

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP**

Ronaldo Fróes de Carvalho

**CURRÍCULO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS: DESAFIOS PARA ADOÇÃO AO NOVO
MODELO CONTÁBIL BRASILEIRO**

DOUTORADO EM EDUCAÇÃO: CURRÍCULO

**SÃO PAULO
2010**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Ronaldo Fróes de Carvalho

**CURRÍCULO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS: DESAFIOS PARA ADOÇÃO AO NOVO
MODELO CONTÁBIL BRASILEIRO**

Tese apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Educação: Currículo, sob a orientação do Prof. Dr. Marcos Tarciso Masetto.

DOUTORADO EM EDUCAÇÃO: CURRÍCULO

SÃO PAULO
2010

Ficha Catalográfica
TD CARVALHO, Ronaldo Fróes de
Currículo de Ciências Contábeis: desafios para adoção ao novo modelo contábil brasileiro São Paulo, p.145, 2010. Tese (Doutorado) – PUCSP Programa: Educação: Currículo Orientador: MASETTO, Marcos Tarciso Palavras-chave: Currículo. Ensino Superior. Ciências Contábeis. Normas Internacionais de Contabilidade. Novo Modelo Contábil Brasileiro.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Marcos Tarciso Masetto – Orientador

Profa. Dra. Marina Graziela Feldmann (PUC-SP)

Prof. Dr. Jose Carlos Marion (PUC-USP)

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort (FECAP)

Profa. Dra. Vilma Geni Slomski (FECAP)

Profa. Dra. Regina Lúcia Giffoni Luz de Brito (PUC-SP)
(Suplente)

Prof. Dr. Anisio Candido Pereira (FECAP) (Suplente)

Autorizo exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____ Local e Data: _____

Este trabalho é dedicado a três pessoas maravilhosas que Deus colocou na minha vida e só uma palavra pode representar o que sinto por elas: amor. Ana Paula, Giovani e Estela: este trabalho e a minha vida são pra vocês.

AGRADECIMENTOS

A realização de um trabalho de doutorado só foi possível com a ajuda de várias pessoas e instituições. Aqui procuro citar algumas delas e antecipadamente agradeço a tantas outras, que não foram aqui citadas.

Primeiramente a Deus, que tantas coisas boas tem proporcionado a mim e a toda minha família.

Além da dedicatória, Ana Paula, Giovani e Estela merecem meus agradecimentos, por agüentarem alguns períodos de ausência, de mau humor e de angústia, mas que sempre estiveram presentes com amor, paciência e companheirismo. A eles, meu eterno amor.

Aos meus pais Antonio e Irene que, mesmo contra algumas dificuldades, sempre me incentivaram na dedicação aos estudos. Minha eterna gratidão por esse incentivo, que fez com que eu me apaixonasse pela educação.

Ao Professor Marcos Masetto, por suas aulas vivas, por sua paciência, por sua colaboração essencial para o desenvolvimento do trabalho. Também agradeço por ser meu mestre e me ensinar, por seus livros e aulas, a procurar ser um professor melhor a cada dia.

Às professoras Marina Feldmann e Elionor Weffort, pelas contribuições essenciais na banca de qualificação deste trabalho. À professora Marina também por suas aulas, e à professora Elionor pelas várias conversas e troca de idéias como colega de trabalho.

Aos professores José Carlos Marion, Vilma Slomski, Anísio Pereira e Regina Lúcia Giffoni por terem aceitado participar da banca de defesa deste trabalho. Todos têm participação na minha caminhada acadêmica. Professor Marion, um grande incentivador (por sua obra O Ensino da Contabilidade) no início da minha carreira acadêmica. Professora Vilma, por uma grande ajuda no incentivo e no início do desenvolvimento deste trabalho. Professor Anísio, meu orientador de mestrado, etapa tão importante em minha vida. E Professora Regina, por suas aulas nesta caminhada do doutorado.

A todos os professores e profissionais do Programa de Pós-Graduação em Educação: Currículo da PUC-SP. Meu aprendizado e nossa convivência são coisas que jamais esquecerei.

Aos colegas de Doutorado em Educação: Currículo. São tantos, mas aqui

gostaria de destacar aqueles que caminharam por mais tempo comigo: Socorro, José Luis Falótico e Lucélia. Apreendi muito com todos eles.

Agradeço a todos os meus amigos da Fecap, instituição tão presente na minha vida acadêmica, desde a época da graduação. Alguns, em especial, têm me acompanhado nesta empreitada: Sérgio, Edison, Alexandre, Ary Rocco, Glauco, Delmo, Taiguara, Cynthia, Claudia e Marizilda. Agradeço também à Universidade Cruzeiro do Sul e aos amigos que lá fiz. Lá tive minha primeira experiência como coordenador de curso, algo que me motivou a desenvolver este trabalho.

Aos meus vários alunos da graduação. Nestes meus dez anos de professor universitário tenho procurado sempre me aperfeiçoar e, sem dúvida, eles têm sido uma grande motivação.

Agradeço, ainda, a CAPES-MEC pelo apoio em forma de bolsa de estudo.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma pesquisa teórica em que são discutidas as necessidades de alterações curriculares nos cursos de Ciências Contábeis em função do novo modelo contábil adotado pela legislação societária brasileira, em alteração ocorrida em 2007. A principal alteração, num aspecto genérico, é a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade, que diferem de maneira significativa, sobretudo em relação aos seus princípios, daquelas aplicadas no Brasil. Neste sentido, este trabalho de pesquisa apresenta a evolução da regulamentação da contabilidade no Brasil e no mundo, até se chegar à situação atual e, a partir da abertura dada pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, discute-se as necessidades de alterações no Currículo dos cursos superiores de Ciências Contábeis, tendo como eixos os Conteúdos Curriculares, as Competências e Habilidades a serem desenvolvidas nos egressos destes cursos e a Competência Pedagógica dos Professores de Ciências Contábeis.

Palavras-chave: Currículo, Ensino Superior, Ciências Contábeis, Normas Internacionais de Contabilidade, Novo Modelo Contábil Brasileiro.

ABSTRACT

This study aims at presenting a theoretical research in which the necessity of curricular changes for the undergraduate Accounting programs are discussed as a consequence of the new accounting model adopted by the Brazilian corporate legislation, in accordance to an amendment made in 2007. The main change, in general terms, is a convergence between the Brazilian accounting standards and the international accounting standards, which their considerable divergences, particularly in relation to their principles, as compared to those adopted in Brazil. From this standpoint, this research shows the evolution of accounting rules in Brazil and abroad, finally getting into the current situation and, from the opening given by the National Curriculum Guidelines, discuss the need for changes in the curriculum of undergraduate Accounting programs, taking into consideration the curriculum content, skills and abilities to be developed in the graduates from these courses and teaching skills for the Accounting Sciences professors.

Key words: Curriculum, Higher Education, Accounting, International Accounting Standards, the New Brazilian Accounting Model.

LISTA DE SIGLAS

AAPA	Associação Americana de Contadores Públicos
AICPA	Associação Americana dos Contadores Públicos Certificados
BACEN	Banco Central do Brasil
BENELUX	Bélgica, Holanda e Luxemburgo
CAPES	Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CFE	Conselho Federal de Educação
CNE	Conselho Nacional de Educação
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselhos Regionais de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DCN	Diretrizes Curriculares Nacionais
DOU	Diário Oficial da União
EUA	Estados Unidos da América
FASB	Financial Accounting Standards Board
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FRB	Federal Reserve Board
FTC	Federal Trade Commission
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituição de Ensino Superior
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPO	Initial Public Offer
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LDBEN	Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
MEC	Ministério da Educação
MP	Medida Provisória
NYSE	Bolsa de Valores de Nova York
ONU	Organização das Nações Unidas
ORTN	Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional

PL	Projeto de Lei
SC	Santa Catarina
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee ou Comitê de Interpretação de Normas
SMEs	Small and medium-sized entities
SOX	Sarbanes-Oxley
SUSEP	Superintendência dos Seguros Privados
TCC	Trabalho de Conclusão de Curso
UE	União Européia
UNCTAD	Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento
USGAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
Encontro com o Tema	14
Problematização	17
Problema de Pesquisa	24
Objetivos do Trabalho de Pesquisa	25
Objetivos Gerais	25
Objetivos Específicos	25
Relevância da Pesquisa	26
Metodologia do Trabalho de Pesquisa	27
Estrutura do Trabalho de Pesquisa	29
 CAPÍTULO I	 31
1 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE E SUA ESPECIFICIDADE	31
1.1 Objetivos do Capítulo.....	31
1.2 Origem e Evolução da Contabilidade.....	31
1.2.1 A Contabilidade como resposta a uma demanda social	32
1.2.2 A Contabilidade na Renascença – Idade Média e Idade Moderna	36
1.2.3 A evolução da Contabilidade na Revolução Industrial.....	42
1.2.4 A evolução da Contabilidade com a crise de 1929	46
1.2.5 O cenário atual da Contabilidade	48
1.3 Considerações finais do capítulo.....	50
 CAPÍTULO II	 52
2 DESAFIOS DA ADOÇÃO LOCAL DAS IFRS	52
2.1 Objetivos do Capítulo.....	52
2.2 Origens das Diferenças Contábeis: um grande desafio para a convergência ..	53
2.2.1 A Questão Cultural.....	54
2.2.2 Os Sistemas Jurídicos: <i>Code Law</i> Vs. <i>Common Law</i>	56
2.2.2.1 o Sistema Jurídico <i>Common Law</i> ou Direito Consuetudinário	58
2.2.2.2 o Sistema Jurídico <i>Code Law</i> ou Direito Codificado	60
2.2.3 Os Sistemas Financeiros: Mercado de Crédito e Mercado de Capitais.....	62
2.3 A Regulamentação Contábil nos Estados Unidos da América.....	65
2.4 As Normas Internacionais de Contabilidade	72

2.5 Considerações Finais do Capítulo	80
 CAPÍTULO III	81
3 A CONTABILIDADE NO BRASIL, AS RECENTES ALTERAÇÕES E OS DESAFIOS DA ADOÇÃO LOCAL DAS IFRS.....	81
3.1 Objetivos do Capítulo.....	81
3.2 A Chegada da Família Real ao Brasil e o Código Comercial.....	82
3.3 As primeiras escolas e a regulamentação da profissão.....	85
3.4 A Regulamentação Contábil e o Mercado de Capitais no Brasil	89
3.5 A Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações.....	94
3.5.1 O trabalho da CVM e do CFC	98
3.6 O Processo de Convergência no Brasil e a Lei 11.638/07	103
3.7 Considerações Finais do Capítulo	107
 CAPÍTULO IV.....	109
4 ALTERAÇÕES NECESSÁRIAS NO CURRÍCULO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	109
4.1 Objetivos do Capítulo.....	109
4.2 Currículo.....	109
4.3 As Diretrizes Curriculares Nacionais: uma flexibilidade possível	118
4.4 As Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis	120
4.4.1 Perfil Profissional esperado para o Formando	121
4.4.2 Competências e Habilidades.....	123
4.4.3 Conteúdos Curriculares.....	124
4.5 Pontos-chaves do Currículo e as Necessidades de Alterações	125
4.5.1 Necessidade de Alterações em Conteúdos Curriculares	126
4.5.2 Necessidade de Alterações na Competência Pedagógica do Professor	128
4.5.3 Necessidade de Alterações em Competências e Habilidades.....	129
4.6 Considerações Finais do Capítulo	135
 CONCLUSÕES	136
 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	140

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 Evolução da Contabilidade antes da Invenção da Moeda.....	34
Tabela 2 Grade curricular do curso superior de ciências contábeis e atuariais	87

INTRODUÇÃO

Encontro com o Tema

Há cerca de 15 anos, quando cursava o colegial técnico em Contabilidade (atual ensino médio), numa escola pública de qualidade, percebi algo muito interessante: a capacidade de meus professores para ensinar disciplinas e conteúdos que, enfim, depois de anos de estudo, conseguia fazer relação com uma atividade prática.

O exemplo dos professores da época me motivou a seguir na carreira de Contador. Algo mais importante ocorreu naquela época: minha vontade, secundária naquele momento, de me tornar professor universitário ou de ensino médio.

Em seguida à formação em nível médio, ingressei na Universidade, para o curso de Bacharel em Ciências Contábeis, curso à época com duração de cinco anos. A grande maioria de meus professores era de profissionais com destaque nas diversas áreas no mercado de trabalho que, à noite, compartilhavam seus conhecimentos práticos com seus alunos.

Aquilo representou, a partir de então, um objetivo: o de ser um profissional destacado no mercado e poder compartilhar conhecimentos e experiências com meus futuros alunos.

Também àquela época, comecei a perceber que meus professores embora excelentes profissionais em suas áreas de conhecimento e atuação, basicamente utilizavam métodos e técnicas repetidas para repassar o conteúdo de suas matérias. Além disso, o que víamos era a repetição de um procedimento prático, sem ser questionado a essência e o porquê desse procedimento. É bem verdade que, com meu nível de maturidade à época, esta preocupação não tomou muito meu tempo.

Terminada a graduação, obtive minha primeira oportunidade como docente. A primeira oportunidade não foi no ensino formal, mas sim em cursos rápidos oferecidos pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Em minha capacitação como docente (era a primeira vez que passava por isso), observei que tínhamos um roteiro para seguir e não havia nenhum espaço

para a criatividade. Como se tratava de conteúdo do qual tinha conhecimento, não houve problema na condução dos cursos. E mais: nas avaliações feitas pelos participantes, invariavelmente, obtive aprovação das turmas. Era um bom início.

Regozijado pelas boas avaliações e, sobretudo, pelo prazer em compartilhar conhecimentos com outras pessoas, resolvi, em 2001, ingressar num em um programa de mestrado, pensando, nesse momento, em seguir, ainda que de forma secundária, na carreira acadêmica, como docente.

Ingressei em 2001 em um dos três programas de pós-graduação *stricto sensu* existentes à época na cidade de São Paulo¹ e, concomitantemente, tive minha primeira oportunidade como docente na Universidade em que me graduei. Em pouco tempo, me sentia muito recompensado em poder ter a oportunidade na Universidade que me abriu as portas e em ter, como primeiros colegas, meus queridos professores, aqueles mesmos que tinham sido exemplos pra mim.

Nas disciplinas cursadas no Mestrado e lecionadas na Graduação, sempre obtive boas avaliações, a ponto de obter nota máxima em quase a totalidade das disciplinas no Mestrado e ter sido o professor homenageado pelos alunos formandos daquele ano.

Em 2003 fui convidado para um novo desafio, no qual estou até hoje: ser coordenador do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis. Aceitei de primeira o desafio, que se apresentava como uma excelente oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional.

Naquele momento, passei a me preocupar sobremaneira com a qualidade do curso que coordenava e, em pesquisas, passei a observar a falta de qualidade dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.

Paralelamente, continuava me desenvolvendo no mercado profissional, obtendo um razoável destaque nas empresas em que trabalhei. Porém, diante desse novo desafio, em breve teria de abrir mão da carreira profissional de empresas, por sentir uma incompatibilidade de tempo para desenvolver bem as duas tarefas.

Fato importante em minha carreira profissional ocorre também em 2003: ingressei profissionalmente em uma empresa multinacional americana, exercendo tarefas na área de contabilidade societária. Por se tratar de uma empresa

¹ Hoje temos 4 (quatro) programas de Mestrado em Ciências Contábeis na cidade de São Paulo, sendo um deles Profissional e apenas um Doutorado. Isto pode dar uma idéia do déficit de formação de pesquisadores e professores para uma área tão grande quanto as Ciências Contábeis.

americana, tive contato, pela primeira vez, com as diferentes práticas e regras contábeis aplicadas no Brasil por esta empresa, e com as regras e práticas aplicadas para relatórios entregues à matriz nos Estados Unidos. Algumas eram idênticas; outras, porém, eram aplicadas com significativas diferenças.

A partir daquele momento, surgiu, para mim, um novo interesse: o estudo das diferentes práticas contábeis aplicadas no Brasil e no mundo. Àquela altura, já estava terminando o Mestrado, e não haveria tempo hábil para a mudança do projeto de pesquisa.

Logo, passou a ser objeto de estudo pessoal e, brevemente, inaugurei como professor a cadeira de Contabilidade Internacional em uma das instituições que lecionava. O objetivo principal da disciplina era exatamente o de estudar e entender as diferentes práticas contábeis aplicadas no mundo, considerando as realidades culturais, jurídicas, financeiras, de Estado, além de outras questões que influenciam a Contabilidade.

Desnecessário dizer que foi um período muito fértil de aprendizado, considerando a experiência profissional aplicada na empresa e a experiência acadêmica adquirida com pesquisas e com a sala de aula.

Voltando ao desafio de ser coordenador acadêmico do curso de Ciências Contábeis e, talvez, com um pouco mais de maturidade, várias dúvidas pairaram sobre mim, com destaque para as seguintes:

- Estava atingindo um alto nível na esfera acadêmica, sem nunca ter tido um preparo para tal. Afinal de contas, trataria e definiria questões como projeto pedagógico, grade horária, conteúdos programáticos, formação de professores e gestão universitária;
- Em minha formação acadêmica (graduação) fui treinado a desenvolver diversas tarefas na área contábil, que me foram muito úteis, mas não tive nenhuma formação, caso optasse pela carreira que agora era a minha escolha: professor universitário;
- A formação de diversos profissionais seria influenciada diretamente pela gestão acadêmica da qual eu fazia parte importante, visto que era (e sou) responsável direto, em conjunto com outros profissionais, pelo Currículo do Curso;

- O mundo altamente globalizado minimamente requer profissionais que estejam preparados para os desafios globais, e a Contabilidade insere-se neste meio como uma poderosa ferramenta de gestão empresarial. O profissional deve estar preparado para o mercado global.

Não encontrei respostas a todas as perguntas e dúvidas, mas algumas hipóteses. O fato é que, considerando minha formação como bacharel em Ciências Contábeis e minhas recentes experiências como professor e coordenador de curso, a formação dos profissionais pode estar aquém das necessidades dos diversos participantes: alunos, professores, profissionais, mercado, empresa e pesquisadores.

Problematização

Diversos autores e pesquisas indicam que os professores universitários nas áreas de negócios são, em sua maioria, profissionais com destacado desempenho em suas atividades profissionais e que, secundariamente, como complementação de renda, *hobby*, ascensão ou outro motivo, compartilham seus conhecimentos nos bancos escolares.

Masetto (2003) entende que o embasamento para tal atitude é tanto o modelo de ensino superior praticado no Brasil, quanto à crença de que “quem sabe, sabe ensinar”.

Leite (2005) é mais rigoroso e cita que a perda da qualidade no curso de Ciências Contábeis no Brasil ocorre em função de os professores não terem um mínimo de qualificação pedagógica, e que o exercício do magistério para esses professores é trabalho exercido nos intervalos de suas carreiras profissionais do mercado.

Marion (2001) destaca alguns aspectos que contribuíam para uma desmotivação dos alunos formandos em Contabilidade:

As dificuldades eram evidenciadas na aprendizagem das contabilidades aplicadas (Comercial, Industrial, Pública, de Custo), principalmente porque não havia bom domínio da Contabilidade Básica;

Como havia excessiva ênfase em escrituração no ensino da Contabilidade Geral, a impressão era de que a profissão se restringia a isto;

Eram ensinados excessos de detalhes (diversos ajustes nos balancetes, avaliação de estoques, métodos de depreciação), impedindo que o aluno fosse treinado para uma visão objetiva e abrangente do “ciclo contábil”. (p. 31).

Rollo e Pereira (2002) corroboram isso apontando que muitos professores de Contabilidade em atividade são ex-alunos e profissionais liberais com escassos conhecimentos sobre estratégias de ensino e demais elementos de formação didática e sem base pedagógica.

Peleias *et al* (2007) destacam que o professor de contabilidade precisa desenvolver vários atributos para ser considerado um bom profissional e obter respeito e admiração dos alunos e que, além do arcabouço técnico contábil, é necessário ter carisma, multidisciplinaridade, didática, entre outros.

Uma das metodologias de ensino mais utilizadas no ensino da contabilidade é, segundo Marion (2001), a utilização de aulas expositivas, tidas como um método tradicional, em que o processo de ensino é centrado no professor e o aluno é um agente passivo, não tendo participação efetiva nesse processo.

Marion (2001) defende, assim como Masetto (2003), que o processo de ensino-aprendizagem na área de contabilidade deve ocorrer em sistema de parceria e coparticipação entre professor e alunos. Por esta metodologia, os estudantes tornam-se (ou deverão tornar-se) pensadores críticos e não repetitivos, fazendo com que as aulas e o processo de aprendizagem sejam mais dinâmicos.

Outro fator que deve ser levado em consideração na análise da qualidade dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil refere-se à grande expansão ocorrida na década de 1990. Se por um lado, a expansão representa a democratização do ensino, por outro, a falta de professores titulados e/ou com experiência para atender à demanda inicial representou uma ameaça à qualidade dos cursos.

Recentemente, como parte da revisão do Ministério da Educação (MEC), destaca-se as alterações ocorridas nas diretrizes curriculares nacionais para o curso

de bacharelado em Ciências Contábeis.

Podem-se entender as novas exigências no perfil do profissional das Ciências Contábeis e a necessidade de discutir o caminho a ser percorrido no decorrer do curso, por meio da reflexão sobre o histórico das mudanças que resultaram na situação atual do mercado de trabalho para contadores.

Portanto, torna-se efetivo destacar as principais mudanças ocorridas no país e no mundo, para que assim se possa compreender assim o caminho a ser trilhado por este curso.

A antiga Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDBEN) 4.024/61, em seu art. 9º, posteriormente também a Lei de Reforma Universitária 5.540/68, no art. 26, estabeleciam que ao então Conselho Federal de Educação (CFE) cabia a fixação dos currículos mínimos dos cursos de graduação, válidos para todo o País. Resumidamente, os currículos mínimos, que foram válidos até a promulgação da Lei de Diretrizes e Bases de 1.996, tinham os seguintes objetivos:

- a) Facilitar as transferências entre as instituições;
- b) Fornecer diploma profissional, assegurando o exercício das prerrogativas e direitos da profissão;
- c) Assegurar uniformidade mínima profissionalizante;
- d) Permitir na duração do curso, de forma determinada, a fixação de tempo útil mínimo, e
- e) Assegurar ao estudante igualdade de oportunidades, qualquer que fosse a instituição.

O Ministério da Educação, por meio do parecer CES/CNE 1462 de 03 de abril de 2002, destaca que os currículos mínimos profissionalizantes, rigidamente concebidos, para serem observados nas instituições, não mais permitiam o alcance da qualidade desejada segundo sua contextualização.

Por meio do parecer CES/CNE 776/973, o Ministério da Educação aprovou o estabelecimento das Diretrizes Curriculares Nacionais que devem constituir as orientações para a elaboração dos currículos, respeitadas por todas as Instituições de Ensino Superior, e assegurar a flexibilidade e a qualidade da formação oferecida aos estudantes.

De fato, o estabelecimento das Diretrizes Curriculares Nacionais (DCN)

² Em vigor quando da elaboração deste trabalho.

³ Em vigor quando da elaboração deste trabalho.

aplicadas aos cursos de graduação trouxe, principalmente, uma maior liberdade e flexibilidade para as instituições que, a partir de então, puderam trabalhar de forma mais adequada o Currículo dos cursos de graduação.

O próprio parecer 146/02, em vários pontos, defende as Diretrizes Curriculares Nacionais, quando apresenta suas vantagens em relação aos currículos mínimos anteriormente estipulados.

Em relação, especificamente, ao curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, o Ministério da Educação, por meio da Resolução CES/CNE no. 6, de 10 de março de 2004, publicado no Diário Oficial da União (DOU), em 08 de abril de 2004, aprova as Diretrizes Curriculares Nacionais.

No artigo 3º, a resolução define o seguinte:

O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensinar condições para que o contabilista esteja capacitado a compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras em âmbito nacional e internacional nos diferentes modelos de organização, assegurando o pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, domínio atuarial e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas, revelando capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

No artigo 5º, as atuais Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis, ao contrário dos currículos mínimos que estabeleciam com certo rigor os conteúdos e a carga horária a serem cumpridos, estabelecem que o projeto pedagógico do curso deva contemplar os 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, além de suas relações com a Atuação, e da Auditoria, da Controladoria e 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.

Nesses dois artigos, as Diretrizes Curriculares Nacionais estabelecem, em linhas gerais, qual a formação que o profissional da contabilidade deve ter, sem, no entanto, estabelecer rigidamente quais conteúdos devam ser ministrados e a carga horária equivalente.

Outro fator importante e que exerce grande influência nos currículos das escolas é o mercado de trabalho e, de certa forma, os currículos são reativos ao mercado. Recentemente, o mercado de trabalho foi afetado por dois grandes acontecimentos.

Em 2001, com as denúncias e casos comprovados de má-fé no desenvolvimento das atividades profissionais, no Brasil e no mundo, empresas foram fechadas e profissionais da área responsabilizados por situações vexatórias. A ética da profissão, denegrida por maus profissionais, foi abalada. É verdade que esses escândalos afetaram principalmente os Estados Unidos da América (EUA), mas tiveram efeitos sobre diversas empresas e profissionais dos mercados de capitais ao redor do mundo.

Um segundo grande acontecimento ocorrido no mercado mundial (e com efeitos sobre o mercado profissional) e que, de forma geral, justifica este trabalho de pesquisa, é o processo de internacionalização da contabilidade societária. Não há uma data específica para esse acontecimento. Este processo está detalhado no relatório deste trabalho de pesquisa, mas resumidamente, ocorreu o seguinte:

- Na década de 70, com o crescimento da globalização, empresas multinacionais se viram obrigadas a cumprir com diferentes exigências de contabilidade. Surge, então, um organismo com a intenção de harmonizar as práticas contábeis adotadas ao redor do mundo. Esse organismo, denominado *International Accounting Standards Committee* (IASC), passa a emitir as Normas Internacionais de Contabilidade. Essas normas, porém, foram adotadas, em geral, como referência, e não como uma obrigatoriedade;
- Após quase 30 anos de emissão de normas, sendo adotadas como referência, o Parlamento da União Européia decidiu em 2002 que, a partir de 2005, as companhias abertas que tivessem ações negociadas em bolsas dos

países-membros deveriam preparar e apresentar demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo agora denominado *International Accounting Standards Board* (IASB) (que veio a substituir o IASC em 2001). As normas passaram a ser reconhecidas com o nome de Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Standards* (IFRS), na sigla em inglês);

- Em 2006 e 2007, órgãos reguladores do mercado brasileiro (Banco Central do Brasil (BACEN); Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Superintendência dos Seguros Privados (SUSEP)) passaram a exigir que as demonstrações contábeis consolidadas de companhias sob sua regulação deviam ser preparadas e apresentadas de acordo com as IFRS. Esta obrigação vale para o exercício social findo em 2010;
- Foi criado, por meio de uma resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem como um dos objetivos principais emitir pronunciamentos contábeis brasileiros convergentes com as normas internacionais de contabilidade;
- Por último, mas não menos importante, ao final de 2007, com validade a partir de 2008, o Governo Federal aprovou a lei 11.638/07 (e posteriormente uma Medida Provisória (MP) transformada em lei, a 11.941/09) que altera significativamente a Legislação Societária Brasileira no capítulo referente aos critérios contábeis. Essas alterações apontam o direcionamento para a convergência das práticas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais de contabilidade.

A essa altura, já estava familiarizado com o tema, em função de pesquisas feitas, aulas e treinamentos ministrados e, sobretudo, em função da necessidade de repensar o currículo do curso de Ciências Contábeis.

Em minhas aulas na cadeira de Contabilidade Internacional percebia a dificuldade dos alunos em entender os princípios que norteiam as normas internacionais de contabilidade. Dificuldades que eu mesmo sentia nas pesquisas e na preparação das aulas. Minha formação acadêmica e de meus alunos não era

uma formação que privilegiava o julgamento profissional⁵, coisa essencial nas normas internacionais. Nossa formação sempre esteve muito focada nas regras estabelecidas, às quais deveríamos seguir, quase sem questioná-las.

Para Masetto (2004, p. 197) um conceito de inovação na educação superior deve ser entendido como o “conjunto de alterações que afetam pontos-chave e eixos constitutivos da organização do ensino universitário provocadas por mudanças na sociedade ou por reflexões sobre concepções intrínsecas à missão da Educação Superior”.

Longe de ser entendido como um projeto de pesquisa que trata de inovação dentro do conceito explicitado acima, é importante notar que, dadas as mudanças exigidas na aplicação da contabilidade societária (mudanças na sociedade) é natural supor que essas mudanças trarão necessidades de alterações no que se refere à educação superior em Contabilidade.

Iudicibus (2009) aponta o seguinte problema:

Uma característica atual do estágio de desenvolvimento da Contabilidade no Brasil é paradoxal: a qualidade das normas contábeis à disposição ou editadas por órgãos governamentais (devido à inoperância, até um passado recente, de nossas entidades de auto-regulação, o Governo teve de tomar a iniciativa) é claramente superior – principalmente com a Lei das Sociedades por Ações, com a Correção Integral, com as normas mais recentes do Conselho Federal de Contabilidade, CFC, e da Comissão de Valores Mobiliários, CVM etc. – à qualidade média atual dos profissionais que têm de implementar estas normas. Nossa legislação, historicamente, adianta-se sempre em relação aos profissionais que irão utilizá-la e isto é mais sentido no campo contábil. (p.21)

O professor Iudicibus (2009) aponta a lacuna existente entre a qualidade dos profissionais e as regulamentações. Sem dúvida, a formação escolar desses profissionais contribui para essa lacuna, e considerando as recentes alterações promovidas nas regulamentações contábeis e adoção local de um novo modelo contábil surge o problema deste trabalho de pesquisa.

⁵ Mais adiante, neste trabalho de pesquisa, trataremos da diferenciação entre Normas Contábeis baseadas em regras ou em princípios.

Problema de Pesquisa

Para Lakatos (2008, p.141) o problema de pesquisa consiste em um enunciado explicitado de forma clara, compreensível e operacional, cujo melhor modo de solução ou é uma pesquisa ou pode ser resolvido por meio de processos científicos.

Nesta mesma linha Laville; Dione (1988) destaca:

Um problema de pesquisa não é, portanto, um problema que se pode “resolver” pela intuição, pela tradição, pelo senso comum ou até pela simples especulação. Um problema de pesquisa supõe que informações suplementares podem ser obtidas a fim de cercá-lo, compreendê-lo, resolvê-lo ou eventualmente contribuir para a sua resolução. (p.88)

Considerando as mudanças ocorridas na contabilidade societária no Brasil e a adoção local de um novo conjunto de normas e práticas contábeis, baseado nas normas internacionais de contabilidade, este trabalho de pesquisa enuncia como questão problema: **quais as necessidades de alterações curriculares para o curso de Ciências Contábeis no Brasil para se adequar ao novo modelo contábil brasileiro, adotado de maneira legal a partir do ano de 2007?**

Este trabalho de pesquisa adota como premissa o fato de que, uma adoção local destas normas internacionais de contabilidade esbarram em grandes desafios, com destaque para i) sistema jurídico, ii) aspectos culturais e iii) sistema financeiro. Além desses desafios, entendemos a educação como um pilar importante para o sucesso dessa adoção local. Neste sentido, a educação contábil, sobretudo no ensino superior, necessita de alterações para que a formação do profissional que prepara as demonstrações contábeis seja adequada à esta nova realidade. O papel da educação é essencial para que, de fato, as normas impostas por uma legislação venham a se tornar boas práticas.

Objetivos do Trabalho de Pesquisa

Para melhor entendimento do caminho a ser percorrido e dos objetivos a serem atingidos com este trabalho de pesquisa, dividimos em objetivos gerais e objetivos específicos.

Objetivos Gerais

No intuito de responder à questão proposta neste trabalho de pesquisa e considerando a premissa também enunciada, o objetivo geral deste trabalho é discutir as necessidades de alterações curriculares no curso de graduação em Ciências Contábeis no Brasil para que o currículo e, conseqüentemente, a formação do profissional se adéquem ao novo modelo contábil adotado no Brasil.

Objetivos Específicos

Para atingir o objetivo geral do trabalho, enunciam-se os seguintes objetivos específicos:

- Demonstrar a evolução da contabilidade, desde seu surgimento até os dias atuais, mostrando suas características, especificidades e o papel importante que tem no atual mundo dos negócios;
- Apresentar como uma das especificidades contábeis, a Contabilidade Societária, se desenvolveu, com destaque para o processo de convergência mundial às normas internacionais de contabilidade e como se dá o processo de adoção local destas normas;
- Apresentar a evolução da Contabilidade no Brasil, com destaque para as normatizações ocorridas, regulamentação da profissão e os desafios para

adoção local das normas internacionais de contabilidade;

- Desenvolver uma proposta de alterações no currículo da educação contábil superior que atenda as recentes alterações espelhadas nas normas internacionais de contabilidade, sobretudo no que se refere às competências e habilidades dos profissionais a serem formados.

Relevância da Pesquisa

Além da questão empresarial relacionada ao tema da pesquisa, no sentido de que boa parte das empresas necessitará de profissionais que detenham o conhecimento das normas internacionais de contabilidade, a relevância desta pesquisa pode ser evidenciada por uma lacuna na literatura de trabalhos que tratam da educação na área de Ciências Contábeis, sobretudo relacionada a estas recentes alterações na legislação societária.

Do ponto de vista geral da educação contábil, mas com foco nos Estados Unidos da América, Albrecht e Sack (2000) já discutiam que a educação contábil passava por sérios problemas e que poderia não sobreviver no futuro. As principais causas apontadas pelos pesquisadores foram: i) a queda na quantidade e na qualidade dos estudantes que optavam por uma graduação em Ciências Contábeis; ii) profissionais e educadores da área, em pesquisa, declararam que não fariam este curso e iii) profissionais líderes destacam que o modelo de educação contábil está ultrapassado.

Ainda no âmbito internacional, com o objetivo de uniformizar o currículo de Ciências Contábeis, a Organização das Nações Unidas (ONU), por meio da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento (UNCTAD), divulgou um material sobre a formulação de currículos de Ciências Contábeis, em que um dos destaques é a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) no eixo de Contabilidade Financeira ou Societária (UNCTAD, 2003).

Weffort (2006) em trabalho elaborado antes das recentes alterações na legislação societária brasileira, mas antevendo o processo que estava por vir, analisa dados recolhidos sobre a inserção da disciplina Contabilidade Internacional

nos cursos de graduação em Ciências Contábeis no Brasil. Vale ressaltar que em nossa proposta a simples inserção de uma disciplina não atenderia as necessidades de alterações curriculares a serem discutidas neste trabalho de pesquisa.

Para Peleias (2006) a concepção das Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de Ciências Contábeis busca oferecer uma mobilidade maior do que os antigos currículos mínimos. Neste sentido, entende que isto é um bom avanço, dado que as Instituições de Ensino Superior podem ajustar os projetos pedagógicos dos cursos em relação às reais necessidades e demandas de seus alunos, do mercado de trabalho e da sociedade.

Czesnat *et al.* (2009) destacam que a harmonização das normas contábeis internacionais tornou-se um caminho sem volta e analisam o processo de adequação de matriz curricular de cursos de Ciências Contábeis no Estado de Santa Catarina ao currículo proposto pela UNCTAD, sem, no entanto, aprofundarem-se nas alterações ocorridas, preocupando-se com aspectos formais, tais como nome de disciplinas.

Iudicibus e Martins e Gelbcke (2009) destacam as mudanças ocorridas na legislação societária e afirmam que, mais do que mudanças em normas deve-se perseguir a mudança de filosofia, postura e pensamento, o que nos permite perceber que a educação contábil está inserida neste contexto.

Assim, considerando os recentes acontecimentos na contabilidade mundial e na contabilidade brasileira, recentes pesquisas e apontamentos feitos por pesquisadores da área e a importância da educação superior contábil neste processo, entendemos ser relevante o trabalho de pesquisa aqui desenvolvido. Destaca-se também a utilidade que este trabalho possa vir a ter para Instituições de Ensino Superior que ofereçam o curso de Ciências Contábeis em nível superior

Metodologia do Trabalho de Pesquisa

Antes de qualquer sentido metodológico, gostaríamos de destacar uma citação de Severino (2002):

Quaisquer que sejam as distinções que se possam fazer para caracterizar as várias formas de trabalhos científicos, é preciso afirmar preliminarmente que todos eles tem em comum a necessária procedência de um trabalho de pesquisa e de reflexão que seja *pessoal, autônomo, criativo e rigoroso*. (p.145)

As características qualitativas destacadas por Severino servirão de base para que o autor deste trabalho de pesquisa se empenhe em atendê-las.

Em função dos objetivos traçados para este trabalho definiu-se o método para alcançá-los, como destaca Gil (2007, p. 41). Para o autor, em relação às pesquisas, é usual a classificação com base em seus objetivos gerais.

Ainda citando Gil (2007), a pesquisa a ser desenvolvida neste trabalho é a pesquisa exploratória:

Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de idéias ou a descoberta de intuições (...) na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem: (a) levantamento bibliográfico (...). (p.41).

O caminho metodológico a ser percorrido neste trabalho passa, eminentemente, pela pesquisa bibliográfica que, segundo Cervo; Bervian (2002, p.65), procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Para Gil (2007) a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído basicamente de livros e artigos científicos.

Para Martins e Teophilo (2007), a pesquisa bibliográfica, por excelência, é uma estratégia para a condução de qualquer pesquisa científica

A pesquisa bibliográfica terá a função de destacar e evidenciar o que autores nacionais e estrangeiros e outras fontes de consulta delineiam como sendo: i) a evolução da contabilidade e, sobretudo, os aspectos relacionados à regulamentação das normas de contabilidade societária no Brasil e no mundo e ii) pesquisa bibliográfica sobre as teorias que fundamentam o currículo da educação superior e os normativos brasileiros que diplomam sobre as Diretrizes Curriculares Nacionais e a legislação do ensino superior.

Para o desenvolvimento do relatório da pesquisa será utilizada a pesquisa descritiva que, segundo Martins (2002, p.36) tem como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno, bem como o estabelecimento de relações entre variáveis e fatos.

Estrutura do Trabalho de Pesquisa

Depois de apresentada a introdução, com os aspectos metodológicos, relevância do tema e outros pontos relevantes, e para melhor entendimento do caminho a ser percorrido para a solução do problema de pesquisa, apresentamos a seguir a estrutura deste trabalho de pesquisa.

No Capítulo 1, a seguir, apresentamos a evolução da contabilidade e suas especificidades, ou seja, qual a utilidade da contabilidade ao longo do tempo. Esse capítulo tem importância no sentido de apresentar a evolução histórica e entender como a contabilidade foi e é usada pelos diversos usuários ao longo dessa evolução.

Já no Capítulo 2 – A Regulamentação Contábil e as Causas das Diferenças - entramos num aspecto específico da contabilidade, a Contabilidade Societária, que é feita para os usuários externos. Nesse capítulo, apresentamos como foi o processo de regulamentação da Contabilidade Societária, tomando como ponto-chave a queda da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) e o processo de normatização naquele país. Também são apresentados os motivos pelos quais a Contabilidade Societária foi feita e interpretada de maneira diferente nos diferentes países do mundo, causa principal do processo de harmonização da contabilidade mundial vivido hoje e fator essencial para este trabalho de pesquisa.

O Capítulo 3 – A Evolução da Contabilidade no Brasil e as Recentes Alterações – como sugere o título, apresenta a evolução da contabilidade brasileira no que se refere a estes três tópicos: regulamentação da contabilidade, regulamentação da profissão e o ensino da contabilidade no Brasil. Parte importante desse capítulo é apresentar as recentes alterações ocorridas na legislação societária brasileira que fez alterar a forma como é pensada e feita a contabilidade no Brasil e

que representa, também, fator decisivo para este trabalho de pesquisa.

No Capítulo 4 – Necessidade de Alterações no Currículo de Ciências Contábeis – são discutidas as necessidades de alterações no currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis, tomando como base os conceitos de Currículo, as Diretrizes Curriculares Nacionais e as recentes alterações na legislação societária brasileira, referentes à Contabilidade. Também neste capítulo são apresentadas as propostas de alterações curriculares, considerando como ponto-chave a aquisição e desenvolvimento de competências e habilidades. A proposta tem como objetivo adequar a formação dos profissionais sob o ponto de vista dessas alterações recentes que são convergentes com as normas internacionais de contabilidade.

Por fim, as Conclusões apontam as mais importantes contribuições deste trabalho de pesquisa e apresentam sugestões de temas e caminhos a serem trilhados pela educação em contabilidade no Brasil.

CAPÍTULO I

1 A Evolução da Contabilidade e Sua Especificidade

1.1 Objetivos do Capítulo

Este capítulo tem por objetivo apresentar uma breve revisão histórica da evolução da Contabilidade e destacar suas especificidades, mostrando-a como uma Ciência Humana, dentro das Ciências Sociais Aplicadas. O eixo estrutural escolhido para o desenvolvimento desse capítulo é a evolução da Contabilidade correlacionada com o progresso da humanidade e da conseqüente evolução da atividade econômica e a diferenciação entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial, nomenclaturas e definições altamente utilizadas nos dias atuais.

1.2 Origem e Evolução da Contabilidade

Assim como praticamente todas as ciências, não é demais afirmar que a Contabilidade evolui em correlação ao progresso da humanidade e da sociedade, como um todo. Por se tratar de uma Ciência Social Aplicada, essa afirmação pode ser ainda mais categórica, no sentido de que as ações do homem interferem diretamente no desenvolvimento dessa ciência.

A Contabilidade, como sistema de escrituração e como hoje a conhecemos, surgiu através da interação e integração de grande número de eventos, fatores históricos, com a participação de várias civilizações e vários povos. Apesar de seu desabrochar formal ter-se dado na Itália da Renascença (...) as sementes de sua gestação são as mais variadas. Fenícios, Persas, Egípcios, Gregos, os antigos habitantes do hodierno Iraque, Romanos etc., todos são importantes para explicar os antecedentes da Contabilidade, antes da Renascença Italiana. (IUDICIBUS *et al.*, 2005, p.9).

Nossa opção neste capítulo é mostrar a evolução da Contabilidade apresentando cinco grandes marcos, a saber: 1) A Contabilidade na era primitiva como uma resposta a uma demanda social; 2) A impressão dos primeiros livros de Contabilidade no florescer da Idade Média; 3) A Revolução Industrial; 4) A Crise de 1929 e 5) O Cenário Atual da Contabilidade Mundial.

1.2.1 A Contabilidade como resposta a uma demanda social

Não é possível destacar, diretamente, quem tenha inventado a Contabilidade, mas de acordo com autores como Santos *et al* (2007), Iudicibus (2009), Hendriksen (1999), entre outros, sua origem está atrelada ao homem primitivo, pois sua maneira de medir seu patrimônio era uma forma rudimentar de fazer a Contabilidade.

Neste sentido, a Contabilidade pode ser considerada uma das práticas mais antigas do mundo e a necessidade e vontade do homem de pensar no futuro fizeram com que ele preparasse registros de eventos passados e presentes, para que, então, pudesse ter uma previsão do futuro. Em dado momento, isso seria possível apenas com memória visual, porém com a evolução da humanidade e, como veremos, com a evolução da atividade econômica, os registros passaram a ser essenciais para evidenciar de forma clara e total as variações nos patrimônios: primeiro o dos homens e depois o patrimônio das entidades.

Já bem antes da disseminação da escrita⁶, estudos científicos apontam que, tendo o homem a necessidade de fazer inventários sobre seu patrimônio, baseado na cultura agropecuária, fazia uso de técnicas que o ajudassem a mensurar esse patrimônio. Sobre isso Iudicibus (2009) destaca o seguinte:

Alguns historiadores fazem remontar os primeiros sinais objetivos da existência de contas aproximadamente a 4.000 a.C. Entretanto, antes disto, o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponíveis, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade. (p.15)

⁶ Para aprofundamento indicamos o trabalho de Denise Schmandt-Besserat denominado *Before Writing: from counting to cuneiform* e o trabalho de Richard Mattessich, *Archaeology of accounting and Schmandt-Besserat's contribution*

Aqui cabe ressaltar uma das especificidades da Contabilidade, sem terminar por falar de sua origem e evolução: nessa época, conforme descrição da citação acima, não existiam Estados Organizados.

Dessa forma, pode-se deduzir que o homem não fazia a Contabilidade para atender anseios governamentais, mas tão simplesmente para atender seus próprios anseios de controle e medição de seu patrimônio, utilizando-se de técnicas desenvolvidas por ele próprio. A isto, podemos chamar de Contabilidade Gerencial.

Muitos autores já se dedicaram a escrever e diferenciar a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial.

Podemos afirmar que a Contabilidade Financeira, objeto deste trabalho de pesquisa, é a contabilidade feita para atender aos usuários externos, aqueles que não fazem parte da entidade e, por esse motivo, deve estar baseada em padrões estabelecidos e práticas conhecidas e verificáveis, com mínimas possibilidades de interpretações, para que possa existir um padrão e, sobretudo, condições de comparabilidade entre as diferentes entidades.

Por outro lado, a Contabilidade Gerencial utiliza os dados da Contabilidade Financeira como um ponto de partida para fazer projeções e fornecer informações aos usuários internos para tomadas de decisões gerenciais. Neste sentido, a Contabilidade Gerencial não segue regras rígidas ou padrões, mas sim estimativas, projeções, equações matemáticas que proporcionarão informações úteis à administração da entidade⁷.

O Professor Eliseu Martins, em diversas palestras, aulas e em artigo, afirma que a contabilidade nasceu gerencial, com a preocupação antiga do homem com o controle de seu patrimônio, considerando que o proprietário era também o responsável pela administração de seus recursos (IUDICIBUS *et al.*, 2005, p.10).

Retornando ao aspecto da origem e evolução da Contabilidade, Iudicibus (2009) destaca que a preocupação do homem com a propriedade e a riqueza é uma constante na evolução da espécie e, quando a atividade econômica torna-se mais

⁷ Uma das características das Normas Internacionais de Contabilidade é de, exatamente, não ser baseada em regras, mas sim em princípios. Neste sentido, os preparadores de demonstrações contábeis deverão lançar mão, com ajuda de especialistas, de estimativas, projeções e opiniões, que fazem com que ambas, Contabilidade Financeira e Gerencial se aproximem. Entretanto, entendemos que continuarão como campos separados. Em capítulo específico deste trabalho, este assunto será tratado de maneira mais ampla.

complexa e assume uma maior dimensão, o homem teve de fazer evoluir seus instrumentos de avaliação patrimonial. O acompanhamento da evolução do patrimônio das entidades constitui no fator mais importante para a evolução da Contabilidade.

Na Antiguidade, porém, ainda que com a evolução da escrita, outro fator limitava a evolução da Contabilidade: a inexistência de moeda. Assim, por mais variadas que fossem as técnicas contábeis da época, esbarravam neste fator limitativo.

As operações comerciais estavam baseadas em troca e dessa forma, a riqueza e a propriedade do homem baseavam-se em algum indexador que seria o que chamaríamos hoje de denominador comum monetário. Como não havia moeda, obviamente este denominador comum não era monetário, mas algo que representasse a riqueza e a propriedade da época, tal como uma quantidade de gado, uma quantidade de terras ou algo parecido.

Até a invenção da moeda, o homem precisava de símbolos que representassem a riqueza, a propriedade e a evolução do seu patrimônio. Embora isso nos pareça rudimentar, apresentava uma grande evolução e inteligência do homem, no sentido de evidenciar sua situação patrimonial líquida.

Santos *et al* (2007). apresentam de maneira bastante didática a evolução da Contabilidade e sua representação simbólica na Pré-História, considerando o período antes da invenção da moeda. A tabela 1, adaptada, mostra esta evolução:

Tabela 1 Evolução da Contabilidade antes da Invenção da Moeda

Época	Descrição da Evolução da Contabilidade
8.000 a.C.	Utilização de simples fichas de barro de vários formatos (esferas, discos, cilindros, triângulos, retângulos, cones, ovóides e tetraedros, cada um representando uma unidade de uma mercadoria específica) para controle de estoque e do fluxo de produtos agrícolas e serviços – coincidindo com o início do cultivo agrícola e a criação de animais.
4.400 a.C.	As fichas tornam-se complexas, com cortes em forma de linhas ou pontuações (e ocasionalmente perfuradas), aparecendo no antigo, bem como em novos formatos (parábolas, formas de vaso, espirais etc.), coincidindo com a origem do Estado, indicando a necessidade de grande acuracidade contábil.
3.250 a.C.	Surgimento do esquema de garantia, com o selo sobre os envelopes de barro para proteger as fichas contábeis (normalmente representando produtos agrícolas que eram de circulação comum) e sistema de amarras de garantia para salvaguardar as fichas contábeis perfuradas (usualmente representando produtos manufaturados). Ambos os esquemas foram impressos com selos pessoais ou institucionais e freqüentemente usados simultaneamente para dar evidência a inventários e reclamações de dívidas, bem como ao patrimônio das pessoas e instituições, indicando o aumento do controle legalista e burocrata.

3.200 a.C.	Nas superfícies dos envelopes de barro era também impressa cada ficha colocada no seu interior (ou cada tipo de ficha combinada com um símbolo numérico) para revelar facilmente os ativos e o patrimônio representado pelo conteúdo das fichas – constituindo uma espécie de partida dobrada (fichas reais no interior representando os ativos e fichas impressas na superfície do envelope representando o patrimônio correspondente).
3.100 a 3.000 a.C.	Criação dos primeiros pictográficos (sinais), com incisões feitas em pedras moles (muito raras em comparação com a abundância das fichas de barro). Surgimento da escrita cuneiforme arcaica (escrita caracterizada por elementos em forma de cunha que serviu para transcrever a língua dos sumérios, a princípio em ideogramas, depois em sílabas), usando muitos símbolos idênticos ou similares para inutilizar as fichas impressas. Esse estágio foi também o começo da contagem abstrata e da escrita. Continuação do uso dos sistemas contábeis de fichas.

Fonte: Adaptado de Santos *et al.* (2007, p. 24)

A tabela 1 demonstra o grau de tecnologia que o homem da época desenvolveu para controlar sua riqueza e propriedade. Já bastante tempo antes da invenção da moeda e da divulgação do que conhecemos hoje da Contabilidade, percebia-se um sistema de partidas dobradas, com a utilização de marcas diferentes para os diferentes tipos de registros.

O surgimento da moeda, como um denominador comum, representa um grande avanço nas técnicas contábeis. Ainda que com poucos denominadores (representados basicamente pelos produtos agropecuários), cada indivíduo e/ou entidade possuía o seu próprio. A criação de uma medida de valor deu, ao menos de maneira regionalizada, a possibilidade de se mensurar o patrimônio tendo como base um denominador comum. A criação da moeda fez com que o sistema de contas (pelo qual a Contabilidade funciona até hoje) ficasse completo. Tornou-se possível determinar as contas contábeis representantes do patrimônio e seus respectivos valores em moeda.

Assim, o homem primitivo, ainda que com técnicas rudimentares, fez a Contabilidade desenvolver-se como uma técnica que respondia aos seus anseios: medir a riqueza do seu patrimônio e poder fazer previsões sobre períodos futuros.

1.2.2 A Contabilidade na Renascença – Idade Média e Idade Moderna

Após o período da era primitiva, um grande ponto de inflexão na história e evolução da Contabilidade vem a acontecer na transição entre a Idade Média e a Idade Moderna, especificamente na época do Renascimento.

Àquela época, o grande centro econômico, cultural e intelectual era a Europa, com destaque especial para o que veio a se tornar o que hoje conhecemos como a Itália. Outro ponto a destacar é que a civilização ocidental era, em grande medida, influenciada pelas decisões tomadas pela Igreja, instituição que, além de outros aspectos, agregava uma grande quantidade de intelectuais e estudiosos.

Porém, não foi de um momento para o outro e nem um único acontecimento que fizeram com que a Europa e a Itália se tornassem o grande centro econômico e cultural. Também não aconteceu de maneira pacífica.

Nos primeiros séculos da era Cristã, a Europa e os países do norte da Ásia passaram por uma grande crise econômica e a economia daqueles países fundamentou-se em monarquias feudais, nas quais a principal atividade econômica baseava-se na subsistência. Por mais que séculos tenham se passado, a cultura agropecuária, presente na era primitiva, continuava sendo a base da economia nesses primeiros séculos. Como a Contabilidade procura responder aos anseios da sociedade, pouca evolução ocorreu nesse período até meados do século XII.

Aproximadamente no século VI d.C, com as visões e a revelação ao profeta Maomé, a religião islâmica começa tomar força, tornar-se poderosa e influenciar os diversos países do Oriente Médio e do norte da África. A grande influência da religião islâmica culmina com a invasão da Terra Santa e o lançamento dos cristãos às cruzadas.

O caminho natural para as cruzadas era a rota do Mediterrâneo, antigo caminho que ligava a Europa ao Oriente Médio, mas que estava há tempos esquecido. Cidades italianas costeavam o Mediterrâneo e, por isso, passaram a contar com vários acontecimentos que, naturalmente, fizeram com que a atividade econômica voltasse a se desenvolver. Novamente, a Contabilidade precisava tentar responder aos anseios dessa nova sociedade.

Sobre a ascensão do Islamismo e a retomada da rota do Mediterrâneo,

Santos *et al* (2007). destacam o seguinte:

Como forma de conter a expansão do islamismo, os cristãos do Ocidente criaram as cruzadas medievais com o objetivo de expulsar os muçulmanos da Terra Santa. Mesmo com as constantes catástrofes das cruzadas que arrasaram os Estados cristãos do Oriente, essa guerra santa contribui para o renascimento do Mediterrâneo como via marítima, utilizado para dar vigor às atividades comerciais das cidades costeiras da Itália. (p.28)

As cidades do norte da Itália ficaram conhecidas e conheceram um renascimento do desenvolvimento econômico, trazido pela guerra. Veneza, Florença, Gênova e Pisa destacavam-se como grandes centros comerciais e congregavam para si recursos econômicos e, com eles, culturais e intelectuais.

A Contabilidade, como sistema de escrituração, vem dessa época, como destacam os autores Ludicibus *et al* (2009).:

Claramente, a contabilidade, antes de ciência, foi, em seus inícios, um sistema completo de escrituração. O método das partidas dobradas, base do sistema, encontra seus registros iniciais já em 1299-1300 em uma empresa de mercadores de Florença e uma forma mais completa, em 1340, na cidade de Gênova. Está-se a falar, ainda, de sistema de escrituração e de método das partidas dobradas. Por enquanto, naquelas antigas eras, eram sinônimos de contabilidade. Faltava muito, entretanto, para o nascimento da ciência da contabilidade. (p.9).

Além disso, outros acontecimentos dessa época começam por contribuir com o desenvolvimento da humanidade e da Contabilidade, com destaque para a invenção da escrita alfabética e a disseminação dos números hindu-arábicos.⁸

A atividade econômica desenvolvida fez com que as primeiras empresas surgissem na Itália, e com elas um desenvolvimento do método das partidas dobradas, essencial e utilizado até hoje pela Contabilidade. A disseminação das idéias também teve grande desenvolvimento nessa época. É dessa época, século XII, a criação da primeira Universidade nos moldes modernos e também, não por

⁸ Santos *et al*. (2007) cita que um fato histórico marcante para o desenvolvimento cultural do homem foi a invenção em 1.100 a.C. da escrita alfabética pelos fenícios (base para todas as escritas européias modernas), o que contribuiu para a difusão de idéias entre os povos.

Também a disseminação dos números hindu-arábicos (em substituição aos algarismos romanos), bem como a noção de zero, datam desta época e muito contribuíram para a evolução da Contabilidade. Difícil imaginar hoje nossas vidas e a Contabilidade sem os números hindu-arábicos.

acaso, na cidade de Bologna, Itália.

Em relação à atividade econômica, apesar do desenvolvimento promovido nessa época, por longo tempo esteve baseada em pequenos comércios, artesãos, entre outras atividades ditas simples. Neste sentido, os controles que os “empresários” necessitavam eram pequenos, tais como controle de estoque, controle de dívidas, prazos de vencimento e credores e controle de contas a receber. Dá para imaginar que a quantidade de controles não era tão grande e assim não se havia a necessidade de grandes e complexos sistemas.

Por outro lado, com a atividade econômica crescendo e conforme, Santos *et al.* (2007, p. 29), transcendendo os muros das cidades, principalmente em cidades marítimas como Veneza e Gênova, tanto os comerciantes como os consumidores necessitavam de controles de suas mercadorias e de seus negócios.

A moeda, como denominador comum, tomou lugar de destaque na indexação de negociações e o volume dos negócios só fez aumentar (assim como faz até hoje) com o desenvolvimento econômico. As empresas (comerciantes) passaram a utilizar o sistema de partidas dobradas para os registros contábeis de seus empreendimentos e, embora esse sistema tenha surgido na era primitiva, é nesse momento que ele passa a ser disseminado pela Europa e pelo mundo.

Ainda segundo Santos *et al.* (2007) dois fatores contribuíram sobremaneira para que isso acontecesse:

O desenvolvimento econômico na área abrangida entre as cidades de Veneza, Gênova e Florença, criando um ambiente de negócios e um nível comercial bem mais sofisticado que o conhecido até então, dando origem a uma demanda por sistemas contábeis mais sofisticados;

A aprendizagem da tecnologia de impressão de livros na Alemanha e sua rápida disseminação para os grandes centros comerciais da Europa, principalmente para o norte da Itália. (p.30)

O grande acontecimento relacionado à Contabilidade aconteceu em 1494, pouco tempo antes do descobrimento do Brasil. Na cidade de Veneza, um frei franciscano chamado Luca Pacioli, italiano de nascimento, com formação em Matemática e professor da referida disciplina, escreveu um livro eminentemente de Matemática, chamado de *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti* (Coleção de Conhecimentos de Aritmética, Geometria, proporção e

proporcionalidade, em tradução livre).

Embora fosse um livro de Matemática, como bem sugere o título, o livro trazia um capítulo que tratava sobre Contabilidade: “*Particulario de computies et Scripturis*”. Nesse capítulo, Luca Pacioli registrou ao mundo, pela primeira vez para muitos, o hoje mundialmente conhecido método das partidas dobradas, no qual se baseia toda a Contabilidade Financeira até os dias atuais.

A genialidade de Luca Pacioli é reconhecida até hoje. Pesquisas científicas e biografias de, talvez, o maior expoente do Renascimento, Leonardo Da Vinci, dão conta de que ambos conviveram em determinada época e, embora Leonardo fosse dotado de qualidades indescritíveis, foi em Luca Pacioli que encontrou o estímulo para estudar Matemática.

Hendriksen e Van Breda (1999), considerados uns dos célebres autores sobre Teoria da Contabilidade, destacam em seu livro:

O primeiro codificador da contabilidade foi um frei franciscano chamado Irmão Luca Pacioli (...) A Summa era principalmente um tratado de matemática, mas incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas (...) Esta seção foi o primeiro material publicado que descrevia o sistema de partidas dobradas, e apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis. Seus comentários são tão relevantes e atuais quanto há quase 500 anos. (p.39).

Hendriksen e Van Breda (1999) ainda destacam uma pequena parte da tradução da Summa, que representa a atualidade do método descrito por Luca Pacioli:

Para que tudo fique mais claro no encerramento mencionado, é necessário que faça esta outra comparação, a saber, somar numa folha de papel todos os débitos do Razão+ e colocá-los do lado esquerdo, e somar todos os créditos e colocá-los do lado direito, e depois estas últimas somas serão ressomadas; uma das somas será o total dos débitos, e a outra será o total dos créditos. Agora, se as duas somas forem iguais, ou seja, uma fora igual à outra, as somas dos débitos e dos créditos, sua conclusão será a de que seu Razão terá sido bem mantido. (p.39).

Muito embora a obra de Pacioli seja reconhecida como a primeira em que se

difunde o método das partidas dobradas, evidências históricas mostram que esse método já era utilizado há mais tempo.

Evidências históricas mostram que lançamentos em partidas dobradas eram feitos em Florença-Itália no final do século XIII. Os mais antigos registros existentes incluem os de Rinerio e Baldo Fini, entre os anos de 1296 e 1305 e os livros diários de Giovanni Forolfi nos anos de 1299 e 1300. O primeiro registro de um sistema completo de partidas dobradas são as contas de Massari da cidade de Gênova, em 1340 (em tradução livre do autor).⁹ (KAM, 1990, p.12-13)

A obra de Pacioli tomou vulto em toda a Europa. A recente invenção da prensa, também fez com essas e outras obras fossem divulgadas e disseminadas com maior facilidade. O crescente desenvolvimento econômico, que alguns autores sugerem como a Revolução Comercial, fez com que as empresas da época, na pessoa de seus empresários, sentissem a necessidade de um sistema capaz de registrar e controlar todas as atividades econômicas.

Quase que de maneira concomitante, inicia-se na Europa a Era do Descobrimento, causada sobretudo pelo poder das cidades italianas que impediam a utilização dos caminhos do Mediterrâneo aos demais países da Europa. Portugueses, espanhóis e ingleses lançaram-se ao mar para conquistar a América e a África, porém a Era do Descobrimento não ficou restrita a esses países.

Um dos problemas inerentes ao lançar-se em navegações era o alto custo do empreendimento e a inviabilidade de assumir riscos sozinhos. É dessa época que advém a criação das empresas de capital conjunto: indivíduos juntavam-se em torno de um empreendimento, financiavam-no e, ao final, dividiam os lucros aferidos nessa empreitada. Esses investimentos podem ser considerados os predecessores das sociedades por ações, em função de que cada indivíduo recebia uma proporcionalidade aos seus investimentos.

Uma das empresas mais conhecidas e, inicialmente, mais bem-sucedidas da época, criada no formato de empresas de capital conjunto é a Companhia das Índias Orientais, formado por mercadores ingleses, com o intuito de explorar e vender

⁹ Historical evidence shows that double-entry bookkeeping was practiced in Florence in the late thirteenth century. The oldest surviving records include those of Rinerio and Baldo Fini, between 1296 and 1305, and the branch ledger of Giovanni Forolfi for the years 1299 and 1300. The first record of a complete double-entry system is the Massari (treasurers) accounts of the city of Genoa in 1340.

inicialmente produtos da Índia (daí o nome). Não se tratava de um investimento estatal, mas contava com o apoio da rainha. Os mercadores londrinos é que faziam os investimentos e dividiam o lucro do empreendimento.

Um detalhe que chama atenção no que se refere às sociedades de capital em conjunto é de que, como todo negócio, esses empreendimentos envolviam riscos e, não raras vezes, expedições retornavam sem lucro. Os investidores da época, então, ao invés de dinheiro, recebiam participações em resultados que as companhias teriam em viagens futuras, ou seja, distribuição de ações como dividendos.

Por esses poucos exemplos percebe-se a necessidade da sociedade e para o quê a Contabilidade deveria se desenvolver. A Contabilidade não passaria a atender somente aos anseios do usuário dono do empreendimento e nem mesmo era o dono do empreendimento quem “tocava o negócio”. Surge aí uma grande característica da Contabilidade, também reconhecida até os dias de hoje: o conceito de que a Contabilidade e as Demonstrações Financeiras são um instrumento inequívoco de Prestação de Contas.

Alguns Estados, à época, preocupados com os investimentos feitos nestas sociedades pelos cidadãos, passaram a exigir, com periodicidade variável, que as empresas entregassem os Balanços de suas atividades. Datam dessa época também casos de sociedades em conjunto que não conseguiram honrar com seus compromissos aos seus investidores, a despeito daquilo que seus Balanços apresentavam.

Começa, então, a surgir um problema recorrente na Contabilidade e nas empresas até os dias atuais: problemas de padrões ou falta de padrões contábeis, que vai ficar mais evidente com a crise da Bolsa de Nova York em 1929.

A disseminação do método das partidas dobradas, da obra de Luca Pacioli e de outras obras¹⁰, fez com que a Contabilidade fosse conhecida e utilizada ao redor do mundo civilizado, basicamente pelos países europeus, mas não garantiu uma padronização na utilização das técnicas, das contas, etc. Para a época isso não representou um problema, em função de que a atividade econômica ainda estava baseada na economia de subsistência, desenvolvendo para uma economia

¹⁰ Referência importante à obra de Francesco Villa, *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*.

comercial, mas ainda com produtos agrícolas, sendo restrita a comercialização de produtos manufaturados.

Porém, observa-se nessa época, algo importante para nosso trabalho de pesquisa, que é o início de uma internacionalização dos negócios, com os países sendo instituídos e as negociações extrapolando os muros estatais. Contribuiu para isso a Era do Descobrimento. A Contabilidade, ciência humana que é, procurou adaptar-se a essa nova realidade, muito embora não tenha havido mudanças na técnica disseminada por Pacioli e outras obras.

1.2.3 A evolução da Contabilidade na Revolução Industrial

Outro grande passo na evolução da Contabilidade ao longo da história é a época que ficou conhecida como Revolução Industrial. Sem precisar ano ou local, essa revolução acontece entre os séculos XVII e XVIII, com destaques para países como Inglaterra, em primeiro lugar, França, em seguida, e os demais países da Europa.

Hendriksen; Van Breda (1999) destacam o seguinte sobre essa época:

Sua origem talvez tenha sido um período de bom tempo na Inglaterra, que permitiu a ocorrência de uma série de boas colheitas, fazendo com que os preços dos alimentos caíssem, e com isso a sociedade desfrutasse de melhor nutrição e saúde (...) A manufatura desenvolveu-se para atender a demanda e invenções começaram a transformar o local de trabalho. (p.46).

Kam (1990) aponta os seguintes fatos como importantes para o desenvolvimento da contabilidade nessa época:

A partir do começo do século XV, o poder econômico começou a migrar da Itália para a Inglaterra. A filosofia econômica que prevaleceu do século XV ao século XVII é chamada de mercantilismo. A escola mercantilista de pensamento criou um sistema onde o governo central tentava controlar e regular todas as fases da atividade econômica (em tradução livre do autor).¹¹ (p.22).

¹¹ Beginning in the fifteenth century, economic Power began to shift from Italy to England. The economic philosophy that prevailed from the fifteenth to seventeenth centuries is called mercantilism.

Os Estados começam a perceber a importância e a utilidade da ferramenta contábil para exercer controle sobre as atividades econômicas. Até os dias atuais, isso é muito utilizado. Mais por uns e menos por outros, mas a importância da contabilidade para os Governos tem sido de enorme auxílio.

Regressando à época, duas características marcam e trazem implicações para a Contabilidade: a mudança no modo de produção, passando de uma produção agrícola e pecuária, para uma produção manufatureira; e, como reflexo desta primeira mudança, tem-se também a criação das grandes corporações, muitas delas transnacionais.

Outra característica dessa época que traz reflexos para a Contabilidade e para as empresas até os dias atuais são os conceitos da Teoria da Agência que, resumidamente, expõem que os interesses pessoais dos administradores, gerentes, acionistas não devem se misturar aos interesses do agente econômico empresa (corporação). Um agente principal (acionista) delega a outro agente (gestor) tarefas que sejam desempenhadas a favor do agente principal. Muito embora pareça um conceito dos dias atuais, foi na época da Revolução Industrial, muito em função do desenvolvimento das grandes empresas, que esses conceitos passaram a ser difundidos.

Com a teoria da agência surgem o Problema de Agência e os Custos de Agência. De acordo com Fama e Jensen (1983) surgem quando os gestores procuram tomar decisões que melhorem seu desempenho pessoal e, não necessariamente, representem maior lucro para todos os acionistas. Para minimizar o problema de agência, incorre-se em custos, chamados de custos de agência, tais como monitoramento, estruturação de contratos, entre outros.

Nesse sentido, o papel da Contabilidade como instrumento de prestação de contas do gestor para o acionista é essencial. Um conceito importante é o Princípio da Entidade, regra pela qual, de maneira simplista, pode-se dizer que a Contabilidade das pessoas físicas (agente principal) não se pode misturar com os interesses dos usuários que têm relação com o empreendimento (papel a ser exercido pelo gestor).

Há nessa época, também, um grande desenvolvimento do mercado bancário,

uma vez que as empresas, para atender a demanda da sociedade, precisavam mais e mais de capital. Estudos mostram que na Inglaterra existiam mais de 400 bancos, dispostos a financiar os novos empreendimentos e, claro, obter lucro com estas operações.

Como consequência também da necessidade de captação de recursos, nessa época duas grandes instituições são criadas e que também trazem reflexos até os dias atuais no que se refere ao mundo capitalista, em geral, e à Contabilidade, em particular: em 1773 foi criada a Bolsa de Valores de Londres e, em seguida, em 1792 a Bolsa de Valores de Nova York.¹²

Os reflexos para a Contabilidade são imediatos: grandes quantias de dinheiro investido em empresas diretamente (e/ou indiretamente, se pensarmos na intermediação das bolsas) fizeram com que uma das exigências da Contabilidade fosse a preparação de relatórios financeiros para atender o que se pode chamar de investidores (ou proprietários) ausentes.

Historicamente é possível observar que dessa época surgem ou potencializam a aparição de três importantes figuras dentro de um empreendimento: i) o proprietário, ou acionista, que é o dono do capital e faz seu investimento em determinado empreendimento; ii) na impossibilidade de tomar conta de seu negócio, o proprietário nomeia o administrador, responsável por gerir o negócio e prestar contas de todas as atividades, e iii) a figura do auditor, aquele que verifica se a prestação de contas está sendo feita de maneira correta.

Niyama e Silva (2008) traçam um resumo sobre este processo, existente até os dias atuais:

A Contabilidade de uma empresa é preparada sob a influência e aprovação do acionista controlador, sendo que o acionista minoritário e a instituição financeira precisam dessa informação para o processo de decisão. Nessa situação, a credibilidade da informação dada pela empresa está relacionada com a qualidade da tomada de decisão. No entanto, em diversas situações, é comum existir um conflito de interesse entre esse acionista e os outros investidores, conflito esse que possui um custo, denominado *custo de agência*. (p.9-10)

Os auditores das demonstrações contábeis acabam por influenciar a contabilidade e sua evolução, em função de que são os agentes denominados para

¹² Outras bolsas de valores existiam antes de Londres e Nova York, como as de Amsterdã, de Paris e da Filadélfia. Porém, pelo vulto e pelo que representam até os dias atuais, optamos por destacar a criação destas duas grandes instituições.

diminuir este custo citado pelos autores.

Ainda em relação aos auditores, a origem das grandes empresas de auditoria e consultoria nos dias atuais tem berço na Inglaterra, como uma resposta à necessidade da sociedade pelos verificadores de contas.

É também dessa época o surgimento e o desenvolvimento da profissão de contador. Por todos os motivos acima apresentados, como a necessidade de prestação de contas pelos administradores dos empreendimentos e tendo em vista o agigantamento das empresas industriais, verificou-se a necessidade de um profissional que lidasse com as metodologias de Contabilidade e elaborasse os documentos dessas prestações de contas.

Para autores como Schmidt (2000), Hendriksen e Van Breda (1999) e Iudicibus (2009) é também nesse momento que surge uma nova forma de se fazê-la, hoje mundialmente conhecida como Contabilidade Gerencial: nela não é necessário a utilização de normas ou padrões rígidos, pois o principal usuário é o administrador. Seus relatórios e informações servem de base para o apoio de decisões que refletirão nos negócios empresariais.

Um dos principais motivos para o surgimento da Contabilidade Gerencial é o fato de que os grandes empreendimentos contavam com grandes recursos e, como o modo de produção era eminentemente industrial, os investimentos em Ativos Fixos (máquinas, equipamentos, fábricas) eram de grande vulto. A utilização desses ativos (e sua referida depreciação) causava grande impacto sobre o custo dos produtos (e conseqüentemente no seu preço).

Santos *et al.* (2007) destacam exatamente essa situação:

Com o crescimento dos negócios em tamanho, complexidade e diversidade geográfica, ocorrida no século dezenove, os administradores passaram a aperfeiçoar seus sistemas contábeis para fornecerem informações necessárias às várias decisões gerenciais, incluindo desempenho, avaliação, planejamento e controle. O campo de estudo e de prática chamado de Contabilidade Gerencial foi desenvolvido para produzir esses sistemas e fornecer as informações necessárias para a tomada de decisão gerencial. (p.79)

A Revolução Industrial atinge também o mundo novo e mais especificamente os Estados Unidos. O grande desenvolvimento desse país fez com que alcançasse sua independência no final do século XVIII e a partir daí começasse a se tornar uma

grande nação, reconhecida como a maior potência mundial.

A Administração Científica também prospera e tem no trabalho de Taylor um grande impulso para as empresas. Os Estados Unidos experimentam um grande desenvolvimento econômico e científico que dura até o início do século XX. A Contabilidade, como uma ciência que responde aos anseios da sociedade, adapta-se a esse novo mundo. Ela, que nascera e se desenvolvera em berço latino e com modo de produção agropecuário, enfrentava agora uma realidade industrial e uma influência anglo-saxã.

Como uma conclusão sobre a evolução da Contabilidade ao cabo da Revolução Industrial, Hendriksen; Van Breda (1999) aponta que, ao final do século XIX, várias mudanças haviam feito com que o sistema contábil estabelecido por Luca Pacioli assumisse uma forma mais adequada às necessidades das grandes sociedades anônimas industriais, que caracterizam nosso mundo até os dias atuais.

1.2.4 A evolução da Contabilidade com a crise de 1929

Sem dúvida, podemos apontar a crise na Bolsa de Nova York, ocorrida em 1929, como o grande ponto de inflexão na Contabilidade, no que se refere ao estabelecimento de normas e padrões contábeis.

Vários motivos e estudos científicos¹³ apontam as causas e conseqüências da grande depressão sofrida pelos Estados Unidos nas décadas de 1920 e 1930. Para este trabalho de pesquisa, porém, destacam-se os problemas causados pela forma de se fazer a Contabilidade e que tiveram como conseqüência a quebra de grandes empreendimentos e a falência de muitos investidores.

Após a evolução ocorrida na Idade Média e na descoberta de sua precípua necessidade advinda com a Revolução Industrial, a Contabilidade passa por um importante ponto de inflexão no início do século XX, mais especificamente com a crise deflagrada nos Estados Unidos da América do Norte, que ficou conhecida

¹³ Particularmente citamos duas obras: i) GALBRAITH, James Kenneth. 1929: A Grande Crise. São Paulo: Larousse do Brasil, 2009. 189 p. ISBN 9788576356868 e ii) BELUZZO, Luiz Gonzaga de Mello; COUTINHO, Renata (orgs.) Desenvolvimento capitalista no Brasil: ensaios sobre a crise. 4. Ed. São Paulo: Unicamp, 1998. ISBN 8586215198.

como a crise de 1929. Muitos são os fatores que acabaram por deflagrar tal crise, mas sem dúvida, um deles, foi o que se pode chamar de um problema de contabilidade.

Sem órgãos reguladores fortes, a contabilidade das empresas era feita de uma maneira em que não eram obedecidos padrões rígidos ou mesmo padrões mínimos de qualidade. Por sua vez, os auditores, profissionais responsáveis por emitir opinião independente sobre a representatividade das peças contábeis então apresentadas, também careciam de padrões para que pudessem emitir tal opinião. Afinal, para fazer uma análise criteriosa há que se ter um padrão mínimo de comparabilidade, sobre os quais seriam emitidos os pareceres de opinião.

Sobre essa questão, Carvalho *et al.* (2006) explicitam o que segue:

Aí perceberam os americanos dos Estados Unidos, no início dos anos 30 do século passado, que outra razão poderosa havia contribuído para a catástrofe no seu mercado de capitais: as demonstrações financeiras nas quais os investidores se baseavam para tomar suas decisões de comprar, vender ou manter posições acionárias eram “desinformativas”. Não havia um conjunto inteligente e sensato de normas contábeis que orientasse a preparação de tais demonstrações, e em consequência as análises de balanços podiam levar, e com certeza levaram, a crassos erros na tomada de decisões econômicas. (p.13)

As décadas que se passaram na principal economia do mundo, no que tange à Contabilidade, foram de procura e estabelecimento de normas e padrões contábeis. Cabe ressaltar que esse processo não fora feito de uma maneira em que os governantes ou o Estado Organizado impõem uma legislação a ser aplicada.

Nas palavras de Carvalho *et al.* (2006) comissionou-se o setor privado no sentido de que a normatização da contabilidade fosse feita pelos profissionais de contabilidade, finanças, auditoria e mercado de capitais, para produzirem as incipientes ou inexistentes normas.

Em tópico específico deste trabalho de pesquisa, trataremos sobre a evolução das normas contábeis, tomando como ponto de referência a crise de 1929 e, neste momento, serão expostos os esforços envidados para o desenvolvimento de normas contábeis.

1.2.5 O cenário atual da Contabilidade

Sem dúvida, a globalização, como a enxergamos hoje, impulsiona mais uma vez a Contabilidade. A partir da década de 1970, temos observado ao redor do mundo grandes mudanças no que se refere ao modo de como são feitos os negócios.

Para Almeida (2007, p. 1), a globalização da contabilidade está inserida em um contexto de globalização da economia mundial, em termos principalmente de captações de recursos internacionais e de redução de barreiras comerciais entre as nações. Nesse contexto a informação contábil torna-se ainda mais importante para as decisões de investidores e financiadores e para a gestão dos gerentes e administradores.

Empresas de todo o mundo estabelecem-se em países que não são o seu de origem. São as chamadas multinacionais. Essas empresas estão em busca de mão-de-obra mais barata, ou de facilidade no acesso às matérias-primas, ou mesmo para atingir mercados consumidores antes não explorados.

Além disso, vários são os exemplos de empresas que para produzir e vender determinado produto, as várias fases de produção, ou os diversos equipamentos necessários, são fabricados em países diferentes. O consumo mundial também mudou, e os consumidores têm exigências globais. Querem, e podem, consumir produtos de qualquer lugar do mundo. Em que pese à necessidade de uma discussão sociológica a respeito desse assunto, fato é que isso tem acontecido e não podemos fechar os olhos a essa realidade.

Outro fator importante é que com a globalização, os mercados de capitais também se tornaram globalizados: investidores em potencial podem (e querem) aplicar seus recursos em qualquer país do mundo, desde que lhe tragam bons retornos e de que tenham mínimas garantias.¹⁴

Os países, representados pelas empresas, também têm total interesse em contar com estes investimentos e, ao final das contas, devem (ou deveriam) gerar

¹⁴ Caberia aqui uma discussão sobre Risco e Retorno, mas não é o objetivo deste trabalho de pesquisa. De maneira simplista, podemos dizer que há uma relação inversamente proporcional entre Risco e Retorno e vários são os fatores que determinam a avaliação de cada um desses dois conceitos existentes em avaliação de investimentos.

trabalho e renda para o país.

De fato, vivemos hoje num mundo altamente globalizado. Se percebermos nossa situação no Brasil, consumimos produtos elaborados e serviços prestados por empresas dos mais diferentes países, inclusive de empresas genuinamente brasileiras, mas mesmo essas, têm influenciado e sido influenciadas por empresas de outros países. Isso se reflete no modo de produção, na definição de mercado e em vários outros fatores, inclusive naquele que mais nos interessa neste trabalho de pesquisa: na forma de se fazer a Contabilidade.

A busca por padrões de produção, por certificações de qualidade, por certificações ambientais tem trazido competitividade às empresas e, agora, no início do século XXI, podemos acrescentar que a busca por um padrão mundial de Contabilidade também agregará competitividade às organizações.

Essa busca, que vem desde a década de 1970, ganhou grande força com dois acontecimentos recentes:

No primeiro deles, bem no início deste século XXI, uma empresa de Energia (Enron) e uma das, até então, 5 maiores empresas de auditoria (Arthur Andersen), viram-se envolvidas em um escândalo de enormes proporções em que fraudes contábeis foram descobertas. As empresas faliram e um grande pânico tomou conta dos mercados de capitais ao redor do mundo¹⁵.

Também no início deste século, a União Européia determinou que as empresas atuantes no mercado de capitais dos países que a compõem deveriam adotar em 2005 as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas e emitidas pelo IASB. Essas normas são conhecidas mundialmente pela sigla IFRS.¹⁶

De um lado, um escândalo contábil que só encontra precedente exatamente na crise de 1929; de outro, também influenciado por isso, a segunda maior

¹⁵ Os escândalos contábeis ocorridos nos Estados Unidos abalaram as bolsas de valores ao redor do mundo. Seguiram-se a esses fatos outros escândalos, de menor vulto, tais como o da empresa WorldCom. O ápice desta crise foi a promulgação naquele país de uma lei chamada Sarbanes-Oxley (SOX) que, se não mudou a forma como se faz a técnica contábil, traz consigo fortes exigências e responsabilidades criminais aos Administradores e Contadores. Embora seja uma lei americana, acaba por ter influência para várias empresas aqui no Brasil: empresas brasileiras que tenham ações em Nova York e subsidiárias brasileiras de empresas multinacionais que tenham ações negociadas em Nova York.

¹⁶ Em tópico específico deste trabalho de pesquisa é destacado como foi a adoção local das IFRS na União Em tópico específico deste trabalho de pesquisa é destacado como foi a adoção local das IFRS na União Européia, sobretudo em relação ao tempo dado para que os profissionais e as empresas se preparassem para essa adoção. Européia, sobretudo em relação ao tempo dado para que os profissionais e as empresas se preparassem para essa adoção.

economia do mundo (enxergando a União Européia como um bloco) fomentando a adoção de um padrão forte de Contabilidade.

A expectativa da sociedade mundial em relação à Contabilidade é de que esta linguagem dos negócios represente de maneira confiável a posição patrimonial, econômica e financeira das empresas inseridas em um mercado global de compra e venda de ações.

O Brasil, em um momento de país atrativo para investimentos estrangeiros, também está inserido nesse contexto, e esforços e regulamentações recentes indicam a intenção do país em adotar as Normas Internacionais de Contabilidade. Em capítulo específico deste trabalho de pesquisa trataremos sobre a evolução da Contabilidade no Brasil, desde a chegada da família real, culminando com a promulgação da Lei no. 11.638/07 e da Lei no. 11.941/2009, que inseriram o Brasil no plano da internacionalização da Contabilidade.

1.3 Considerações finais do capítulo

A Contabilidade é uma ciência tão antiga quanto a civilização humana e surge em um contexto em que o homem deseja registrar suas riquezas e, com isso, poder prever o futuro quanto à utilização destas riquezas e acúmulo de outras.

Vários podem ser os objetivos da Contabilidade, mas optamos por aquele em que a função fundamental é de fornecer aos diversos usuários das demonstrações contábeis informações capazes de fazer com que tomem decisões estratégicas e operacionais para garantir a continuidade dos empreendimentos ou, no caso de usuários externos, decisões que atendam seus interesses particulares.

Ao longo dos séculos, a Contabilidade foi se desenvolvendo de acordo com a evolução da espécie humana e da atividade econômica. Por ter como objetivo o atendimento aos anseios dos diversos usuários, é razoável pensar que essa evolução ocorre neste sentido: ao de responder aos anseios da sociedade.

Ocorre que, assim como a evolução da humanidade e da atividade econômica, a Contabilidade, muito embora tenha uma técnica escrita e difundida nas Idades Média e Moderna, por Luca Pacioli, carece de uma série de interpretações

que podem ser (e foram) diferentes nos diversos lugares do mundo ao longo dos tempos. O método das partidas dobradas prevalece, mas interpretações de eventos econômicos podem ser diferentes, dependendo da bagagem cultural dos povos que a teorizam e praticam.

No momento atual, de um mundo altamente globalizado, a necessidade por um padrão único de Contabilidade passa a ser muito importante, para que a linguagem dos negócios, como assim podemos chamar os demonstrativos contábeis, possa atender um sem-número de usuários ao redor do mundo.

Em que pese a grande dificuldade de se padronizar uma linguagem, grandes esforços têm sido feitos por diversos países e um exemplo disso é a adoção de um padrão único pelos países da Comunidade Européia a partir de 2005.

O Brasil também faz parte deste processo e esforços deverão ser envidados em todas as áreas, para que não percamos esta oportunidade: empresas, profissionais, organismos profissionais, auditores e a área de educação: professores, coordenadores, Universidades e os projetos pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis.

CAPÍTULO II

2 Desafios da Adoção Local das IFRS

2.1 Objetivos do Capítulo

Os objetivos deste capítulo são os de apresentar como se deu a evolução do processo de regulamentação contábil, tendo como destaques a evolução ocorrida nos Estados Unidos da América e o processo de regulamentação na União Européia. Em relação à União Européia é desse capítulo discutir como foi o processo de adoção local das IFRS. Como pano de fundo, o capítulo apresenta algumas causas das origens das diferenças na contabilidade internacional, limitando-se àquelas causadas pelas diferenças culturais, dos sistemas legais, e das formas de financiamento das empresas.

Com o desenvolvimento do sistema capitalista, após o fim da Idade Média, vários países iniciaram esforços para regular aquilo que hoje se chamaria de mercado de capitais. Um dos primeiros esforços ocorreu na França Napoleônica em fins do século XVII.

Para proteger ou prevenir a economia nacional de quebras de empresas, o governo francês passou a exigir um relatório anual das empresas que apresentassem uma demonstração anual dos saldos a valor justo (*annual fair value balance sheet*). Aqui é importante destacar que se tratou de um esforço governamental para se regular um assunto emergente nas economias capitalistas. O Estado exerceu papel essencial nesse sentido.

Rapidamente, outros países da Europa continental adotaram políticas semelhantes com esta característica: o Estado regulando a economia e ditando as regras sobre a apresentação de demonstrações contábeis, ainda que sem estabelecimento de padrões.

Pode-se dizer que esses fatos deram início ao processo de regulamentação contábil e, países independentes tomavam atitudes diferentes na regulamentação o

que, naturalmente, fez formar padrões diferentes de contabilidade ao redor do mundo.

Porém, como vimos discutindo ao longo deste trabalho de pesquisa, a União Européia, em primeiro lugar, e vários outros países do mundo logo a seguir, obrigam ou permitem a adoção das normas internacionais de contabilidade pelas empresas do mercado de capitais, em um processo de convergência que traz grandes desafios para as empresas e para os profissionais da área.

2.2 Origens das Diferenças Contábeis: um grande desafio para a convergência

Muitas podem ser as causas das diferenças contábeis existentes hoje, ao redor do mundo. Para se ter uma pequena idéia, basta imaginar o tamanho do Brasil e os diferentes tipos de empresa, considerando ramos de atividades e tamanho. É fácil supor (e isto, de fato, é uma realidade) que essas empresas praticam uma contabilidade diferente na forma, ainda que a essência dos princípios e procedimentos contábeis sejam os mesmos.

Nobes (1998) cita diversos destes fatores, tais como a natureza dos negócios, forma de colonização, invasões, sistemas tributários, nível inflacionário, nível de educação, tempo e tamanho da profissão contábil, estágio de desenvolvimento econômico, tipos de sistema legal/jurídico, cultura, história, geografia, língua, influência da teoria, sistemas políticos, religião, além de outros.

Os fatores que causaram e causam diferenças contábeis podem ser muitos, como destacado, mas neste trabalho de pesquisa trataremos de três causas principais que fazem originar diferentes padrões de contabilidade. Uma de ordem antropológica que é a cultura de cada povo ou de cada país e outras duas que têm aspectos mais formais: os tipos de sistemas jurídicos de cada país e os tipos de sistemas financeiros.

Na adoção local das IFRS, em qualquer país que seja, vencer estes três desafios é tarefa importante para se obter sucesso e fazer com que as normas contábeis adotadas tornem-se, efetivamente, boas práticas.

2.2.1 A Questão Cultural

A primeira dificuldade aqui é tratar o conceito de cultura. É bom destacar que neste trabalho de pesquisa não iremos utilizar o conceito antropológico do termo cultura, mas sim daquilo que no senso comum (corroborado por pesquisas científicas) todos podemos perceber.

É comum falarmos e constataremos que nos diferentes países e povos há uma série de atitudes distintas nas diversas áreas. Também é comum justificarmos tais atitudes devido à carga cultural que determinado grupo de pessoas possui. Assim, tem-se, no senso comum, que os latinos tomam decisões de um jeito, diferentemente dos anglo-saxões e de outros povos.

Trabalho de pesquisa importante sobre as causas das diferenças contábeis ao redor do mundo foi desenvolvido por Weffort (2005). Sobre as questões culturais o autor destaca o seguinte:

Qualquer que seja a definição adotada, há de se reconhecer que a cultura caracteriza-se por ser uma criação humana, que só encontra espaço para se desenvolver dentro de uma sociedade de dois ou mais indivíduos que buscam, ao menos, um objetivo comum. Como não há duas sociedades absolutamente iguais, é improvável que se encontre internacionalmente duas culturas idênticas. (p.134)

No campo científico isso também acontece. Todas as ciências sofrem influência do ser humano (e sua carga cultural). As ciências humanas, por sua própria definição, sofrem ainda maior influência. E, nesse sentido, a Contabilidade, classificada como uma ciência humana (ciência social aplicada) entra neste contexto: a de sofrer influência do meio em que está sendo desenvolvido.

Ainda citando o trabalho de Weffort (2005), que utilizou como base o trabalho de Hofstede (1980; 1991), este último destaca dimensões culturais que afetam e influenciam o ambiente de negócios. Resumidamente, as dimensões culturais apontadas por Hofstede (1980; 1991) apud Weffort (2005) estão apresentadas a seguir:

- **Aversão à Incerteza** – esta dimensão cultural está representada pelo modo

como as sociedades lidam com as incertezas, com o futuro. Sociedades com forte aversão à incerteza (com medo do que pode acontecer) tendem a manter rígidos padrões de comportamento, como forma de tentar se proteger desse futuro incerto. Em contraposição, sociedades com fraca aversão à incerteza tendem a ter regras menos rígidas ou até a inexistência de regras, dando mais valor à prática;

- **Distância do Poder** – assim como diz o nome dessa dimensão cultural, ela está relacionada com a distância que os indivíduos têm com o poder e a forma como lidam com a distribuição desigual do poder. Weffort (2005, p. 145) explica que em sociedades com grande distância do poder, os indivíduos aceitam a ordem hierárquica vigente e naquelas com pequena distância do poder, os indivíduos buscam igualdade. A forma como as sociedades lidam com o poder certamente influenciará a maneira como as instituições daquela sociedade exercerão suas funções;
- **Individualismo** – a dimensão cultural individualismo está relacionada com o grau de interdependência entre os indivíduos de uma sociedade. Em algumas sociedades predomina o individualismo e, nessas, o ser humano tende a valorizar a competição, a auto-suficiência e outros valores individuais. Em outras sociedades, o sentimento coletivo é mais preponderante;
- **Masculinidade** – esta dimensão cultural está relacionada com as características mais valorizadas por uma sociedade. Cita-se como valores masculinos o sucesso material e as realizações de poder e dinheiro. Por outro lado, outras sociedades valorizam valores e características femininos, tais como os relacionamentos, a conciliação e o cuidado com os outros.

Outro trabalho importante sobre a influência da cultura nas diferenças contábeis foi realizado por Gray (1988) que procurou identificar valores contábeis dentro das sociedades, tendo destacado quatro deles:

- **Profissionalismo** – este valor busca refletir até que ponto a profissão contábil está sujeita à regulamentação e ao controle dos órgãos reguladores. Países com maior profissionalismo tendem a defender a auto-regulamentação e valorizam a capacidade de julgamento dos profissionais. Em contraposição,

países com baixo profissionalismo tendem a obedecer a critérios estabelecidos pelos órgãos reguladores;

- **Uniformidade** – a uniformidade sempre foi vista como uma qualidade da informação contábil. Neste valor contábil destacado por Gray (1988), países com maior senso de uniformidade contábil tendem a impor às companhias que utilizem práticas contábeis uniformes e consistentes, para que exista comparabilidade entre elas. O contrário da uniformidade é a flexibilidade de práticas pelas companhias, desde que sejam utilizadas consistentemente;
- **Conservadorismo** – este valor contábil encontrado por Gray (1988), com relação próxima com a dimensão cultural de países com forte aversão à incerteza, é visto como uma forma cautelosa, conservadora de fazer mensurações contábeis temendo o risco de eventos futuros;
- **Sigilo** – este valor contábil identificado por Gray (1988) mostra que o entendimento é de que a informação contábil deve ser evidenciada apenas para os mais envolvidos com a administração e com as fontes de financiamento das empresas. O oposto do valor contábil sigilo é a transparência.

Sem dúvida, outros podem ser os fatores e dimensões culturais que afetam e influenciam o ambiente de negócios de cada sociedade ou país, mas as apresentadas por Hofstede (1980; 1991) apud Weffort (2005) e Gray (1988) dão indicativos importantes de como se pode desenvolver a contabilidade nesse ambiente.

2.2.2 Os Sistemas Jurídicos: *Code Law Vs. Common Law*

As características e os tipos dos sistemas jurídicos vigentes nos diversos países do mundo exercem influência significativa no modo como se processa e se regulamenta a contabilidade. As características e qualidades do modelo contábil de um país são definidas, em boa parte, pela forma como são constituídas suas instituições e, nesse sentido, o sistema jurídico exerce papel importante. Em nosso

trabalho de pesquisa, iremos destacar duas correntes, conforme sua classificação: a corrente *Common Law* e a corrente *Code Law*.

A literatura de contabilidade internacional é quase unânime em reconhecer que o sistema legal afeta a contabilidade. Alguns autores trazem apenas modelos conceituais sobre essa relação e outros testaram a relação contabilidade-sistema legal combinado com outras variáveis, tais como valores culturais.

Diversos autores descrevem as diferenças sobre esses dois sistemas jurídicos e a influência exercida sobre a Contabilidade. Destacam-se os trabalhos de Weffort (2005), Niyama (2005), Roberts *et al.* (1998), Nobes e Parker (1998) e Radebaugh e Gray (1997).

Weffort (2005) aponta o seguinte:

Cada estado possui, além de um ordenamento jurídico próprio com características particulares, um conjunto de princípios gerais, amplos, que norteiam a normatização das regras a serem seguidas pela sociedade a que se referem, bem como o direito desta sociedade, conferindo também legitimidade ao seu ordenamento jurídico. (p. 90-91)

Em relação aos tipos de sistema jurídico, Weffort (2005) alerta para o fato de que países com diferentes ordenamentos jurídicos, constituídos por princípios fundamentais distintos, podem apresentar um mesmo tipo de sistema jurídico (*common law* ou *code law*), guardadas as devidas particularidades, que não chegam a modificar estruturalmente tal sistema.

Niyama (2005, p. 25) diferencia esses dois sistemas legais como legalista (*code law*) e não-legalista (*common law*) e aponta que a estrutura legal de um país é capaz de influenciar o comportamento e o direcionamento que um país pode assumir em relação à profissão contábil e a forma de preparação e apresentação das demonstrações contábeis.

Radebaugh e Gray (1997) também atestam a importância dos sistemas legais para a contabilidade:

O sistema jurídico é também importante para determinar a extensão na qual a legislação societária define a regulamentação da contabilidade. Em países como França e Alemanha, com uma tradição do Direito Codificado Romano (ou códigos civis) – em comparação com o direito costumeiro como no Reino Unido e nos

Estados Unidos – a regulamentação contábil tende a ser detalhada e abrangente. Além disso, a influência da profissão contábil no estabelecimento de padrões naqueles países tendem a ser muito menores comparados com outros países, como Reino Unido e Estados Unidos, onde a legislação societária é complementada pela regulamentação profissional (em tradução livre do autor).¹⁷ (p.49)

Na citação acima, os autores deixam claro os países que influenciaram os demais em relação aos sistemas legais e que, de forma semelhante, tendem a influenciar os sistemas contábeis ao redor do mundo.

Vejamos, a seguir, as principais características que diferenciam esses dois sistemas legais.

2.2.2.1 O Sistema Jurídico *Common Law* ou Direito Consuetudinário

O sistema jurídico *common law* ou consuetudinário tem origem na Inglaterra e tem presença nos países por ela colonizados: Estados Unidos, Canadá, África do Sul, Austrália, Nova Zelândia e outros. Embora esses países tenham se distanciado do colonizador no que se refere a alguns fatores desse sistema legal, guardam ainda as características essenciais.

Weffort (2005, p. 91) aponta que esse sistema legal tem como característica o direito costumeiro, elaborado por juízes, o que torna a jurisprudência para cada fato sua principal fonte.

Nesse tipo de sistema legal não é necessário detalhar as regras a serem aplicadas e seguidas nas diversas áreas da sociedade. Dois bons exemplos para se observar a ausência de regras detalhadas em países com esse tipo de sistema legal: A Inglaterra não possui Constituição e a Constituição dos Estados Unidos data do século XVIII, com poucos artigos. É comum se dizer que para países o que vale

¹⁷ The legal system is also important in determining the extent to which company law governs the regulation of accounting. In countries, such as France and Germany, with a tradition of codified Roman law (or civil codes) – versus common law as in the United Kingdom and the United States – accounting regulations tend to be detailed and comprehensive. Furthermore, the influence of the accounting profession in setting accounting standards tend to be much less in such countries compared to countries, like the United Kingdom and the United States, where company law is supplemented by professional regulation.

como regras são os bons costumes¹⁸. Trazendo essa afirmação para a Contabilidade, o que deve prevalecer são as melhores práticas.

Alguns países têm um sistema jurídico que define uma quantidade limitada de leis magnas (constitucionais), que então são interpretadas pelas cortes, que, por sua vez, criam uma série de jurisprudências para complementar as leis magnas. (...) uma regra no sistema jurídico costumeiro procura dar uma resposta a um problema específico ao invés de formular uma regra geral para o futuro (em tradução livre do autor).¹⁹ (NOBES; PARKER, 1998, p.18)

A crença geral é de que o ambiente da contabilidade feito num meio jurídico de *common law* tende a ser mais dinâmico e voltado para a realidade de acionistas e investidores e, por essa razão, a contabilidade em países assim desenvolveu-se melhor em acompanhamento ao desenvolvimento do mercado de capitais.

A crença tem base, sobretudo, no fato de que nesse ambiente as normas contábeis são feitas por profissionais da área que, aplicando sua visão profissional sobre os princípios gerais, encontram respostas para problemas que surgem com a evolução dos negócios.

Niyama (2005, p.25) reforça de que há essa crença, citando que a Grã-Bretanha no uso desse sistema jurídico, aplicado à contabilidade, trouxe como consequência uma ênfase maior na apresentação das demonstrações contábeis dentro de uma visão bastante difundida hoje: “visto justa e verdadeira” (*true and fair view*). Como dito, esse modelo influenciou seus colonizados, que importaram esse modelo de sistema jurídico, aplicado à contabilidade.

Roberts *et al.* (1998, p.15) também destacam a Inglaterra como o melhor exemplo de país que utiliza o *common law* como sistema jurídico e que, nesse sentido, a contabilidade é feita com base nas melhores práticas utilizadas pelas empresas em uma visão *true and fair*. Cita também o importante desenvolvimento que a contabilidade teve nos Estados Unidos que se utiliza desse mesmo sistema e tem hoje um pujante mercado de capitais.

¹⁸ É importante destacar que, embora seja um país com sistema jurídico baseado no *Common Law*, a Contabilidade feita nos Estados Unidos é baseada em regras.

¹⁹ Some countries have a legal system which relies upon a limited amount of statute law, which is then interpreted by courts, which build up large amounts of case law to supplement the statutes. (...) a common law rule seeks to provide an answer to a specific case rather than to formulate a general rule for the future (NOBES; PARKER, 1998, p.18).

Niyama (2005), citando Elliot e Elliot (2002), lembra uma das poucas vozes contrárias a essa crença. Em países em que vigora o *common law* a criatividade para interpretar o espírito da lei pode ser evasivo e resultar em maior quantidade de artifícios e possibilidades para se manipular ou aproveitar brechas legais em detrimento da verdadeira função das demonstrações contábeis.

2.2.2.2 O Sistema Jurídico *Code Law* ou Direito Codificado

O sistema jurídico *code law* ou codificado, como o próprio nome sugere, tem como principal característica o detalhamento das regras gerais de um Estado, constantes em códigos e que devem ser seguidas.

O sistema codificado (*code* ou *civil law*) ou romano-germânico formou-se na Europa Continental, sendo, portanto, o sistema jurídico mais freqüente dos países europeus e de seus colonizados na América Latina. A base desse sistema remonta à época do apogeu do Império Romano, quando, verdadeiramente, foi estabelecido um sistema jurídico bastante complexo, individualista, extremamente formalista, com institutos jurídicos importantes e atuais até os dias de hoje (WEFFORT, 2005, p.94).

Weffort (2005) cita duas características importantes desse sistema jurídico:

- Enorme importância à norma jurídica. As regras de direito são concebidas como regras de conduta e geralmente são vinculadas a preocupações de justiça e moral;
- A presença da codificação, inexistente no sistema jurídico consuetudinário. (p.95)

Esse sistema, como não poderia deixar de ser, serviu enfaticamente aos Estados e, a partir deste desenvolvimento da contabilidade, surge uma de suas vertentes importantes e que constitui um de seus principais atributos nos dias atuais: a Contabilidade como instrumento de prestação de contas ao Governo e que serve de base para a aplicação e cobrança de impostos.

A contabilidade num ambiente jurídico de *code law* tende a ser codificada no sentido de atender, em primeiro lugar, àqueles que preparam as leis e regras

contábeis e aos demais credores das empresas, sem ter uma preocupação precípua com os acionistas.

Sobre isso Niyama (2005) destaca:

(...) sistema legal de um país baseado em code law, predominante em países como Alemanha, França e Japão tem resultado em uma estrutura legal, onde é requerido um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas. Nesse sentido, há muito menos flexibilidade na preparação e apresentação das demonstrações contábeis. A ênfase maior é na proteção dos credores da companhia (...). (p.25-26)

Niyama, na citação acima, deixa claro que com a codificação há uma menor possibilidade de flexibilização das regras e interpretações na preparação e apresentação das demonstrações contábeis. Há os que enxergam nisso uma vantagem, no sentido de garantir uma maior possibilidade de comparabilidade entre empresas. Outros, porém, pensam ser esta uma limitação ao exercício de bem informar da ciência contábil.

Roberts *et al.* (1998, p.14) reforçam que nos países em que o sistema codificado existe, o Estado regula a contabilidade como uma parte das medidas para assegurar uma conduta ordenada dos negócios empresariais. A contabilidade é apenas uma parte de um completo sistema de regulação comercial aplicado a todos os tipos de organizações.

Daqui depreende-se uma crítica no sentido de que a contabilidade é uma ferramenta no processo inteiro, regulada junto com outras questões comerciais e que, assim, não teria a justa atenção por parte dos reguladores. Por vezes, esses reguladores não têm o conhecimento das dificuldades de preparação e apresentação das demonstrações contábeis. Além disso, tomando-se como exemplo o Brasil, ainda que com a evolução do mundo dos negócios, a evolução das práticas contábeis ficaria refém de um processo de mudança de legislação.

2.2.3 Os Sistemas Financeiros: Mercado de Crédito e Mercado de Capitais

O sistema de financiamento de recursos das empresas é também fator essencial que causa diferenças contábeis ao redor do mundo, sobretudo relacionado ao aspecto da evidenciação contábil.

Para Niyama (2005, p. 26) a forma de captação de recursos pelas empresas é importante para a evidenciação contábil, justamente por ser a contabilidade a linguagem da comunicação empresarial que tem como objetivo suprir os diversos usuários com informações úteis para seu processo decisório.

Zysman (1983) apud Nobes e Parker (1998) distingue três tipos de sistemas financeiros: (a) sistema baseado no mercado de capitais, em que o preço das ações de uma empresa é estabelecido com base em mercados competitivos; (b) sistema baseado no mercado de crédito governamental, em que os recursos são providos e administrados pela autoridade governamental e (c) sistema baseado no mercado de crédito bancário, em que bancos e outras instituições financeiras são provedores e administradores.

Weffort (2005) aponta o seguinte sobre o mercado de capitais:

Um mercado de capitais desenvolvido, está, normalmente, associado a um sistema de financiamento predominantemente dependente de recursos de usuários “externos” que não participam diretamente da gestão das empresas e que, portanto, dependem das demonstrações contábeis divulgadas para tomada de decisão. (p.87)

Uma das características do mercado de capitais é exatamente a de que as empresas públicas atuantes em mercados competitivos tendem a evidenciar uma maior quantidade e, supõe-se, de melhor qualidade em suas demonstrações financeiras. Sobre isso, Zarzeski (1996) aponta:

Se uma empresa compete num mercado internacional ela se depara com riscos e incertezas adicionais, em sua busca por recursos competitivos. Para reduzir o custo desses riscos e incertezas, uma empresa originária de um país menos transparente deve aumentar a evidenciação de suas informações para os usuários (em tradução

livre do autor).²⁰ (p.27)

No caso específico da forma de financiamento das empresas observa-se, ao longo do desenvolvimento da contabilidade, que quanto maior a quantidade de usuários (de diferentes qualidades), maior será a evidenciação de informações financeiras.

Em mercados competitivos, como o mercado de capitais, em que as empresas lutam para obter recursos de todos os usuários, a tendência é de que quanto mais informações divulgadas, menor o risco que o investidor assume.

Com isso, países com mercados de capitais mais desenvolvidos em relação a outros tendem a ter desenvolvido uma contabilidade mais transparente, com maior quantidade e, de novo, supõe-se, maior qualidade para que os diversos usuários possam tomar suas decisões. Em relação à quantidade de informações evidenciadas é possível observar, e a difusão da internet auxiliou muito nisso, que empresas públicas ao redor do mundo preparam relatórios anuais cada vez mais elaborados e extensos.

Em contraposição há países, em que as empresas são majoritariamente financiadas pelo Estado ou pelos bancos e instituições financeiras. Nesses, o processo de evidenciação contábil tende a privilegiar, por motivos óbvios, seu principal usuário, seja o Governo ou as Instituições Financeiras.

Walton (2003), quando cita alguns países que tem como forma primordial de financiamento o mercado de crédito, seja ele governamental ou bancário, afirma que estes se caracterizam por uma forte tradição de segredo profissional o que, nesse sentido, leva a um fraco grau de exigências de evidenciação contábil.

Walton (2003) ainda coloca, de maneira até certo ponto veemente, que o objetivo dominante na contabilidade das empresas desses países não é a busca por transparência, mas sim a apuração do resultado da empresa, de forma conservadora.

²⁰ If an enterprise competes in the international marketplace, it faces additional risks and uncertainties with the procurement of competitive resources. To reduce the costs of risks and uncertainties, an enterprise from a more secretive country may be willing to disclose more information to the public.

Nobes e Parker (1998) decretam:

Vários importantes resultados surgem destas duas formas. Primeiro: nos países com Mercado de crédito não há grande demanda no mercado por demonstrações financeiras auditadas e publicadas. A demanda por contabilidade anual é fortemente associada com as necessidades governamentais para se apurar o lucro tributável (em tradução livre do autor).²¹ (p.21-22)

Aqui podemos fazer uma clara relação entre os países com sistema jurídico codificado e com sistema de financiamento majoritariamente de instituições financeiras ou o Estado. A regulação tende a dar preferência para estes credores. Parece que isto não é esperado para países que tenham como meta um desenvolvimento do mercado de capitais. Por outro lado:

(...) em países com mercado de capitais, a contabilidade exerce um papel fundamental, então as regras devem ser segregadas das regras tributárias. O resultado são duas formas de regras contábeis: uma para as demonstrações financeiras e outra para apuração de tributos sobre o resultado (em tradução livre do autor).²² (NOBES; PARKER, 1998, p.22)

Vejamos como Niyama (2005), apoiado em pesquisas, aponta o Brasil dentro da classificação dos sistemas financeiros:

(...) aparentemente não temos um mercado de capitais sólido e atuante que seja tão importante a ponto de se caracterizar como grande provedor de recursos para as empresas. Devido a exigências da CVM e, provavelmente, devido ao período inflacionário e ao período de recessão, muitas empresas tem deixado a categoria de “companhias abertas”.²³ (p.27)

²¹ Several important results flow from this two-way split. First, in credit/insider countries, there is no great market demand for audited and published financial reporting. The demand for annual accounting is therefore strongly associated with the government's need for a calculation taxable income.

²² (...) in equity/outsider countries, accounting performs a marker function so the rules need to be separated from taxation. The result is two sets of accounting rules: one for financial reporting and one for the calculation of taxable income (NOBES; PARKER, 1998, p.22).

²³ É importante destacar, em contraposição à citação de Niyama, em livro editado em 2005, que após esse período e, sobretudo em 2007, o Brasil teve uma enorme procura para empresas que se tornaram companhias abertas, aproveitando-se do excelente período de desenvolvimento econômico, embora não se possa ainda dizer que nosso mercado de capitais é tão desenvolvido quanto o mercado de países desenvolvidos. A crise de 2008 freou um pouco a oferta pública de ações.

É fato que o Brasil ainda não tem um mercado de capitais sólido. Nossa Lei das Sociedades Anônimas é de 1976, nossa abertura internacional é do início da década de 90, sem falar do pequeno período recente de democracia e estabilização da moeda e do mercado. Porém, é possível observar o desenvolvimento ocorrido nas duas últimas décadas no mercado de capitais.

A entrada de empresas estrangeiras nas bolsas do Brasil é uma grande procura de investidores por esse tipo de aplicação. Pesquisas recentes mostram que, em 2007, 10% das ofertas públicas de ações (*Initial Public Offer* (IPO) no termo em inglês) no mundo todo ocorreram no Brasil, o que dá uma medida do desenvolvimento deste mercado. Podemos dizer que estamos na primeira infância do mercado de capitais e as empresas e profissionais já sentem a “pressão” por mais transparência e mais qualidade nas informações divulgadas.

2.3 A Regulamentação Contábil nos Estados Unidos da América

Nos dias atuais, como veremos mais adiante, tem se falado da convergência às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB, organismo internacional sem relação direta com os Estados Unidos da América. Nesse sentido cabe a pergunta: por que estudar a evolução da contabilidade nos Estados Unidos? Qual sua real importância no atual estágio da contabilidade internacional?

Sem muito esforço é importante destacar que os Estados Unidos ainda são a grande potência mundial, têm a maior economia do mundo e suas empresas estão espalhadas pelo mundo todo. Os padrões contábeis americanos, conhecidos como USGAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) são adotados por estas empresas e por estarem elas espalhadas pelo mundo todo, acabam por influenciar as práticas contábeis locais.

Outro motivo importante para se estudar o caso americano é o fato de que a Bolsa de Nova York é a maior do mundo e congrega empresas do mundo todo. Várias empresas brasileiras têm ações negociadas em Nova York e, ainda hoje, assim como empresas de outros países, publicam suas demonstrações contábeis

em USGAAP²⁴

O final do século XIX, nos anos de 1880, é considerado como o início da era de regulamentação da Contabilidade. Tomando como base os Estados Unidos da América, país no qual a Contabilidade deve grande parte de sua evolução, tem-se a criação dos primeiros organismos profissionais de contabilidade e de contadores que, na sua origem, tinham a intenção de regulamentar as práticas contábeis adotadas.

É dessa época a criação da **Associação Americana de Contadores Públicos (AAPA)**, organismo predecessor da **Associação Americana** dos Contadores Públicos Certificados (AICPA), hoje uma das associações mais respeitadas naquele país e no mundo como organismo profissional de contadores.

Hendriksen e Van Breda (1999, p. 55) destaca que desde o início essa nova organização exerceu influência sobre os padrões de contabilidade, como, por exemplo, o fato de em 1894 ter adotado uma resolução recomendando que a ordem de apresentação no Balanço Patrimonial fosse do item mais líquido para o menos líquido. Até aquele momento, a Contabilidade Britânica, mais forte até então, recomendava o inverso. Esta recomendação, para se ter idéia é válida até hoje para os Estados Unidos e vale também para a Contabilidade brasileira.

No início do século XX, os Estados Unidos criaram uma organização para regulamentar as negociações entre o público e as empresas. Essa organização é a *Federal Trade Commission* (FTC), que podemos denominar como a predecessora da Comissão de Valores Mobiliários (SEC, na sigla em inglês). Era crescente a procura por recursos. Os Estados Unidos entravam na Primeira Grande Guerra como fornecedor de armas para os países em guerra, negócio altamente lucrativo, mas que necessitavam de recursos públicos²⁵ e de instituições financeiras.

Outro organismo criado nessa época e que exerceu e exerce grande

²⁴ Ao final de 2007 a SEC emitiu resolução permitindo que empresas estrangeiras aos Estados Unidos publiquem suas demonstrações em IFRS (sigla que indica as normas internacionais de contabilidade) sem a necessidade de conciliação com os padrões contábeis americanos (USGAAP). Embora exista esta permissão várias empresas continuam publicando em USGAAP.

²⁵ O termo recursos públicos, aqui, não tem a definição clássica brasileira, que se refere aos recursos providos pelo Estado. Nesse caso e a partir de então, neste trabalho de pesquisa, quando nos relacionarmos a recursos públicos ou empresas públicas, estamos nos referindo a recursos providos pela população em geral, pelos investidores, pelos acionistas. Empresa pública, nesse contexto, é uma empresa que tem suas ações negociadas.

influência nas questões econômicas americanas e mundiais é o *Federal Reserve Board* (FRB). Pela primeira vez, nas palavras de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 56) criava-se um banco central controlado pelo governo nos Estados Unidos da América.

Com o fim da primeira guerra mundial, em 1919, os Estados Unidos viveram uma demanda reprimida de bens de consumo, de instalações industriais e de equipamentos pesados. Isso acabou ocasionando uma procura enorme por investimento no mercado de capitais e fazendo com que a década seguinte fosse de grande destaque para a Bolsa de Nova York.

Economia em alta, Primeira Grande Guerra, investimentos lucrativos foram fatores determinantes para se perceber, mais uma vez, a importância da Contabilidade. Em pouco espaço de tempo estes órgãos reguladores perceberam a necessidade e a oportunidade para estabelecer uma espécie de padronização na elaboração de demonstrações financeiras, sobretudo em relação àquelas apresentadas às instituições financeiras para obtenção de crédito. Outro fator importante era a ameaça de que o Estado, como em um retrocesso ao sistema “*common law*” regulamentasse a contabilidade, utilizando de seus próprios critérios.

Porém, aconteceu o *crash* da Bolsa de Nova York e a crise deflagrada nos Estados Unidos da América do Norte, que ficou conhecida como a crise de 1929. Muitos são os fatores que acabaram por deflagrar tal crise, mas sem dúvida, um deles, foi o que se pode chamar de um problema de contabilidade.

Sem órgãos reguladores fortes, a contabilidade das empresas era feita de uma maneira em que não eram obedecidos padrões rígidos ou mesmo padrões mínimos de qualidade.

Por sua vez, os auditores, profissionais responsáveis por emitir opinião independente sobre a representatividade das peças contábeis então apresentadas, também careciam de padrões para que pudessem emitir tal opinião. Afinal, para fazer uma análise criteriosa há que se ter um padrão mínimo de comparabilidade, sobre os quais seriam emitidos os pareceres de opinião.

A Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) foi uma das primeiras organizações a reagir à crise. Conforme citado por Hendriksen e Van Breda (1999), um assistente executivo da NYSE, do Comitê de Empresas Registradas, criticou diversos pontos em relação ao que ocorrera:

(...) criticou severamente a falta de uniformidade na prática contábil. Criticou particularmente as práticas nas áreas de depreciação e consolidação, nas quais nenhuma regra existia nessa época. Reclamou que as empresas sequer divulgavam os métodos que estavam empregando. Assinalou que muitas empresas ainda se recusavam a divulgar valores de suas receitas com receio de que isso ajudasse seus concorrentes. (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p.58).

Em seguida ao *crash* no mercado de ações americano, o predecessor do AICPA em conjunto com a Bolsa de Nova York (NYSE) emitiu um documento no qual se estabelecia um conjunto de 5 (cinco) princípios a serem adotados pelas empresas listadas.

Zeff (2005, p.20) destaca que, na verdade, esses princípios refletiam uma política da firma Price, Waterhouse & Co, firma com origem na Inglaterra e, até hoje (com a denominação de PriceWaterhouseCoopers), uma das mais influentes empresas de auditoria independente.

Os autores Wolk; Tearney (1997) reputam esse acontecimento como o início de uma era de regulamentação da contabilidade e a denominam de *Formative Years*. Sobre isso, relatam:

Em 1930 o AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) começou um esforço cooperativo com a Bolsa de Valores de Nova York (NYSE) que oportunamente liderou a preparação de um dos mais importantes documentos no desenvolvimento da regulamentação da contabilidade O AICPA (...) trabalhou muito perto com a NYSE (...) para desenvolver princípios contábeis para serem seguidos por todas as companhias listadas na bolsa (em tradução livre do autor).²⁶ (p.57)

Inicialmente, a idéia do comitê formado por AICPA e NYSE tinha como propósito dois conceitos: um esforço de educação e formação para os contadores e usuários de demonstrações financeiras indicando as limitações advindas destes relatórios e uma melhora na demonstração dos relatórios, para que fossem mais inteligíveis aos usuários.

²⁶

In 1930, the AICPA began a cooperative effort with the New York Stock Exchange (NYSE) that eventually led to the preparation of one of the most important documents in the development of accounting rule making. The AICPA (...) worked closely with de NYSE (...) to develop accounting principles to be followed by all companies listed on the exchange.

O relatório final do comitê trazia a seguinte solução:

A alternativa mais prática seria permitir a cada companhia liberdade para escolher seus próprios métodos de contabilidade com limites abrangentes, mas requerer evidenciação destes métodos empregados e a consistência na sua aplicação de ano a ano.

Com limites bem abertos é relativamente desimportante para os investidores precisar as regras e as convenções adotadas pela companhia na sua demonstração de resultados, se o investidor sabe qual método está sendo seguido e se é assegurado a consistência de ano a ano (em tradução livre do autor).²⁷ (Ibidem, p. 57)

Outro fato relevante datado dessa época e que tem validade até os dias atuais é a exigência por parte da NYSE de que todas as empresas listadas e que solicitassem registro na bolsa fornecessem demonstrações financeiras acompanhadas de parecer de auditores credenciados sob as leis de algum estado ou país.

Tais pareceres deviam obedecer aos critérios de *Verification of Financial Statments*, publicado pelo *Federal Reserve Board* (FRB) em 1929, e conter uma opinião a respeito da fidedignidade, coerência e, pela primeira vez, conformidade com “práticas contábeis aceitas” (HENDRIKSEN; VAN BRED, 1999, p. 58).

Ainda nos Estados Unidos, passando por diversos organismos profissionais, esse processo culmina com a criação do hoje mundialmente conhecido *Financial Accounting Standards Board* (FASB) ou Junta de Normas de Contabilidade Financeira.

O FASB é uma instituição sem fins lucrativos e delegada por importantes órgãos reguladores com autoridade estatutária para os Estados Unidos da América do Norte e que tem como objetivo centralizar a emissão de padrões de contabilidade e as referidas interpretações para as empresas americanas.

O FASB foi criado em 1973 e é reconhecido hoje como um organismo emissor de padrões contábeis respeitados no mundo todo, no que se refere à apresentação e divulgação de informações financeiras. Desde 1973 o FASB tem

²⁷ The more practical alternative would be to leave every corporation free to choose its own methods of accounting within...very broad limits..., but require disclosure of the methods employed and consistency in their application from year to year. Within quite wide limits, it is relatively unimportant to the investor wich precise rules or conventions are adopted by a corporation in reporting its earnings if he knows what method is being followed and is assured that is followed consistently from year to year... (WOLK; TEARNEY, 1997, p. 57).

sido designado como a entidade do setor privado para estabelecer padrões de contabilidade.

Esses padrões têm como objetivo ditar as regras para a preparação de demonstrações contábeis num ambiente tão competitivo quanto o mercado de capitais americano e servem a um sem-número de usuários, tais como, agências reguladoras, organismos profissionais, credores, auditores e outros usuários, sobretudo no que se refere à confiabilidade, à transparência e à comparabilidade das informações contábeis, qualidades essenciais à Contabilidade.

Como exemplo, pode-se citar que dois importantes órgãos reconhecem no FASB a instituição que deve emitir os padrões contábeis: a *Securities and Exchange Commission* (SEC) – a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos, responsável por regular e fiscalizar o mercado de capitais americano e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) – Instituto que congrega os profissionais de Contabilidade e os Auditores Públicos. Por meio de atos próprios, esses dois importantes organismos (um regulador do mercado, e outro organismo profissional) reconhecem a competência do FASB para a emissão de padrões e, no caso da SEC, que tem a autoridade estatutária, delega ao FASB esta tarefa.

Em seu sítio na internet o FASB destaca como missão o que segue:

A missão do FASB é estabelecer e melhorar padrões de contabilidade e relatórios financeiros como guia e educação para o público, incluindo preparadores de demonstrações financeiras, auditores e usuários das informações em geral. Nosso sistema de demonstrações financeiras é essencial para o funcionamento eficiente da economia. Isto porque ele significa para investidores, credores e outros que as informações financeiras que se utilizam para tomadas de decisão de investimento e financiamento são críveis, transparentes e comparáveis. Padrões contábeis são um importante elemento do sistema de relatórios financeiros porque definem o conteúdo mínimo necessário das demonstrações financeiras das companhias abertas dos Estados Unidos da América (em tradução livre do autor).²⁸

²⁸ The mission of the FASB is to establish and improve standards of financial accounting and reporting for the guidance and education of the public, including issuers, auditors, and users of financial information. Our financial reporting system is essential to the efficient functioning of the economy. That is because it is the means by which investors, creditors, and others receive the credible, transparent, and comparable financial information they rely on to make sound investment and credit decisions. Accounting standards are an important element of the financial reporting system because they govern the minimum required content of financial statements of U.S. public companies.

A forma como se dá o processo de emissão de padrões contábeis é também um fator importante para a solidificação do FASB como reconhecida autoridade estatutária. O processo de emissão de uma norma está assim estabelecido: a) avaliação preliminar; b) inclusão na agenda; c) deliberações iniciais; d) resolução preliminar; e) deliberações adicionais e f) resolução final.

Destaca-se o fato de haver deliberações adicionais em que os usuários são convidados a participar do processo de estabelecimento do padrão contábil. Todos os documentos são disponibilizados pelo FASB (em seu sítio na internet) e também são encontrados em boas bibliotecas. Esse é um retrato da contabilidade feita no sistema *common law*, discutido anteriormente.

O FASB emite diversos documentos técnicos, mas os mais importantes e conhecidos são os *Statements of Financial Accounting Standards* (SFAS). Até 30/06/2009, foram emitidos um total de 168 desses pronunciamentos, embora alguns já não existam mais, pois com a evolução dos negócios e da contabilidade e com a necessidade de alterações, o FASB substitui antigos por novos pronunciamentos.

FASB e IASB trabalham num projeto conjunto que se refere a uma procura pela convergência entre os dois padrões. O projeto atual, com data de 2009, é uma conciliação entre os pronunciamentos que tratam da Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade (*Conceptual Framework – Joint Project of the IASB and FASB*). O objetivo principal do projeto é desenvolver uma estrutura conceitual comum que permita, no futuro, a emissão conjunta de pronunciamentos.

Os Estados Unidos vivem, neste atual momento (2010), um processo de estudo para convergência às normas internacionais de contabilidade. O projeto acima destacado faz parte desse esforço conjunto. Importante também destacar que, como parte desse processo, empresas estrangeiras aos Estados Unidos e que tenham ações negociadas na bolsa de Nova York podem, desde 2007, apresentar suas demonstrações contábeis em IFRS, sem a necessidade de conciliação com os USGAAP.

2.4 As Normas Internacionais de Contabilidade

A década de 1970 representa para o mundo político e econômico um grande avanço nas questões comerciais. Embora se falasse de globalização desde a época do descobrimento, essa estava relacionada muito mais a um aspecto de exportação de produtos.

Na década de 1970 há a percepção de que as empresas estão realmente globalizadas, com a produção e venda em países diferentes. Por vezes, para um único produto suas peças são feitas em países diferentes, cada uma por uma filial da empresa. As empresas tornam-se, verdadeiramente, multinacionais.

Uma empresa sediada num país e com filiais em países diferentes, por uma situação normal, apresenta resultados diferentes dependendo em qual padrão de contabilidade está elaborando suas demonstrações financeiras.

Niyama e Silva (2008, p. 31) citam o caso da empresa alemã Daimler-Benz, que ao encaminhar suas demonstrações contábeis com o objetivo de ter suas ações negociadas na Bolsa de Nova York e, portanto, elaborando essas demonstrações de acordo com os USGAAP, apresentou um prejuízo líquido de 949 milhões, enquanto que no mesmo período, de acordo com os princípios contábeis aceitos na Alemanha, foi apresentado um lucro líquido de 168 milhões, ambos os valores em marcos alemães²⁹

Com a criação do FASB e a iminente influência que esse organismo poderia exercer (e de fato exerce) sobre as normas contábeis ao redor do mundo, e devido à grande influência da economia americana e a presença global de suas empresas, os países das demais economias desenvolvidas do mundo trataram de criar um organismo supranacional e que tivesse como maior objetivo a emissão de normas contábeis em caráter internacional, não satisfazendo apenas interesses de um único país.

As demais economias desenvolvidas reagiram, preocupadas com o que poderia ser mais um sinal de hegemonia dos Estados Unidos nos negócios mundiais, já estes se preparavam para construir um robusto conjunto de normas

²⁹ À época, o Euro ainda não havia sido estabelecido como moeda padrão para os países da União Europeia.

contábeis baseadas em fundamentos econômico-financeiros sólidos (CARVALHO *et al.*, 2006, p.16).

O organismo criado é o atual *International Accounting Standards Board* (IASB) ou Junta de Padrões de Contabilidade Internacional em tradução livre. Sobre o objetivo do IASB, Carvalho *et al.* (2006) destacam o seguinte:

O IASB está comprometido em reduzir tais diferenças buscando harmonizar as regulamentações, normas contábeis e procedimentos relativos a preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O IASB acredita que maior harmonização pode ser objetivada focando-se nas demonstrações financeiras que são preparadas para o propósito de prover informações úteis nas tomada de decisões econômicas. (p.16)

Um pouco antes dessa data, porém, é importante destacar a criação da União Européia como um novo Estado no cenário mundial. Isso porque a atual posição do IASB como organismo reconhecido no mundo todo tem relação direta com o avanço da União Européia.

Historiadores indicam que o processo de “unificação” da Europa se inicia, formalmente, com a criação da Benelux, associação formada por Bélgica, Holanda e Luxemburgo para obter vantagens comerciais na Segunda Guerra Mundial.

Vários anos e acontecimentos depois, com a inclusão de mais países, forma-se, oficialmente, em 1992 a União Européia que hoje conta com mais de 20 países, entre eles, as principais economias do mundo: Alemanha, Reino Unido, Itália, França, Espanha, Portugal e outros.

A regulamentação contábil na Europa não data dessa época e sim de muito antes. A Inglaterra tem papel predominante no desenvolvimento da contabilidade, como visto no capítulo anterior, com o desenvolvimento da Revolução Industrial, com a criação das grandes corporações e com a necessidade e a criação das empresas de auditoria.

Além disso, a Inglaterra, como colonizadora dos Estados Unidos da América, influenciou aquele país nas diversas áreas, inclusive na área econômica e de contabilidade. Daí falarmos de uma escola anglo-saxã de contabilidade.

É importante também destacar que a mais antiga forma sistematizada de contabilidade na Europa Continental data de 1673 na França, onde era exigida a entrega de uma demonstração contábil a valor justo para os setores governamentais, como uma maneira de tentar proteger a economia de falências.

Esse é um dos primeiros exemplos da tentativa dos governos de usarem a contabilidade como instrumento de controle, e que mais tarde foi incluído no Código Comercial Napoleônico (EPSTEIN; JERMAKOWICZ, 2008, p. 2).

Em função das diferentes características dos diversos países formadores da União Européia, opta-se, neste trabalho de pesquisa, como ponto de partida e marco importante a década de 1970, na regulamentação contábil na Europa com a já citada criação do IASB.

A criação do IASB aconteceu em 1973 sob a denominação de *International Accounting Standards Committee* (IASC), por um acordo feito por profissionais de importantes países: Reino Unido, Austrália, Canadá, França, Alemanha, Estados Unidos, entre outros³⁰.

O Brasil, por meio do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) associou-se ao IASB, que hoje conta com a representação de mais de 100 países, por meio de suas instituições.

Segundo o IASB, os objetivos que norteiam a atuação desse organismo são:

Desenvolver um conjunto único de alta qualidade, compreensível, exequível e globalmente aceito de normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS) por meio de seu órgão de definição de normas, o IASB;
 Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas;
 Atender às necessidades de informações financeiras das economias emergentes e das pequenas e médias empresas, e
 Para implementar a convergência das normas contábeis nacionais às IFRS para soluções de alta qualidade. (disponível em www.iasb.org)

³¹

Por um motivo simples, pode-se dizer que o IASB não decolou: por ter um caráter mais democrático e não estar subordinado à legislação de nenhum país, nenhuma empresa ou país tinha a obrigatoriedade de seguir os padrões

³⁰ É importante destacar que os Estados Unidos da América fazem parte da fundação do IASB e até hoje participam dos projetos desenvolvidos. No senso comum pode-se ter a falsa impressão de que as normas do IASB são divergentes ou até antagônicas às normas USGAAP, criando-se um ambiente de competitividade.

³¹ to develop a single set of high quality, understandable, enforceable and globally accepted international financial reporting standards (IFRSs) through its standard-setting body, the IASB / to promote the use and rigorous application of those standards / to take account of the financial reporting needs of emerging economies and small and medium-sized entities (SMEs); and to bring about convergence of national accounting standards and IFRSs to high quality solutions.

internacionais de contabilidade.

O IASB passou a emitir normas contábeis tidas como de excelente padrão, tomando como base as normas do Reino Unido, dado que está situado em Londres, e as influências das empresas de auditoria também sediadas nesse país.

É importante destacar, porém, que as primeiras normas emitidas pelo então IASC tinham como objetivo tratar de assuntos mais gerais e básicos da contabilidade e, portanto, normas passíveis de serem adotadas nos diferentes países. Com isso, diversas normas continham (e algumas ainda contém) diferentes formas de aplicação, dependendo da interpretação ou mesmo oferecendo duas opções para a contabilização de um determinado evento.

Ocorre que, uma das características fundamentais da contabilidade é permitir a comparabilidade entre empresas por meio da aplicação dos padrões contábeis. Além disso, um dos principais benefícios pretendidos pelo IASB é de que seja possível a comparação das informações contábeis produzidas pelas empresas situadas em países distintos, permitindo, assim, a compreensão e a interpretação dos relatórios contábeis gerados por entidades de diferentes países e de distintas situações econômicas, sobretudo em função da globalização em que vivemos (NIYAMA; SILVA, 2008, p. 34).

Por esses fatores citados acima, ainda que respeitado pelo mundo contábil, os pronunciamentos técnicos emitidos pelo IASC representavam uma referência técnica para facilitar a interpretação e até mesmo a emissão de normas pelos países e organismos técnicos e profissionais, mas não representavam uma obrigatoriedade no que diz respeito à preparação de demonstrações contábeis.

Porém, um importante acontecimento para a consolidação do IASB como um organismo forte e influenciador de normas contábeis ao redor do mundo ocorreu em 2002, quando a União Européia determinou que as empresas atuantes no mercado de capitais dos países-membros deveriam adotar em 2005 as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas e emitidas pelo IASB.

O documento emitido pelo Parlamento Europeu em seu artigo 4º trás a seguinte redação:

Demonstrações Financeiras Consolidadas das companhias abertas – para os exercícios iniciados em e após 1o. de Janeiro de 2005, para as companhias submetidas à legislação de um país-membro devem

preparar suas **Demonstrações Financeiras Consolidadas** em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas de acordo com o procedimento definido no Artigo 6(2) se, na data de seu Balanço Patrimonial, tiver suas ações negociadas nos mercados regulados por qualquer dos países-membros, de acordo com o Artigo 1(13) do Conselho Diretivo (...) (em tradução livre do autor) (grifo nosso).³²

Essas normas, como citado anteriormente, são conhecidas mundialmente pela *International Financial Reporting Standards* ou Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS)

Quando se fala em adoção das IFRS deve estar compreendida a adoção dos seguintes normativos:

- As IFRS – são normas emitidas com essa nomenclatura desde 2002;
- As IAS – são emitidas pelo predecessor do IASB, o IASC. Hierarquicamente, essas normas têm a mesma posição que as IFRS;
- As interpretações dessas normas, com as seguintes nomenclaturas: i) *International Financial Reporting Interpretations Committee* ou Comitê de Interpretações de Relatórios Financeiros (IFRIC) e ii) *Standing Interpretations Committee* ou Comitê de Interpretação de Normas (SIC), e
- O *Conceptual Framework* que, embora não seja um pronunciamento propriamente dito, estabelece os princípios gerais para a definição dos demais pronunciamentos e pode ser definido como a Estrutura Conceitual Básica das IFRS.

Em 2001, o IASB passou a revisar todas as normas e interpretações emitidas e a emitir novos pronunciamentos técnicos com o objetivo de que em 2005, ano da adoção inicial pelos países da União Européia, existisse um corpo de padrões homogêneo.

Destaca-se que, desde 1987, o então IASC já havia iniciado um processo de

³² Consolidated accounts of publicly traded companies - For each financial year starting on or after 1 January 2005, companies governed by the law of a Member State shall prepare their **consolidated accounts** in conformity with the international accounting standards adopted in accordance with the procedure laid down in Article 6(2) if, at their balance sheet date, their securities are admitted to trading on a regulated market of any Member State within the meaning of Article 1(13) of Council Directive (...)

melhorar os pronunciamentos para diminuir a possibilidade de escolha de contabilização e contribuir para uma melhor comparabilidade de demonstrações contábeis.

Para que uma empresa declare que suas Demonstrações Contábeis são efetuadas de acordo com as IFRS ou com as Normas Internacionais de Contabilidade, deve adotar todas as normas e interpretações acima citadas, desde que todas sejam aplicáveis à empresa.

É importante destacar que esse fato não afetou apenas as empresas sediadas naqueles países da União Européia, mas sim todas aquelas empresas que, mesmo sediadas em outros países fora do bloco, possuíam ações negociadas em algum dos países da União Européia.

Epstein e Jermakowicz (2008), autores clássicos de livros sobre as normas americanas e contadores públicos, destacam o seguinte sobre o acontecimento relatado:

O ano de 2005 marcou o início de uma nova era na condução dos negócios globais e o cumprimento de um esforço de 30 anos para criar um conjunto de regras para relatórios financeiros para um mercado de capitais mundial. Para as demonstrações financeiras daquele ano, mais de 7.000 empresas listadas nos 25 países-membros da União Européia, e em países como Austrália, Nova Zelândia, Rússia e África do Sul era esperado (na União Européia, requerido) a preparação de demonstrações financeiras de acordo com um único conjunto de regras internacionais – Padrões de Relatórios Financeiros Internacionais – IFRS (em tradução livre do autor).³³ (p.1)

No mundo dos negócios, a adoção pelos países da União Européia das IFRS representou, como citado pelos autores, uma nova era quanto às exigências regulatórias para preparação e apresentação de demonstrações contábeis. Ao redor do mundo, inclusive com claros efeitos no Brasil, como veremos adiante, esse fato desencadeou um encorajamento para que outros países permitissem ou requeressem as IFRS.

³³ The year 2005 marked the start of a new era in global conduct of business, and the fulfillment of a thirty-year effort to create the financial reporting rules for a worldwide capital market. For during that year's financial reporting cycle, as many as 7.000 listed companies in the 25 European Union member states, plus many others countries such as Australia, New Zealand, Russia, and South Africa were expected (in the EU, required) to produce annual financial statements in compliance with a single set of international rules – International Financial Reporting Standards - IFRS.

Atualmente, estima-se que mais de 100 países permitam ou requeiram que as demonstrações contábeis das empresas sediadas utilizem as Normas Internacionais de Contabilidade como padrão contábil³⁴

Porém, retomando a atitude da União Européia em adotar as IFRS é de suma importância destacar um fato, que jamais deveria passar despercebido: a exigência da adoção das IFRS para as empresas listadas é para a apresentação e a preparação das Demonstrações Contábeis Consolidadas. Cabe aqui um pequeno esclarecimento sobre essas demonstrações.

Demonstrações Contábeis Consolidadas são as demonstrações contábeis de um grupo econômico, apresentadas como se este grupo de empresas fosse uma única entidade econômica. Um grupo econômico é constituído por uma empresa-mãe ou sociedade de comando ou controladora e todas as suas subsidiárias. Uma empresa-mãe detém o controle de uma ou mais subsidiárias (ERNST;YOUNG; FIPECAFI, 2008, p. 219).

De acordo com *Iudicibus et al (2007)*..:

O objetivo da consolidação é apresentar aos leitores, principalmente acionistas e credores, os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, **como se o grupo fosse uma única empresa** que tivesse uma ou mais filiais ou divisões. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e melhor compreensão do que inúmeros balanços isolados de cada empresa (grifo nosso). (p.513)

Juridicamente, o grupo econômico não existe. Ele é a junção (ou a consolidação) de empresas que tem relação direta entre si, ou de maneira mais técnica, a junção de uma empresa-mãe que controla suas subsidiárias.

Cada uma destas empresas, individualmente, representa uma entidade jurídica e, conforme legislação específica de cada país e de cada tipo de empresa, devem preparar suas demonstrações contábeis. No caso do Brasil, para exemplificar, essas empresas, individualmente, é que possuem cadastro de pessoa jurídica e devem elaborar seus registros contábeis, conforme seu enquadramento.

³⁴ Este número pode variar em função da contagem que é feita e em função das especificidades de cada país. Alguns países permitem nas Demonstrações Consolidadas apenas, outras permitem para um certo tipo de empresa (grande), além de outras questões. Entre permissão e obrigatoriedade, é seguro afirmar que mais de 100 países estão inseridos, inclusive o Brasil.

Por outro lado, o grupo econômico não se constitui em uma entidade com personalidade jurídica. As demonstrações contábeis dos grupos econômicos são preparadas com base em papéis de trabalho e não com base em registros em livros contábeis, já que estes são exclusividade das entidades jurídicas.

Assim, embora as Demonstrações Contábeis Consolidadas sejam previstas na legislação contábil-societária de vários países, inclusive o Brasil, pode-se considerar que elas são apresentadas numa realidade, por vezes, diferente dos registros contábeis originais feitos nas entidades jurídicas individuais.

Isto posto, é importante destacar, então, que a exigência da União Européia para adoção das IFRS nas demonstrações consolidadas é possível em função de que a legislação dos países, que é hierarquicamente superior à legislação Européia, não foi alterada.

As empresas dos países-membros (e também de outros países que tenham ações negociadas naquele bloco) não precisam mudar a forma de seus registros em livros contábeis. Os registros contábeis feitos e entregues às autoridades de cada país continuam a seguir a mesma regulamentação de antes da exigência da União Européia. Mas, se essas empresas fizerem parte de um grupo econômico, suas demonstrações contábeis devem ser preparadas e apresentadas de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

O processo de convergência na União Européia, como poderia imaginar-se, enfrentou (podemos dizer até que enfrenta) os desafios das diferenças existentes entre os países-membros. Mais do que isso, os países adotaram formas diferentes de convergência. Alguns fizeram como a União Européia imaginou, ou seja, a adoção apenas nas demonstrações consolidadas das empresas listadas (Grã-Bretanha, Alemanha, Espanha, entre outros). Outros, porém, adotaram nas demonstrações consolidadas e também nas demonstrações individuais (Islândia, Noruega, República Tcheca, entre outros). Isso demonstra que, o desafio na Europa para a convergência passou por vários obstáculos.

2.5 Considerações Finais do Capítulo

O processo de regulamentação contábil no mundo tem alguns pontos de inflexão importantes. Podemos destacar os seguintes: i) com a Revolução Industrial e o nascimento dos mercados de capitais, situados no século XVII, os Estados passaram a sentir a necessidade de uma mínima regulação que exigisse relatórios contábeis das empresas; ii) com a crise da bolsa de Nova York, deflagrada em 1929, tendo como uma das causas a falta de regulamentação contábil, os Estados Unidos enviamos esforços num processo de emissão de padrões contábeis que tem, talvez como ponto importante, a criação do FASB na década de 1970, organismo que exerceu influência sobre a contabilidade de vários países e iii) iniciado em 1973, com a criação de um organismo para a emissão de normas contábeis que atendesse a comunidade mundial e que culmina com a exigência da União Européia para que empresas listadas em países desse bloco adotassem as normas emitidas por este organismo.

Este último ponto importante na evolução da regulamentação contábil acabou por influenciar uma série de países ao redor do mundo de modo que, podemos dizer que, nesta década de 2000-2010, estejamos vivendo um processo de convergência mundial às normas internacionais de contabilidade, inclusive no Brasil, como veremos no capítulo a seguir.

Esse processo, como pode se supor, enfrenta vários desafios quanto à adoção local das normas internacionais em cada país e, neste capítulo, destacamos três importantes: diferenças culturais, sistemas jurídicos e sistemas financeiros. Outro grande desafio, que advém desses, é o da educação dos profissionais responsáveis pela elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

CAPÍTULO III

3 A Contabilidade no Brasil, as Recentes Alterações e os Desafios da Adoção Local das IFRS

3.1 Objetivos do Capítulo

Este capítulo tem por objetivos apresentar uma revisão histórica da evolução da Contabilidade no Brasil, tomando como ponto de partida a chegada da família real, 200 anos atrás, demonstrar os principais fatos que contribuíram para a caracterização da contabilidade brasileira e apresentar as recentes alterações ocorridas na contabilidade que sugerem uma mudança nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, sendo este um dos desafios da adoção local das IFRS no Brasil.

Andrade (2009) aponta o seguinte sobre a evolução da contabilidade no Brasil:

A história da Contabilidade no Brasil não está ainda claramente sistematizada, o que temos de fato são descrições cronológicas que marcam a edição de ato normativo de interesse comercial, a criação de um curso de comércio ou a presença de profissionais de Contabilidade ainda na época colonial (...). (p.28)

Muito embora possa não haver uma sistematização da evolução histórica da Contabilidade no Brasil optamos, neste trabalho de pesquisa, em dividir essa evolução em três pilares que, de certa maneira, representam bem evolução, a saber:

- a primeira fase tem como ponto de partida a chegada da família real portuguesa ao Brasil, em 1808. Os costumes portugueses, a influência européia e a necessidade de que as contas do Reino Português fossem controladas por aqui influenciaram diretamente a contabilidade neste início. Ainda nesta primeira fase, destacamos o surgimento das primeiras escolas de

contabilidade e o início da pesquisa em contabilidade no Brasil;

- o ponto de inflexão para a segunda fase pode ser considerado a década de 1960, com a procura do Brasil em desenvolver-se economicamente e os primeiros passos dados rumo a um mercado de capitais. O grande marco para a contabilidade é a promulgação de Lei das Sociedades por Ações, em 1976;
- já em relação à terceira fase podemos dizer que estamos no início. Recentes e significativas alterações foram feitas na lei 6.404/76, de modo que a forma como pensamos e, conseqüentemente, fazemos contabilidade requer também alterações. As recentes alterações têm como ponto fundamental as convergências às normas internacionais de contabilidade.

3.2 A Chegada da Família Real ao Brasil e o Código Comercial

No início do século XVIII, Napoleão invadiu Portugal e isso fez com que a família real desembarcasse no Rio de Janeiro no ano de 1808. Recentemente, comemoramos 200 anos da chegada da família real. A partir desse momento, o Reino Português passou a ser administrado do Brasil, especificamente do Rio de Janeiro. Evidentemente, não só as contas da colônia passavam a ser controladas aqui, mas todas as contas do Império Português.

Bacci (2002) destaca sobre o aparecimento da contabilidade no Brasil:

A primeira manifestação sobre Contabilidade no Brasil deu-se na vinda da Família Real, em 1808, quando então Dom João VI, por alvará emitido em 23 de agosto que criou a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação, determinou o sistema de partidas dobradas, com o objetivo do controle de seus bens. A adoção do sistema de partidas dobradas dá-se pelo seu reconhecimento nos países da Europa. (p.53)

A chegada da família real é um ponto de inflexão importante, mas em si, não traz significativa importância para o desenvolvimento técnico, profissional e teórico para a contabilidade brasileira. Mas um fator, já discutido anteriormente, tem fundamental importância no desenvolvimento desta ciência no Brasil: o fato de que a

Contabilidade foi oficializada no país por um ato da autoridade superior.

Naquele momento tratava-se do Rei de nosso império, autoridade máxima. Ou seja, a contabilidade chegava por uma imposição do Estado, do qual, por sermos colônia, tínhamos uma distância quanto ao estabelecimento de regras, neste caso, contábeis.

Alguns anos mais tarde, já independentes de Portugal, outro acontecimento importante em nossa saga contábil é mais um ato do Estado, legalizando a forma de se fazer a contabilidade no Brasil. Trata-se do Código Comercial Brasileiro, editado pela Lei 556 de 25 de junho, que tinha como objetivo disciplinar toda a relação mercantil existente na época. Essa lei tramitou durante 16 anos no então órgão legislativo do recém-criado Império no Brasil.

Bacci (2002) destaca que uma das principais preocupações do legislador ao elaborar o Código Comercial Brasileiro era a uniformização do sistema de escrituração comercial. Nesse sentido, entende Bacci (2002) que se trata da primeira norma contábil brasileira (ainda que não trouxesse indicações claras de como fazer a contabilidade dos estabelecimentos), no sentido de padronizar a escrituração e as demonstrações contábeis, na época, o Balanço Geral.

Entre outros artigos, o artigo 10 determinava que estabelecimentos comerciais deveriam: i) registrar-se no órgão do comércio antes de iniciar suas atividades; ii) escriturar regularmente os livros comerciais obrigatórios e iii) levantar balanço patrimonial a cada ano.

Paulo (2002) corrobora a pesquisa de Bacci (2002). Segundo o autor

O Código Comercial Brasileiro, de 1850, apresenta, pela primeira vez, uma regulamentação contábil, que 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, p.59)

Mais uma regulamentação que nos permite esta constatação: a contabilidade no Brasil não teve oportunidade de crescer a partir do interesse dos usuários em geral, mas sim em função de um usuário específico, o Estado. Na época em que éramos colônia, não havia espaço para estabelecimentos comerciais, investimentos,

empreendedorismo, algo que fez a contabilidade evoluir nas cidades italianas da Idade Média e na Inglaterra da Revolução Industrial.

De fato, surge daí uma marca até hoje quase indelével da contabilidade brasileira que é a grande influência do Estado em ditar as regras contábeis. Do ponto de vista teórico, isso não é considerado uma boa proposta, já que o Estado legisla de acordo com suas convicções, ainda mais em um país em que haja, historicamente, distância do poder.

Para Schmidt (2000, p. 205) ao se analisar a evolução contábil no Brasil, percebe-se que desde o início fica claro a interferência da legislação que, a partir desse momento, sempre acompanhou a Contabilidade nacional em todos os seus aspectos.

Em seguida à instituição do Código Comercial aumentou a necessidade de profissionais para exercerem tais atividades e, a partir de então, tivemos a criação de escolas de comércio, assim denominadas. As aulas de comércio exerceram, na história da educação brasileira, uma influência significativa, sobretudo nos cursos superiores da hoje conhecida área de negócios. Esse fator importante é abordado por Peleias *et al.* (2007). O autor aponta que

Saes e Cytrynowicz analisaram como o ensino comercial contribui para a origem dos cursos superiores de Economia, Administração e Contabilidade no país. Tomaram a criação da Aula de Comércio de D.João VI, em 1808, como marco de pesquisa (...) Apontaram que, para o ensino comercial identificado com a formação do contador, havia um aprendizado formal de técnicas de gestão dos negócios e que os três cursos eram um desdobramento do ensino comercial. (p.21).

Dão-se, então, o início do ensino de Contabilidade no Brasil, por meio das aulas de comércio, e o início da pesquisa em Contabilidade, assuntos a serem destacados a seguir.

3.3 As primeiras escolas e a regulamentação da profissão

Nas palavras de Bacci (2002), o ensino no Brasil teve seu início com os ensinamentos trazidos pela família real, pela instituição do Código Comercial, pela criação das primeiras escolas de Contabilidade e pela necessidade de prover a sociedade brasileira de profissionais qualificados para exercer a profissão.

Embora tenha havido outras iniciativas para o ensino de contabilidade, por meio das escolas práticas de comércio, conforme destaca Iudicibus (2009, p. 22), provavelmente, a primeira escola especializada no ensino da Contabilidade foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, criada em 1902, com outra denominação, de Escola Prática de Comércio.

Schmidt (2000, p. 206) aponta que a Escola de Comércio Álvares Penteado foi responsável pela formação de muitos dos primeiros professores de Contabilidade de destaque no cenário nacional, como é o caso de Francisco D'Auria e Frederico Hermann Junior. Em relação à competência de D'Auria, Iudicibus (2009, p. 22) destaca que poucos autores brasileiros leram e meditaram profundamente sobre a contabilidade da época, sendo este autor uma exceção notável.

Outras e notáveis escolas passaram a ensinar a prática de comércio e a contabilidade nela inserida, mas como ponto de partida para o ensino, e por que não para a pesquisa, destacamos a Escola de Comércio Álvares Penteado, instituição que continua sendo uma das escolas de excelência no ensino e pesquisa na área de Ciências Contábeis.

Um segundo importante acontecimento seria a regulamentação do ensino comercial no Brasil e isso aconteceu duas décadas depois:

O ensino comercial brasileiro teve a sua regulamentação a partir de 1926, apesar de sua introdução ter sido através de D. João VI, passando a partir daí a ter o reconhecimento de um curso profissionalizante, dando aos seus formandos a possibilidade de registro e exercer no futuro uma profissão regulamentada (BACCI, 2002, p. 63).

Peleias *et al.* (2007) aponta que estes cursos, tidos como profissionalizantes ou de Ensino Técnico ofereciam dois diplomas: o do curso geral oferecia o diploma de Contador, e o curso superior, o título de graduado em Ciências Econômicas. Para ingresso no curso geral, a idade mínima era de treze anos e, no curso superior, de dezessete anos.

O decreto citado ainda definia para a aquisição diplomas. Para o curso geral, as disciplinas eram de Contabilidade, Contabilidade Mercantil, Contabilidade Agrícola e Industrial e Contabilidade Pública.

A regulamentação do ensino comercial, e a contabilidade aí inserida, abriu espaço para a regulamentação da profissão de contador no Brasil, e isso veio a ocorrer em 1931, ainda que não de maneira definitiva:

O decreto no. 20158, de 30.06.1931, regulamentou a profissão de contador e reorganizou o ensino comercial, dividindo-o nos níveis propedêutico, técnico e superior. O propedêutico exigia o mínimo de doze anos para ingresso e realização de exames admissionais. No técnico, dividiu o ensino comercial em ramificações: secretário, guarda-livros e administrador-vendedor, com duração de dois anos, e atuário e perito contador, com duração de três anos. A análise da grade curricular revela a oferta de disciplinas contábeis aplicadas aos negócios mercantis, industriais, agrícolas e bancários (Ibidem, p.26).

Para a contabilidade brasileira, o ano de 1946 foi marcado com dois acontecimentos importantes até os dias atuais: a regulamentação da profissão e também o desenvolvimento da pesquisa em contabilidade, como ensino superior, conforme destaca Schmidt (2000):

O ano de 1946 foi marcado por dois grandes acontecimentos para a Contabilidade brasileira. Em 26 de janeiro foi fundada a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, onde foi instituído o curso de Ciências Contábeis e Atuariais. Esse centro de estudos contábeis contou inicialmente com alguns egressos da Álvares Penteado (...) (p.207).

Um ano antes, em 1945, por meio do decreto 7.988, editado em 22 de setembro e assinado pelo então presidente Getúlio Vargas, fica instituído o curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais, com duração de quatro anos e que tinha em sua composição as seguintes disciplinas: Organização Geral, Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola, Organização e Contabilidade Bancária,

Organização e Contabilidade de Seguros, Contabilidade Pública e Revisão e Perícias Contábeis.

Leite (2005) apresenta, de maneira mais detalhada, a grade curricular do curso recém-criado:

Tabela 2 Grade curricular do curso superior de ciências contábeis e atuariais

Séries	Disciplinas
Primeira	Análise matemática, estatística geral e aplicada, contabilidade geral, ciência da administração e economia política
Segunda	Matemática financeira, ciência das finanças, estatística matemática e demográfica, organização e contabilidade industrial e agrícola, instituições de direito público
Terceira	Matemática atuarial, organização e contabilidade bancária, finanças das empresas, técnica comercial, instituição de direito civil e comercial
Quarta	Organização e contabilidade de seguros, contabilidade pública, revisões e perícia contábil, instituições de direito social, legislação tributária e fiscal, prática de processo civil e comercial

Fonte: Adaptado de Leite (2005, p.112)

Leite (2005) ainda destaca que a grade curricular do curso superior de ciências contábeis e atuariais revela que o curso tinha como objetivo formar um profissional estritamente técnico, de acordo com as perspectivas da época, e não um profissional pesquisador, questionador e criativo.

Além disso, surge daí uma tendência de falta de flexibilidade da grade curricular do curso, tendência que durou, de maneira regulatória, até o fim da década de 1990, com o advento das diretrizes curriculares nacionais.

Por essa tendência rígida eram desconsideradas as peculiaridades de cada região do país e prevalecia a idéia de que todos os egressos formados deveriam ter a mesma formação profissional. É de se supor ainda que, à época, prevalecia a percepção de que o curso superior seria para uma elite intelectual reduzida e a disseminação do ensino superior não era uma preocupação essencial.

A regulamentação de um curso superior na área, sem dúvida, contribuiu para que este núcleo de ensino e pesquisa fosse instalado nas dependências da Universidade de São Paulo, naquela que se tornaria a Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP (FEA). Para Peleias *et al.* (2007), a fundação

dessa escola lançou as bases do primeiro núcleo de pesquisa contábil no Brasil, com relevantes contribuições para a área.

As palavras de Ludicibus (2009) contribuem para entender que uma nova fase na contabilidade brasileira estava surgindo:

Entretanto, 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-americanos³⁵, 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. (p.22)

Regressando a outro fato marcante para a contabilidade brasileira no ano de 1946, vamos destacar a definitiva regulamentação da profissão contábil no Brasil, a partir daquele ano. É desse ano a criação do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, conhecidos hoje como sistema CFC/CRC's. O diploma legal da regulamentação da profissão é o Decreto-Lei 9.295/46.

Em seu artigo 10, o Decreto-Lei destaca quais são as atribuições dos Conselhos Regionais de Contabilidade, submetidos ao Conselho Federal com sede no Distrito Federal:

- a) expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17;
- b) examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;
- c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;
- d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;

³⁵ Embora a referência do Professor Ludicibus ao modelo norte-americano de escola não tenha relação com o tipo de contabilidade feita no Brasil, mas sim com o modelo de Universidade, e não seja objeto de estudo deste trabalho de pesquisa, é importante destacar aqui que nessa época surge uma separação na contabilidade brasileira, passando do modelo de teoria da Escola Italiana (ou Européia) de Contabilidade para a Escola Americana (ou Anglo-Saxã) de Contabilidade. Para maiores informações, ver o próprio trabalho de Ludicibus e outros trabalhos sobre a Teoria da Contabilidade de outros autores brasileiros.

- e) elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal de Contabilidade;
- f) representar ao Conselho Federal de Contabilidade acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea *b*, deste artigo;
- g) admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores.

Ao que tudo indicava, este era o momento certo para a evolução da Contabilidade no Brasil, considerando estas três realidades: a criação de escolas e centros de estudo e pesquisa, a regulamentação da profissão contábil e a idéia nacional de crescimento do país, com o início da instalação de empresas e o desenvolvimento industrial.

Cabe ressaltar também que o Brasil teve um processo, ainda que incipiente, de regulamentação contábil e de iniciativas educacionais, sem antes estar devidamente organizado um órgão de classe, que representasse os profissionais nestas discussões.

3.4 A Regulamentação Contábil e o Mercado de Capitais no Brasil

Bacci (2002) descreve sobre a evolução da contabilidade no Brasil, quanto ao aspecto da regulamentação contábil:

A evolução da Contabilidade no Brasil foi pautada em decretos, leis, nas atividades profissionais e nos órgãos reguladores da profissão, alguns específicos, outros de forma abrangente, dentre os quais citamos o Conselho Federal de Contabilidade, a legislação do imposto de renda, a legislação societária, a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil (...) (p.98-99)

Durante o período de regulamentação do ensino comercial e da regulamentação da profissão contábil, discutia-se também uma questão relacionada ao que se pode chamar de padronização de Balanços. Sobre essa última questão, Schmidt (2000) destaca:

De 1901 a 1940, foi amplamente discutida a padronização de balanços. Para uma corrente de pensadores brasileiros, a padronização representava o coroamento da Contabilidade, ao passo que, para outros, a padronização representava apenas um aspecto, sendo necessária a adoção de procedimentos-padrão para a elaboração dos balanços. (p.207)

É importante destacar que com o país pouco desenvolvido economicamente, a discussão ficava atrelada a poucos profissionais, o que afetaria poucas empresas na época de transição de nossa atividade econômica.

Em 1940, por meio do Decreto-Lei nº 2.627, temos o primeiro diploma legal que trata sobre procedimentos contábeis para o Brasil. Esse decreto é referenciado como a primeira Lei das Sociedades por ações. Estabelecia, de maneira ainda tímida, regras para avaliação de ativos e para apuração e distribuição de dividendos, bem como a criação de reservas e os padrões para publicação do balanço e da demonstração dos lucros e perdas.

Andrade (2009) corrobora o que fora apontado por Schmidt (2000). Segundo Andrade (2009):

A Lei nº 2.627 de 1940 – a primeira Lei das Sociedades por Ações no Brasil – estabelecia procedimentos para o processo de escrituração contábil, disciplinando critérios de avaliação dos elementos do ativo, da mensuração das receitas e despesas e apuração dos lucros e das perdas; estabeleceu também regras para a distribuição do lucro, formação de reservas, entre outros. Constituiu-se, portanto, num marco legal de estabelecimento de procedimentos contábeis em nosso país, já sistematizado. (p.28)

Schmidt (2000) aponta que a partir deste Decreto-Lei nº 2.627, complementado pelo Decreto-Lei nº 2.416 que instituíra normas para a elaboração da Contabilidade nos Estados e Municípios, os profissionais da contabilidade passaram a ter instrumentos para basear suas atividades, por essas legislações que influenciaram o ensino e a prática contábil no Brasil por vários anos.

Schmidt (2000) também cita o Decreto-Lei nº 4.178, de 1.942, que deu início ao processo de influência da legislação tributária sobre as regras contábeis no Brasil. Entre outros assuntos, esse decreto institui o conceito de Lucro Real³⁶ e os

³⁶ O Conceito de Lucro Real é presente até hoje no Brasil e tem como definição o lucro apurado pela empresa para declaração como Renda a ser tributada pelos impostos diretos: Imposto de Renda e Contribuição Social. A forma para se obter o lucro real é partir do Lucro Contábil, apurado pela

documentos que deveriam fundamentar a declaração do imposto de renda das empresas.

Em suas pesquisas, Paulo (2002) e Schmidt (2000) apontam uma breve evolução desde o Decreto-Lei nº 2.627 sobre a Lei das Sociedades por Ações até que este diploma seja revogado em 1976, com a promulgação da então nova e até hoje atual Lei das Sociedades por Ações. Vejamos essa evolução em tópicos:

- Em 1949, um dos grandes pensadores contábeis, já citados aqui, Francisco D'Auria publica um livro sobre Estrutura e Análise de Balanços e nele enuncia 10 (dez) princípios contábeis: Patrimoniais, Administrativos, Financeiros, Econômicos, Jurídicos, Legais, Matemáticos, Estatísticos, Escriturais e Técnicos;
- Em 1958, por meio da Lei nº 3.470, foi implantado no Brasil o sistema de correção monetária no país, possibilitando que as empresas pudessem corrigir seus ativos fixos. Essa lei introduziu a expressão correção monetária no país. Schmidt (2000, p.208) lembra que “em termos mundiais, a Contabilidade Brasileira é reconhecida por sua contribuição no campo do tratamento da Contabilidade em períodos de inflação alta, a chamada escola da correção monetária”;
- Em 1964, um marco regulatório importante sob o ponto de vista fiscalista da contabilidade brasileira: a Lei nº 4.357 tornou obrigatório o procedimento de correção monetária do ativo imobilizado e do capital das pessoas jurídicas;
- Em 1965, outro marco notável: a Lei nº 4.728 passa a regulamentar o mercado de capitais do Brasil, passo importantíssimo para o desenvolvimento do país. Por essa legislação também é criada a figura do Auditor Independente das Demonstrações Contábeis, ocupação essencial do profissional de contabilidade, para averiguação e parecer sobre tais demonstrações;
- Em 1972, duas circulares do Banco Central do Brasil estabeleciam normas importantes: i) a Circular nº 178 obrigou o registro dos auditores

empresa, aplicando-se as práticas contábeis adotadas no Brasil e, excluir e adicionar critérios exigidos pela Legislação Tributária, para se chegar ao Lucro Real Tributável.

Adiante, trataremos sobre como esse conceito contribuiu para algumas falhas na utilização das melhores práticas de contabilidade.

independentes no Banco Central do Brasil e ii) A Circular nº 179 estabeleceu a expressão “princípios contábeis geralmente aceitos” sendo divididos em a) normas de escrituração; b) critérios de avaliação, amortização e depreciação dos elementos patrimoniais para efeitos de balanço; c) critérios gerais para formação de reservas e provisões; d) critérios gerais para classificação do Balanço Patrimonial e e) critérios gerais para apresentação gráfica do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados.

Do ponto de vista regulatório, esses foram os principais fatos desde a promulgação da primeira Lei das Sociedades por Ações até aquela que será tratada em nosso próximo tópico, a Lei de Sociedades por Ações, promulgada em 1976.

Mas, ainda nesse período, mais precisamente no ano de 1964, um acontecimento é tratado como um importante ponto de inflexão, especificamente na área de ensino da Contabilidade, mas com influências diretas e indiretas nas outras áreas da contabilidade.

Trata-se de uma tradução de um clássico livro americano para ensino da contabilidade, feita pelo professor Boucinhas, da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP. Iudicibus (2009) destaca:

Verifica-se, a partir de 1964, uma modificação substancial no ensino de Contabilidade na Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da USP. Na disciplina de Contabilidade Geral, na regência de cátedra do Prof. José da Costa Boucinhas, adota-se, pela primeira vez, o método didático norte-americano, baseado no livro de Finnet & Miller, *Introductory accounting* (...). Como consequência deste trabalho, surge em 1971, o livro Contabilidade Introdutória, de uma equipe de professores da USP, livro hoje amplamente adotado nas faculdades de todo o Brasil (...) (p.23).

Schmidt (2000, p.209) atesta que a partir da publicação desses livros, mudou-se a didática do ensino da contabilidade, deixam de ter influência os autores e as escolas de pensamento italianos, e passam a ter influência os autores e a pesquisa norte-americana (ou anglo-saxã).

Atrelado a isso, temos, a partir da década de 1960, com a instalação de empresas multinacionais no Brasil, sobretudo empresas oriundas dos Estados Unidos da América do Norte, a influência direta da contabilidade feita pelos profissionais das subsidiárias brasileiras. Em conjunto tem-se a influência das

grandes firmas de auditoria³⁷ que auditavam as subsidiárias brasileiras, com base na contabilidade aplicada nos Estados Unidos, já, à época, a grande potência mundial. Pela ausência de um corpo de normas contábeis mais desenvolvido, a prática desses profissionais acaba por influenciar o então incipiente mercado de capitais e grandes empresas.

Ludicibus (2009) vai mais além e destaca a influências dessas empresas e profissionais em regulamentações governamentais ligadas à contabilidade:

A influência de tais firmas, obviamente, era e é grande. Se considerarmos que quase todas as subsidiárias de multinacionais são por ela auditadas, veremos que a influência sobre os procedimentos adotados, por meio da imitação das grandes companhias, foi acentuada e deve ter influenciado os legisladores. Alguns profissionais, inclusive, que participaram na elaboração das diretrizes contábeis governamentais foram ou são pertencentes a grandes firmas de auditoria independente. (p.23)

Paulo (2002) resume a fase, indicando o ponto de inflexão e conclui que até a década de 1960, a contabilidade brasileira foi marcada pela intervenção governamental, por meio das legislações específicas e pela influência das escolas de pensamento contábil italiano.

Peleias *et al.* (2007) corrobora, apontando que essa época foi o cenário de forte influência da escola norte-americana de Contabilidade, em relação à escola européia, até então predominante.

Portanto, a partir de 1964, e depois em 1971, com a publicação de livros de contabilidade introdutória baseados na escola americana de contabilidade, os profissionais e acadêmicos da área passaram a ser influenciados por essa doutrina.

O grande marco para esta virada, do ponto de vista de regulamentação, sem dúvida, é a promulgação da Lei nº 6.404/76, denominada Lei das Sociedades por Ações, assunto do tópico a seguir.

³⁷ Depois de várias mudanças de nomes, composições societárias, entre outras, hoje temos a sigla Big4, altamente conhecida no meio contábil. Significa, hoje, as 4 (quatro) maiores empresas de auditoria, quais sejam: Deloitte, KPMG, PriceWaterhouseCoopers e Ernst & Young. A atuação mundial dessas empresas e a experiência de seus profissionais acabam por influenciar a contabilidade no mundo todo.

3.5 A Lei 6.404/76 – Lei das Sociedades por Ações

O ano de 1976 marca de uma maneira importante a evolução da contabilidade societária no Brasil, com a promulgação de duas leis que vigoram até hoje e que influenciam diretamente a maneira como se faz e se entende contabilidade em nosso país. Essas duas leis são a Lei nº 6.385/76 que cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e a Lei nº 6.404/76, a Lei das Sociedades anônimas, que revoga a legislação anterior sobre essas sociedades.

A Lei 6.385/76 cria a CVM e passa a regular o mercado de capitais. Trata-se de uma autarquia do governo federal e que até hoje exerce esse papel. Entre as diversas atribuições da CVM destacam-se a competência para a emissão de normas contábeis aplicáveis às companhias abertas, bem como normas e relatórios e pareceres de auditoria independentes das demonstrações contábeis.

Schmidt (2000, p.214) aponta que a criação da Comissão de Valores Mobiliários nos mesmos moldes da *Securities and Exchange Commission* (SEC) do mercado norte-americano faz com que, em diplomas legais, assumamos uma tendência da escola norte-americana de contabilidade.

A Lei nº 6.404/76, por sua vez, tem como objetivo estruturar o mercado nacional de capitais e, em capítulo específico, traz regras a serem seguidas para a preparação e divulgação de demonstrações financeiras por estas empresas.

Schmidt (2000) destaca sobre a Lei nº 6.404.76:

Essa lei procurou criar a estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, imprescindível à sobrevivência da empresa privada na fase atual da economia brasileira. A mobilização da poupança popular e seu encaminhamento voluntário para o setor empresarial exigem, contudo, o estabelecimento de uma sistemática que assegure ao acionista minoritário o respeito a regras definidas e equitativas, às quais, sem imobilizar o empresário em suas iniciativas, ofereçam atrativos suficientes de segurança e rentabilidade. (p.13)

Esta lei tinha exatamente a intenção de inserir o Brasil no mercado de capitais, logo depois do milagre econômico e considerando que o Brasil vivia numa fase de grande crescimento econômico. O crescimento foi freado pela crise do petróleo.

Os anos 1960 e o início dos anos 1970 foram o cenário do Milagre Econômico e da Ditadura Militar. A partir da metade da década de 1970, sucederam-se as crises econômicas, em razão das constantes altas do preço do petróleo (...). Não houve, no período mencionado, mudanças no ensino superior de Contabilidade por comando legal (PELEIAS *et al.*, 2007, p.27).

De fato, alterações no ensino superior de contabilidade foram acontecer efetivamente no início da década de 1990, as quais trataremos em abordagem posterior.

Em relação ainda a Lei nº 6.404/76, Iudicibus (2009, p. 323) destaca que ainda em 1976 a lei não apresentava, salvo algumas exceções, problemas de natureza técnica em relação à boa teoria da contabilidade. Ao contrário, essa lei trouxe várias contribuições, das quais destacamos duas a seguir: i) clara separação entre a Contabilidade Societária da Contabilidade para fins fiscais e ii) aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço.

Ocorre que por motivos já sabidos e discutidos neste trabalho de pesquisa, as questões fiscais acabaram por influenciar a prática de contabilidade das empresas e dos profissionais de contabilidade, em que pese a tentativa da legislação societária para essa separação, artigo específico e regulamentação própria para legislação do Imposto de Renda.

O artigo 177 da Lei 6.404/76 que trata sobre escrituração contábil destaca o seguinte sobre como essa deve ser feita e mantida pelas companhias:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos³⁸, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

O *caput* do artigo deixa claro que as companhias abarcadas pela legislação societária devem obedecer às melhores práticas de contabilidade, referindo-se aos princípios de contabilidade geralmente aceitos. Apesar de não citar no *caput* que

³⁸ Na redação do artigo, percebe-se a utilização do termo princípios de contabilidade geralmente aceitos, expressão clássica para designar as melhores práticas de contabilidade, estejam eles inseridos em um corpo de normas ou, não existindo, que representem a melhor forma de se fazer contabilidade em determinada localidade. A origem da expressão vem da língua inglesa, muito utilizada nos Estados Unidos, com a expressão *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP).

isso deve ocorrer de maneira independente das disposições tributárias, a simples omissão de obrigação nesse sentido, nos parece deixar clara a intenção da lei.

Na sequência, o parágrafo 2º do artigo traz a seguinte redação:

A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

Embora à época não existisse previsão legal para registros auxiliares que atendessem às disposições tributárias, nos parece claro também a intenção da lei de se desvincular a Contabilidade Societária da Contabilidade para fins fiscais, como bem observou o Professor Iudicibus (2009).

O então Ministro da Fazenda, Mario Henrique Simonsen, em Exposição de Motivos n. 196 feita em 1976, declara também a intenção de que esta separação seja eficaz e contribua para a melhoria da qualidade na contabilidade brasileira. Vejamos:

O Projeto procura reunir as regras gerais essenciais para que o intérprete da lei nela encontre orientação básica, mas evitando pormenores dispensáveis. Na escolha dessas regras influiu, evidentemente, o conhecimento de hábitos e práticas que a lei pretende corrigir ou coibir, a fim de que as demonstrações financeiras informem - a administradores, acionistas, credores e investidores do mercado - a verdadeira situação do patrimônio da companhia e seus resultados (...) A escrituração da companhia está sujeita ao regime geral da escrituração comercial e deve ser mantida de acordo com a técnica contábil. O artigo 178 (*sic*) enfatiza o requisito da uniformidade de métodos ou critérios contábeis, essencial para que as demonstrações dos diversos exercícios sejam comparáveis e a apuração de resultados não seja falseada; cria o dever de revelar os efeitos da modificação desses métodos ou critérios (§ 1º); e prescreve o regime de competência no registro das mutações patrimoniais.

A omissão, na lei comercial, de um mínimo de normas sobre demonstrações financeiras levou à crescente regulação da matéria pela **legislação tributária**, orientada pelo objetivo da arrecadação de impostos. A proteção dos interesses dos acionistas, credores e investidores do mercado recomenda que essa situação seja corrigida, restabelecendo-se a prevalência - para efeitos comerciais - da lei de sociedades por ações na disciplina das demonstrações financeiras da companhia (BRASIL, 1976, art. 178, § 2º) (grifo nosso).

Para demonstrar a efetiva tentativa dos órgãos reguladores em disciplinar essa matéria, e separar as duas contabilidades, foi promulgado, em 1977, o Decreto-Lei no. 1.598/77 que em seu cabeçalho traz a necessidade de alteração da legislação do imposto de renda, tendo em vista as inovações trazidas pela lei das sociedades por ações.

Esse Decreto-Lei no. 1.598/77, além de outras disposições, oficializa a criação do Livro Auxiliar citado no artigo 177 da legislação societária. Esse livro auxiliar é conhecido como Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

O referido Decreto-Lei oferece o conceito de Lucro Real: é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

A idéia parecia simples e as legislações davam condições para que se cumprisse. A contabilidade tem seus próprios critérios e métodos e, para efeitos de preparação e apresentação de demonstrações financeiras, esses critérios e métodos devem ser obedecidos na escrituração mercantil. Se a legislação tributária não aceita determinados critérios e métodos contábeis na apuração do Lucro Real, ajustes devem ser efetuados em livro auxiliar (LALUR).

Schmidt (2000) comenta algo importante que, embora o Decreto-Lei não tivesse esta intenção, acabou por interferir na preparação de demonstrações financeiras de outras companhias, ainda que não estivessem constituídas juridicamente como sociedades por ações:

Esse Decreto-Lei interferiu diretamente na Contabilidade das demais sociedades não atingidas pela Lei das Sociedades por Ações, estendendo as normas e os princípios contábeis da Lei no. 6.404/76 às demais pessoas jurídicas, fixando o aumento do valor nominal de uma Obrigação Reajustável do Tesouro Nacional (ORTN), como índice oficial, na base do qual são efetuadas as correções monetárias. Com o passar dos anos, o índice de correção monetária foi sendo alterado pela legislação (p.214).

De uma maneira ou de outra, a Contabilidade Brasileira passava a ter uma regulamentação balizadora, a Lei no 6.404/76, que, embora seja aplicada às sociedades por ações, por haver inexistência de outro conjunto de normas, passa a ser aplicável às demais sociedades.

É importante destacar aqui a edição, em finais da década de 1970, do livro

Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades. Manual indispensável para todos os profissionais da Contabilidade, hoje em sua 7ª edição, do ano de 2007. Escrito por três expoentes de nossa contabilidade: Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbcke, contando com a participação de outros brilhantes autores, o livro detalha procedimentos contábeis, tendo como base a Lei das Sociedades por Ações, mas como sugere o subtítulo, aplicável às demais sociedades, por constarem ali as melhores práticas de contabilidade no Brasil.

O período que sucedeu essas regulamentações mostrou, de maneira geral, que as empresas e os profissionais de contabilidade não se utilizaram de tal procedimento, prevalecendo como critérios e métodos contábeis disposições emanadas da legislação tributária. Em resumo, para determinados registros de operações contábeis, a escrituração mercantil utilizava-se destes critérios, para evitar ajustes em livros auxiliares.

Isto pode ter ocorrido, além de nossa cultura, pela falta de um corpo de normas contábeis que orientasse as empresas e os profissionais da área de contabilidade. Tardiamente, regulamentações foram feitas a partir dos anos 1980, sobretudo por iniciativa da Comissão de Valores Mobiliários, no sentido de disciplinar a atuação das companhias abertas, e do Conselho Federal de Contabilidade, para reforçar critérios de fiscalização dos profissionais da contabilidade.

3.5.1 O trabalho da CVM e do CFC

O arcabouço teórico da Contabilidade Societária no Brasil pode ser dividido em duas grandes correntes: os Princípios Fundamentais de Contabilidade, emitidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Estrutura Conceitual Básica, editada em deliberação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Embora atualmente estes dois conjuntos de princípios contábeis estejam sob alteração, vale aqui destacar o trabalho pioneiro e que, pelo menos nos últimos 25 anos, influenciou a preparação e apresentação de demonstrações financeiras no Brasil.

Conforme citado anteriormente, a legislação societária exigia que a escrituração mercantil das companhias deveria cumprir com os critérios e métodos dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Os auditores independentes das demonstrações financeiras, à época representados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), em sua análise sobre as demonstrações financeiras das companhias, deveriam opinar se a posição financeira estava de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos no Brasil.

Ocorre que nenhuma obra ou legislação trazia descritos esses princípios contábeis, motivo pelo qual ainda havia dúvidas em relação ao cumprimento dessa exigência.

Neste sentido, em meados de 1981, o Conselho Federal de Contabilidade divulgou a resolução 530 definindo quais eram os Princípios Fundamentais de Contabilidade (e não mais Princípios Contábeis Geralmente Aceitos).

Para Schmidt (2000, p.215) a expressão “Fundamentais” foi escolhida por seu caráter semântico, em comparação com o termo “Geralmente Aceitos”. Para o Conselho Federal de Contabilidade a adoção desses princípios passava a ser compulsória, pois o não cumprimento acarretaria em infração ao regulamento da profissão e ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Os princípios fundamentais de contabilidade emanados do Conselho Federal de Contabilidade foram os seguintes: da entidade, da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais, da expressão monetária, da competência, da oportunidade, da formação dos documentos contábeis, da terminologia contábil, da equidade, da continuidade, da periodicidade, da prudência, da uniformidade, da informação, dos atos e fatos aleatórios, da correção monetária e da integração.

Porém, do ponto de vista prático, Niyama e Silva (2008) citam que este estabelecimento de princípios não obteve o êxito desejado:

Entretanto, pouco significado prático trouxe para a profissão (técnicos, contadores e auditores) já que o sentimento prevalecente nas empresas e também entre os contadores era se as demonstrações financeiras estavam ou não de acordo com a legislação ou regulamentação vigente. (p.81)

A crítica de Niyama e Silva (2008) está baseada no fato de que, se por um lado o profissional da contabilidade poderia ser punido em função de não cumprir os princípios fundamentais de contabilidade, por outro, nada poderia ser feito às empresas, pois não se trata de legislação aplicada às pessoas jurídicas.

Entretanto, é preciso reconhecer a iniciativa do Conselho, considerando que um importante organismo regulador da profissão contábil, estabelecia um conjunto de princípios. Juntamente com as Normas Brasileiras de Contabilidade, os profissionais possuíam um referencial para o exercício da contabilidade.

Já em 1993, o Conselho Federal de Contabilidade editou a Resolução 750, quando foram definidos 7 (sete) princípios fundamentais de contabilidade: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Atualização Monetária, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência.

Surge também, no início da década de 1990, a formação de um grupo de trabalho no âmbito do Conselho Federal de Contabilidade, com o objetivo de desenvolver e atualizar as Normas Brasileiras de Contabilidade, buscando sua aderência com as Normas Internacionais de Contabilidade. Iniciativa que culminaria com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) no ano de 2006.

A Comissão de Valores Mobiliários, responsável por disciplinar o funcionamento das companhias abertas no Brasil, se pronunciou em 1986, por meio da Deliberação de n. 29.

O trabalho foi fruto de uma encomenda do Instituto que congregava os auditores independentes das demonstrações financeiras para a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Deste trabalho resultou a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, referendado pela CVM, conforme citado, pela Deliberação CVM no. 29/86.

No referido documento, os princípios contábeis geralmente aceitos, como foram inicialmente denominados, traziam as seguintes divisões e definições:

- **Postulados** – são inquestionáveis, enunciam condições sociais, econômicas e institucionais, dentro das quais a contabilidade atua. Os postulados ambientais emanados deste trabalho são: Entidade Contábil e Continuidade;
- **Princípios** – são o núcleo central da estrutura contábil, delimitam como a profissão irá posicionar-se diante da realidade social, econômica e

institucional admitida pelos Postulados. Os princípios propriamente ditos são: Custo como Base de Valor, Denominador Comum Monetário, Realização da Receita, Confronto das Receitas com as Despesas e com os Períodos Contábeis;

- **Convenções** – são restrições aos princípios. Representam, dentro do direcionamento geral dos Princípios, certos condicionamentos de aplicação. As convenções são: Objetividade, Materialidade, Conservadorismo e Consistência.

Até 2007, estes dois conjuntos de princípios contábeis acabaram por influenciar e regulamentar a contabilidade feita no Brasil. Embora do ponto de vista de nomenclatura eles tenham diferenças, sob o da intenção do corpo de princípios, eles se complementam. É bom lembrar que contadores, na função de contadores de empresas ou de auditores independentes das demonstrações financeiras, são fiscalizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (os auditores também pela Comissão de Valores Mobiliários), além do fato de que as companhias abertas devem seguir as normas da CVM. Estas duas situações em conjunto, garantiram, nos últimos anos, com razoável segurança, o cumprimento desses princípios.

Niyama e Silva (2008) destacam o seguinte sobre as duas estruturas conceituais que auxiliaram no desenvolvimento das normas contábeis no Brasil:

Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, fruto de pesquisas desenvolvidas pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi) (...) Esse documento foi aprovado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (Ibracon) e referendado pela Comissão de Valores Mobiliários, por intermédio da Deliberação no. 29/86. Esse arcabouço foi sedimentado numa estrutura conceitual de postulados, princípios e convenções, denominada inicialmente de *princípios contábeis geralmente aceitos*, mesma terminologia utilizada pela Lei no. 6.404/76 e, posteriormente, como *Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Esta estrutura sofreu influência dos primeiros pronunciamentos da teoria contábil norte-americana;

Estrutura Conceitual do Sistema CFC/CRCs (Conselho Federal de Contabilidade), que teve sua origem em 1981, por meio da promulgação da Resolução no. 530, o primeiro documento do órgão de classe profissional a redefinir e enumerar o que e quais eram os princípios contábeis. No início da década de 90, por intermédio das Resoluções no. 750 e 774, o Conselho Federal de Contabilidade definiu os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas

Brasileiras de Contabilidade. A estrutura conceitual do Conselho Federal de Contabilidade não se inspirou na escola norte-americana, mas na escola européia. (p.83)

É importante salientar também que, além da Deliberação CVM, cuja abordagem trata dos princípios contábeis, e das Resoluções do CFC, que tratam dos princípios fundamentais de contabilidade, esses órgãos emitiram ao longo da história até os dias atuais, Deliberações e Normas Brasileiras de Contabilidade (cada um na sua competência) sobre assuntos específicos da área contábil.

Cabe ressaltar também que, a partir do fim dos anos 1990, sobretudo por parte da CVM, suas deliberações sempre levaram em consideração as normas internacionais de contabilidade emanadas do IASB, iniciando de maneira silenciosa, ao menos da parte das companhias abertas brasileiras, o processo de convergências às normas internacionais.

Ainda sobre a CVM é necessário destacar um fato importante ocorrido no ano de 2007. Em consonância com o projeto de harmonização com as normas internacionais de contabilidade e também motivada pelo fato de que a União Européia recentemente havia exigido demonstrações em IFRS de empresas listadas nas bolsas daquele bloco, a CVM emitiu deliberação no sentido de que as companhias abertas brasileiras, nas demonstrações consolidadas a serem apresentadas em 2010, deveriam ser preparadas de acordo com as normas contábeis emitidas pelo IASB.

Ressalta-se aqui, conforme demonstrado no capítulo sobre o processo de convergência na União Européia, de que a CVM faz esta exigência apenas nas demonstrações consolidadas, consideradas entidades econômicas e não entidades jurídicas, não necessitando assim, alterações na legislação societária.

A Instrução CVM³⁹ é a de no. 457/07, de 13 de julho de 2007, ou seja, antes da promulgação da Lei no. 11.638/07 (que veremos adiante), e em seu texto traz as seguintes determinações:

³⁹ Aqui é importante destacar também que dois outros importantes órgãos reguladores tomaram decisão idêntica. O Banco Central do Brasil, que regula as Instituições Financeiras, em Comunicado no. 14.259 de 10 de março de 2006 (antes da CVM, portanto) e a Superintendência dos Seguros Privados, responsável pelas Sociedades Seguradoras e de Previdência Complementar, por meio da Circular SUSEP no. 357 de 26 de dezembro de 2007. Para todas as empresas, as demonstrações em IFRS consolidadas são exigidas para o exercício de 2010, com o exercício comparativo a 2009 para fins de apresentação.

Considerando:

- a) a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da confiabilidade nas nossas informações financeiras, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas;
- b) que a CVM vem, desde a década passada, desenvolvendo esforços para possibilitar essa convergência, seja mediante o aperfeiçoamento de suas normas, seja pela apresentação ao Executivo de anteprojeto de lei, hoje transformado no PL nº 3.741/2000;
- c) que os mercados e os reguladores de outros países e blocos internacionais, empenhados nesse processo, estão buscando, cada vez mais, desenvolver mecanismos restringindo o acesso daqueles países que ainda não adotaram ou se comprometeram com a adoção das normas contábeis internacionais; e
- d) que é essencial encontrarmos alternativas para acelerar esse processo de convergência, sem impor, no entanto, custos extraordinários sem um retorno adequado, e estabelecendo um prazo razoável para as companhias abertas se prepararem.

Resolveu:

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.

Dada esta situação específica, pairou de certa forma no mercado que, com as companhias abertas, instituições financeiras e sociedades seguradoras adotando as normas internacionais de contabilidade a partir de 2010, o Brasil estava atingindo um ponto alto no processo de convergência.

Porém, o final do ano de 2007 ainda guardava um importante fato que alteraria significativamente a legislação societária brasileira, sobretudo no que se refere ao capítulo das demonstrações financeiras.

3.6 O Processo de Convergência no Brasil e a Lei 11.638/07

Em 28 de dezembro de 2007, após 7 (sete) anos de debates, emendas e outras questões relacionadas, o Projeto de Lei 3.741/2000 foi aprovado e sancionado pela Presidência da República, transformando-se na Lei no. 11.638/07,

tendo validade a partir do dia 1º de Janeiro de 2008.

Nas palavras de Almeida; Braga (2008, p.2) a finalidade maior do projeto de lei era possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional. Também era de aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às empresas que não estivessem constituídas na forma de sociedades por ações, mas que representassem grande parte da riqueza gerada no país.

A Lei no. 11.638/07 traz em seu cabeçalho a informação de que altera e revoga dispositivos da Lei n. 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

É possível destacar que essa lei tem dois grandes objetivos: i) atualizar a legislação societária brasileira no que se refere à preparação de demonstrações financeiras, haja vista o longo hiato desde a lei de 1976 e ii) convergir a legislação societária brasileira, quanto às demonstrações financeiras, às normas internacionais de contabilidade.

Muito embora os profissionais de contabilidade estivessem atentos ao fato de que havia um Projeto de Lei em tramitação, é possível afirmar que a promulgação da lei causou grande surpresa no meio profissional da contabilidade. Aqui, nos referimos aos profissionais, acadêmicos, empresas, organismos profissionais e outros atores deste processo.

Isso porque a lei entrou em vigor e vários aspectos estavam (e outros ainda estão) por definir, considerando as características de nosso sistema. Os principais fatores que causaram certa indefinição podem ser resumidos em: i) falta de pronunciamentos que orientassem a preparação e apresentação das demonstrações financeiras; ii) aspectos fiscais-tributários envolvidos, quando se trata de alteração de disposições contábeis na apuração do resultado.

Um problema sério surgiu ao largo do tempo que o então Projeto de Lei no. 3.741/00 levou no congresso para se transformar na Lei no 11.638/07: as normas internacionais evoluíram, e sofreram grandes modificações em função inclusive da adesão da União Européia, mas o projeto de Lei não capturou essas inovações. Assim, a Lei no. 11.638/07 trouxe grande evolução, mas com algumas defasagens e

alguns conceitos ultrapassados (...) (IUDICIBUS; MARTINS; GELBCKE, 2009, p.5).

Os mesmos autores destacam sobre as questões fiscais:

Outra pendência bastante forte para que a Lei no. 11.638/07 pudesse entrar em plena vigência era relativa às questões fiscais que mudanças dessa natureza acabam por provocar. Mesmo tendo o texto da referida Lei referência expressa (artigo 177, parágrafo 7º) de que os registros de ajustes efetuados com o objetivo da harmonização às regras internacionais não poderiam ser base de incidência de impostos ou contribuições ou quaisquer outros efeitos tributários, havia certo desconforto no mercado no sentido da efetiva neutralidade tributária da Lei. Esse desconforto aumentou ainda mais quando a própria Receita Federal do Brasil passou a reconhecer a dificuldade nesse sentido (...) (Ibidem, p.5).

Assim, os meses que se passaram após sua promulgação foram de muitas discussões, pesquisas, trabalhos e regulamentações para que houvesse um atendimento correto às profundas alterações por ela trazidas.

A legislação apresenta diversas alterações de forma, como por exemplo, exigência de novas demonstrações financeiras e diferente forma de apresentação de algumas delas. No entanto, as principais alterações se referem a aspectos essenciais sobre a maneira como se pensa e se faz contabilidade, diferentemente das situações as quais estávamos acostumados.

A essência das alterações pode ser resumida em três tópicos, como citados por Iudicibus e Martins e Gelbcke (2009, p.8) e descritos abaixo, em redação do autor deste trabalho de pesquisa. Citaremos exemplos elucidativos, mas sem entrar em aspectos técnicos avançados.

- **Primazia da essência sobre a forma** – há tempos que no Brasil temos esse princípio contábil, do ponto de vista conceitual, mas que nem sempre fora levado em consideração. Esse tópico ressalta que as operações na contabilidade devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com a essência econômica da operação, independente do que emana a forma contratual ou jurídica. Um bom exemplo é a forma como deve ser reconhecida a receita nas demonstrações contábeis: a emissão de uma nota fiscal (forma) não necessariamente representa que o processo para o reconhecimento da

receita esteja concluído, pois algumas condições devem ser atingidas, como por exemplo, a efetiva entrega de produtos ao comprador;

- **Primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica** – por anos, em função de nossa legislação societária, deixamos de reconhecer ativos nas entidades, uma vez que, do ponto de vista da forma jurídica, não se havia transferido a propriedade. Em alguns casos, como das operações de arrendamento mercantil financeiro, ainda que a entidade tivesse o controle substancial de riscos e benefícios do ativo, estes permaneciam reconhecidos nas demonstrações contábeis do arrendador;
- **Normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas** – essa é uma alteração bastante genérica, no sentido que tem interferência sobre praticamente todas as operações realizadas por uma empresa quando reconhecidas pela contabilidade. Os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em consonância com os pronunciamentos emitidos pelo IASB são baseados em princípios, que tem caráter mais genérico, e não em regras, que seriam mais específicas. Essa situação, ao contrário da história da contabilidade no Brasil, exige que os profissionais de contabilidade exerçam seu julgamento profissional para decisões sobre reconhecimento, mensuração e evidenciação de práticas contábeis.

Outra alteração importante trazida pela Lei no. 11.638/07 é de que inclui, para efeitos de preparação de demonstrações financeiras, as empresas de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedade por ações. Nesse caso, dá indicação de que essas empresas são aquelas que, ainda que divididas em várias empresas, mas sob controle comum no exercício anterior, tenham apresentado Ativos com valores maiores do que R\$ 240.000.000 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou Faturamento maior do que R\$ 300.000.000 (trezentos milhões de reais). Trata-se de uma alteração importante, pois traz para a realidade destas normas contábeis um número maior de empresas.

A partir de então, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) passou a

emitir um grande número de documentos, tendo como base os pronunciamentos das normas internacionais de contabilidade. Foram 15 em 2008 e mais de 20 emitidos em 2009, até o momento presente.

Embora vários destes contenham práticas contábeis já adotadas no Brasil há algum tempo, diferenças significativas são apresentadas em outros pronunciamentos e, para várias empresas e profissionais, constituem nova forma de se preparar e apresentar demonstrações financeiras.

É importante destacar que, considerando a realidade de Direito Codificado do Brasil, os pronunciamentos do CPC devem ser aprovados pelos órgãos reguladores que, à exceção do Banco Central do Brasil, vêm aprovando sistematicamente tais pronunciamentos, com destaque para: i) o Conselho Federal de Contabilidade, fazendo com que os novos pronunciamentos sejam convertidos em Normas Brasileiras de Contabilidade e, portanto, façam parte do exercício profissional de todos os bacharéis em Ciências Contábeis, e ii) pela Comissão de Valores Mobiliários, que emite deliberações que tem força de lei para as companhias abertas brasileiras, determinando que esses pronunciamentos devem ser adotados. Em consequência disso, os auditores independentes das demonstrações financeiras realizam seus trabalhos também com base nesses pronunciamentos.

3.7 Considerações Finais do Capítulo

A partir da chegada da família real no Brasil, começamos a ter o desenvolvimento da contabilidade em nosso país, no que se refere a três pontos principais: i) a regulamentação do mercado, quanto às exigências de contabilidade; ii) a regulamentação da profissão de contador, e iii) a evolução do ensino comercial e das ciências contábeis.

Como ponto-chave para este trabalho de pesquisa no que diz respeito à regulamentação do mercado, temos as recentes alterações na legislação societária brasileira, provocada pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Em relação à profissão contábil, destacamos o processo de regulamentação

hoje vigente, com o Decreto-Lei promulgado em 1946, que dá atributos aos bacharéis em ciências contábeis.

Quanto ao ensino, temos como última alteração as Diretrizes Curriculares Nacionais para os cursos de graduação em Ciências Contábeis, cuja discussão (no capítulo a seguir) envolve a proposta deste trabalho: debater as necessidades de alterações no Currículo do curso de Ciências Contábeis, em vista das profundas mudanças ocorridas na legislação societária brasileira.

CAPÍTULO IV

4 Alterações Necessárias no Currículo de Ciências Contábeis

4.1 Objetivos do Capítulo

Este capítulo tem por objetivo principal discutir as necessidades e apresentar propostas de alterações no currículo dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil, sobretudo no que se refere às competências e habilidades a serem desenvolvidas pelos profissionais, considerando as recentes alterações na legislação societária brasileira.

Pretende-se neste capítulo apresentar quais são as possibilidades existentes, em função das Diretrizes Curriculares Nacionais e as condições necessárias para que uma alteração curricular surta efeitos e que de fato represente uma mudança na formação dos profissionais desta área.

Como objetivos específicos, o capítulo irá apresentar conceitos fundamentais de Currículo, as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis e apontar, sob nosso ponto de vista, as necessidades de alterações curriculares nos cursos de Ciências Contábeis.

4.2 Currículo

Definições e concepções de currículo não são fáceis de serem feitas. Muitos autores e diversas correntes trabalham com esta questão essencial relacionada à educação.

Para Moreira (2000), o currículo constitui hoje um item importante na atenção de autoridades, políticos, professores e especialistas, dado a sua centralidade no panorama educacional brasileiro, e isto pode ser atestado pelas constantes

reformulações dos currículos nos diversos graus de ensino e também pelo incremento na produção teórica sobre o tema.

O currículo constitui significativo instrumento utilizado por diferentes sociedades tanto para desenvolver os processos de conservação, transformação e renovação dos conhecimentos historicamente acumulados como para socializar as crianças e os jovens segundo valores tidos como desejáveis. Em virtude da importância desses processos, a discussão em torno do currículo assume cada vez mais lugar de destaque no conhecimento pedagógico (MOREIRA, 2000, p.11).

Moreira (2000) ainda destaca que apesar da grande valorização, não há consenso em relação ao que se deve entender pela palavra currículo. Estas divergências, segundo o autor, refletem problemas complexos, fundamentalmente por se tratar de um conceito que é uma construção cultural, histórica e social e que se refere a uma prática condicionadora do currículo e sua teorização.

De Los Santos (2009) aponta que para alguns autores currículo significa apenas uma grade curricular, em que disciplinas são listadas numa ordem e devem ser cursadas pelos estudantes para obtenção de seu diploma. Esta concepção advém de um dos significados da palavra currículo: curso.

De Los Santos (2009), porém, destaca uma definição de currículo próxima daquilo que pensamos:

No entanto, a grande parte dos educadores associa a idéia de currículo ao conjunto de princípios e metas de projeto educativo, suficientemente flexível para promover discussões e reelaborações quando de sua implementação em sala de aula. (p.50)

Moreira e Candau (2007) assinalam que as diferentes concepções da palavra currículo existem exatamente porque ao longo do tempo a educação é concebida de maneira diferente. Sofre influências históricas que a afetam e a caracterizam. Os autores, então, destacam o seguinte:

Diferentes fatores socioeconômicos, políticos e culturais têm contribuído, assim, para que currículo seja entendido como: (a) os conteúdos a serem ensinados e aprendidos; (b) as experiências escolares de aprendizagem a serem vividas pelos alunos; (c) os planos pedagógicos elaborados por professores, escolas e sistemas educacionais; (d) os objetivos a serem alcançados por meio do

processo de ensino; (e) os processos de avaliação que terminam por influir nos conteúdos e nos procedimentos selecionados nos diferentes graus da escolarização. (p.20).

Algo que se pode inferir quando se pesquisa e se pensa em currículo é de que ele não significa simplesmente uma matriz/grade curricular, com disciplinas e conteúdos a serem cursados ao longo do tempo de integralização do curso ao qual pertença essa matriz/grade.

Nosso trabalho de pesquisa está focado no conceito mais amplo de currículo que para Zabala (2003) são os pressupostos de partida, das metas que se deseja atingir e dos passos que se dão alcançá-los. É o conjunto de conhecimentos, habilidades, atitudes e outros que são considerados importantes para serem trabalhados na escola.

Uma colocação bem ampla sobre currículo é feita por Sacristán (2000):

(...) O currículo é muitas coisas ao mesmo tempo: idéias pedagógicas, estruturação de conteúdos de uma forma particular, detalhamento dos mesmos, reflexo das aspirações educativas mais difíceis de moldar em termos concretos, estímulo de habilidades aos alunos, etc. Quando o professor desenvolve uma prática concreta de modo coerente com quaisquer desses propósitos, ele está desempenhando um papel decisivo. (p.173).

Vale ressaltar o destaque que o autor dá ao professor na citação acima. Entendemos, como o autor, que o professor exerce papel essencial na integralização na prática do currículo, mas outros fatores também estão presentes e são importantes. Sacristán (2000) ainda destaca que a profissão docente é algo aberto e indeterminado, e que não tem normas de comportamento assinaladas de maneira precisa, o que lhe permite ser uma profissão criativa e influenciadora na colocação em prática do currículo.

Para Peleias (2006), o assunto relacionado a currículo tem sido bastante discutido nos últimos anos, sobretudo por aqueles profissionais envolvidos com o processo de ensino e aprendizagem e que buscam uma compreensão crítica da educação. Sobre a conceituação de currículo, o autor destaca:

Presume-se que os currículos permitam obter o elemento norteador para o processo de ensino e aprendizagem, contemplando as necessidades básicas para a formação profissional do graduando. A

organização do currículo é influenciada por vários elementos, como: demanda das políticas cultural, social, econômica e educacional; grupos dominantes; história dos currículos anteriores; princípios psicológicos; avanços tecnológicos; pesquisa na área; conjunturas econômicas; concepções que norteiam o âmbito escolar, entre outros. (Ibidem, p.137).

Neste sentido, e considerando a proposta deste trabalho de pesquisa de discutir alterações necessárias nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, entendemos que a definição acima é importante, analisando que as recentes alterações na legislação societária refletem uma demanda cultural, social, jurídica e econômica.

Embora este trabalho de pesquisa não trate de inovação curricular, conforme definido por Masetto (2004), aspectos destacados por este podem ajudar a entender o conceito de currículo que queremos trabalhar.

Masetto (2004), aponta como um conceito de inovação, um primeiro elemento constitutivo que são alterações que afetam pontos-chave e eixos constitutivos da organização do ensino universitário. Apresentamos, a seguir e resumidamente, os pontos-chaves descritos pelo autor;

- O projeto pedagógico;
- A explicitação de objetivos educacionais;
- A reorganização e flexibilização curricular;
- A reconceptualização do papel das disciplinas;
- A integração das disciplinas e atividades curriculares;
- A substituição da metodologia tradicional;
- A exploração das novas tecnologias;
- A revisão do conceito de avaliação;
- A preparação dos professores;
- A revisão da infra-estrutura.(Ibid, p.197-198):

Importante novamente destacar que este trabalho de pesquisa não tem como objetivo tratar de uma inovação no ensino superior. O texto utilizado de Masetto (2004) tem como objetivo, neste ponto do trabalho, fazer uma associação com a definição de currículo.

Masetto (2004) aponta que para se inovar na educação superior é necessário alterar os pontos-chaves e eixos constitutivos destacados. Nesse sentido, entendemos que todos esses pontos e eixos são parte do currículo de uma escola e, no caso deste trabalho de pesquisa, de um curso superior.

Nosso entendimento é que, como um processo educacional, o currículo é dinâmico e sua formatação ou inovação não traz resultados imediatos, ou seja, não se consegue produzir resultados do dia pra noite. É preciso um tempo de maturação para que se possa avaliar e observar os resultados. Não quer dizer, no entanto, que não tenha início, meio e fim, pois isto seria antagônico à colocação de que a educação se trata de uma ação planejada.

Ainda levando em consideração o conceito de inovação em educação, Sacristán (2000) nos ajuda em nosso entendimento da amplitude do termo currículo e aponta o seguinte:

(...) Por tudo o que foi dito, o currículo, com tudo o que implica quanto aos seus conteúdos e formas de desenvolvê-los, é ponto central de referência na melhoria da qualidade do ensino, na mudança das condições da prática, no aperfeiçoamento dos professores, na renovação da instituição escolar em geral e nos projetos de inovação dos centros escolares. (p.32).

O construto de nosso trabalho de pesquisa, em que se propõem alterações necessárias para adequação do currículo de Ciências Contábeis em função das recentes alterações na legislação societária brasileira, está principalmente baseado na concepção de dois autores: Sacristán (2000) e Santomé (1998). A seguir, destacamos os principais aspectos dos trabalhos destes autores, que tomamos como base para a discussão deste capítulo.

Sacristán (2000) cita as diversas tipologias de currículo, que entendemos serem aplicáveis à proposta deste trabalho de pesquisa, uma vez que o currículo é a fusão de vários fatores e o desafio é fazer com que todos esses fatores funcionem harmonicamente.

O **Currículo Prescrito** assinala que em qualquer sistema educacional há algum tipo de orientação ou prescrição do que deve ser o conteúdo educacional. Essa prescrição serve como ponto de partida para a elaboração de materiais, controles, etc. *atuando como referência na ordenação do sistema curricular.* (Ibidem, p.104)

O Currículo Prescrito tem papel importante no estabelecimento e nas definições das opções pedagógicas e na regulação do campo de ação. Em suas diversas especialidades, no que diz respeito aos seus conteúdos, *expressa o conteúdo base da ordenação do sistema* (Ibid, p.113), onde se pode estabelecer a

ordem de progresso e das especialidades que o compõem.

No **Currículo Apresentado aos Professores** há uma escala de meios que interpretam os conteúdos e os significados dos currículos. Estas traduções são passadas aos professores, mas como, geralmente, costumam ser muito genéricas, se tornam insuficientes na orientação das atividades educativas nas aulas.

Na difícil tarefa de representar na prática o currículo prescrito, atualmente os livros-texto fazem muito bem este papel, sendo uma ponte entre o currículo e a prática, mas de certa forma, deixam os professores muito dependentes desse meio. Em vista disso, outro fator que torna mais difícil a questão prática, a partir do currículo prescrito, é o nível de formação destes profissionais, que se renovam muito lentamente no sistema escolar. Ainda assim, ele é o agente que, efetivamente, coloca o currículo na prática, através dos meios que lhe forem mais pertinentes.

Currículo Moldado pelos Professores - É sabido que o professor é elemento primordial para a concretização do processo pedagógico. Ele é sujeito ativo no processo ensino-aprendizagem, daí a relação direta com o currículo. Por haver essa estreita relação, esse profissional possui certa margem de autonomia, podendo assim moldar este currículo à realidade. Outro elemento preponderante nesta modelagem pelo professor é a sua bagagem profissional que terá também um papel peculiar nesta tradução do currículo para a realidade. Além disso, nenhuma outra pessoa, fora o professor, tem acesso à cultura em que o aluno está inserido. Esse fator também deve ser levado em conta quando da mediação do professor entre o currículo e a prática.

O Currículo na Ação: A Arquitetura da Prática – Por meio das diversas formas que o professor adota para transmitir o currículo prescrito, é na prática que ele revela seu valor. *O currículo, ao se expressar através de uma práxis, adquire significado definitivo para os alunos e para os professores (...)* (Ibid, p.201), ou seja, a prática é a real concretização de toda a extensão do currículo, e é por meio das tarefas acadêmicas que se pode notar quais são as propostas curriculares.

Vale lembrar que a dinâmica do ensino é muito fluida, mas os esquemas das atividades que a cercam não, pois existe um padrão metodológico que a regula. As estruturas de tarefas são semelhantes, mesmo que cada professor as conduza de formas diferentes, elas serão sempre parecidas entre si.

O Currículo Realizado representa a efetiva prática do currículo refletida de

várias formas: na aprendizagem do aluno, na socialização profissional do professor, inclusive nos diversos ambientes que ambos interagem, como a família, a sociedade, etc. Isto é visto como um rendimento valioso do sistema ou do método pedagógico.

O **Currículo Avaliado** de uma forma ou de outra acaba impondo critérios tanto para o ensino do docente quanto para a aprendizagem dos alunos.

No processo de ensino existe uma avaliação constante, mesmo que esta não seja feita formalmente. Daí a *concretização de significados do currículo não é alheia a esse clima de avaliação, que explicitamente pode ser vista no tipo de aprendizagem que fica ressaltada pelos sistemas de controle formal dominantes* (Ibid, p.311). Portanto, na avaliação, os mecanismos que os professores usam são determinantes devido ao processo que eles realizam sobre os alunos.

Entendemos que alterações curriculares devem atingir todas estas tipologias de currículo. Nesse sentido, ainda que não se configure no conceito de inovação curricular, segundo Masetto (2004), as novas demandas ao profissional de contabilidade devem ensejar alterações que afetem os principais eixos constitutivos de uma prática curricular.

Por sua vez, o trabalho de Santomé (1998), denominado Globalização e Interdisciplinaridade traz o conceito de currículo integrado que também acreditamos ser adequadamente aplicável às necessidades de alterações curriculares discutidas neste capítulo.

Podemos começar com uma provocação:

Há sempre quem declare ironicamente que a única coisa que liga as diferentes salas de aula em uma instituição escolar são os canos da calefação ou os cabos elétricos. Em geral, poucos estudantes são capazes de vislumbrar algo que permita unir ou integrar os conteúdos ou o trabalho das diferentes disciplinas. (Ibidem, p.25).

A provocação vem acompanhada, por meio do trabalho de Santomé, da necessidade de se contemplar uma compreensão global do conhecimento e de promover uma maior parcela de interdisciplinaridade na construção de um currículo. Surge daí a denominação de currículo integrado. A palavra integração ressaltaria a unidade que deve existir entre os conteúdos, disciplinas e formas de conhecimento nas instituições escolares.

Santomé (1998) cita formas tradicionais de se integrar currículos e, em seu trabalho, apresenta diferentes formas desta integração, resumidas abaixo.

Uma das formas de integração proposta por Santomé (1998) é a **Integração Correlacionando Diversas Disciplinas**, em que se parte do princípio que as diferentes disciplinas têm conteúdos, características e diferenciais que devem ser tratados separadamente. Porém, como algumas partes de cada uma delas, para serem compreendidas, necessitam de características das outras, estabelece-se uma coordenação entre as disciplinas para se alcançar certa integração do conhecimento.

Na **Integração através de Temas, Tópicos ou Idéias**, como o nome sugere, é a integração entre as disciplinas e áreas de conhecimento feita por meio de grandes temas, tópicos ou idéias que, uma vez eleitos, têm a função de integrar o conhecimento (que estariam presentes nas diversas disciplinas). Santomé (1998, p.207) ressalta que “não existem áreas ou disciplinas dominantes, com maior peso sobre as demais”.

Por temas transversais, Santomé (1998, p.207) chama aqueles problemas, cuja compreensão e julgamento requerem conhecimentos, destrezas e procedimentos, que não podem ser localizados facilmente em determinadas disciplinas, pois várias delas se ocupam destes assuntos em suas áreas temáticas. Para, então, integrar estes assuntos, propõe a **Integração em torno de uma questão da vida prática e diária**. Nesse tipo de integração, problemas relevantes, tais como questões sociais e morais, e que não fazem parte de disciplinas específicas, seriam trazidos à tona com o objetivo de gerar conhecimento.

Outra forma de currículo integrado proposta por Santomé (1998) é a **Integração a partir de temas e pesquisas decididos pelos estudantes**, em que está presente a idéia de que as atividades que mais podem auxiliar os estudantes a aprender são aquelas relacionadas com as questões e problemas que consideram importantes para seu ambiente. Esta forma de integração apresenta uma diferença importante em relação às demais, em função de que o estudante decide o tema ou problema que servirá de eixo para organizar os conteúdos das áreas do conhecimento a serem discutidos.

Entendemos que as formas de integração apresentadas por Santomé (1998) são adequadas, considerando determinadas adaptações, para as propostas de

alterações curriculares de nosso trabalho de pesquisa. Sobre as adaptações, sempre necessárias a cada projeto, destacamos o seguinte:

No entanto (...) considero interessante ressaltar, para não cair em um desmedido otimismo, as condições e possibilidades de dedicar-se a elaborar projetos curriculares, especialmente em momentos como os atuais (...) Para esclarecer a razão de tais reticências, parece-me que seria importante aprofundar alguns exemplos de bons projetos, para constatar as dificuldades e, conseqüentemente, as condições que se precisam e que devem ser conquistadas, para poder elaborar projetos curriculares integrados que sigam uma linha de compromisso com o qualidade de ensino e que contribuam para educar as gerações mais jovens. (Ibid, p.209).

Muito embora o trabalho de Santomé (1998) não seja especificamente para nenhum curso, entendemos a advertência e o consideramos importante neste momento da educação contábil. As necessidades de alterações, embora urgentes, devem ser vistas com cautela e planejamento, sobretudo por estarmos discutindo algo tão recente, quando da elaboração deste trabalho de pesquisa.

Em nosso entendimento, o currículo é um processo não estanque, influenciado por questões culturais, sociais e políticas em um contexto mais amplo e, em linhas gerais, deve orientar a prática escolar para responder as perguntas sobre “o que” ensinar, “como” ensinar e “por que” ensinar.

De maneira formal, para se responder à pergunta sobre “o que” ensinar, o currículo deve estabelecer os conteúdos disciplinares a serem ministrados ao longo da trajetória escolar.

As metodologias, as formas de integração das disciplinas e a interdisciplinaridade responderiam à questão sobre “como” ensinar. Aqui é importante destacar o papel essencial do professor neste processo, pois é ele que vai, nas palavras de Sacristán (2000), moldar os conteúdos curriculares e colocá-los em prática no processo ensino-aprendizagem.

Por fim, para se responder à pergunta “por que” ensinar tais conteúdos curriculares, o currículo deve contextualizar as questões culturais, políticas e sociais e levar em consideração a realidade próxima e universal na seleção de tais conteúdos.

Especificamente neste trabalho de pesquisa que trata de currículo de ensino superior, tomando como base as Diretrizes Curriculares Nacionais que abordaremos

a seguir, os aspectos formais necessários em uma alteração curricular são os Conteúdos Curriculares, no desenvolvimento de Competências e Habilidades e, é claro, na prática pedagógica dos professores, no sentido de moldar este currículo. Nossa opção foi por focar no aspecto de Competências e Habilidades do profissional de Ciências Contábeis.

4.3 As Diretrizes Curriculares Nacionais: uma flexibilidade possível

As diretrizes curriculares nacionais dos cursos superiores no Brasil foram criadas para ser referência para as Instituições de Ensino Superior na elaboração dos currículos dos cursos superiores.

Peleias (2006) aponta uma das qualidades das Diretrizes Curriculares Nacionais:

A maior autonomia concedida às IES permitirá a definição de perfis profissionais variados, maior diversidade nas carreiras, melhor atendimento às demandas do mercado de trabalho e maiores condições para que os futuros profissionais se adaptem mais facilmente aos cenários em que vierem a atuar. (p.183)

De fato, uma das características marcantes, e que marcou uma inovação quanto aos atos regulatórios da educação superior, é a autonomia concedida às Instituições de Ensino Superior, no que se refere à boa parte da elaboração do currículo e do projeto pedagógico do curso.

Anteriormente às Diretrizes Curriculares, prevalecia a Resolução 3 de 1992, conhecida como Currículos Mínimos, que como o próprio nome sugere, indicava para cada curso superior quais eram as disciplinas mínimas a serem ofertadas pelos cursos superiores.

Os currículos mínimos tiveram como objetivos iniciais facilitar a transferência entre as diversas instituições, garantir a qualidade e uniformidade mínimas dos cursos que conduziam a um diploma profissional. Obviamente, é importante destacar a louvável iniciativa, sobretudo em um país continental, com migrações constantes e que estava vivendo, à época, o início da expansão do ensino superior.

Porém, pela mesma vertente que se podem elogiar os currículos mínimos, sua rigidez causou diversas incongruências nos cursos superiores do Brasil. O Conselho Nacional de Educação, por meio do parecer CES 776/97, que trata de orientações para as diretrizes curriculares nacionais dos cursos de graduação, destaca o seguinte:

Deve-se reconhecer, ainda, que na fixação dos currículos muitas vezes prevaleceram interesses de grupos corporativos interessados na criação de obstáculos para o ingresso em um mercado de trabalho marcadamente competitivo, o que resultou, nestes casos, em excesso de disciplinas obrigatórias e em desnecessária prorrogação do curso de graduação. Ao longo dos anos, embora tenha sido assegurada uma semelhança formal entre cursos de diferentes instituições, o currículo mínimo vem se revelando ineficaz para garantir a qualidade desejada, além de desencorajar a inovação e a benéfica diversificação da formação oferecida.

Assim, o Conselho Nacional de Educação, por meio do mesmo parecer, destaca sobre as diretrizes curriculares nacionais:

A orientação estabelecida pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, no que tange ao ensino em geral e ao ensino superior em especial, aponta no sentido de assegurar maior flexibilidade na organização de cursos e carreiras, atendendo à crescente heterogeneidade tanto da formação prévia como das expectativas e dos interesses dos alunos. (...) Entende-se que as novas diretrizes curriculares devem 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.

Para Guimarães *et al.* (2008) as diretrizes curriculares nacionais superam as limitações dos currículos mínimos obrigatórios e permitem uma organização curricular com relativa liberdade e flexibilidade e, nesse sentido, prevêm permeabilidade em relação às transformações que acontecem no mundo científico, à interdisciplinaridade, à realidade social, à perspectiva de uma educação continuada e à articulação entre teoria e prática.

A partir deste movimento, o Ministério da Educação, por meio dos colegiados específicos, passou a deliberar sobre as Diretrizes Curriculares Nacionais de cada curso de graduação, inclusive com determinação da carga horária mínima para integralização dos cursos.

Em 2004, por meio da Resolução 10, editada em 16 de dezembro, o Conselho Nacional de Educação instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis, em nível bacharelado, além de estabelecer outras providências. Passamos a destacar aspectos importantes a seguir.

4.4 As Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis

As Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis, conforme promulgação da Resolução 10, em 2004, passam a ser exigidas para efeitos de avaliação de cursos, para os alunos ingressantes a partir do ano de 2006. Ou seja, quando da elaboração deste trabalho de pesquisa, podemos considerar ainda recentes essas determinações, considerando o tempo médio de integralização do curso que é de 4 (quatro) anos.

Seguindo a orientação maior das Diretrizes Curriculares Nacionais, estas diretrizes curriculares específicas do curso de Ciências Contábeis têm como característica a definição de princípios gerais para a elaboração do projeto pedagógico do curso, sem ter a rigidez dos currículos mínimos.

Pela Resolução 10, as Instituições de Ensino Superior deverão estabelecer a organização curricular para os cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

- I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
- II – componentes curriculares integrantes;
- III - sistemas de avaliação do estudante e do curso;
- IV - estágio curricular supervisionado;
- V - atividades complementares;
- VI – monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição;
- VII - regime acadêmico de oferta;
- VIII - outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto.

Embora todos os itens descritos façam parte do conceito amplo de currículo, entendemos que os itens I e II citados acima são os mais aderentes e se referem

diretamente ao problema de pesquisa deste trabalho. Mais especificamente, entendemos que, ao se tratar e definir Conteúdos Curriculares e Competências e Habilidades, estaremos abordando a essência curricular, a ser complementada com a atuação e o papel do professor.

4.4.1 Perfil Profissional esperado para o Formando

A Resolução 10 destaca em seu artigo 3º que o curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensinar determinadas condições para que o futuro profissional possa ter exercício pleno.

Peleias (2006) resume que os formandos devem ter as seguintes capacidades: técnica e funcional; capacidade de se enquadrar e atuar nos diversos modelos organizacionais, inclusive naqueles influenciados por normas internacionais; capacidade para se adequar às ferramentas da tecnologia da informação, essenciais hoje para o exercício da profissão.

Na íntegra, a Resolução 10 aponta o seguinte:

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensinar condições para que o futuro contabilista (sic)⁴⁰ seja capacitado a:

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

II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;

III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Para o propósito deste trabalho de pesquisa, entendemos ser importante destacar a menção que a Resolução faz no item I, no sentido de que o profissional tenha condições de compreender requisitos gerais, em âmbito nacional e

⁴⁰ Em retificação, o Conselho Nacional de Educação mudou a redação, passando de Contabilista para Contador.

internacional. Embora ainda não claramente, abria-se já naquele momento uma discussão com os padrões de contabilidade internacional.

No artigo 5º, quando se vai tratar de conteúdos curriculares, a menção aos padrões internacionais parece ficar ainda mais clara:

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** (grifo nosso).

Conforme discutido em capítulos anteriores, assim como a legislação societária brasileira e outras regulamentações profissionais abriam espaço para a convergência aos padrões internacionais, por meio da Resolução 10, os cursos de Ciências Contábeis também estavam sendo chamados a incorporarem em seu currículo aspectos relacionados a este tema, até então ainda emergente.

Naquele momento observou-se, inclusive por meio de pesquisas científicas como as de Weffort (2006) e as de Echternacht (2006), que algumas Instituições de Ensino Superior, no sentido de atender formalmente o que era exigido pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, incluíram uma disciplina na grade curricular que, normalmente, era denominada de Contabilidade Internacional.

Para aquele momento, dado que pouquíssimas empresas tinham a real necessidade de se adequar às normas internacionais de contabilidade e, conseqüentemente, um pequeno número de profissionais necessitava deste conhecimento, esta solução pode ter sido razoável.

Já para o momento atual, considerando a amplitude alcançada pelas normas internacionais de contabilidade, entendemos que mudanças mais profundas devem ser adotadas no currículo dos cursos de Ciências Contábeis, conforme discutiremos adiante.

4.4.2 Competências e Habilidades

O artigo 4º da Resolução 10 trata especificamente de competências e habilidades esperadas para o formando em Ciências Contábeis. Abaixo o texto na íntegra:

Art. 4º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;

II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico-analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Aqui se percebe uma gama enorme de competências e habilidades exigidas para o formando em Ciências Contábeis. Conforme Sacristán (2000), o currículo representa um estímulo de habilidades ao aluno e, nesse sentido, entendemos que o projeto pedagógico deve ensejar condições ao aluno para alcançar essas

competências e habilidades.

Peleias (2006) aponta que as exigências de competências e habilidades apresentam uma grande e louvável preocupação quanto ao desenvolvimento do pensamento crítico do egresso, como forma de tornar sua atuação mais eficaz no contexto empresarial.

Entendemos ser importante destacar, para efeitos deste trabalho de pesquisa, o item IV citado acima: aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis. Neste sentido, passando o Brasil pelas recentes alterações na legislação societária, conforme discutido em capítulo anterior, o currículo dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil devem motivar esforços para desenvolver competências e habilidades nos egressos destes cursos, no intuito de capacitá-los a exercer a profissão de acordo com estas novas demandas.

4.4.3 Conteúdos Curriculares

Por fim, neste resumo das Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de Ciências Contábeis, o artigo 5º da Resolução 10 apresenta as exigências relacionadas aos conteúdos curriculares para a formação do profissional.

Conforme citado anteriormente, a Resolução aponta que os projetos pedagógicos dos cursos de Ciências Contábeis devem contemplar 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.

Observado o perfil desejado do egresso pela Instituição de Ensino Superior, em consonância com as Diretrizes Curriculares Nacionais, os conteúdos curriculares devem atender os seguintes campos interligados de formação, conforme descrito no artigo 5º da Resolução 10:

- 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.

Observam-se, então, os três eixos: Formação Básica, Formação Profissional e Formação Teórico-Prática. Ao contrário dos currículos mínimos, não se tem a definição de disciplinas e/ou conteúdos específicos. O que se vê são conteúdos genéricos e que devem ser estabelecidos pelas Instituições de Ensino Superior, considerando a vocação do curso e o perfil desejado do egresso. Neste sentido, então, discutiremos adiante a necessidade de alterações e no próximo capítulo uma proposta de alterações em conteúdos curriculares, levando em consideração as recentes alterações na legislação e a demanda do mercado de trabalho.

4.5 Pontos-chaves do Currículo e as Necessidades de Alterações

Conforme discutido no capítulo anterior, a legislação societária brasileira sofreu significativas alterações recentemente e, conseqüentemente, as normas brasileiras de contabilidade. A principal mudança reside no fato de que estamos adotando no Brasil, de maneira bastante pujante, as normas internacionais de contabilidade.

Em que pese o fato de que para as pequenas empresas, que representam a maioria das empresas brasileiras, essas normas ainda não são totalmente aplicáveis, no entanto, para as médias e grandes empresas, que são as que oferecem a maior quantidade de ocupações profissionais na área privada, essas normas passam a ser realidade.

Considerando o fator flexibilidade das Diretrizes Curriculares Nacionais e, neste sentido, o fato de as Instituições de Ensino Superior poderem elaborar seus Projetos Pedagógicos à luz da vocação da escola, do curso e da realidade geográfica e social na qual está inserida, é natural supor que o currículo dos cursos

devam ser alterados.

Nosso entendimento é de que não bastam alterações em disciplinas ou inserção de disciplinas. Pontos-chaves do curso devem ser alterados, a fim de que o profissional formado no curso de Ciências Contábeis esteja apto a exercer a profissão em função das novas demandas. Pensamos ser esses pontos-chaves uma nova visão sobre os Conteúdos Curriculares, novas definições de Competências e Habilidades e o papel do professor.

A Contabilidade Societária, emanada das normas internacionais de contabilidade, foi desenvolvida em países com sistemas financeiro e jurídico diferentes dos sistemas brasileiros, além do fato de haver diferenças culturais significativas.

Além disso, conforme discutido em capítulo específico, as normas internacionais de contabilidade formalizadas no Brasil, por meio dos pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, passam a ser normas aplicáveis societariamente para um grande número de empresas, sejam companhias abertas ou não.

Destaca-se também o fato de que o pronunciamento, com base nas normas internacionais de contabilidade, foi aprovado e é aplicável às pequenas e médias empresas, aumentando o corpo de empresas afetadas por este novo modelo contábil.

A seguir, apresentamos os pontos-chaves onde entendemos que as alterações sejam necessárias, com destaque maior para as competências e habilidades dos profissionais a serem formados.

4.5.1 Necessidade de Alterações em Conteúdos Curriculares

As alterações em conteúdos curriculares parecem ser as mais aparentes e simples de serem feitas, haja vista que constituem definições de conteúdos programáticos de disciplinas. A palavra simples aqui tem a conotação de que nem sempre que algo é posto no papel é aplicável na prática, sobretudo na extensão que entendemos que estas normas devem ser tratadas.

Considerando as Diretrizes Curriculares Nacionais, o eixo a ser alterado em função das normas internacionais de contabilidade é aquele que trata da Formação Profissional, no que se refere aos termos de Teoria da Contabilidade e nas formas de quantificações de informações financeiras e patrimoniais.

Comumente, as Instituições de Ensino Superior, na elaboração da matriz curricular do curso de Ciências Contábeis, fazem constar um eixo de Contabilidade Societária, em que as disciplinas mais comuns existentes são: Contabilidade Geral, Contabilidade Intermediária, Contabilidade Societária, Contabilidade Avançada, ou outros nomes. O conteúdo dessas disciplinas se refere à Contabilidade baseada em princípios e padrões estabelecidos.

Ora, com a alteração societária do padrão de contabilidade a ser seguido pelas empresas, mais do que o conteúdo programático destas disciplinas, a forma como são ministradas é que deve sofrer alterações, considerando a realidade que os egressos vão enfrentar, sobretudo no sentido de fazerem mais uso do julgamento profissional, sinal claro de que se deve desenvolver novas competências e habilidades antes não tão necessárias. Mais uma vez, ressaltamos o papel do professor neste processo.

Em que pese o fato de alguns pronunciamentos serem específicos para determinados tipos de empresa, a maioria absoluta destes são aplicáveis a todos os tipos de empresa. Nesse sentido, a alteração prática a ser feita é a inserção, contextualizada de acordo com a inserção da IES, dos pronunciamentos emitidos pelo CPC nas disciplinas de Contabilidade Societária.

Porém, é necessária alterações em outros dois pontos-chaves, para que o egresso esteja capacitado em relação às normas internacionais de contabilidade: a definição de competências e habilidades e a competência pedagógica do professor universitário, itens que veremos a seguir.

4.5.2 Necessidade de Alterações na Competência Pedagógica do Professor

É sabido e bastante discutido que os professores universitários, em diversas áreas, mas com destaque para as áreas técnicas e de negócios, nas quais se incluem as Ciências Contábeis, são professores com defasagem em formação e competência pedagógica.

A grande maioria dos professores são profissionais ou ex-profissionais de mercado que, com sua valiosa experiência, transmitem o conhecimento adquirido na prática aos alunos. Esse modelo, que faz parte de grande parte das Instituições de Ensino Superior no Brasil, vem da crença de que quem sabe, sabe ensinar.

Nos cursos de Ciências Contábeis que, no Brasil, são majoritariamente oferecidos no período noturno, tem-se esta realidade bastante presente: professores que são profissionais que atuam no mercado durante o dia e, no período da noite, dobram a jornada, ministrando aulas nos cursos superiores de Contabilidade. É muito comum a valorização desses profissionais por alunos e dirigentes dos cursos de Ciências Contábeis.

Em nossa experiência primeiramente como aluno de Ciências Contábeis, depois como professor universitário do curso e também como coordenador de curso, percebemos uma tendência bem clara em relação à metodologia de ensino aplicada pela grande maioria dos professores: trata-se de uma repetição e transmissão de conteúdo aos alunos, sem preocupação com a formação crítica destes em relação a determinadas práticas e convenções contábeis até então estabelecidas.

Nosso entendimento é que, mais uma vez, considerando normas baseadas em princípios, não há uma cartilha ou definições prontas por órgãos reguladores, fazendo com que os alunos desenvolvam habilidades e competências diferentes das necessárias anteriormente (conforme discutido no tópico anterior). Passa a ser necessário o papel do professor como mediador, incentivando habilidades críticas dos alunos e que ajude a desenvolver neles habilidades para a resolução de problemas diferentes a cada situação contábil diversa, em função de situações e empresas distintas.

O papel do professor neste processo é essencial, conforme destacado como

um dos eixos constitutivos no processo de inovações curriculares, definido por Masetto (2003-2004), e na definição do Currículo Moldado pelos Professores, feito por Sacristán (2000).

4.5.3 Necessidade de Alterações em Competências e Habilidades

Um dos pontos-chaves de alteração curricular necessária para adequação da formação profissional do egresso em Ciências Contábeis, e tratado como foco principal deste trabalho de pesquisa, é a definição de competências e habilidades a serem desenvolvidas em função das alterações na legislação societária.

Para iniciar este tópico, destacamos um trecho do recente livro, publicado neste ano de 2010, que trata das mudanças exigidas pela legislação societária brasileira:

A contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do Contador: apesar de parecer isso uma afronta à profissão contábil, trata-se, na realidade, de uma ascensão da profissão, por elevar o patamar com que é praticada e reconhecida a Contabilidade (IUDICIBUS *et al*, 2010, p.22).

Um dos pontos importantes desta mudança é o fato de que as normas contábeis emitidas com base nas normas internacionais de contabilidade são baseadas em princípios, que são mais genéricos, e não em regras, mais específicas para aplicação. Nas palavras de Iudicibus *et al* (2010, p.21) preocupam-se muito mais em destacar a filosofia e os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil, mas não têm, necessariamente, respostas para todas as dúvidas, até por conterem detalhes exagerados.

A relação direta que aparece desta definição é de que os profissionais de contabilidade, auxiliados por especialistas de outras áreas, deverão, de maneira recorrente, fazer uso de julgamento profissional para tomar decisões acerca da escrituração contábil. Por aqui podemos destacar a necessidade de se promover a interdisciplinaridade dentro dos cursos de Ciências Contábeis e também a necessidade de desenvolvimento de novas competências e habilidades, ou melhor, certas competências e habilidades, embora já amplamente discutidas, deverão

efetivamente fazer parte da formação dos futuros profissionais.

Por competências usamos o conceito de Perrenoud (2000) de ser a capacidade de articular um conjunto de esquemas, situando-se, portanto, além dos conhecimentos, permitindo mobilizar os conhecimentos na situação, no momento certo e com discernimento. Ou seja, vai além do simples conhecimento técnico, mas de como aplicar corretamente esse conhecimento, por meio dos aspectos cognitivos, sociais, culturais e outros.

Por habilidades, citamos a definição de Peleias *et al* (2006)

Habilidade é a capacidade de executar alguma atividade, é o modo de empreender uma ação de forma mais rápida, fácil e eficiente. É uma capacidade desenvolvida por meio de treinamento, técnicas, métodos, regras e exercícios de natureza física, motora e psicossocial. Similarmente às competências, é influenciada pela natureza humana e varia de indivíduo para indivíduo, em função das características inatas (p.84).

Alguns trabalhos destacam de maneira pontual a necessidade de desenvolvimento de certas competências e habilidades para os cursos superiores de Ciências Contábeis e/ou destacam pontos importantes para o desenvolvimento das atividades profissionais.

Silva (2003) aponta uma assimetria de informações no que se refere ao termo interdisciplinaridade e ressalta que a interdisciplinaridade não é tratada nos cursos de Ciências Contábeis, tampouco contemplada na literatura, de acordo com a importância que tem.

Sinatora *et al* (2005), numa pesquisa sobre o oferecimento de uma disciplina específica do curso, constata algo que podemos generalizar, de maneira significativa, para os cursos de Ciências Contábeis oferecidos no período noturno: a falta de integração entre os docentes, falta de interdisciplinaridade e conseqüente isolamento de professores e disciplinas.

No documento da Unctad (2003), que propõe um modelo de currículo para a formação global de contadores, uma das proposições é estabelecer conteúdos técnicos, mas ressalta que isso só não é suficiente e que os aspirantes a contadores devem ser capazes de aplicar os conhecimentos técnicos na prática, por meio de situações que simulem a realidade, desenvolvendo habilidades de análise, interpretação, poder de síntese, avaliação e comunicação. O documento ressalta

também que essas habilidades, normalmente, são desenvolvidas no processo educacional geral, antes da formação profissional.

E, novamente, referenciamos o trabalho de *Iudicibus et al* (2010) que aponta como uma das diferenças significativas desta nova contabilidade, o fato de que ela passa a ser mais da empresa e menos do contador. Várias atividades e várias definições da contabilidade societária passarão a ser tomadas pelo contador, mas com a ajuda de outros especialistas.

A seguir, iremos apresentar exemplos técnicos deste novo modelo contábil, quais os aspectos impactantes sobre a atuação profissional do egresso em Ciências Contábeis e, não de maneira explícita, como um modelo, destacar competências e habilidades necessárias de serem adquiridas e/ou desenvolvidas por estes profissionais.

Um primeiro exemplo pode ser sobre o reconhecimento da Depreciação de bens de uma empresa. A depreciação é o reconhecimento periódico, da perda de valor patrimonial dos bens de longo prazo que uma empresa possui. Em função da passagem do tempo e do uso de um determinado bem, reconhece-se uma despesa, a fim de demonstrar que este ativo está perdendo valor patrimonial ao longo do tempo. Procedimento semelhante é aplicável aos ativos intangíveis, com a denominação técnica de amortização.

Historicamente, com boas e raras exceções, as empresas e profissionais brasileiros utilizaram, como critério de depreciação de bens, as taxas definidas pela autoridade tributária que, se por um lado tem todo o direito de estabelecer regras próprias para prestação de contas ao Fisco, por outro, não tem a preocupação de estabelecer critérios que sejam as melhores práticas de contabilidade.

Com a recente alteração da legislação societária e conseqüente pronunciamento emitido sobre critérios de depreciação e amortização, as empresas deverão adotar critérios que representem a vida útil e econômica do bem, independentemente dos critérios fiscais. Além disso, esses critérios deverão ser revisados anualmente, a fim de ajustar, se necessário, taxas de depreciação que não estejam condizentes com a utilização destes ativos.

O grande ponto a destacar aqui é que as empresas e profissionais de contabilidade, em geral, não precisavam tomar esta decisão, pois a autoridade tributária indicava (e ainda indica) as taxas de depreciação aceitas por ela e, numa

inversão de valores, adotavam estas taxas na escrituração contábil societária. A partir de agora, independentemente das taxas fiscais, os profissionais deverão utilizar taxas adequadas e revisá-las anualmente.

Sem dúvida, o profissional de contabilidade vai carecer de novas competências e habilidades, além de contar com profissionais especialistas de outras áreas. Nestes casos, em particular para Máquinas e Equipamentos, a depreciação deverá ser efetuada a partir de dados e informações externos à contabilidade, tais como a área de engenharia entre outras. Claramente caberá ao profissional de contabilidade adquirir e desenvolver competências para avaliar e interpretar laudos, além da capacidade de comunicação e arguição com profissionais de outras áreas.

Um segundo exemplo técnico trata do Ajuste a Valor Presente de valores a pagar e a receber por uma empresa, a fim de representar o valor do dinheiro no tempo, considerando o princípio contábil da atualização monetária. Uma das alterações contábeis adotadas, seguindo a premissa do valor justo para ativos e passivos, determina que quando uma empresa tem valores a receber e a pagar de longo prazo, deve descontar esses valores por uma taxa que represente o risco do ativo e o valor do dinheiro no tempo.

Em um passado não tão distante, o Brasil viveu esta experiência, para as companhias abertas, de se fazer a Correção Monetária Integral. No aspecto de escrituração e contabilização, isso não é uma novidade. Porém, àquela época, os órgãos reguladores definiam quais eram as taxas de juros a ser utilizadas para se proceder esta atualização.

A prática atual não define regras, mas sim princípios genéricos, conforme temos sempre sublinhado neste trabalho de pesquisa. Os órgãos reguladores não definem quais são as taxas. Cabe ao profissional de contabilidade, com a ajuda de especialistas de outras áreas, a definição de taxa que melhor represente o risco do ativo e o valor do dinheiro no tempo.

Aqui esbarramos num aspecto de conteúdo, pois definição de taxas de desconto é conteúdo presente nas disciplinas de finanças que, comumente, estão presentes nos currículos de Ciências Contábeis. Porém, nossa experiência mostra que tal disciplina não é tratada como disciplina chave, mas como de apoio. Mais do que isso, além das habilidades cognitivas relacionadas à área de finanças,

habilidades de análise e interpretação de dados financeiros e comportamento dos mercados devem ser proporcionados ao profissional de ciências contábeis.

Ainda sobre o aspecto de definição de taxas de juros, vários outros pronunciamentos requerem ou exigem a aplicação de uma taxa de desconto, que melhor represente o risco dos ativos e passivos e o valor do dinheiro no tempo, para efeito de reconhecimento e mensuração de transações contábeis.

Outro exemplo, que é recentemente exigido, é o teste de recuperabilidade de ativos (conhecido no termo inglês por *impairment*), no qual os ativos de longo prazo de uma companhia devem ser agrupados em Unidades Geradoras de Caixa, que por definição, é o menor grupo de ativos que gera caixa, independentemente de outros ativos a serem testados, para verificar se ainda continuam produzindo benefícios futuros para a entidade.

A primeira tarefa para a companhia, e que pode ter o profissional da contabilidade envolvido, é a definição de quais são as suas unidades geradoras de caixa. Nas palavras de Ludicibus *et al* (2010, p.23) dificuldades podem surgir, tendo como exemplo uma empresa de exploração de transporte rodoviário, o que seria definido como unidade geradora de caixa: cada um dos ônibus ou uma linha recebida em concessão?

Embora esta seja uma definição de negócio cabível à alta administração de uma companhia, por trazer possíveis impactos na preparação e na apresentação das demonstrações contábeis, é esperado um envolvimento dos profissionais de contabilidade para esta definição. São esperados conhecimentos da área de negócios, em geral, e da área de atuação da companhia. Um profissional que pode atuar em diferentes empresas ao longo da carreira deve estar preparado para as especificidades de negócios de cada uma delas. Por vezes, empresas do mesmo ramo de atividade, podem ter definições de unidades geradoras de caixa diferentes. Embora conhecimentos de negócios sejam explorados em cursos de Ciências Contábeis, entendemos que o enfoque deve ser maior, exatamente por fazer parte diretamente da atuação destes profissionais.

Ainda neste mesmo exemplo, para se apurar o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é preciso projetar fluxos de caixa futuro e descontar o valor destes fluxos a uma taxa de desconto no tempo, com o objetivo de trazer tal valor ao valor presente. Aqui está inserida, novamente, a competência para se

avaliar a vida útil dos bens que compõem a unidade geradora de caixa e também para a definição da taxa que melhor represente o risco dos ativos e o valor do dinheiro no tempo.

Cabe ressaltar também que para diversos outros pronunciamentos, o conceito de valor presente é colocado e passa a ser uma realidade muito próxima dos profissionais da área. É de se supor, então, uma necessidade maior de competências na área de finanças por parte dos profissionais em contabilidade, para poder lidar de maneira mais hábil com essas situações.

Em outro exemplo em que se fará necessária competência e habilidade para entender de negócio e, principalmente, sobre os negócios da companhia, é o pronunciamento que trata sobre a divulgação de informações financeiras por segmento de negócios.

Por esse pronunciamento, além das informações contábeis gerais já prestadas, ou seja, o conjunto completo de demonstrações contábeis, a companhia deve divulgar informações mais detalhadas, separando a companhia em segmentos operacionais de negócios, a fim de proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis mais subsídios para tomada de decisões.

A definição de segmento operacional segue, hierarquicamente, os preceitos da alta administração da companhia, mas sem dúvida, o profissional de contabilidade que, enfim, preparará e apresentará as demonstrações contábeis deve ser convidado a participar deste processo de definição. Neste sentido, entendemos que, por mais que pareça óbvio, o profissional deverá desenvolver ainda mais competências e habilidades para entender da área de negócios em geral e da companhia. Ressaltamos ainda que, de maneira explícita, tal competência não é tratada nas Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis.

O número de exemplos é ainda maior. Procuramos aqui destacar alguns deles, mas a grande maioria destes novos pronunciamentos apresenta a necessidade do exercício do julgamento profissional do preparador e apresentador das demonstrações contábeis. No Brasil, por questões legais, o profissional formado em Ciências Contábeis é o responsável por esta etapa importante para as empresas. Nesse sentido, entendemos ser urgente a necessidade de alterações curriculares nos cursos, para que ensejem esforços em uma formação que permita o desenvolvimento destas competências e habilidades aqui discutidas.

Reforçamos aspectos aqui discutidos, com destaque para a integração de currículo proposta por Sacristán (2000), sobretudo no que se refere à integração de disciplinas. Um currículo que invista na integração de disciplinas da área de contabilidade societária com disciplinas de outras áreas que, por origem, desenvolvam tais habilidades e competências (comunicação, raciocínio lógico, visão de negócios e outras) certamente poderá trazer bons resultados neste processo educacional.

Outro destaque é a necessidade de formação de professores que, para além de repetirem técnicas, deveriam agora preocupar-se em desenvolver em seus alunos estas mesmas competências e habilidades aqui discutidas. Replicar regras, a nosso ver, não será mais suficiente neste novo modelo contábil.

4.6 Considerações Finais do Capítulo

As recentes alterações na legislação societária brasileira, inserindo de vez as normas internacionais de contabilidade na realidade do país, em nosso entendimento ensejam que sejam feitas alterações no currículo dos cursos de Ciências Contábeis.

A partir dos conceitos de currículo trazidos no início deste capítulo e da flexibilidade trazida pelas Diretrizes Curriculares Nacionais, as alterações devem ser discutidas e postas em prática, a fim de atender as novas demandas para o mercado profissional do contador.

Entendemos que os principais eixos que precisam de alterações são: os conteúdos curriculares, o desenvolvimento de competências e habilidades e a formação pedagógica do professor universitário. O foco principal do capítulo residiu em competências e habilidades que, embora minimamente previstas nas diretrizes, não são trabalhadas nos cursos de Ciências Contábeis até então.

Conclusões

As Ciências Contábeis estão classificadas como um campo das ciências humanas, e não das ciências exatas, como pode supor o senso comum. Neste sentido, assim como nas várias outras ciências ou áreas (inclusive nas exatas) a influência do homem é significativa. Foi e é assim no desenvolvimento da Contabilidade, na sua evolução e na aplicação prática desta ferramenta tão importante para as empresas e para a sociedade.

Comumente tratada como a linguagem dos negócios, tal qual uma língua, a contabilidade se desenvolveu e evoluiu de maneira diferente nos diferentes povos e, numa organização política a partir da Idade Média, nos diferentes países, cada qual com suas particularidades.

Vários são os aspectos que causaram (e poderíamos dizer que ainda causam) tratamentos diferenciados nas diversas regiões. Conforme destacado ao longo deste trabalho de pesquisa, entendemos que três são as mais importantes: i) as questões culturais, tão importantes quando tratamos de uma área das ciências humanas; ii) os sistemas jurídicos pelos quais os países são regidos e que influenciam a forma como são legislados, campo em que a contabilidade se insere e iii) sistemas de financiamento das empresas, que influenciam na forma como estas prestam contas à sociedade pela contabilidade.

Porém, em algum momento da história recente, com início na década de 1970, começou-se a pensar em um mundo altamente globalizado e com empresas realmente multinacionais competindo por recursos globalmente. Havia, portanto, a necessidade de se harmonizar a linguagem contábil, para que os diferentes usuários pudessem entender demonstrações contábeis de empresas localizadas em diferentes regiões.

É desta época a criação do IASB, organismo que não está ligado a Estado nenhum e que tem por objetivo a emissão de pronunciamentos contábeis que sirvam de referência para empresas dos diferentes países. Uma característica importante nos pronunciamentos emitidos pelo IASB é de que estas normas contábeis são baseadas em princípios gerais, não se atendo a regras rígidas e detalhadas. Cabe aos profissionais que vão colocá-las em prática um elevado grau de julgamento

profissional.

A partir de 2005, depois de um normativo editado pela União Européia em 2002, as empresas, européias ou não, que tivessem ações de seu patrimônio negociadas em uma das bolsas dos países-membros deste bloco teriam que preparar e apresentar demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB. Essas normas são mundialmente conhecidas como IFRS. Este acontecimento foi algo importante para o restante do mundo, pois grandes empresas e importantes países passaram a utilizar essas normas e também a influenciar outros países.

Na esteira desse acontecimento e com alguns marcos legais iniciado em 2006, o Brasil começa a passar por um processo de adoção local destas normas internacionais. Ao final de 2007, é publicada a Lei no. 11.638/2007 que altera pontos-chaves da Lei 6.404/1976, sobretudo no que se refere às questões contábeis. Nos anos seguintes, majoritariamente em 2008 e 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis brasileiro emite diversos pronunciamentos convergentes com as normas internacionais de contabilidade, formalizando uma das principais alterações promovidas pela lei, que é exatamente, a adoção local das IFRS.

Com a adoção local destas normas e dentre vários outros desafios, um é considerado de suma importância pelo autor deste trabalho de pesquisa, e aqui foi tratado: o desafio da educação contábil frente ao Novo Modelo Contábil brasileiro.

Em pouco espaço de tempo, tivemos a alteração de uma lei societária com 30 anos de existência e aplicação, além da emissão de mais de 40 novos pronunciamentos contábeis, com prazo máximo de dois anos para aplicação. Logo, o conjunto de empresas regidas por esta legislação e por estes pronunciamentos tiveram⁴¹ pouco tempo para adaptar-se e, conseqüentemente, também os profissionais responsáveis pela preparação e apresentação das demonstrações contábeis.

Em que pese o fato de que as empresas e estes profissionais atuantes agissem para uma atualização, o foco do nosso trabalho de pesquisa é nos

⁴¹ Quando da elaboração deste trabalho de pesquisa, ainda não tinha se encerrado o prazo para adoção de todos os pronunciamentos emitidos, mas destaca-se a preparação das empresas e dos profissionais atuantes no sentido de uma atualização em relação a treinamentos, capacitação e outras iniciativas.

profissionais que, a partir de então, irão integrar o mercado de trabalho e, em última análise, colocar em prática este Novo Modelo Contábil.

Assim, considerando estas recentes alterações, a proposta inicial deste trabalho de pesquisa era discutir se alterações curriculares seriam necessárias para que os cursos superiores de Ciências Contábeis passassem a formar profissionais capazes de atuar com as características exigidas por esses novos pronunciamentos. Nossa idéia inicial era que, de fato, alterações curriculares seriam necessárias e, pelo caminho percorrido neste trabalho, encaminhamos para a conclusão de que o currículo dos cursos superiores de Ciências Contábeis devem se adequar a estas novas exigências.

Alguns fatores foram decisivos para esta conclusão, baseados sobretudo no fato de que os pronunciamentos que a partir de agora são obrigatórios para boa parte das empresas brasileiras diferem de maneira significativa daqueles até então praticados. Um desses fatores reside no fato de que tais pronunciamentos referem-se a uma tradução das normas internacionais de contabilidade que, quando emitidas, são pensadas para ambientes econômicos que apresentam, historicamente, diferenças culturais e diferenças no sistema de regulação da contabilidade e no sistema de financiamento das empresas. Neste sentido, entendemos que as alterações curriculares não devem se concentrar apenas em mudanças de conteúdos, mas sim na maneira como tais conteúdos devam ser ensinados.

Neste trabalho de pesquisa, tratamos como prioridade as “novas” competências e habilidades a serem desenvolvidas e/ou adquiridas pelos futuros profissionais que agora passarão pelos cursos de Ciências Contábeis. Colocamos novas entre aspas, pois embora estivessem previstas de alguma forma nas Diretrizes Curriculares, pouco poderia se observar nos cursos e na atuação dos profissionais.

Esta necessidade vem, principalmente, pelo fato destes novos pronunciamentos serem baseados em princípios e não em regras. Neste sentido, exigem dos profissionais que preparam e apresentam demonstrações contábeis façam recorrentes exercícios de julgamento profissional, algo que não acontecia com normas baseadas em regras. Ao longo do trabalho, apresentamos necessidades de desenvolvimento e ou aquisição de competências e habilidades

relacionadas à capacidade de comunicação, raciocínio lógico e visão de negócios, entre outras, além daquelas que classicamente fazem parte da formação deste profissional.

Entendemos, e fica nossa sugestão para trabalhos futuros, que a competência pedagógica do professor universitário em Ciências Contábeis deve ser alvo de interesse por parte das Instituições de Ensino e dos coordenadores de curso, pois o currículo moldado pelos professores é definitivo para o alcance de sucesso em alterações curriculares.

Em suma, a adoção local destas normas internacionais traz diversos desafios e enfrentam diversos obstáculos, como apresentados neste trabalho de pesquisa. Sem dúvida, e principalmente, a educação é um desses desafios. A maneira pela qual os profissionais que irão atuar neste novo modelo contábil são formados é essencial. Alterações no currículo do curso de Ciências Contábeis, ressalvadas as características e a vocação do curso de cada IES, no sentido de se adequar a estas novas exigências para a formação do profissional auxiliarão de maneira decisiva para que essas normas tornem-se, efetivamente, boas práticas.

Referências Bibliográficas

ALBRECHT, W. Steve; SACK, Robert J. **Accounting Education: charting the course through a perilous future**. Sarasota, FL: American Accounting Association, 2000. 72 p.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Normas internacionais de contabilidade / IFRS**. São Paulo: Atlas, 2007. 260 p.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti; BRAGA, Hugo Rocha. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei no. 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008. 305 p.

ANDRADE, Álvaro Pereira de. Origem e evolução histórica da contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide. (Org.). **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009. xiv, 357 p

BACCI, João. **Estudo exploratório sobre o desenvolvimento contábil brasileiro: uma contribuição ao registro de sua evolução histórica**. 2002. 175 f.; Dissertação (mestrado) - UniFecap - Controladoria e Contabilidade Estratégica, São Paulo, 2002.

BELUZZO, Luiz Gonzaga de Mello; COUTINHO, Renata (orgs.). **Desenvolvimento capitalista no Brasil: ensaios sobre a crise**. 4. Ed. São Paulo: Unicamp, 1998.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008. 305 p.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295. Rio de Janeiro: Congresso Nacional, 1946.

BRASIL. Ministério da Educação. Lei nº 4.024, de 20.12.1961. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Brasília: Congresso Nacional, 1961.

BRASIL. Ministério da Educação. Lei nº 5.540 de 28.11.1968. Fixa normas de organização e funcionamento do ensino superior e sua articulação com a escola média, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional, 1968.

BRASIL. Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 6.404 de 15.12.1976 e alterações. Dispõe sobre as sociedades por ações. Brasília: Congresso Nacional, 1976.

BRASIL. Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Decreto-Lei nº 1.598 de 26.12.1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Brasília: Congresso Nacional, 1977.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de Motivos n. 196 de 24 de junho de 1976. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/port/atos/leis/6404_Exposicao.asp
Acesso em: 25/10/2009.

BRASIL. Ministério da Educação. Parecer CNE/CES no. 776/1997.

BRASIL. Ministério da Educação. Parecer CNE/CES no. 146/2002.

BRASIL. Ministério da Educação. Resolução CNE/CES no. 6/2004.

BRASIL. Ministério da Educação. Resolução CNE/CES no. 10/2004.

BRASIL. Casa Civil Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei nº 11.638 de 28.12.2007. 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. Brasília: Congresso Nacional, 2007.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2006. 271 p.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. 242 p.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 457 de 13.07.2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB**. Brasília, 2007.

CZESNAT, Aline Oliveira; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise Comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Gestão e Regionalidade**, Volume 25, Número 75, p. 22-30, Set-Dez 2009.

DE LOS SANTOS, Janice. **Formação básica em engenharia: a articulação das disciplinas pelo cálculo diferencial e integral**. 2009. 202 f.; Tese (doutorado) – PUC-SP – Educação: Currículo, São Paulo, 2009.

EPSTEIN, B.J; JERMAKOWICZ, EK. **IFRS 2008: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2008.

ERNST & YOUNG; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2008. 364 p. ISBN 9788522453382.

ECHTERNACHT, Tiago Henrique de Souza. **O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil**. 2006, 91f. Dissertação (Mestrado, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

FAMA, Eugene F.; JENSEN, Michael C. **Agency Problems and Residual Claims**. Journal of Law and Economics, V. 26, No. 2, June 1983, p. 327-349.

FAMA, Eugene F.; JENSEN, Michael C. **Separation of Ownership and Control**. Fama, Eugene F. and Michael C. Jensen. Journal of Law and Economics, V. 26, June 1983, pp. 301-325.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB.
<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495> – consulta em 15/07/2009.

GALBRAITH, James Kenneth. **1929: A Grande Crise**. São Paulo: Larousse do Brasil, 2009. 189 p

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 175 p.

GRAY, S.J. **Towards of cultural influence on the development of accounting systems internationally**. Abacus, March 1988.

GUIMARÃES, Isac Pimentel et al. **Uma Análise dos Projetos Político-Pedagógicos dos Cursos de Ciências Contábeis das Universidades Públicas do Estado da Bahia**. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado: Agosto, 2008.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDa, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. 550 p.

INTERNACIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB.
<http://www.iasb.org/About+Us/International+Accounting+Standards+Board+-+About+Us.htm> – consulta em 22/07/2009.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 338 p.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**. Número 38. Pág. 7 – 19. São Paulo: Maio/Agosto, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu,; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. rev., e atual. São Paulo: Atlas, 2007. 646 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu,; GELBCKE, Ernesto Rubens **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: (aplicável às demais sociedades): rumo às normas internacionais: suplemento. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 116p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu,; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais de contabilidade e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2010. 792 p.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. 2. ed. New York: John Wiley & Sons, 1990. 581p.

LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do trabalho científico: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 225 p.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas**. Porto Alegre: Artes Médicas, 1999..
LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005. 260 p.

MARION, José Carlos. **Ensino da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 135 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 116 p.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para Ciências Sociais Aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007. 225 p.

MASETTO, Marcos Tarciso. **Competência pedagógica do professor universitário**. São Paulo: Summus, 2003. 194 p.

_____. Inovação na educação superior. **Interface - Comunic., Saúde, Educ.**, v.8, n.14, p.197-202, set.2003-fev. 2004.

MOREIRA, Antonio Flavio Barbosa (Org.). **Currículo: questões atuais**. 5.ed. São Paulo: Papirus, 2000. 143 p. (Coleção magistério: formação e trabalho pedagógico).

MOREIRA, Antonio Flavio Barbosa; CANDAU, Vera Maria. Currículo, conhecimento e cultura. MEC; SEED; TV ESCOLA. **In: Indagações sobre o currículo do ensino fundamental**. Brasília: Ministério da Educação, 2007. 43 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional: causas das diferenças internacionais, harmonização contábil internacional, estudo comparativo entre países, divergências nos critérios de reconhecimento**. São Paulo: Atlas, 2005. 165 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008. 309 p.

NOBES, Christopher; PARKER, R. H. **Comparative international accounting**. 5. ed. London: Prentice hall europe, 1998. 541 p.

NOBES, Christopher. Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. **Abacus**, Vol.34, No. 2, 1998.)

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual básica da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. 2002. 176 f.; Dissertação (mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis UnB/UFPB/UFPE/UFRN, João Pessoa, 2002.

PELEIAS, Ivam Ricardo (Org.). **Didática do ensino da contabilidade**: aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006. 348 p.

_____. *et al.* Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**. Edição 30 anos de Doutorado. Pág. 19 – 32. São Paulo: Junho, 2007.

PERRENOUD, Philippe. **10 novas competências para ensinar: convite à viagem**. Porto Alegre: Artmed, 2000. 192 p

RADEBAUGH, Lee H; GRAY, Sidney J. **International accounting and multinational enterprises**. 4. ed. New York: John Wiley & Sons, 1997. 696 p.

ROLLO, Lúcia Fransolin; PEREIRA, Anísio Candido. Análise do processo educacional contábil sob o prisma de seus elementos de maior relevância: o professor e o aluno de contabilidade. **Revista Álvares Penteado**, São Paulo, v.4, n.9, ago 2002, p.13.

SACRISTÁN, J. Gimeno. **Currículo**: uma reflexão sobre a prática. 3.ed. Porto Alegre: Artes Médicas, 2000. 352 p.

SANTOS, José Luiz dos et al. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007. 488 p.

SANTOMÉ, Jurjo Torres. **Globalização e interdisciplinariedade**: o currículo integrado. Porto Alegre: Artes Médicas, 1998. 275 p. ISBN 8573073136

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000. 231 p.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 22. ed. , revista de acordo com a ABNT e ampliada. São Paulo: Cortez, 2002. 279 p.

SILVA, A. C. R. **Interdisciplinaridade nos cursos de ciências contábeis: isso é possível? Um relato de experiência**. FÓRUM NACIONAL DE PROFESSORES DE CONTABILIDADE, 4., 2003, Gramado, RS.

SINATORA, J. R. P., PELEIAS, I. R., SILVA, D. da. FARIA, A. C. de. **Construção e validação de uma escala de atitude para a avaliação do ensino de Sistemas de Informação nos cursos de Ciências Contábeis da cidade de São Paulo**. ENCONTRO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM

ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD, 29., Brasília, DF. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2005. 1 CD-ROM.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. **Revised model accounting curriculum. 2003.** Disponível em: <<http://www.unctad.org>>. Acesso em: 29 de março de 2010.

WALTON, Peter. European harmonization in: **International Finance and Accounting Handbook** (3rd ed.), John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, NJ (2003) (pp. 17-1–17-17).

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos Sistemas Jurídico e Educacional, da Cultura e do Mercado.** São Paulo: Atlas, 2005. (Série Academia-Empresa: 3)

WOLK, Harry I; TEARNEY, Michael G. **Accounting theory: a conceptual and institutional approach.** 4. ed. Boston: South-Western College Publishing, 1997.

ZABALZA, Miguel. **Planificação e desenvolvimento curricular na escola.** Portugal: Edições Asa, 2003.

ZARZESKI, Marilyn Taylor. Spontaneous harmonization effects of culture and market forces on accounting disclosure practices. **Accounting Horizons.** V. 10, n. 1, March 1996, pp 18-37.

ZEFF, Stephen A. The Evolution of USGAAP. **The CPA Journal:** Jan 2005; 75, 1; ABI/INFORM Global p. 18.

Sítios consultados:

<http://www.fasb.com>

<http://www.iasb.org>