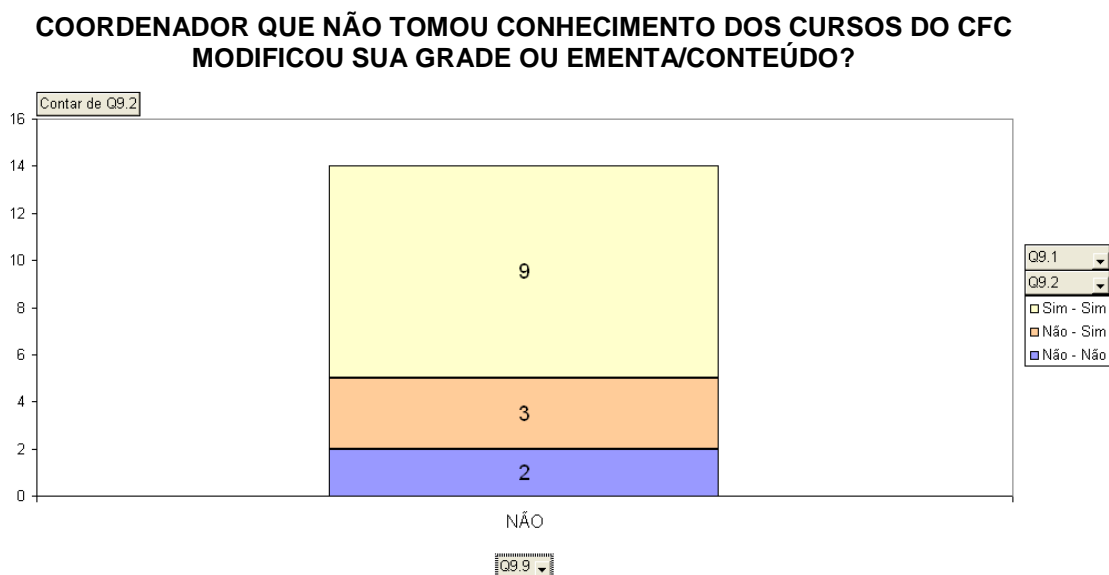


Gráfico 3: Relação do não conhecimento por parte do coordenador sobre os cursos do CFC e alteração na grade e/ou ementa/conteúdo  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Percebe-se que as IES com mais de seis anos estão mais adequadas à convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, pois foram as que mais alteraram suas grades curriculares em decorrência desse processo no quantitativo de 60 IES; em seguida encontram-se as IES entre 3 anos a menos de 6 anos, no total de 13 IES. (Gráfico 4)

### TEMPO DAS IES E ALTERAÇÃO NA GRADE CURRICULAR DO CURSO DE CC

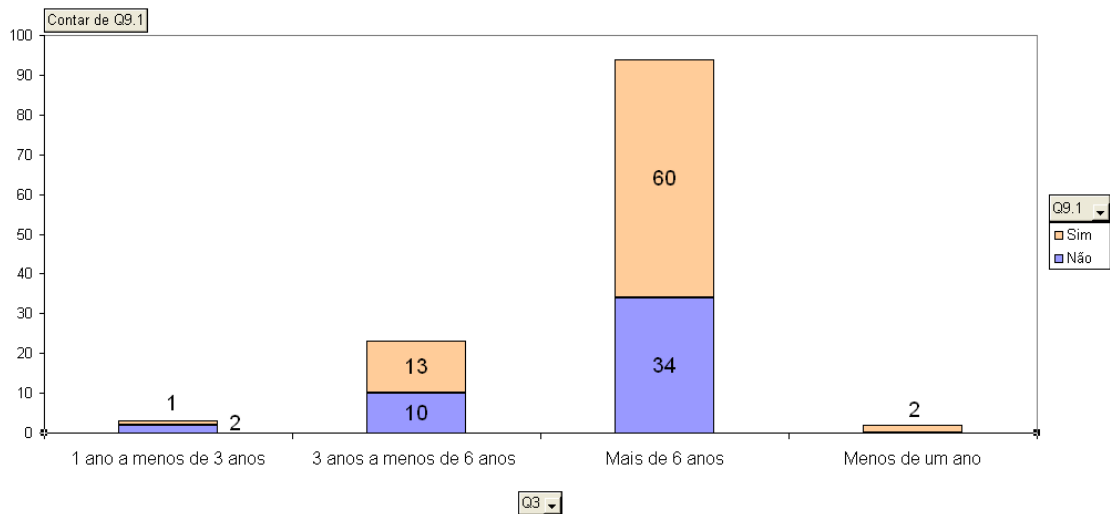


Gráfico 4: Tempo do curso de CC nas IES versus alterações na grade curricular  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Foi constatado que a maioria das IES pesquisadas (42 IES) não patrocinou a participação de seu quadro docente em palestras/congressos/cursos/mesas-redondas fora do seu âmbito, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras. Elas apontam a qualificação do corpo docente como maior dificuldade enfrentada em sua IES no que tange ao ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09. (Gráfico 5)

Mesmo as IES públicas e privadas que patrocinaram a participação de seu quadro docente em palestras/congressos/cursos/mesas-redondas fora do seu âmbito, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras, apontaram como a principal dificuldade no ensino contábil da atualidade a qualificação docente.

### IES QUE PATROCINOU OU NÃO A PARTICIPAÇÃO DOCENTE EM TREINAMENTOS E SUAS DIFICULDADES NO ENSINO DIANTE DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

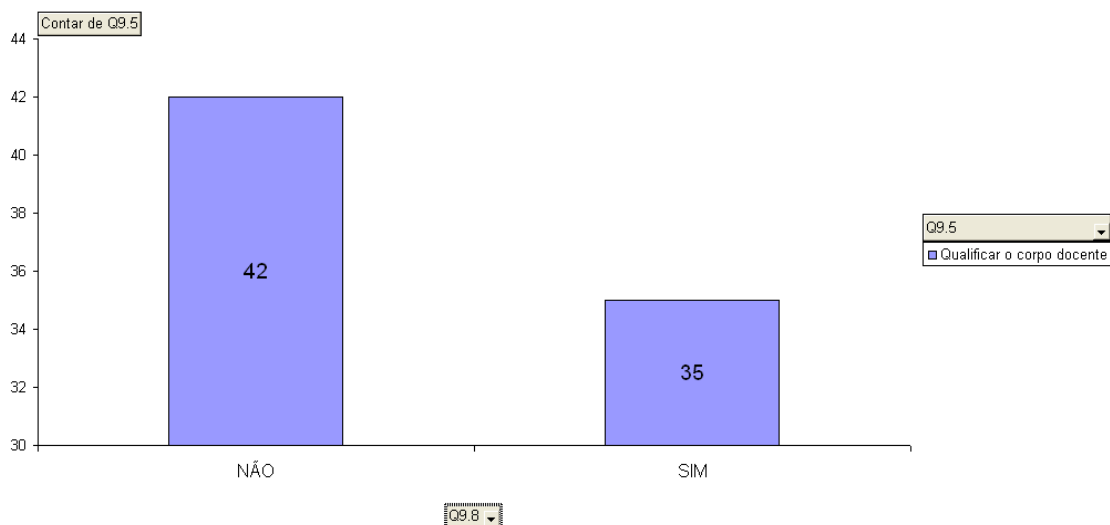


Gráfico 5: IES que patrocinaram ou não a participação docente em treinamentos versus as dificuldades no ensino diante do processo de convergência  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Constata-se nas IES pesquisadas um elevado número de professores (54) que não são Graduados, Mestres ou Doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de CC principalmente nas IES com mais de seis anos. (Gráfico 6)

### TEMPO DAS IES E DOCENTES NÃO GRADUADOS OU PÓS GRADUADOS EM CC QUE LECIONAM DISCIPLINAS ESPECÍFICAS DE CONTABILIDADE

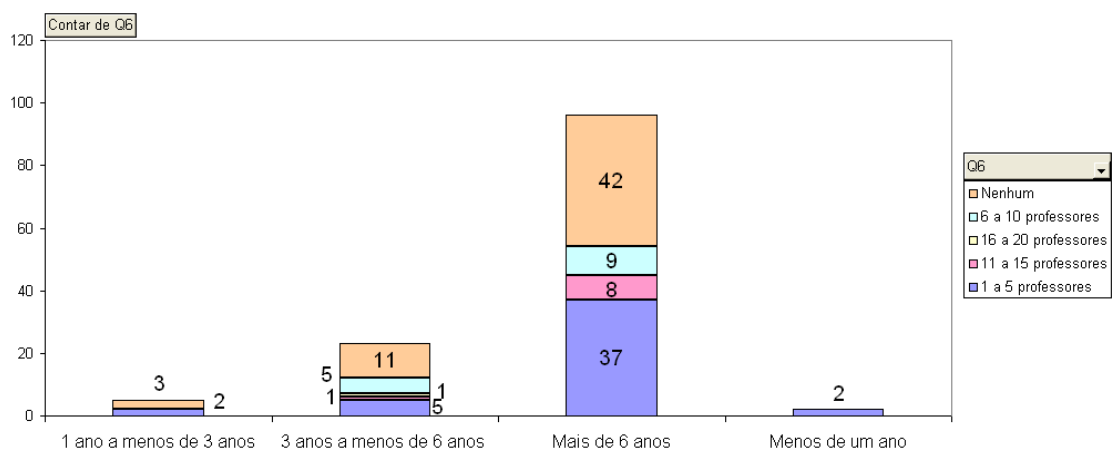


Gráfico 6: Tempo das IES versus docentes sem formação em CC  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Os coordenadores que concordam que o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais ocasiona impacto no ensino da contabilidade, necessitando fazer alterações nos conteúdos de algumas disciplinas ou na própria grade curricular do curso. Assim, de um total de 119 respostas, 4 não concordam que o processo de convergência causa impacto da educação contábil e 115 concordam com essa assertiva, porém 9 respostas que concordam que há impacto gerados pela convergência no âmbito educacional, mas não modificaram nem sua grade nem as ementas e/ou conteúdos. (Gráfico 7)

#### OPINIÃO DO COORDENADOR SOBRE OS IMPACTOS NA EDUCAÇÃO DIANTE DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E ALTERAÇÃO NA GRADE E/OU EMENTA

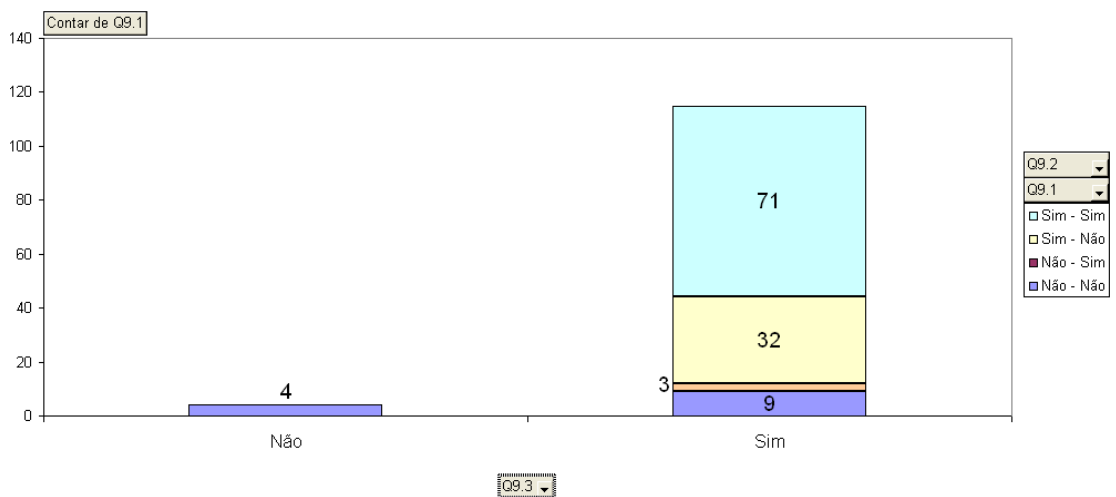


Gráfico 7: Opinião do coordenador sobre os impactos na educação diante do processo de convergência versus mudança da grade curricular e/ou ementa  
Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Dentre os coordenadores que tomaram conhecimento das iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, 63 continuou com a disciplina de CI em sua grade curricular; 20 continuam não apresentando a referida disciplina na grade curricular; e 15 responderam que a mesma foi incluída na grade do curso de CC. (Gráfico 8)

**COORDENADOR E O CONHECIMENTO DAS INICIATIVAS DO CFC/CRC E A DISCIPLINA DE CI**

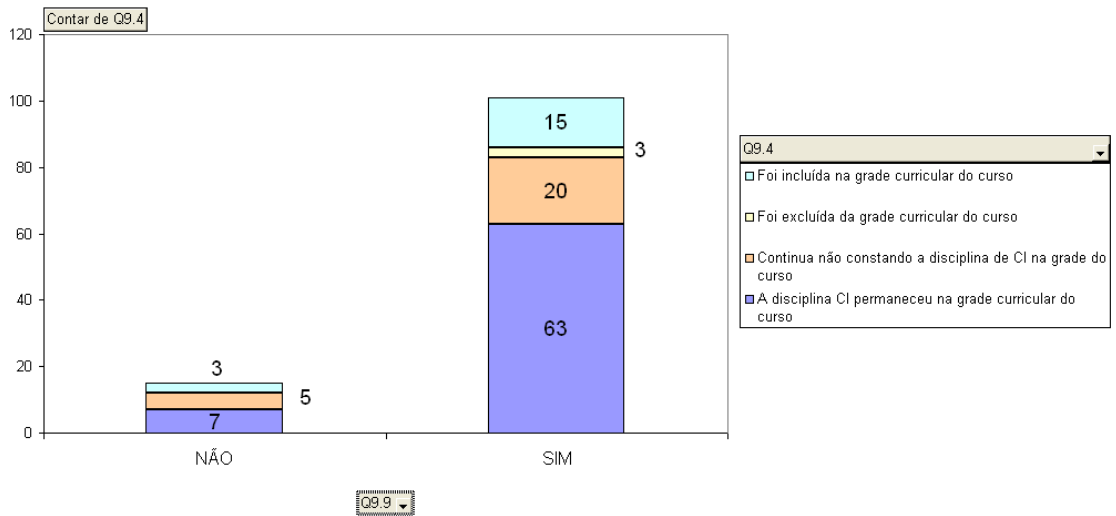


Gráfico 8: Conhecimento das iniciativas do CFC/CRC versus a disciplina de CI  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Dos coordenadores que concordam que o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais ocasiona impacto no ensino da contabilidade e que é necessário fazer alterações nos conteúdos de algumas disciplinas ou na própria grade curricular do curso, 86 afirmaram que a disciplina de Contabilidade Internacional permaneceu na grade curricular do curso; 25 responderam que a disciplina de CI continua fora da grade curricular e 18 declararam que a disciplina de CI foi incluída na matriz curricular do curso. (Gráfico 9)

### OPINIÃO DO COORDENADOR SOBRE OS IMPACTOS NA EDUCAÇÃO DIANTE DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E A DISCIPLINA DE CI

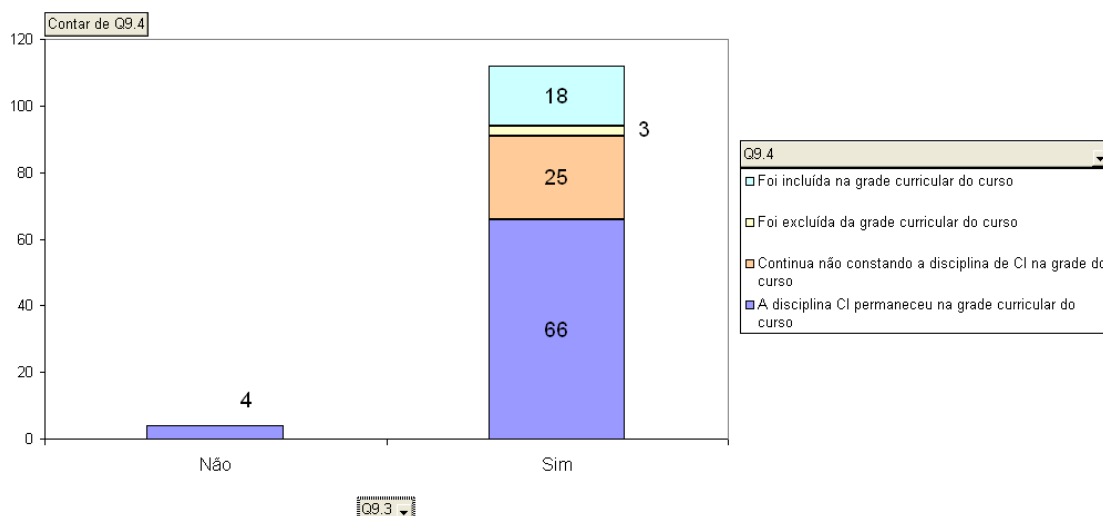


Gráfico 9: Opinião do coordenador sobre os impactos na educação diante do processo de convergência versus existência da disciplina de CI  
 Fonte: Elaborado pela autora (2010)

Percebe-se assim que existe o conhecimento do processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais na grande parte das IES de todas as regiões, contudo, ainda falta, por parte dos coordenadores e das IES, tomar providências em relação às mudanças necessárias a serem feitas na grade do curso, ou, principalmente, nas ementas/conteúdos das disciplinas para adequação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

## CONCLUSÃO

Conclui-se que todas as mudanças na legislação da contabilidade brasileira afetam diretamente a educação contábil no país. Dessa forma a presente pesquisa teve como objetivo geral averiguar as implicações da convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais no Ensino Superior em Ciências Contábeis.

O primeiro passo foi conhecer as Instituições de Ensino Superior, públicas e privadas, com curso de Ciências Contábeis reconhecido pelo MEC das regiões do Brasil, objeto de estudo desta pesquisa.

De 1.117 IES públicas e privadas existentes no país com curso de Ciências Contábeis reconhecido pelo MEC, obteve-se 126 respostas o que corresponde a 11,28% do universo, distribuídas nas cinco regiões brasileiras, sendo 24,6% de IES públicas e 75,4% de IES privadas. Do total das IES pesquisadas, 94% estão a mais de três anos atuando com o curso de Ciências Contábeis em suas respectivas regiões, sendo que 82% oferecem o curso de Ciências Contábeis estruturado em oito semestres, ou seja, quatro anos.

Em relação à formação do docente de contabilidade, percebeu-se que as IES públicas e privadas têm em seu quadro docente de 6 a 10 professores com graduação, mestrado ou doutorado em Ciências Contábeis (39%). Por outro lado, é elevado o número de IES públicas e privadas com curso de CC reconhecidos pelo MEC com professores que NÃO são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis, correspondendo a 56% do total de IES pesquisadas.

Em resposta ao primeiro objetivo específico desta pesquisa (verificar as ocorrências de alterações nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis brasileiros, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09) tem-se que 62% das IES públicas e privadas de todos os Estado do Brasil alteraram a grade curricular do curso de CC após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09. Destaca-se que nas IES públicas da região Centro Oeste e nas IES particulares da região Sudeste, metade das IES respondeu que não foi alterada a matriz curricular do curso de CC após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09.



Após a aprovação das Leis 11.638/07 e 11.941/09, nota-se uma mudança na estruturação da grade curricular do curso de CC, principalmente no que diz respeito aos períodos nos quais se encontravam as disciplinas de Contabilidade Avançada; Contabilidade Comercial ou Intermediária e Contabilidade Básica ou Introdutória.

Das IES pesquisadas, 62% afirmaram que houve alterações nas ementas e/ou nos conteúdos programáticos das disciplinas do curso de Ciências Contábeis após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, sendo que as disciplinas que sofreram maiores alterações em suas ementas e/ou conteúdos foram as de Contabilidade Avançada; Contabilidade Comercial ou Intermediária e Contabilidade Básica ou Introdutória.

Focando na disciplina de Contabilidade Internacional, constatou-se que, mesmo com o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, 77% das IES públicas e privadas possuem a disciplina de CI em sua estrutura curricular, sendo obrigatória em 87% dessas IES, normalmente no 7º ou 8º período da grade curricular. Em relação à necessidade de pré-requisitos para cursar a disciplina de CI, não há uma predominância nas respostas por região. De modo geral, mesmo após a aprovação das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, a disciplina de CI permaneceu na grade curricular em 60% das IES públicas e privadas.

As disciplinas Contabilidade Básica ou Introdutória, Teoria da Contabilidade e Contabilidade Comercial ou Intermediária são as disciplinas mais evidenciadas pelas IES desta pesquisa como pré-requisitos para cursar a disciplina de Contabilidade Internacional.

Os assuntos mais abordados na disciplina de Contabilidade Internacional são as normas e práticas internacionais; harmonização contábil internacional; aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito e cenário mundial). Ressalta-se que 56% dos docentes que lecionam a disciplina de CI possuem o grau de Mestre e 25% são Especialistas.

Todas as IES públicas e privadas das regiões do Brasil que não possuem em sua grade curricular a disciplina CI afirmaram que conteúdos relacionados à

referida disciplina são abordados em outras disciplinas do curso de CC. Ressalta-se ainda que, das IES que possuem a disciplina de CI em sua matriz curricular, dez colocaram a observação de que também diluíram alguns conteúdos em outras disciplinas do curso de CC.

As disciplinas de Contabilidade Avançada, Teoria da Contabilidade e Contabilidade Comercial ou Intermediária foram citadas como as que mais absorveram assuntos da disciplina de CI, tendo como assuntos principais as normas e práticas internacionais, a harmonização contábil internacional e os aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito e cenário mundial).

Noventa e sete por cento dos coordenadores do curso de CC concordam que o processo de convergências das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras causa impacto na educação em Ciências Contábeis. Destacam principalmente as disciplinas de Contabilidade Avançada, Contabilidade Comercial ou Intermediária e Contabilidade Básica ou Introdutória.

Em relação ao segundo objetivo específico (identificar as ações implementadas pelas IES, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, no sentido atualizar os respectivos quadros docentes), 61% das IES públicas e privadas responderam que mais de três docentes participaram dos treinamentos, palestras e/ou cursos de extensão relacionados especificamente ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais. Ressalta-se que a palestra foi a ação mais realizada no âmbito da IES (53%) para qualificação dos docentes.

Das IES estudadas, 58% não patrocinaram a participação dos docentes em palestras/congressos/cursos/mesas-redondas fora do âmbito da IES no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.

As iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade, em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, são de conhecimento de 84% dos coordenadores. Sessenta e seis por cento dos coordenadores responderam que em sua cidade foram ministrados treinamentos, cursos e/ou palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras, pelo

Conselho Regional de Contabilidade – CRC ou pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC; e 77% afirmam que os docentes tiveram a oportunidade de participar dos referidos treinamentos.

Destaca-se que a qualificação docente (63%) e a falta de material didático (50%) foram apontadas pelas IES pesquisadas como sendo as maiores dificuldades encontradas em relação ao ensino da contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09.

No tocante ao terceiro objetivo específico (identificar as ações implementadas pelas IES, após a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, no sentido de preparar os discentes para a nova realidade contábil), as IES promoveram principalmente palestras e seminários, com a finalidade de atualizar os discentes em relação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, não havendo uma consonância entre as regiões no que diz respeito ao quantitativo de ações.

Enquanto pressuposto, percebe-se que as IES vem, gradativamente, desenvolvendo um conjunto de ações visando à atualização do quadro docente e procedendo a revisão dos currículos dos cursos de cc no sentido de garantir a formação de bacharéis desses cursos capazes de atuar no novo ambiente da contabilidade brasileira.

Acredita-se que nos próximos anos, o processo de convergência das normas contábeis estará consolidado, de maneira que a contabilidade brasileira, com as normas internacionais. Alinhada às normas internacionais será constituído uma nova linguagem universal dos negócios, além de alcançar seu principal objetivo, que é atender às necessidades dos mais diversos grupos de usuários.

Como sugestão de novos estudos, recomenda-se acompanhar a concretização do processo de harmonização das normas e práticas contábeis nas Instituições de Ensino Superior, verificando se os discentes estão aptos a desenvolverem um trabalho seguindo as novas normas e práticas contábeis.

## REFERÊNCIAS

AMENÁBAR, Ana Maria Hinojosa. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. Volume 1. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Normas internacionais de contabilidade: IFRS**. São Paulo. Atlas. 2006

ASSIS, Ângelo Rafael Vieira de. Análise diferencial da terceirização de atividades-fim em uma indústria de linha branca brasileira. **Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Controladoria da Universidade Federal do Ceará**. 2007

BARROS, Joaquim dos Santos. Auditoria interna no contexto da governança corporativa: estudo nas empresas listadas nos Mercados diferenciados da Bovespa. **Dissertação em Controladoria da Universidade Federal do Ceará**. Fortaleza, 2007

BIELINSKI, A. C. **Educação profissional no século XIX**. Curso Comercial do Liceu de Artes e Ofícios: um estudo de caso. Disponível em: <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263e.htm>>. Acesso em: set. 2009.

BRASIL. **Parecer CNE/CES nº 269, de 16 de setembro de 2004**. Alteração do Parecer CNE/CES nº 289/2003 e da Resolução CNE/CES nº 6/2004, relativos às Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <<http://www.portal.mec.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Parecer CNE/CES nº 289, de 6 de novembro de 2003**. Aprova as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado. Disponível em: <<http://www.portal.mec.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.portal.mec.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CNE/CES nº 6, de 10 de março de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.portal.mec.gov.br>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Circular Susep nº 357, de 26 de dezembro de 2007**. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/circ357\\_susep.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/circ357_susep.pdf)>. Acesso em: ago. 2009f.

\_\_\_\_\_. **Comunicado Bacen nº 14.259, de 10 de março de 2006.** Disponível em: <<https://www3.bcb.gov.br/normativo/detalharNormativo.do?method=detalharNormativo&N=106064950>>. Acesso em: ago. 2009c.

\_\_\_\_\_. **Instrução normativa nº 457, de 13 de julho de 2007.** Disponível em: <[http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos\\_Redir.asp?Tipo=I&File=/inst/inst457.doc](http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=/inst/inst457.doc)>. Acesso em: ago. 2009d.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: ago. 2009g.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/l9394.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/l9394.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4728.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4728.htm)>. Acesso em: ago. 2009i.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.411, de 20 de fevereiro de 2002.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10411.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10411.htm)>. Acesso em: ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Medida provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm)>. Acesso em: ago. 2009h.

\_\_\_\_\_. **Parecer CNE/CES nº 269/04.** Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.unioeste.br/prg/download/pces269\\_04-altera\\_289.pdf](http://www.unioeste.br/prg/download/pces269_04-altera_289.pdf)>. Acesso em: set. 2009j.

\_\_\_\_\_. **Projeto de lei nº 3741/2000.** Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/Sileg/Prop\\_Detalhe.asp?id=20141](http://www.camara.gov.br/Sileg/Prop_Detalhe.asp?id=20141)>. Acesso em: ago. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.055, de 7 de outubro de 2005.** Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1055.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm)>. Acesso em: ago. 2009b.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.** Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1103.pdf>>. Acesso em: ago. 2009e.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.** Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras

providências. Disponível em:  
 <<http://www.crcgo.org.br/fiscalizacao/download/resolucoes/Decreto%20Lei%20-%20%209.295%20-%201946.pdf>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1.339, de 9 de janeiro de 1905.** Declara instituições de utilidade pública a Academia de Commercio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ella conferidos, como de caracter official; e dá outras providências. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 14.373, de 28 de dezembro de 1943.** Regulamento da Estrutura dos Cursos de Formação do Ensino Comercial. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 17.329, de 28 de maio de 1926.** Approva o regulamento para os estabelecimentos de ensino technico commercial reconhecidos oficialmente pelo Governo Federal. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 1.763, de 14 de maio de 1856.** Dá novos estatutos à aula do commercio da Côrte. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931.** Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.741, de 9 de fevereiro de 1861.** Dá nova organização ao Instituto Commercial do Rio de Janeiro. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 3.058, de 11 de março de 1863.** Dá novos estatutos ao Instituto Commercial do Rio de Janeiro. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 456, de 6 julho de 1846.** Manda executar o regulamento da aula do commercio da Cidade do Rio de Janeiro. Disponível em:  
 <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antiores%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.538, de 15 de novembro de 1879.** Extingue as cadeiras de francez, inglez, allemão, calligraphia e mathematicas e os logares de Director, Secretario e Porteiro do Instituto Commercial. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 7.679, de 28 de fevereiro de 1880.** Altera os estatutos do Instituto Commercial do Rio de Janeiro, que baixaram com o Decreto nº. 3.058, de 11.03.1863. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto s/nº, de 2 de agosto de 1831.** Estabelece uma aula de comércio na cidade do Maranhão. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 1.535, de 23 de agosto de 1939.** Altera a denominação do Curso de Perito-Contador e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943.** Lei Orgânica do Ensino Commercial. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 2.627, de 26 de setembro de 1940.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2627.htm>. Acesso em: set. 2009

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 2.416, de 17 de julho de 1940.** Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1937-1946/Del2416.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del2416.htm). Acesso em: set. 2009

\_\_\_\_\_. **Decreto-lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945.** Dispõe sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 1.401, de 31 de julho de 1951.** Inclui, no curso de Ciências Econômicas, a cadeira de História Econômica Geral e do Brasil, e desdobra o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Quadros/antecedentes%20a%201959.htm)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as Diretrizes e Bases da Educação Nacional. Disponível em: <<http://portal.mec.gov.br/seed/arquivos/pdf/tvescola/leis/lein9394.pdf>>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários dentre outros. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/231803/lei-11941-09>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Parecer Sesu nº 776, de 3 de dezembro de 1997.** Orientação para as diretrizes curriculares dos cursos de graduação. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/PCNE776\\_97.pdf](http://portal.mec.gov.br/setec/arquivos/pdf/PCNE776_97.pdf)>. Acesso em: out. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Resolução CFE nº 3, de 3 de outubro de 1992.** Fixa os mínimos de conteúdo e duração do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <[http://www.humbertorosa.com.br/Coordenacao/Legislacao%20do%20Curso/01\\_Resolucao\\_CFE\\_03\\_1992.pdf](http://www.humbertorosa.com.br/Coordenacao/Legislacao%20do%20Curso/01_Resolucao_CFE_03_1992.pdf)>. Acesso em: set. 2009.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Edital Sesu nº 4, de 10 de dezembro de 1997.** Convoca as instituições de ensino superior a apresentar propostas para as diretrizes curriculares dos cursos superiores.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. **Lei nº 4.024, de 20 de dezembro de 1961.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Parecer CFE nº 397/62. Divide os cursos de Ciências Econômicas, Ciências Contábeis e Ciências Atuariais nos ciclos básico e de formação profissional. **Documenta Rio de Janeiro: Guanabara**, nº 11, janº/fev. 1963.

\_\_\_\_\_. Ministério da Educação. Resolução CFE s/nº, de 8 de fevereiro de 1963. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. PASSARINHO, Yesisllícia (Org). **Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação -1962/1978.** Brasília: CFE, 1979.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 2.627 de 26 de setembro de 1940.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/Decreto-Lei/Del2627.htm>. Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC 560 de 28 de outubro de 1983** que dispões sobre a regulamentação da profissão de contador. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc560.htm>. Acesso em: set.09



\_\_\_\_\_. **Resolução nº 853 de 28 de julho de 1999** que institui o exame de suficiência como requisito para obtenção de registro profissional em CRC. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res853.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res853.htm). Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Medida Provisória nº 434 de 27.02.1994** que dispõe sobre o Programa de Estabilização Econômica, o Sistema Monetário Nacional, institui a Unidade Real de Valor - URV e dá outras providências. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/indexsearch.php?PID=1841>. Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 948 de 29 de novembro de 2002** dispõe sobre a não-concessão de registro profissional em CRC aos portadores de certificados e diplomas de nível técnico na área de contabilidade (profissional de gestão) definido na lei Nº 9.394 de 20/12/96 que concluírem O curso após o exercício de 2003. Disponível em: [http://www.crcsp.org.br/portal\\_novo/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res948.htm](http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res948.htm) Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC Nº 948/02**. Dispõe sobre a não-concessão de Registro Profissional em CRC aos portadores de certificados e diplomas de nível técnico na área de Contabilidade (profissional de gestão), definido na Lei nº 9.394, de 20/12/96, que concluírem o curso após o exercício de 2003. Disponível em: [www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_948.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_948.doc). Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC Nº 1.167/09**. Dispõe sobre o Registro Profissional dos Contabilistas. Disponível em: [http://www.crc-es.org.br/novo/pdf/RES\\_1167Prof.pdf](http://www.crc-es.org.br/novo/pdf/RES_1167Prof.pdf). Acesso em: set.09

\_\_\_\_\_. **Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010**. Altera os Decretos-Leis nos 9.295, de 27 de maio de 1946, 1.040, de 21 de outubro de 1969. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/lei12249.pdf>. Acesso em: out/2010

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. **Palestra virtual Nova Lei das S/A 11.638/07**. Disponível em <http://www.cfc.fipecafi.org/#>. Acesso em dez/2009

CAMBRIA, Marcelo. **O impacto da primeira adoção das normas IFRS nas empresas europeias químicas e de mineração**: pesquisa descritiva. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

CAMPOS, Márcio Opuszcka. **A padronização mundial da contabilidade**. Disponível em: <http://www.vezdomestre.com.br/monopdf/30/M%C3%81RCIO%20OPUSZCKA%20CAMPOS.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2009.

CARNEIRO, Juarez Domingues (Coord.) et al. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008.

CARVALHO, Nélon<sup>o</sup> **Currículo do contador global**. Disponível em: <<http://www.fucape.br>> Acesso em: ago. 2009.

CARVALHO, Nicasio Del; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

CASTRO, Marcelo Lima de. Uma contribuição ao estudo da harmonização das normas contábeis na era da globalização. In: SEMINÁRIO USP DE CONTABILIDADE, 1. **Anais...** São Paulo, 1 e 2 de outubro de 2001.

CASTRO, Rita de Cássia Silva; ECHTERNACHT, Tiago Henrique de S.; BRITO, Carlos Alberto Oliveira. Um estudo sobre a inclusão dos tópicos internacionais no currículo de graduação do curso de Ciências Contábeis: uma pesquisa empírica numa IES pública brasileira. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32. **Anais...**Rio de Janeiro, 6 a 10 de setembro de 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino, **Metodologia da pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Makron, 1996.

CHOI, Frederick D.S. & MUELLER, Gerhard G. **International Accounting**. 2th ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1992.CNE <[www.cne.gov.br](http://www.cne.gov.br)>. Acesso em: maio.2010.

COELHO, Claudio Ulysses F. O técnico em contabilidade e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas. **Informativo 263 - SENAC**. Rio de Janeiro, 2000. Disponível em: <<http://www.senac.br/informativo/BTS/263/boltec263d.htm>>. Acesso em: set. 2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/indexpo.asp>>. Acesso em: jul. 2009.

\_\_\_\_\_. **Anteprojeto de reformulação da lei nº 6404/76**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/anteprojeto.asp>>. Acesso em: ago. 2009b.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>>. Acesso em: mar. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=1>>. Acesso em: jul. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE EDUCAÇÃO. Parecer nº 977, de 3 de dezembro de 1965. Definição dos Cursos de Pós-Graduação. **Documenta**, nº 44, p. 67-86.

DAGOSTIM, Salézio. **Dia da contabilidade ou dia do contabilista?** Disponível em: <<http://www.crcro.org.br/crcmx/principal2.aspx?id2=3890>>. Acesso em: set. 2009.

DEMO, Pedro. **Metodologia do Conhecimento Científico**. São Paulo: Atlas, 2000.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; NIYAMA Jorge Katsumi; ALMEIDA, Cíntia. O ensino da Contabilidade Internacional em cursos de graduação no Brasil: uma pesquisa empírica sobre o perfil dos docentes e recursos didáticos e metodológicos adotados. **Anais do XXXI Encontro da ANPAD** – Rio de Janeiro, 22 a 26 de setembro de 2007

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza; NIYAMA Jorge Katsumi; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O Ensino da Contabilidade Internacional Nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil **Anais do XXXI Encontro da ANPAD** – Rio de Janeiro, 22 a 26 de setembro de 2007

ECHTERNACHT, T. H. DE S. **O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil**. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) –Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. João Pessoa, 2006, 95 p.

ERICEIRA, Fernando Jorge. **História da contabilidade no Maranhão: uma viagem do período colonial à época de prosperidade**. São Luís, 2003

Estados Unidos se rendem ao padrão internacional. **Gazeta Mercantil**, 28 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.financialweb.com.br/noticias/index.asp?cod=50915>>. Acesso em: ago. 2009.

EUROPEAN FINANCIAL REPORTING ADVISORY GROUP. Disponível em: <<http://www.efrag.org/content/default.asp?id=4103>>. Acesso em: 25 ago. 2000.

Eizirik, Nelson. Os impactos das novas regras contábeis da Lei nº 11.638/2007. II Boa Governança no Sistema Financeiro Nacional. São Paulo, 04 e 05 de setembro de 2008. Disponível em: [http://www.iiede.org.br/agenda\\_det.php?id=23](http://www.iiede.org.br/agenda_det.php?id=23). Acesso em: jun/09

Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo – FEA/USP. Disponível em: <http://www.econºfea.usp.br/novo2/departamento/apresentacao.html>. Acesso em: set.09

FRANCO, Hilário. **A contabilidade na era da globalização: temas discutidos no XV Congresso Mundial de Contadores, Paris, de 26 a 29 de outubro de 1997**. São Paulo: Atlas, 1999. Disponível em:<[www.contabeis.com.br/artigos.aspx?id=279](http://www.contabeis.com.br/artigos.aspx?id=279)>. Acesso em: mar. 2009.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE. **Estatuto da Fundação Brasileira de Contabilidade**. Disponível em: <[http://www.fbc.org.br/pdf/FBC\\_Estatutoabril2007.pdf](http://www.fbc.org.br/pdf/FBC_Estatutoabril2007.pdf)>. Acesso em: out. 2009.

GERON, Cecília Moraes Santostaso. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos trinta anos**: da lei nº 6.404/76 à lei nº 11.638/07. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIROTTI, Maristela. A migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional: especialistas analisam o processo. **Revista Brasileira de Contabilidade**. a. 38, nº 175, jan/fev. 2009.

\_\_\_\_\_. O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional. **Revista Brasileira de Contabilidade**. a. 36, nº 167, set./out. 2007.

GODOY, A. S. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. **Revista de Administração de Empresas – RAE**, São Paulo, v. 35. nº 2, p.57-63, mar./abr. 1995.

GOMES, Helian Aparecida; MATSUMOTO, Alberto Shigueru. **Mulher contabilista**: um estudo sobre o perfil profissional no Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.contabeis.ucb.br/sites/000/96/00000031.pdf>>. Acesso em: ago. 2009.

HAIR, Joseph F. Jr.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM, Ronald L.; BLACK, William C. **Análise Multivariada de Dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005. Disponível em: [http://books.google.com.br/books?id=LxFb5JzXdbUC&printsec=frontcover&source=gb\\_s\\_navlinks\\_s#v=onepage&q=&f=false](http://books.google.com.br/books?id=LxFb5JzXdbUC&printsec=frontcover&source=gb_s_navlinks_s#v=onepage&q=&f=false). Acesso em: nov/09

HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michel F. Van<sup>o</sup> **Teoria da contabilidade**. Tradução da 5. ed. americana por Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Editora Atlas. 1999, 6. reimpr. 2007.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Disponível em: <<http://www.iasb.org/Home.htm>>. Acesso em: 25 ago. 2009.

SEC propõe roadmap para adoção do IFRS nos Estados Unidos. **IFRS Journal Hot Topic**, 28. ago. 2008.. Disponível em: <[http://www.ey.hu/Global/assets.nsf/South\\_America\\_P/IFRS\\_Journal\\_Hot\\_Topic\\_1/\\$file/IFRS\\_Journal\\_Hot\\_topic.pdf](http://www.ey.hu/Global/assets.nsf/South_America_P/IFRS_Journal_Hot_Topic_1/$file/IFRS_Journal_Hot_topic.pdf)>. Acesso em: ago. 2009.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/conheca/>>. Acesso em: maio 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – Lei nº 1.083, de 22 de agosto de 1860. **Revista Contabilidade e Finanças – USP** São Paulo, nº 29, p. 7-25, maio/ago. 2002. Disponível em:

<[http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad29/Revista\\_29\\_parte1.pdf](http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/cad29/Revista_29_parte1.pdf)>. Acesso em: set. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKER, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicáveis às demais sociedades – rumo às normas internacionais (suplemento). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da Contabilidade**. 8ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das Ciências Contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005. Disponível em: <[http://books.google.com.br/books?id=biYTaAkdyBIC&pg=PA51&lpg=PA51&dq=%22Instituto+comercial+do+Rio+de+Janeiro%22&source=bl&ots=56Lx5DJTrv&sig=a7s-cPPwkeiA3QJrrbMK7GLg87A&hl=pt-BR&ei=TZivSof4A8T7tgeqpuWuCA&sa=X&oi=book\\_result&ct=result&resnum=5#v=onepage&q=%22Instituto%20comercial%20do%20Rio%20de%20Janeiro%22&f=true](http://books.google.com.br/books?id=biYTaAkdyBIC&pg=PA51&lpg=PA51&dq=%22Instituto+comercial+do+Rio+de+Janeiro%22&source=bl&ots=56Lx5DJTrv&sig=a7s-cPPwkeiA3QJrrbMK7GLg87A&hl=pt-BR&ei=TZivSof4A8T7tgeqpuWuCA&sa=X&oi=book_result&ct=result&resnum=5#v=onepage&q=%22Instituto%20comercial%20do%20Rio%20de%20Janeiro%22&f=true)>. Acesso em: set. 2009.

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

LEVINE, David M... [et al.]. **Estatística**: teoria e aplicações; tradução Tereza Cristina Padilha de Souza. – Rio de Janeiro: LTC, 2008

LIMA, Iran Siqueira. **Palestra virtual Nova Lei das S/A 11.638/07**. Disponível em <http://www.cfc.fipecafi.org/#>. Acesso em dez/2009

LIPPI, Roberta. Mudança contábil exige novo perfil de profissionais. Conselho Federal de Contabilidade. **Jornal Valor Econômico**. São Paulo. 03 de abril de 2009. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/noticias/981433/mudanca-contabil-exige-novo-perfil-de-profissionais>. Acesso em maio/09

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

LOPES, Tatiana. **A evidenciação das informações tributárias pelas informações financeiras em face da convergência para as normas internacionais**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2008.

MACHADO, Márcia Reis. **O resultado econômico-financeiro proporcionado aos profissionais mediante conclusão de cursos de pós-graduação *lato sensu* em contabilidade, 1988-2001**. João Pessoa. 2003. Disponível em: <[http://www.unb.br/cc/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest\\_dissert\\_017.pdf](http://www.unb.br/cc/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_017.pdf)>. Acesso em: set. 2009.

MAIA, Glavany Lima. **Custos de conformidade à tributação**: um estudo de caso em uma empresa estadual de saneamento. Dissertação submetida à Coordenação do Curso de Mestrado Profissional em Controladoria da Universidade Federal do Ceará. UFC, 2007

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Técnicas de pesquisa. 3 ed. São Paulo : Atlas, 1996.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. reimpr., 2009. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, José Carlos. **O ensino da contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas, 1996.

MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Introdução à teoria da contabilidade**: para o nível de graduação. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Palestra virtual Nova Lei das S/A 11.638/07**. Disponível em <http://www.cfc.fipecafi.org/#>. Acesso em dez/2009

MEDEIROS, Luciane. Mudanças atingem o ensino de Ciências Contábeis. Jornal do Comércio. Porto Alegre. 04 de novembro de 2009. Disponível em: <http://jcrs.uol.com.br/site/noticia.php?codn=11573>. Acessado em: Nov/09

MAROCO, João. **Análise estatística: com a utilização do SPSS**. Lisboa: Silabo, 2007

MULLER, Aderbal Nícolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

MULATINHO, Caio Eduardo Silva. **Educação contábil**: um estudo comparativo das grades curriculares e da percepção dos docentes dos cursos de graduação das universidades federais da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte, referentes ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelos ISAR/UNCTAD/ONO. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Recife, 2007.

NAYAMA, Jorge Katsumi; FRANÇA, José Antônio de. **Os efeitos das divergências entre as normas de mensuração da informação contábil**. [s.d.]. Disponível em: <<http://www.itecon.com.br/artigos/osfeitosdasdivergencias.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2009.

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

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. Tratado de metodologia científica. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.

OLIVEIRA, Marcelle Colares. A formação e a inserção no mercado de trabalho dos bacharéis em Ciências Contábeis graduados do município de Fortaleza. Dissertação de Mestrado – Universidade de São Paulo, 1995. 241 p.

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. Disponível em: <[http://www.oecd.org/pages/0,3417,en\\_36734052\\_36734103\\_1\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/pages/0,3417,en_36734052_36734103_1_1_1_1_1,00.html)>. Acesso em: jul. 2009.

PAULO, Edílson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira**: experiência brasileira, norte-americana e internacional. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multi-institucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, 2002.

Portal da Classe Contábil. **Padronização das Normas Contábeis de 27/11/2008** Disponível em: [http://www.classecontabil.com.br/print\\_art.php?id=1814](http://www.classecontabil.com.br/print_art.php?id=1814) acessado em: 27.01.09

PELEIAS, Ivam Ricardo et al. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **R. Cont. Fin<sup>o</sup> USP**: São Paulo. Edição de 30 anos de Doutorado. p. 19-32, junho 2007.

PEREIRA, Dimmitre Morant Vieira Gonçalves et al. **A formação e a qualificação do contador face ao programa mundial de estudos em contabilidade proposto pelo Isar**: uma abordagem no processo ensino-aprendizagem. 2005. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos22005/192.pdf>>. Acesso em: out. 2009.

PIZOLATO, Celina de Lima; GIORGI, Wanny Arantes Bongiovanni Di. Competências e habilidades dos egressos de cursos de Ciências Contábeis: padrões nacionais frente aos desafios impostos pela globalização. **Revista Científica FAMEC / FAAC / FMI / FABRAS**. a. 5, nº 5, 2006. ISSN-1677-4612.

RICCIO, Edson L.; SAKATA, Marici C. G. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista de Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 35, p. 35-44, maio/agosto 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry et al. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RODRIGUES, Alberto Almada. **Subsídios para a história da profissão contábil e das instituições de ensino profissionais e culturais da ciência contábil no Estado do Rio Grande do Sul (até a década de 1980)** . Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/memorial/rs.htm>>. Acesso em: set. 2009.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 1996.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **História da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **História da contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil**. São Paulo: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_; \_\_\_\_\_. **História da contabilidade: foco nos grandes pensadores**. São Paulo: Atlas, 2008b.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da; MOURA, Herval Silva. **Retrospectiva histórica do ensino superior de contabilidade no Brasil**. 2002. Disponível em: <[www.profacr.com.br/.../o\\_ensino\\_superior\\_de\\_contabilidade\\_no\\_brasil.doc](http://www.profacr.com.br/.../o_ensino_superior_de_contabilidade_no_brasil.doc)>. Acesso em: set. 2009.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral; MADEREIRA, Geová José; ASSIS, José Luiz Ferreira. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**. a. 1, v. 1, nº 1, janº/junº 2004.

SILVA, Tânia Moura da; GRABNER, Selia; BANDEIRA, Ana Mariella. O grande desafio - ensino da contabilidade. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM**. v. 1, nº 1 set./nov. 2004. Disponível em: <<http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vln01/a02vln01.pdf>>. Acesso em: ago. 2009.

SILVA, Adriana Cristina da; SOUZA, Jhonny Willian Correa de. Estudo Sobre o Ensino de Contabilidade Internacional nas Instituições de Ensino Superior do Estado de São Paulo. **Anais do XXXII Encontro da ANPAD** – Rio de Janeiro, 6 a 10 de setembro de 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA-USP. São Paulo: Atlas, 2005.



## APÊNDICE



Caro(a) Coordenador(a) do curso de Ciências Contábeis,

Eu, Licia Santos Buhaten Gemaque, aluna do Programa de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, estou realizando uma pesquisa, com a orientação da Professora Doutora Vera Ponte, sobre a **convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais e suas implicações no ensino superior em Ciências Contábeis.**

Para concretizar minha pesquisa, necessito da sua resposta ao questionário anexo.

Ressalta-se que esta pesquisa é de **caráter confidencial**, sendo assim, não será solicitado o nome da IES e nem do respondente da mesma.

Sua resposta é fundamental para a conclusão deste estudo.

Agradeço antecipadamente.

Licia Santos Buhaten Gemaque

São Luís - MA

MPAC – UFC



Av. da Universidade, 2486 - Benfica - Fortaleza - CE  
CEP 60020-180 - Fone: +55 (85) 3366 7790

### **Pesquisa MPAC 2010**

Eu, Licia Santos Buhaten Gemaque, aluna do Programa de Mestrado Profissional em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, estou realizando uma pesquisa sobre a convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais e suas implicações no ensino superior em Ciências Contábeis. Sua resposta é fundamental para a conclusão deste estudo.

Agradeço antecipadamente.

---

#### **Bloco I – Caracterização da Instituição de Ensino Superior**

1 - Sua Instituição de Ensino Superior é:

- ( ) Pública
- ( ) Privada

2 - Qual o Estado da IES?

---

3 - Quantos anos tem o curso de Ciências Contábeis - CC nessa Instituição de Ensino Superior?

- ( ) Menos de um ano
- ( ) 1 ano a menos de 3 anos
- ( ) 3 anos a menos de 6 anos
- ( ) Mais de 6 anos

4 – Quantos semestres têm a atual grade do curso de Ciências Contábeis?

- ( ) seis semestres
- ( ) sete semestres
- ( ) oito semestres
- ( ) nove semestres
- ( ) dez semestres

5 – Quantos professores do Curso de Ciências Contábeis de sua IES são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis?

- ( ) 1 a 5 professores
- ( ) 6 a 10 professores

- 11 a 15 professores
- 16 a 20 professores
- Mais de 20 professores

6 – Quantos professores **NÃO** são graduados, mestres ou doutores em Ciências Contábeis e que ministram disciplinas específicas de contabilidade no curso de Ciências Contábeis em sua IES?

- Nenhum
- 1 a 5 professores
- 6 a 10 professores
- 11 a 15 professores
- 16 a 20 professores
- Mais de 20 professores

### Bloco II – Disciplina de Contabilidade Internacional

7 - Caso a disciplina de Contabilidade Internacional – CI conste da atual grade curricular do curso de Ciências Contábeis – CC de sua IES, responda:

7.1 - A disciplina de CI é:

- Eletiva
- Obrigatória

7.2 - É ofertada em qual período?

- 1º ou 2º período
- 3º ou 4º período
- 5º ou 6º período
- 7º ou 8º período
- 9º ou 10º período

7.3 - Existem disciplinas que são pré-requisitos para cursar a disciplina de CI?

- Sim     Não

7.3.1 - Qual(is) disciplina(s) é(são) pré-requisito(s) para cursar a disciplina de CI?  
Favor responder somente se a resposta da questão 7.3 for SIM

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- Contabilidade básica ou introdutória
- Teoria da contabilidade
- Contabilidade comercial ou intermediária
- Contabilidade gerencial
- Contabilidade avançada

- Controladoria
- Tópicos aplicados à contabilidade
- Contabilidade pública
- Outras. Quais? \_\_\_\_\_

7.4 - Quais assuntos são abordados na disciplina de CI?

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- Aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito, cenário mundial)
- Harmonização contábil internacional
- Normas e práticas internacionais (IFRS)
- Diferenças contábeis internacionais
- Organismos nacionais e internacionais envolvidos no processo de convergência das normas e práticas contábeis
- Demonstrações contábeis em ambiente internacional
- Estudo comparativo das demonstrações contábeis entre países
- Práticas de governança corporativa (SOX, Accountability, Disclosure)
- Outros. Quais? \_\_\_\_\_

7.5 - Qual a maior formação do docente que ministra a disciplina de CI em sua IES?

- Graduado
- Especialista
- Mestre
- Doutor

8 - Caso **NÃO** conste na grade curricular do curso de CC da sua IES a disciplina de Contabilidade Internacional – CI, responda:

8.1 – Os temas relacionados com contabilidade internacional são abordados em alguma disciplina do curso de CC em sua IES?

- Sim     Não

8.1.1 - Em quais disciplinas?

Favor responder somente se a resposta da questão 8.1 for SIM.

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- Contabilidade básica ou introdutória
- Teoria da contabilidade
- Contabilidade comercial ou intermediária
- Contabilidade gerencial
- Contabilidade avançada
- Controladoria
- Tópicos aplicados à contabilidade

- ( ) Contabilidade pública  
 ( ) Outras. Quais? \_\_\_\_\_

8.2 - Quais assuntos da disciplina CI são abordados em outras disciplinas do curso de CC?

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- ( ) Aspectos introdutórios (histórico da contabilidade internacional, conceito, cenário mundial)  
 ( ) Harmonização contábil internacional  
 ( ) Normas e práticas internacionais (IFRS)  
 ( ) Diferenças contábeis internacionais  
 ( ) Organismos nacionais e internacionais envolvidos no processo de convergência das normas e práticas contábeis  
 ( ) Demonstrações contábeis em ambiente internacional  
 ( ) Estudo comparativo das demonstrações contábeis entre países  
 ( ) Práticas de governança corporativa (SOX, Accountability, Disclosure)  
 ( ) Outros. Quais? \_\_\_\_\_

**Bloco III – Convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais**

9 - Em relação às mudanças ocorridas na contabilidade após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 (processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais), responda:

9.1 – A grade do curso de Ciências Contábeis de sua IES sofreu alguma alteração após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09?

- ( ) Sim ( ) Não

9.1.1 Quais disciplinas sofreram alterações na grade curricular do curso de Ciências Contábeis, após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09?

Favor responder somente se a 9.1 for SIM

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- ( ) Contabilidade básica ou introdutória  
 ( ) Teoria da contabilidade  
 ( ) Contabilidade comercial ou intermediária  
 ( ) Contabilidade gerencial  
 ( ) Contabilidade avançada  
 ( ) Controladoria  
 ( ) Tópicos aplicados a contabilidade  
 ( ) Contabilidade pública

( ) Outras. Quais? \_\_\_\_\_

9.2 – As ementas ou os conteúdos programáticos das disciplinas do curso de Ciências Contábeis sofreram alguma alteração após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09?

( ) Sim ( ) Não

9.2.1 Quais disciplinas do curso de Ciências Contábeis tiveram suas ementas ou conteúdos programáticos alterados após a edição das Leis nº 11.638/07 e 11.941/09?

Favor responder somente se a anterior for SIM

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- ( ) Contabilidade básica ou introdutória
- ( ) Teoria da contabilidade
- ( ) Contabilidade comercial ou intermediária
- ( ) Contabilidade gerencial
- ( ) Contabilidade avançada
- ( ) Controladoria
- ( ) Tópicos aplicados à contabilidade
- ( ) Contabilidade pública
- ( ) Outras. Quais? \_\_\_\_\_

9.3 Em sua opinião, enquanto coordenador do curso de Ciências Contábeis, o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais ocasiona impacto no ensino da contabilidade, necessitando fazer alterações nos conteúdos de algumas disciplinas ou na própria grade curricular do curso?

( ) Sim ( ) Não

9.3.1 - Em sua opinião, enquanto coordenador do curso de Ciências Contábeis, a convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais (Leis 11.638/07 e 11.941/09) gera a necessidade da revisão do conteúdo programático de quais disciplinas?

Favor responder somente se a 9.3 for SIM.

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- ( ) Contabilidade básica ou introdutória
- ( ) Teoria da contabilidade
- ( ) Contabilidade comercial ou intermediária
- ( ) Contabilidade gerencial
- ( ) Contabilidade avançada
- ( ) Controladoria

- Tópicos aplicados a contabilidade
- Contabilidade pública
- Não há necessidade de revisão dos conteúdos
- Outras. Quais? \_\_\_\_\_

9.4 – Após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09, a disciplina de CI

- Foi incluída na grade curricular do curso de contabilidade de sua IES
- Foi excluída da grade curricular do curso de contabilidade de sua IES
- A disciplina CI permaneceu na grade curricular do curso de contabilidade de sua IES
- Continua não constando a disciplina de CI na grade do curso de contabilidade de sua IES

9.5 – Quais as dificuldades enfrentadas em sua IES, no curso de graduação em CC, em relação ao ensino da contabilidade, após a edição das Leis 11.638/07 e 11.941/09 (processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais)?

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- Qualificar o corpo docente
- Falta de material didático abordando temas sobre as novas práticas contábeis
- Número reduzido de cursos sobre os assuntos que abordam a convergência das normas e práticas brasileiras às internacionais
- Os docentes desconhecem o processo de convergência das normas e práticas brasileiras às internacionais
- A IES não está encontrando dificuldade no ensino da contabilidade no que diz respeito ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais.
- Outros. Quais? \_\_\_\_\_

9.6 – Quantos docentes participaram de treinamentos, palestras ou cursos de extensão relacionados especificamente com o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais?

- 1 (um)
- 2 (dois)
- 3 (três)
- Mais de 3 (três)
- Nenhum

9.7 - Quais ações foram realizadas no âmbito da sua IES para qualificação dos docentes, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das



normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09)?

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

Seminário

Palestra

Mesa-redonda

Não foi realizada nenhuma atividade no âmbito da IES relacionada especificamente com o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09)

Outros. Quais? \_\_\_\_\_

9.8 – A sua IES patrocinou a participação de seu quadro docente em palestras/congressos/cursos/mesas-redondas, **fora** do seu âmbito, no sentido de atualizar o profissional em relação à convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09)?

Sim  Não

9.9 – Você, enquanto coordenador do curso, tomou conhecimento das iniciativas do Conselho Federal de Contabilidade em relação aos encontros/treinamentos sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09)?

Sim  Não

9.10 – Na cidade onde está situada sua IES foram ministrados treinamentos, cursos ou palestras, sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis internacionais às brasileiras (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09), pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC ou pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC?

Sim  Não

9.11 - Os professores de sua IES tiveram a oportunidade de participar dos encontros/treinamentos/cursos/seminários/palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09) ministrados pelo Conselho Federal de Contabilidade?

Sim  Não

9.11.1 – Quantos docentes de sua IES participaram encontros/treinamentos/cursos/seminários/palestras sobre o processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09) oferecidos pelo Conselho Regional de Contabilidade – CRC ou pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC?

**Favor responder caso a 9.11 for SIM**

Nenhum

- 1 a 5 professores
- 6 a 10 professores
- Mais de 10 professores

9.12 – Você, enquanto coordenador do curso de Ciências Contábeis, participou do último encontro dos coordenadores do curso de Ciências Contábeis, ocorrido em 2009, em Brasília no Conselho Federal de Contabilidade?

- Sim     Não

9.13 – No âmbito de sua IES, quais ações foram realizadas no sentido de atualizar **os discentes** em relação ao processo de convergência das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais (Leis nº 11.638/07 e 11.941/09)?

**Poderá ser marcada mais de uma alternativa**

- Seminários
- Curso de extensão
- Palestras
- Mesas redondas
- Nenhuma
- Outras. Quais? \_\_\_\_\_

9.14 - No âmbito de sua IES, quantas palestras/seminários/cursos foram realizados para os discentes, referentes às mudanças introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09?

- 1 (um)
- 2 (dois)
- 3 (três)
- Mais de 3 (três)
- Nenhum

# Livros Grátis

( <http://www.livrosgratis.com.br> )

Milhares de Livros para Download:

[Baixar livros de Administração](#)

[Baixar livros de Agronomia](#)

[Baixar livros de Arquitetura](#)

[Baixar livros de Artes](#)

[Baixar livros de Astronomia](#)

[Baixar livros de Biologia Geral](#)

[Baixar livros de Ciência da Computação](#)

[Baixar livros de Ciência da Informação](#)

[Baixar livros de Ciência Política](#)

[Baixar livros de Ciências da Saúde](#)

[Baixar livros de Comunicação](#)

[Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE](#)

[Baixar livros de Defesa civil](#)

[Baixar livros de Direito](#)

[Baixar livros de Direitos humanos](#)

[Baixar livros de Economia](#)

[Baixar livros de Economia Doméstica](#)

[Baixar livros de Educação](#)

[Baixar livros de Educação - Trânsito](#)

[Baixar livros de Educação Física](#)

[Baixar livros de Engenharia Aeroespacial](#)

[Baixar livros de Farmácia](#)

[Baixar livros de Filosofia](#)

[Baixar livros de Física](#)

[Baixar livros de Geociências](#)

[Baixar livros de Geografia](#)

[Baixar livros de História](#)

[Baixar livros de Línguas](#)

[Baixar livros de Literatura](#)  
[Baixar livros de Literatura de Cordel](#)  
[Baixar livros de Literatura Infantil](#)  
[Baixar livros de Matemática](#)  
[Baixar livros de Medicina](#)  
[Baixar livros de Medicina Veterinária](#)  
[Baixar livros de Meio Ambiente](#)  
[Baixar livros de Meteorologia](#)  
[Baixar Monografias e TCC](#)  
[Baixar livros Multidisciplinar](#)  
[Baixar livros de Música](#)  
[Baixar livros de Psicologia](#)  
[Baixar livros de Química](#)  
[Baixar livros de Saúde Coletiva](#)  
[Baixar livros de Serviço Social](#)  
[Baixar livros de Sociologia](#)  
[Baixar livros de Teologia](#)  
[Baixar livros de Trabalho](#)  
[Baixar livros de Turismo](#)