

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**DIFUSÃO DA CONVERGÊNCIA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS
DE CONTABILIDADE NA COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA DOS CONSELHOS DA
CLASSE CONTÁBIL**

ROSENERY LOUREIRO LOURENÇO

**CURITIBA
2010**

ROSENERY LOUREIRO LOURENÇO

**DIFUSÃO DA CONVERGÊNCIA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS
DE CONTABILIDADE NA COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA DOS CONSELHOS DA
CLASSE CONTÁBIL**

**CURITIBA
2010**

ROSENERY LOUREIRO LOURENÇO

**DIFUSÃO DA CONVERGÊNCIA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS
DE CONTABILIDADE NA COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA DOS CONSELHOS DA
CLASSE CONTÁBIL**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

**CURITIBA
2010**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Lourenço, Rosenery Loureiro

Difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade na comunicação eletrônica dos conselhos da classe contábil / Rosenery Loureiro Lourenço. – 2010.

97 f.

Orientador: Ademir Clemente.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2010

1. Contabilidade - Normas. 2. Contabilidade - Legislação. I. Clemente, Ademir. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.0218

**“DIFUSÃO DA CONVERGÊNCIA BRASILEIRA ÀS
NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NA
COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA DOS CONSELHOS DA
CLASSE CONTÁBIL”**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A
OBTENÇÃO DO TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (ÁREA DE
CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM
SUA FORMA FINAL PELO PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

PROF.^a DR.^a MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA
PELOS PROFESSORES:

PROF. DR. ADEMIR CLEMENTE
PRESIDENTE

PROF. DR. LUCIANO MÁRCIO SCHERER
MEMBRO

PROF.^a DR.^a LEILAH SANTIAGO BUFREM
MEMBRO

Dedico aos meus preciosos
Alisson, Giovanni e Letícia
Por todo o amor e compreensão com os quais me tocam tão profundamente,
pela participação de vocês no objetivo que alcancei.

AGRADECIMENTOS

O dia e a hora, em sentido lato, marcados para a defesa de um trabalho baseado em estudo teórico de natureza reflexiva com ordenação de idéias sobre determinado assunto, a dissertação, não traduz todos os desafios envolvidos para a realização do mesmo, especialmente porque enquanto acontece o desenvolvimento de uma pesquisa dessa natureza nossas vidas se desenrolam num ritmo contínuo, e muitas vezes certas situações que acontecem fogem ao nosso controle e podem prejudicar a ordem adequada do desenvolvimento pretendido. Então, chegar nesse momento é significativamente importante para mim, e se faz necessário manifestar gratidão e menção às pessoas e instituição que foram fundamentais nessa trajetória e me deram apoio que concorreu de maneira relevante para a conclusão desse trabalho:

A Deus, meu bem maior, por me abençoar, me capacitar e prover condições muito além das minhas expectativas.

Ao meu estimado professor Dr. Ademir Clemente, pela confiança em minha capacidade, pela prontidão, pelos comentários críticos e sábios os quais me proporcionaram reflexão e crescimento acadêmico, pela orientação qualitativa e compromissada.

Aos professores Dr. Luciano Márcio Scherer e Dra. Leilah Santiago Bufren pelas considerações, observações e sugestões valiosas, as quais enriqueceram o conteúdo dessa dissertação.

A minha mãe Zilah, minha irmã Edinery e minha amiga Graciele, pela força e amizade, pelo cuidado com meus pequenos Giovanni e Letícia, pelas orações e colaboração na realização desse trabalho.

À CAPES - Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - pelo auxílio financeiro.

Não tenhas inveja dos homens malignos, nem desejes estar com eles.
Porque o seu coração medita a rapina, e os seus lábios falam a malícia.
Com a sabedoria se edifica a casa, e com o entendimento ela se estabelece;
e pelo conhecimento se encherão as câmaras com todos os bens preciosos e agradáveis.
O homem sábio é forte, e o homem de conhecimento consolida a força.
Com conselhos prudentes tu farás a guerra; e há vitória na multidão dos conselheiros.

Provérbios 24:1-6

RESUMO

A semelhança de outros países, o Brasil está num período crucial para a convergência total às normas internacionais de contabilidade e as mudanças demandadas impactam tanto a contabilidade nacional quanto o profissional da contabilidade. O objetivo do estudo é avaliar em que medida as Publicações Institucionais (PI) dos conselhos de contabilidade no Brasil têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais da contabilidade às normas internacionais e, conseqüentemente, veiculando matérias sobre a convergência brasileira às normas internacionais. Desenvolvida em âmbito nacional, a pesquisa apresenta o constructo relativo à convergência e procede a análise do conteúdo das PI com base em Lawrence Bardin. A amostra é composta por 15.267 (quinze mil, duzentos e sessenta e sete) títulos referentes ao período de 2006 a 2009 os quais foram coletados, pela internet, dos *sites* dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade. De caráter descritivo e sob uma abordagem infométrica e quantitativa, a pesquisa estabeleceu uma hipótese principal e duas hipóteses subsidiárias para direcionar a busca do que se pretendia averiguar. Os resultados alcançados contribuíram para a aceitação da hipótese subsidiária (H2) e a rejeição da hipótese subsidiária (H3). A hipótese principal (H1) - A difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI ocorre de forma crescente - foi confirmada sob um ponto de vista abrangente, ou seja, sem considerar como ocorreu o crescimento, se de forma numérica ou específica. As conclusões da pesquisa evidenciaram que as PI não estão aptas para despertar no profissional o interesse por reciclagem, e não se constituem em material para aprimoramento em profundidade. Como recomendações são sugeridos estudos para verificar qual dos conselhos foi mais profícuo em refletir a convergência brasileira, e para captar o comportamento quanto à convergência dos órgãos de representação da classe profissional, como os sindicatos dos contabilistas e sindicatos de empresas de serviços contábeis.

Palavras-chave: Normas internacionais de contabilidade. Normas brasileiras de contabilidade. Normas contábeis. Convergência. Comunicação eletrônica.

ABSTRACT

Similarly to other countries, Brazil is in a crucial period for total convergence to international accounting standards, and the required changes affect both national accountancy practices and the professional accountants. This study aims to assess how far the Institutional Publications (IP) by the accounting council in Brazil have been sensitive to the need for adjustment of accounting professionals to International Financial Reporting Standard (IFRS), and consequently published articles on the Brazilian convergence to international standards. Developed in a national range, the study shows the concept related to the convergence and proceeds with the content analysis of the IP based on Lawrence Bardin. The sample consists of 15,267 (fifteen thousand two hundred and sixty-seven) heading from the period between 2006 and 2009, which were collected on the internet, from the Federal and Regional Accounting Council. The present study is descriptive and adopts an infometric and quantitative approach. It established one main hypothesis and two subsidiary ones to direct the search for the intended results. The results obtained led to the acceptance of the subsidiary hypothesis H2 and to the rejection of the subsidiary hypothesis H3. The main hypothesis (H1) – The expanding diffusion of the Brazilian convergence to IFRS in the IP – was confirmed on a general basis, i.e., disregarding how the expansion has occurred, either in a numerical or specific way. The conclusions of this study demonstrate that the IP are not suitable to waken interest for professional improvement, and do not constitute material for improvement in depth. Further studies are suggested to verify which of the boards has been more productive reflecting the Brazilian convergence, as well as to capture the behavior of the representative boards, such as Accountants Unions and Accounting Firms Associations, towards the convergence.

Key words: International Financial Reporting Standard. Brazilian accounting standards. Accounting norms. Convergence. Electronic communication.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Postura do Profissional ontem, hoje e amanhã.....	21
Quadro 2 - Causas das diferenças internacionais.....	27
Quadro 3 - Normas Internacionais de Contabilidade.....	35
Quadro 4 – interpretações das Normas Internacionais	36
Quadro 5 - Pronunciamentos Contábeis do CPC.....	39
Quadro 6 - Interpretações e Orientações do CPC.....	40
Quadro 7 - Atribuições dos Conselhos.....	48
Quadro 8 - PI dos Conselhos	55
Quadro 9 - Classificação da Pesquisa	58
Quadro 10 - Hipóteses da Pesquisa.....	60
Quadro 11 - Teste de hipóteses para proporções (P)	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Termos Gerais em 2006: Pertinência ao tema convergência.....	75
Tabela 2 - Termos Gerais em 2007: Pertinência ao tema convergência.....	76
Tabela 3 - Termos Gerais em 2008: Pertinência ao tema convergência.....	77
Tabela 4 - Termos Gerais em 2009: Pertinência ao tema convergência.....	78
Tabela 5 - Ocorrências normais e ponderadas dos termos Gerais	79
Tabela 6 - Termos Específicos em 2006: Pertinência ao tema convergência	79
Tabela 7 - Termos Específicos em 2007: Pertinência ao tema convergência	80
Tabela 8 - Termos Específicos em 2008: Pertinência ao tema convergência	80
Tabela 9 - Termos Específicos em 2009: Pertinência ao tema convergência	81
Tabela 10 - Ocorrências normais e ponderadas dos termos específicos	82
Tabela 11 - Comparação dos totais ponderados.....	82
Tabela 12 - Proporção de ocorrências em relação à população	83
Tabela 13 - Confronto de Hipóteses e Resultados.....	85

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução dos Profissionais da Contabilidade	19
Gráfico 2 - Estoque e fluxo do IDE Brasileiro: 1980-2007	42
Gráfico 3 - Ocorrência de termos gerais relativos à convergência	66
Gráfico 4 - Ocorrência de termos específicos relativos à Convergência	67
Gráfico 5 - Termos Gerais: Aumento de Ocorrências 2006 e 2007.....	68
Gráfico 6 - Termos Específicos: Aumento de Ocorrências 2006 e 2007	68
Gráfico 7 - Termos Gerais: Aumento de Ocorrências 2007 e 2008.....	69
Gráfico 8 - Termos Específicos: Aumento de Ocorrências 2007 e 2008	70
Gráfico 9 - Termos Gerais: Aumento de Ocorrências 2008 e 2009.....	70
Gráfico 10 - Termos Específicos: Aumento de Ocorrências 2008 e 2009	71
Gráfico 11 - Termos Gerais: Redução de Ocorrências 2007 e 2008.....	72
Gráfico 12 - Termos Específicos: Redução de Ocorrências 2007 e 2008	72
Gráfico 13 - Termos Gerais: Redução de Ocorrências 2008 e 2009.....	73
Gráfico 14 - Termos Específicos: Redução de Ocorrências 2008 e 2009	73
Gráfico 15 - Termos Gerais: Comportamento de Ocorrências 2006 a 2009	74
Gráfico 16 - Termos Específicos: Comportamento de Ocorrências 2006 a 2009	75

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Estrutura da Pesquisa.....	24
Figura 2 - Estrutura do IASB.....	31
Figura 3 - Atribuições dos CRCs.....	49
Figura 4 - Funções Básicas do SCB.....	50
Figura 5 - Revolução da comunicação.....	53
Figura 6 - Desenho da Pesquisa.....	61
Figura 7 - Resultado do Teste Estatístico.....	84

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA:	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC NACIONAL:	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN:	Banco Central do Brasil
BOVESPA:	Bolsa de Valores de São Paulo
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
CNI:	Confederação Nacional da Indústria
CPC:	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC:	Conselho Regional de Contabilidade
CRCs:	Conselhos Regionais de Contabilidade
CVM:	Comissão de valores Mobiliários
DC:	Demonstrações Contábeis
DF:	Demonstrações Financeiras
EUA:	Estados Unidos da América
ETNs:	Empresas Transnacionais
FIPECAFI:	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS:	International Accounting Standard
IASB:	International Accounting Standards Board
IASC:	International Accounting Standards Committee
IASCF:	IASC Foundation
IBRACON:	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IDE:	Investimentos Diretos Externos
IFRS:	International Financial Reporting Standard
IFRSF:	IFRS Foundation
IFRIC:	International Financial Reporting Interpretations Committee
FASB:	Financial Accounting Standards Board
FEBRABAN:	Federação Brasileira de Bancos
GAAP:	Generally Accepted Accounting Principles
MoU:	Memorando de Entendimento
NBCs:	Normas Brasileiras de Contabilidade
PI:	Publicações Institucionais
RFB:	Receita Federal do Brasil
RTT:	Regime Tributário de Transição
SCB:	Sistema Contábil Brasileiro.
SEC:	Securities and Exchange Commission
SIC:	Standing Interpretations Committee
SUSEP:	Superintendência dos Seguros Privados
SRFB:	Secretaria da Receita Federal do Brasil
UE:	União Européia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	14
1.1	Contextualização do Problema.....	15
1.2	Questão de Pesquisa	22
1.3	Objetivo Geral.....	22
1.4	Objetivos Específicos	22
1.5	Justificativa	23
1.6	Estrutura do Trabalho.....	24
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	25
2.1	Normas internacionais de contabilidade	25
2.1.1	Órgãos Normatizadores	28
2.1.2	O IASB	31
2.1.3	O CPC.....	37
2.2	Convergência: o contexto transnacional.....	41
2.3	Órgãos de classe no Brasil.....	46
2.4	Comunicação eletrônica e PI.....	52
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	57
3.1	Classificação da Pesquisa.....	58
3.2	Hipóteses da pesquisa	59
3.3	Delimitações	60
3.4	Desenho de pesquisa.....	61
3.5	Amostragem, Instrumento de pesquisa e coleta de dados.....	62
3.6	Análise do material e tratamento de dados	63
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA	65
4.1	Análise das referências	65
4.2	Análise do contexto das referências.....	74
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES.....	86
	REFERÊNCIAS	91

1 INTRODUÇÃO

O avanço da tecnologia propiciado pelas novas descobertas científicas não raro é um instrumento hábil para causar fascínio em alguns e desconfiança em outros. Quando começaram a ser produzidos computadores em larga escala a fobia de que a máquina ocuparia o lugar das pessoas tornou-se presente também em larga escala. De modo geral as transformações tecnológicas alteraram substancialmente a maneira das pessoas se relacionarem e interagirem. Embora os hábitos da sociedade e as relações de trabalho tenham sofrido alterações para acomodar a tecnologia vinda com os computadores, o mundo não ficou dominado por máquinas num ambiente repleto de humanos sem ocupação.

O profissional da contabilidade também foi alvo de algumas falácias por conta de interpretações equivocadas sobre o desenvolvimento tecnológico. Mas ao contrário do declínio da profissão, os computadores permitiram que o trabalho contábil fosse dinamizado, facilitaram procedimentos rotineiros, melhoraram as imbricações para análises de dados e permitiram a sistematização de informações com mais qualidade. Tanto os computadores quanto a contabilidade são recursos modernos e viáveis à disposição das empresas para gerir, decidir e imprimir sustentabilidade aos negócios. No entanto ambos os recursos necessitam de profissionais competentes e habilidosos para extrair deles informação utilizável.

O avanço tecnológico trouxe situações complexas para a contabilidade – reformulação dos sistemas de informação contábil, readequação na lógica técnica, treinamento para utilização otimizada dos softwares, mudanças nas organizações, sistemas empresariais integrados – tanto quanto trouxe oportunidades – relatórios inteligentes para a tomada de decisão, agilidade no processamento da informação e transmissão do conhecimento, aumento da carteira de clientes –. A gestão das complexidades e oportunidades inerentes aos ferramentais tecnológicos deve transitar pela conscientização de que: a) a informática traz avanços para a sociedade em geral e gera impactos diretos na contabilidade, b) o profissional contábil ao se utilizar desses avanços – especialmente em relação à internet como veículo de informação – para promover a contabilidade, caminha em direção à valorização profissional enquanto comunica a informação contábil.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

A sociedade contemporânea se auto-intitula era da comunicação, era da informação, sociedade da informação ou sociedade do conhecimento, para exprimir o dinamismo existente na concepção e transmissão da informação nos dias atuais. A necessidade e a validade de informações oportunas são tão inapreciáveis que é impossível imaginar uma só profissão que ignore fontes confiáveis de informação e comunicação.

Especialmente na área contábil, a informação é uma ferramenta elementar para o trabalho, tanto do empresário que decide quanto do contador que fornece as informações para decisão. A comunicação da informação em tempo hábil a torna relevante permitindo que ela integre o processo de gestão e subsidie o planejamento e o controle organizacional.

Tal qual nas outras áreas de conhecimento, na contabilidade existem meios de comunicação especializados para transmitir e discutir pesquisas e experiências, promover o progresso do saber, e estimular sua aplicação. Jornais, revistas, periódicos e boletins são algumas das variadas nomenclaturas para publicações escritas no campo científico, técnico ou profissional, por meio dos quais são divulgadas as informações orientadas para a atualização e o aperfeiçoamento profissionais.

Para Lakatos e Marconi (1987, p. 80), a “Comunicação científica é a informação apresentada em congressos, simpósios, semanas, reuniões, academias, sociedades científicas etc. onde se expõem os resultados de uma pesquisa original, inédita, criativa a ser publicada posteriormente em anais ou revistas”. É a comunicação científica, de acordo com Targino (2000, p. 54) que “[...] favorece ao produto (produção científica) e aos produtores (pesquisadores) a necessária visibilidade e possível credibilidade no meio social em que produto e produtores se inserem”.

Enquanto a comunicação científica é importante por permitir a divulgação de descobertas e promover o realinhamento de definições e paradigmas ao longo dos anos, a comunicação de caráter profissional divulgada em PI torna-se relevante por ser um instrumento de atualização. Finda a preparação formal para o exercício da profissão, os profissionais então imersos no mercado de trabalho, normalmente passam a se atualizar com boletins técnicos de contabilidade, jornais informativos,

resumos e interpretações de leis, tais publicações passam a ter primazia sobre os meios de comunicação científicos.

A comunicação contemporânea em todas as suas formas é um profícuo resultado das novas tecnologias. Por meio da Internet os jornais, boletins e revistas eletrônicas tornaram-se facilmente acessíveis e suprem agilmente a demanda por informações. Como lembra Severino (2002, p.133) “a Internet, rede mundial de computadores, tornou-se uma indispensável fonte de pesquisa para os diversos campos de conhecimento. Isso porque representa hoje um extraordinário acervo de dados que está colocado à disposição de todos os interessados”.

De acordo com Barreto (1998), na comunicação eletrônica o receptor da informação aproxima-se do fluxo de informação e com ele interage diretamente. Esse receptor julga a relevância da informação acessada em tempo real, cria documentos com percepções pessoais a partir do texto da mensagem, e retorna aos estoques de informações sempre que lhe é conveniente.

Por meio da informação veiculada via Internet nas PI os significados para o gerenciamento da contabilidade são atribuídos e transmitidos. Uma vez que a informação possui um poder latente de conscientizar e transformar o indivíduo, e, por conseguinte suas ações profissionais, quando o contador entra em contato com informações sobre como desenvolver e executar práticas excelentes na contabilidade sua lente profissional passa a sofrer transformações, ela se amplia.

Mintzberg (2006, p.49) argumenta que as pessoas que executam um trabalho gerencial possuem um conjunto de valores, alguma experiência e conhecimento o qual “[...] evidentemente, é usado diretamente, mas também é convertido em um conjunto de *modelos mentais*, métodos importantes pelos quais os gerentes interpretam o mundo ao seu redor”. O autor ressalta que esta experiência, que fornece a base do conhecimento, é a mesma que forma um conjunto de habilidades refinadas por treinamento.

Um indivíduo pode receber treinamento formal – programas da empresa, cursos, palestras, educação continuada – ou informal – reuniões, conversas com colegas de trabalho e leituras. Quando com o objetivo de atualização profissional ele faz leituras diárias, semanais ou quinzenais sobre contabilidade em boletins especializados via *sites* ou *e-mail*, esta prática, em função da sua habitualidade, acaba por se converter numa espécie de autotreinamento, e o conteúdo presente nesses boletins incrementa seu conhecimento e afeta sua atuação no mercado.

Assim sendo, a veiculação de conteúdos sobre a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI dos órgãos de classe apresenta-se como condição fundamental para que os profissionais da contabilidade tenham a oportunidade de se informarem e especialmente se adequarem às exigências necessárias ao exercício da profissão.

No Brasil a profissão contábil foi regulamentada pelo decreto lei n.º 9.295/46, que também criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs). De acordo com Niyama (2007) a história recente da contabilidade brasileira iniciou na década de 1970 e está fortemente atrelada ao desenvolvimento econômico do País. Em 1976 foi divulgada a Lei 6404/76, Leis das Sociedades Anônimas. Desde esse período, procedimentos contábeis influenciados pela legislação tributária muitas vezes eram inadequados à luz da teoria contábil. Iudícibus *et al* (2010) tratam com propriedade o fato de que a Contabilidade brasileira sempre recebeu influência fiscal que determinava critérios e limites para práticas contábeis. Tal situação impedia a plena evolução dos princípios contábeis já que ao fazer sua contabilidade as empresas primavam pela legislação fiscal. Niyama (2007) aponta essa situação como um fator determinante para a força de atuação dos órgãos de classe no Brasil:

A contabilidade brasileira tradicionalmente foi vinculada à legislação (originariamente à tributária e depois à societária em conjunto) e à regulamentação por organismos governamentais (Banco Central do Brasil, Superintendência de Seguros Privados, Comissão de Valores Mobiliários, entre outros) sendo politicamente fraca a influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão para determinação dos procedimentos contábeis.” (NIYAMA, 2007, p.2)

Não alheio a essa vinculação tradicional, em 2005 o CFC por meio da resolução 1055/2005 criou um organismo não governamental, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem por objetivo

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005)

A idealização desse comitê se deu em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, da centralização na emissão de normas dessa natureza e da representação e processo democráticos. A crescente importância da internacionalização das normas contábeis tem levado inúmeros países a caminhar para um processo de convergência com vistas a redução de riscos nos investimentos internacionais, a facilidade de comunicação internacional mediante o uso de linguagem contábil mais homogênea, e a redução do custo do capital (CFC, 2005).

Martins *et al* (2007, p. 22) salientam que o CPC foi criado com forte apoio governamental. Como a “Constituição Brasileira impede que organismos públicos deleguem atribuições que lhes foram dadas por lei para terceiros” o caminho encontrado juridicamente para que o CPC emita normas pela entidade reguladora brasileira é o CPC emitir seus Pronunciamentos e eles serem “aprovados por todos os órgãos reguladores envolvidos (BACEN, CVM, CFC, IBRACON e outros).” A aprovação dos Pronunciamentos pelos órgãos reguladores governamentais torna sua adoção obrigatória.

Em linhas gerais até 2007 os procedimentos contábeis estavam regulados pelo Código Civil e pela Lei 6404/76. Em 2007, após sete anos de tramitação no Congresso Nacional foi aprovada a Lei 11.638/07 que alterou e revogou alguns dispositivos da Lei 6.404/96. Em 2008 a Medida Provisória 449/2008 reformulou alguns dispositivos alterados pela Lei 11.638/07. Em 2009 essa Medida Provisória foi convertida na Lei nº 11.941/09. As alterações contábeis inseridas por essas leis foram elaboradas para que a contabilidade no Brasil se alinhasse às mudanças sociais e econômicas ocorridas ao redor do mundo. Ludícibus *et al* (2010) salientam que a instituição do Regime Tributário de Transição (RTT) na legislação contribuiu para se caminhar rumo a convergência sem descumprir aspectos tributários.

As modificações introduzidas na lei garantiram à contabilidade brasileira independência como instrumento de informação, a inédita aceitação da Receita Federal quanto à neutralidade do imposto é um avanço fenomenal, pois dissociou¹

¹ Essa dissociação ocorre por meio do FCONT. Disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº 949/09, O FCONT “é uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis vigentes em 31.12.2007”. Seu funcionamento ocorre da seguinte maneira: “A empresa deverá apresentar os lançamentos da contabilidade societária que foram efetuados utilizando os novos critérios introduzidos pela Lei 11.638/07 e pelos artigos 37 e 38 da Lei 11.941/09; Em relação a estes mesmos lançamentos contábeis, a empresa deverá efetuar os lançamentos utilizando os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária; As

contabilidade e imposto. As novas normas brasileiras - convergentes com as normas de contabilidade internacional - sobre a escrituração contábil, elaboração e publicação de Demonstrações Financeiras (DF) estabelecem que as empresas brasileiras busquem maior transparência nas suas demonstrações, transparência essa baseada em informações qualitativamente compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis.

O problema levantado para o estudo surgiu de reflexões (da pesquisadora) sobre o perfil necessário ao contador contemporâneo ante as mudanças contábeis no Brasil e sobre o potencial existente na comunicação eletrônica para o desenvolvimento da contabilidade e da profissão. Diária e crescentemente a Internet é utilizada como canal de comunicação, dela o contador obtém informações diversas no que tange seu trabalho e também se comunica com seus clientes para transmitir informações, torna-se salutar que o tipo de informação que esse contador recebe esteja imerso nesse contexto de transformação social, legislativa e contábil.

De acordo com levantamento do CFC estão atuantes e respondem pelas informações econômicas, financeiras e patrimoniais de milhares de empresas e órgãos públicos mais de quatrocentos mil profissionais da contabilidade. O Gráfico 1 mostra o número de profissionais ativos desde o ano de 2004.

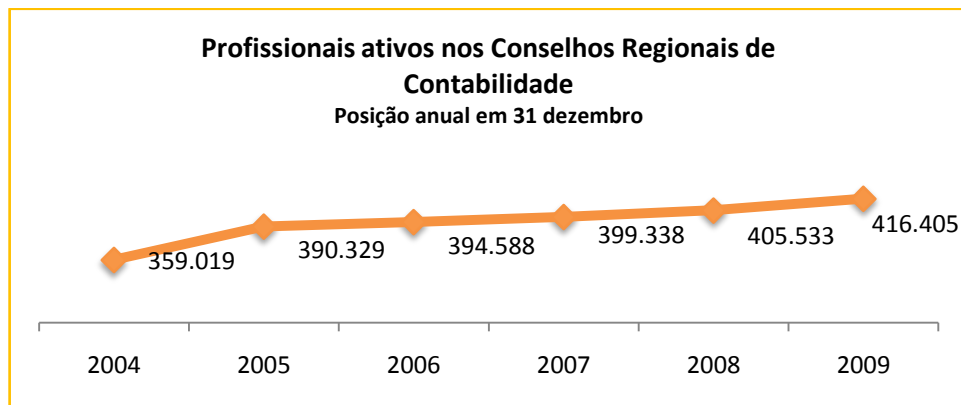


GRÁFICO 1 - EVOLUÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE
FONTE: com base no CFC (2010)

Desse número de profissionais, cerca de 53% (cinquenta e três por cento) são contadores, os demais são técnicos em contabilidade. Com o objetivo de

diferenças apuradas entre as duas metodologias comporão ajuste específico a ser efetuado no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). Para estas operações, a empresa apresentará arquivo digital em leiaute semelhante da Escrituração Contábil Digital. Este arquivo constituirá parte da entrada de dados da escrituração de controle fiscal contábil de transição - FCONT. A outra parte é a própria escrituração comercial da empresa.” (RFB, 2010).

identificar o perfil do contabilista² brasileiro, o CFC em parceria com a empresa Zaytec entrevistou 19.918 (dezenove mil, novecentos e dezoito) contabilistas. Dos resultados apresentados pela pesquisa dois pontos merecem destaque: O primeiro é que “entre as diversas áreas de atuação do profissional da Contabilidade no Brasil, as mais influentes são: Contabilidade Comercial, exercida por 51,2% dos entrevistados; Contabilidade Tributária e Contabilidade Gerencial, ambas com participação de 33%, aproximadamente”. E o segundo ponto é que “Os profissionais da Contabilidade se utilizam de vários instrumentos – fontes de informações – para se atualizarem na área. Merece destaque a internet, cujo percentual de utilização chega a 81,2% dos contabilistas. É oportuno citar também outros meios que apresentaram resultados representativos: Boletins Informativos (49,1%) e Revistas Técnicas (36,6%).” (CFC, 2009, p.5).

Fahl e Manhani (2006) lembram que o profissional contábil contemporâneo deve ser como um tradutor das informações contábeis e não apenas um apurador de dados, para tanto ele deve

[...] dominar economia internacional, dominar outro idioma, buscar constantemente novos conhecimentos, novas informações, além de ter grande visão de negócios, com compromisso técnico e ético nos negócios da empresa. O profissional deverá voltar-se muito mais para as decisões e as previsões futuras do que para a história do passado. Neste contexto, o profissional contábil, torna-se um gestor do patrimônio. Essa nova realidade tende a trazer alterações na forma como os Contadores são preparados e treinados. (FAHL; MANHANI, 2006, p.28)

A postura que a atual conjuntura econômica e financeira do Brasil exige dos contadores não é mais condizente com aquela velha mentalidade contábil anterior à convergência aos padrões internacionais. Ludícibus (2007, p.3) retrata bem como ela funcionava: “os contadores brasileiros estão acostumados a normas locais expressas e definidas em termos codificados e bastante solenizados. Os contadores brasileiros, ao utilizar as normas locais, não são convidados a pensar: são

² Contabilista é o termo utilizado para se referir tanto ao contador quanto ao técnico em contabilidade. De acordo com a Lei 12.249 de 11 de junho de 2010 que alterou dispositivos do Decreto-Lei nº 9.295/46, somente poderão exercer a profissão contábil aqueles que possuírem a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, aprovação em Exame de Suficiência e registro no CRC a que estiverem sujeitos. No entanto a lei prevê que os técnicos em contabilidade já registrados em CRCs e os que venham a fazê-lo até 1º de junho de 2015 têm assegurado o seu direito ao exercício da profissão.

convidados a aplicar e obedecer”. O Quadro 1 sintetiza aspectos importantes no que tange a mudança de perspectiva na atuação profissional.

Ontem	Hoje	Amanhã
Baixa competitividade	Competitiva	Alta Competitividade
Comércio tradicional	Relações comerciais complexas	Globalização/desregulamentação
Ênfase na escrituração	Ênfase no Registro	Ênfase nos negócios
Ensino comercial	Ensino técnico	Ensino de gestão
Busca pela padronização	Padronização legal	Adaptada aos negócios
Pouco envolvimento nos negócios	Acompanhamento da gestão	Proposição de soluções
Baixa complexidade das operações	Operações complexas	Operações virtuais
Não-utilização da TI	Uso intensivo da TI	<i>Business Intelligence</i>
Luta pelo reconhecimento	Profissão reconhecida	Profissão fundamental

QUADRO 1 - POSTURA DO PROFISSIONAL ONTEM, HOJE E AMANHÃ
 FONTE: Merlo (2006, p.11)

Na primeira coluna é possível observar o que se esperava ontem do profissional de contabilidade, na segunda coluna, aquilo que lhe é exigido hoje, e finalmente na terceira coluna, as demandas do futuro.

O ambiente legal e regulamentar da contabilidade no Brasil é um marco histórico inédito para a profissão, tal momento requer contadores muito mais gerenciais do que puderam ser até hoje, faz com que tenham que repensar e refinar seus métodos e técnicas a fim de manter sua competitividade. O futuro só é promissor para profissionais que saibam julgar, avaliar, verificar onde há riscos e oportunidades e aplicar a essência da ciência contábil, pois um novo cenário se arma para que o reconhecimento da profissão aconteça.

Abbott (1998) *apud* Lopes e Martins (2007, p. 104) leciona que “as profissões ganham relevância à medida que aumenta a percepção social de sua importância e complexidade e suas atividades envolvem maior número de julgamento e subjetividade”. Analisando essa questão no contexto brasileiro Lopes e Martins (2007) afirmam que três determinantes estruturais podem impactar o desenvolvimento da contabilidade no Brasil e o *status* da profissão: 1) o aumento do

nível de qualificação dos profissionais, 2) uma estrutura contábil mais ligada à essência do que a forma, 3) o aumento da relação contabilidade e causas sociais. Inegavelmente o segundo determinante apresentado pelos autores está materializando-se: o espaço que a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade abre para julgamento assegura ao contador brasileiro um importante passo em direção ao ganho de relevância profissional.

1.2 QUESTÃO DE PESQUISA

Laville e Dionne (1999, p. 85) afirmam que “O que mobiliza a mente humana são problemas, ou seja, a busca de um maior entendimento de questões postas pelo real, ou ainda a busca de soluções para problemas nele existentes, tendo em vista a sua modificação para melhor”, por isso, nesse entendimento e à luz das considerações expostas anteriormente este estudo orienta-se pela seguinte questão de pesquisa: A comunicação eletrônica dos conselhos federal e regionais da classe contábil reflete a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade?

1.3 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral da pesquisa é avaliar em que medida as PI de contabilidade, no Brasil, têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais da contabilidade às normas internacionais e, com consequência, veiculado matérias a respeito da convergência.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Como etapas a serem cumpridas em direção ao objetivo geral da investigação são estabelecidos quatro objetivos específicos:

- a) apresentar o constructo relativo à convergência às normas internacionais;
- b) definir um conjunto significativo de termos relacionados à convergência;
- c) avaliar o conteúdo relacionado à convergência nas PI;
- d) verificar se as PI têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais às normas internacionais de contabilidade.

1.5 JUSTIFICATIVA

Considera-se oportuno justificar a pesquisa sob dois aspectos: quanto à conveniência e quanto à relevância social. Do ponto de vista da conveniência a pesquisa serve para mapear o comportamento dos conselhos, via PI especializadas em contabilidade, no que diz respeito à publicação de conteúdo sobre a convergência contábil. Por ser uma ciência social, a contabilidade tem como atores não apenas números, mas o homem que é um ser racional e complexo, e que está inserido numa realidade em contínua transição. Esse momento de conversão contábil - transição de regras para julgamentos - marca uma nova era para a contabilidade brasileira, e uma vez que as idéias teóricas são postas a prova no mundo real, o mundo dos negócios, a pesquisa reunirá evidências sobre o alinhamento das PI com a convergência, a qual exige a atualização no perfil profissional para atuação no mercado. De forma prática, a conveniência se expressa ao contemplar a legalidade, isto é, a conformidade com a Lei, das PI.

Os conselhos de classe são inegavelmente órgãos fundamentais dentro das profissões, ao se tornarem participativos e operantes quanto às necessidades da classe que fiscalizam ou representam, eles potencialmente fortalecem na sociedade a identidade da categoria. O novo atributo dos Conselhos, inserido pela Lei 12.249/2010, requer ações efetivas para que a sociedade possa dispor de profissionais atentos aos requisitos indispensáveis para uma contabilidade qualitativa. É bem verdade que conselhos fiscalizadores são intrinsecamente ligados à proteção do coletivo, seu cuidado principal é com a sociedade, por isso fiscaliza os profissionais.

No entanto, ao se atentar para a amplitude garantida pelo dispositivo da Lei bem como seus reflexos em prol da classe contábil, verifica-se que além de beneficiar a sociedade coibindo e punindo atos inadequados à ação da profissão, os conselhos federal e regional de contabilidade, como já declararam e pelo que trabalham há anos, são potencializadores da educação continuada. O estudo oferecerá um mapeamento da situação nacional e incentivará os conselhos a elaborem planos de ação para alcançarem a referida potencialização educacional por meio da comunicação eletrônica, por isso o estudo é relevante socialmente.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O trabalho está estruturado em cinco partes incluindo esta. A Introdução apresenta a Contextualização do Problema, a Questão de Pesquisa, o Objetivo Geral e os Objetivos Específicos, a Justificativa, as Delimitações e a Estrutura do Trabalho. O capítulo 2, fundamentação teórica, divide-se em quatro tópicos: Normas internacionais de contabilidade; Convergência: surgimento de empresas transnacionais; Órgãos de classe no Brasil; Comunicação eletrônica e PI.

O capítulo 3 apresenta a metodologia adotada para o desenvolvimento da pesquisa. Os procedimentos metodológicos estão subdivididos em Classificação da Pesquisa, Hipóteses da pesquisa, Definições Operacionais, Desenho de pesquisa, População e Amostragem, Instrumento de pesquisa e técnica de coleta de dados, e Tratamento dos dados. No Capítulo 4 está a Análise dos Resultados da Pesquisa e no capítulo 5 as Considerações Finais e Recomendações. A Figura 1 mostra os itens presentes em cada uma das partes.

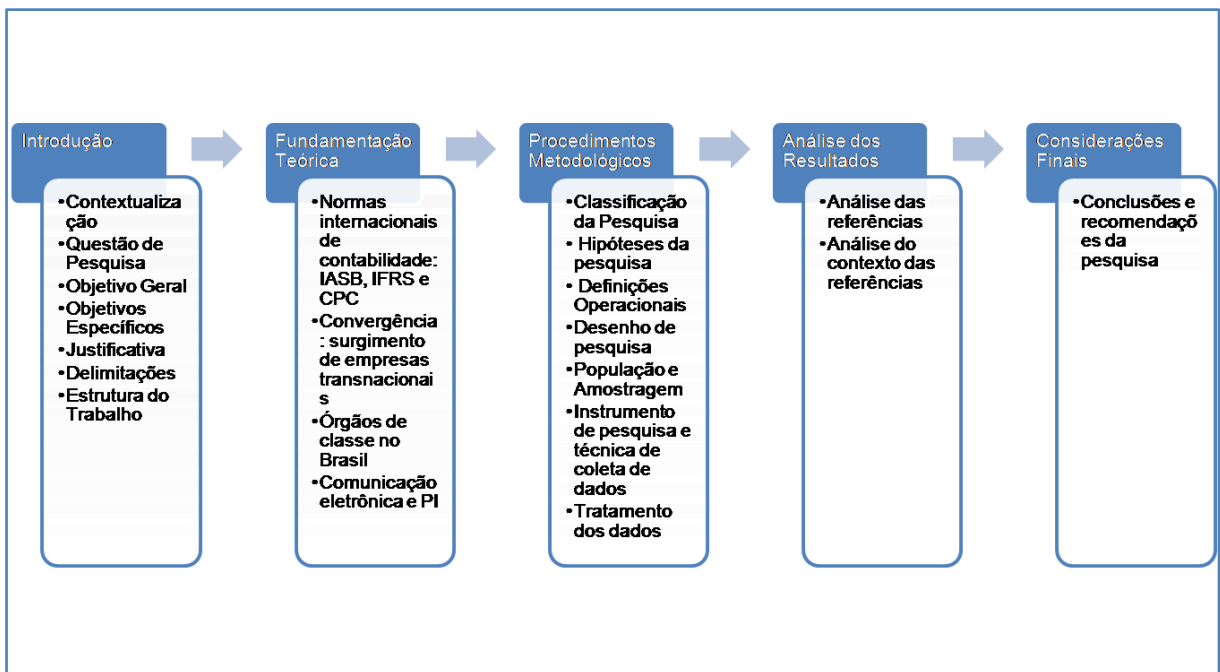


FIGURA 1 - ESTRUTURA DA PESQUISA
 FONTE: A autora (2010)

Finalmente, após o desenvolvimento das cinco seções, seguem elencadas as referências da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esse capítulo apresenta a revisão teórica do estudo e materializa os dois primeiros objetivos específicos, isto é, apresenta o constructo relativo à convergência às normas internacionais de contabilidade e ampara a definição de um conjunto significativo de termos relacionados à mencionada convergência.

2.1 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Notavelmente influenciada pela realidade ambiental, a contabilidade prospectou o patrimônio ao longo dos anos sob as alterações históricas da humanidade. Hendriksen e Van Breda (2007, p. 38) memoram que seu desenvolvimento dependeu de eventos ocorridos em diversos países ao redor do mundo, e foi estimulado por avanços tecnológicos dramaticamente similares aos observados contemporaneamente, “a contabilidade desenvolveu-se em resposta a mudanças no ambiente, novas descobertas e progressos tecnológicos”. Segundo Iudícibus (2006) o desenvolvimento da teoria contábil e suas práticas na maioria das vezes associam-se diretamente ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades.

“É possível localizar os primeiros exemplos completos de contabilização [...] no terceiro milênio antes de Cristo, na civilização da Suméria e da Babilônia (hoje Iraque), no Egito e na China” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 34). Muito embora existam registros contábeis datados de aproximadamente 4 mil anos, “é provável que algumas formas mais rudimentares de contagem de bens tenham sido realizadas [...] por volta do quarto milênio antes de Cristo.” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 35). A contabilidade moderna é um produto do renascimento europeu e seu primeiro codificador foi Luca Pacioli. Os sistemas de escrituração por partidas dobradas começaram a aparecer nos séculos XIII e XIV no norte da Itália.

Summa de arithmetica, geometrica, proportioni et proportionalitá é o livro escrito por Pacioli e que chegou a Veneza apenas no século XV. De acordo com Hendriksen e Van Breda (2007, p.39) a *summa* contém uma seção sobre o sistema de escrituração de partidas dobradas, *Particularis de Computis et Scripturis*, que

apresenta a base do raciocínio para os lançamentos contábeis e que “seus comentários sobre a contabilidade são tão relevantes e atuais quanto há quase 500 anos”. Após o surgimento do método contábil, começam a surgir no final do século XVIII os profissionais de contabilidade, e no século XIX, um período que pode ser chamado de romântico, talvez pela primeira vez “a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 36). Segundo Carvalho (2008, p.12) a revolução industrial alterou a cosmovisão financeira e contábil da época na qual a “globalização da economia” significava “busca de mais e mais mercados consumidores para uma produção que se pretendia ascendente”. De acordo com Hendriksen e Van Breda (2007, p. 47) a revolução industrial foi o segundo avanço importante da contabilidade e que “ao final do século XIX várias mudanças haviam feito com que o sistema contábil estabelecido por Pacioli assumisse uma forma mais adequada às necessidades das grandes sociedades anônimas industriais”.

Até o final do século XIX a contabilidade não era regulamentada³. No século XX, a crise de 1929 e a grande depressão foram o estopim para o surgimento da regulamentação financeira e contábil nos Estados Unidos e em outros países (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007). O Congresso Norte-Americano aprovou as leis *Securities Act of 1933* e *Securities Exchange Act of 1934*. A primeira lei tinha o objetivo de exigir que os investidores recebessem informações significativas sobre valores mobiliários oferecidos para venda ao público e de proibir o engano, deturpações, e outras fraudes na venda de títulos para o público. A segunda lei criou a *Securities and Exchange Commission* (SEC). (SEC, 2010). A conjuntura denunciava que se fazia necessário um conjunto de normas contábeis que

³ Hendriksen e Van Breda (2007) afirmam que ao criar a SEC para regulamentar a contabilidade – fiscalizando e supervisionando o cumprimento da Lei de Veracidade na Emissão de Títulos de 1933, da Lei de Negociação de Títulos de 1934, e de diversas outras Leis –, o congresso americano não criou um novo sistema de informações, mas regulamentou um que por mais de cinco séculos floresceu e desenvolveu práticas adequadas por conta própria. Para os autores, a legitimidade dessa adequação independente torna cabíveis os questionamentos quanto a real necessidade da intervenção governamental na contabilidade.

Neto *et al* (2002) afirmam que o principal ponto de discussão no que tange a regulamentação está na necessidade de sua incidência sobre a profissão contábil ou sobre as atividades realizadas. Três argumentos são levantados a favor da regulamentação: 1) o mercado por si próprio não teria a condição de ofertar adequadamente as informações necessárias para os usuários da Contabilidade; 2) o enquadramento da informação contábil como um bem público, que deve ser disponibilizado à sociedade, 3) a regulamentação favorece a comparabilidade das informações geradas pela contabilidade, facilita a avaliação e a tomada de decisões. Contra a regulamentação há o argumento de que ela sempre age de forma reativa: como ela age de forma corretiva, ao invés de preventiva, não possui a capacidade de antecipar e reduzir a ocorrência de fatos prejudiciais a oferta de informações para os usuários.

orientasse a elaboração das demonstrações contábeis (DC), por isso desde então organizações começaram a surgir para atuar no desenvolvimento e regulação da contabilidade, e sistemas contábeis nacionais foram delineados e fortalecidos.

A *priori* os sistemas contábeis nacionais possuem critérios que refletem o ambiente político, econômico, social e cultural de cada país, o que não os tornam necessariamente compreensíveis fora das fronteiras nacionais. Niyama (2007, p. 21) reúne as principais causas de diferenças internacionais na elaboração e apresentação das DC – conforme apresentado no Quadro 2 - e afirma que em virtude de cada país ter suas próprias leis, regras, filosofias e objetivos para proteção de interesses nacionais, é razoável supor que “os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros”.

De acordo com B.Elliot e J.Elliot (2002)	De acordo com Saudagaran (2004)	De acordo com Radebaugh e Gray (1993)	De acordo com Belkaoui (2000)	De acordo com Nobes (1998)
<ul style="list-style-type: none"> - Características do sistema legal nacional - Forma de obtenção de recursos financeiros - Relacionamento entre o Fisco e a contabilidade - Influência e status da profissão contábil - Nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade - Acidentes de história - Linguagem 	<ul style="list-style-type: none"> - Tipo de mercado de capitais - Critérios de estrutura e apresentação de DC - Tipo de empresas - Tipo de sistema legal - Nível de exigência - Nível de inflação - Vinculação econômica e política com outros países - Status ou amadurecimento da profissão contábil - Existência de um arcabouço teórico e conceitual - Qualidade da educação contábil 	<ul style="list-style-type: none"> - Estrutura das empresas - Fatores internacionais - Cultura - Regulamentação da estrutura contábil - Sistema legal - Inflação - Crescimento e desenvolvimento econômico - Ambiente social - Nível de atividade empresarial - Mercado financeiro e de capitais - Tributação - Profissão contábil - Educação e pesquisa na área contábil - Sistema político 	<ul style="list-style-type: none"> - Nível de desenvolvimento econômico - Nível de complexidade da atividade empresarial - Sistema político vigente no país - Sistema Legal 	<ul style="list-style-type: none"> - Natureza da propriedade empresarial - Formas de financiamento - Herança de ter sido colônia de outro país - Invasão - Tributação - Inflação - Amadurecimento e tamanho da profissão contábil - Estágio de desenvolvimento econômico - Estrutura e sistema legal - Cultura - História - Geografia - Linguagem - Influência da teoria contábil - Sistema político, clima social - Religião - Acidente

QUADRO 2 - CAUSAS DAS DIFERENÇAS INTERNACIONAIS
 FONTE: Com base em Niyama (2007, p. 22-24)

As peculiaridades dos sistemas contábeis nacionais, expressas na forma de interpretar e divulgar a informação, podem se tornar um entrave para os negócios por estorvarem a comunicação e o entendimento das DC em função das diferenças internacionais implícitas. Face a isso mais de cem países, dentre eles o Brasil, com o objetivo de minimizar as diferenças internacionais das DC e assegurar comparabilidade nas informações, entraram num processo de adoção⁴ de normas internacionais de contabilidade. Na prática diferenças internacionais na elaboração das DC evidenciam o princípio lecionado por Martins (2000) de que lucro é caixa. Uma das diferenças entre os países está na forma de reconhecer os impactos sobre o patrimônio, a questão essencial nisso é o tempo, questões temporais e de conservadorismo estabelecem diferenças no critério de reconhecimento no caixa e no lucro. No Brasil, por exemplo, tudo era ativado, os efeitos das transações eram reconhecidos no caixa imediatamente mas o efeito no lucro levava cinco anos para ser reconhecido. Com a convergência o impacto no caixa e no lucro é reconhecido ao mesmo tempo, toda variação de caixa tem que estar reconhecida no lucro. De acordo com Martins (2000, p. 30) “no longo prazo, o lucro acumulado representará exatamente o incremento de caixa sobre o caixa investido pelos sócios”.

2.1.1 Órgãos Normatizadores

Entre os organismos mundiais responsáveis pela internacionalização da contabilidade por meio da normatização contábil, os mais representativos são o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *International Accounting Standards Board* (IASB). O primeiro é uma instituição privada norte-americana, sem fins lucrativos, que tem por missão "estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros para a orientação e educação do público, incluindo os emitentes, auditores e usuários da informação financeira" (FASB, 2010).

⁴ Niyama (2007, p.38) se refere à adoção das normas internacionais de contabilidade como sendo Harmonização de Padrões Contábeis. De acordo com o autor “Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas”. Harmonização não é padronização, pois esta diferentemente daquela uniformiza os critérios e não admite flexibilização. De acordo com Carlin (2008) a harmonização busca reduzir as diferenças entre as práticas contábeis existentes entre países para permitir a comparação das informações, e a convergência busca a eliminação das diferenças entre os padrões contábeis.

O segundo é uma instituição privada supranacional, sem fins lucrativos, que tem por objetivo “desenvolver um conjunto único de normas para demonstrações contábeis, que seja de alta qualidade, compreensível, executável e globalmente aceito, baseado em claros pronunciamentos de princípios de contabilidade” (IASB, 2010).

O FASB foi criado em 1973 e assumiu a normatização contábil de entidades não-governamentais nos Estados Unidos (EUA), uma função anteriormente desempenhada por outros organismos, conselhos e comitês. A SEC tem autoridade legal para estabelecer normas de contabilidade e relatórios financeiros de companhias abertas sob o *Securities Exchange Act* de 1934, mas transfere este direito inerente a sua função para o FASB, o qual estabelece normas contábeis que oficialmente possuem autoridade substantiva por meio dos reconhecimentos da SEC e do *American Institute of Certified Public Accountants*. O FASB é parte integrante de uma estrutura independente composta pelo FASB, pelo *Financial Accounting Foundation*, pelo *Financial Accounting Standards Advisory Council*, pelo *Governmental Accounting Standards Board*, e pelo *Governmental Accounting Standards Advisory Council* (FASB, 2010).

O IASB foi criado em 2001 para suceder o *International Accounting Standards Committee* (IASC), assumindo suas responsabilidades técnicas e melhorando a formulação e validação das normas emitidas. A partir de 01 de julho de 2010, a *IASC Foundation* (IASCF) passou a ser denominada *IFRS Foundation* (IFRSF). Anunciada após a conclusão da Revisão Constitucional em 2010, a mudança representa o próximo passo em um processo de simplificação dos nomes em uso em toda a organização. O *International Financial Reporting Interpretations Committee* e o *Standards Advisory Council*, foram renomeados para *IFRS Interpretations Committee* e *IFRS Advisory Council*, respectivamente. Na revisão constitucional o nome do IASB permaneceu inalterado, sendo que, além da mudança nos nomes, não houve alterações que afetassem o estatuto jurídico da fundação, sua estrutura e suas condições de funcionamento e condições.

De acordo com o IASB (2010) a IFRSF é um organismo do setor privado, independente e sem fins lucrativos que tem como principais objetivos: a) desenvolver um único, de alta qualidade, compreensível e exequível conjunto de normas internacionais de contabilidade, através de seu órgão de definição de normas do IASB; b) promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; c) considerar as necessidades de informação financeira necessidades das economias

emergentes e de pequenas e médias empresas; d) implementar a convergência das normas contábeis nacionais e as IFRS com soluções de alta qualidade. A gestão e a supervisão das atividades desenvolvidas pela Fundação IFRS e seu corpo de definição de normas cabe aos seus administradores, que também são responsáveis por salvaguardar a independência do IASB e assegurar o financiamento da organização.

Os pronunciamentos técnicos do IASB obedecem a três pressupostos norteadores: os princípios da prudência, da substância sobre a forma, e da relevância (materialidade). Segundo Müller e Scherer (2009), enquanto os princípios de contabilidade constituem o campo conceitual no qual a contabilidade está apoiada, isto é, a base para atendimento de objetivos, as normas e práticas contábeis representam a operacionalização prática da contabilidade. São esses princípios que alicerçam a estrutura contábil básica. Na comunidade internacional os princípios contábeis brasileiros são denominados de BR-GAAP, ou *Brazilian GAAPs (Generally Accepted Accounting Principles)*. O conjunto de princípios contábeis brasileiros assemelha-se muito aos conjuntos previstos nos referenciais conceituais do FASB e do IASB. (MULLER; SCHERER, 2009)

No Brasil a CVM por meio da instrução normativa nº 457 de 13 de julho de 2007 determinou que a partir de 31 de dezembro de 2010 todas as companhias abertas deverão elaborar e divulgar as DF consolidadas⁵, com base no padrão contábil internacional emitido pelo IASB. De acordo com a CVM, tanto para maior transparência e confiabilidade nas informações financeiras quanto para possibilitar o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamento externas a um custo mais baixo, é importante e necessário que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais. Em janeiro de 2010 o CFC e o CPC assinaram um Memorando de Entendimento (MoU) com o IASB estabelecendo o final de 2010 como data limite para a plena convergência com as IFRS, e estabelecendo um quadro para a cooperação futura entre as organizações.

⁵ É salutar mencionar que a publicação de balanços individuais é uma particularidade do Brasil. Nas normas internacionais só é exigida a publicação das DF consolidadas. Quando o Brasil publica balanços individuais da controladora, o faz em caráter *pro-forma*, isto é, puramente por formalidade.

2.1.2O IASB

Ao incorporar o IASC em 2001, o IASB iniciou formalmente seu trabalho rumo à promoção da convergência entre normas locais e normas internacionais de contabilidade. O objetivo do IFRSF e do IASB é desenvolver um conjunto qualitativo, único e exequível de padrões contábeis para DF claramente baseados em princípios. Para a realização de tal objetivo o IASB trabalha em estreita cooperação com as partes interessadas em todo o mundo - investidores, reguladores, auditores, acadêmicos e outras pessoas que tenham interesse no desenvolvimento de padrões de alta qualidade - (IASB, 2010). A Figura 2 mostra como o IASB está estruturado para atingir seu objetivo.

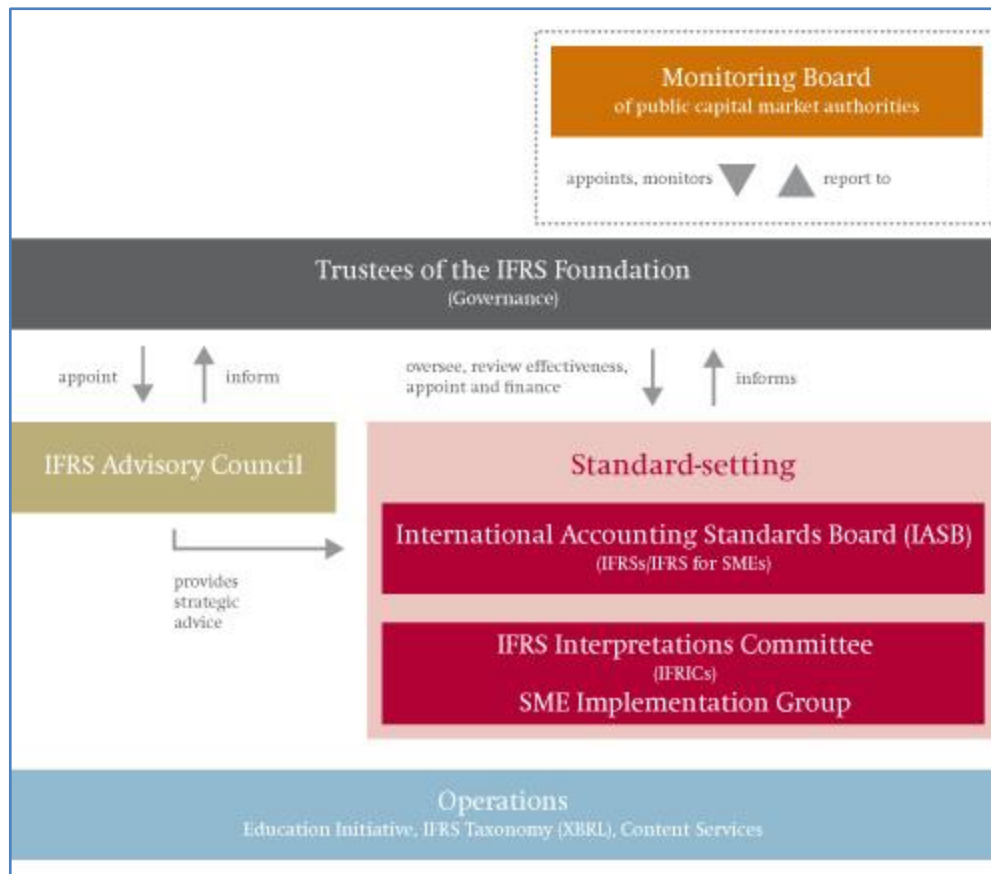


FIGURA 2 - ESTRUTURA DO IASB
FONTE: IASB (2010)

Há um conselho normativo independente, supervisionado por um distinto geográfica e profissionalmente corpo de agentes fiduciários, responsável publicamente por um Conselho de Monitoramento de mercados de capitais. Um conselho externo, o *IFRS Advisory Council*, e um comitê, o *IFRS Interpretations Committee*, apóiam com orientações para a ocorrência de divergências na prática.

Existe um completo, participativo e transparente *due process*, com comprometimento e participação em todos os estágios de reguladores, investidores, e profissionais da contabilidade ao redor do mundo, bem como esforços colaborativos da comunidade normativa mundial.

De acordo com Pacter (2005) originalmente o IASB estabeleceu um objetivo de alcance irreal, depois buscou uma harmonização contábil, e por fim seguiu em direção à convergência de padrões internacionais. No Congresso Mundial de Contadores em Sydney, em 1972, nove países concordaram em criar o IASC. Em torno de objetivos nobres e comuns eles se comprometeram a empenhar seus melhores esforços para adoção de IAS como os seus próprios princípios de contabilidade geralmente aceitos.

“O objetivo da substituição GAAP nacional para um único conjunto global das normas não foi apenas elevado, em 1973, foi provavelmente irrealista”. PACTER (2005). Diante da realidade, em 1973, o IASC embarcou em um programa de fixação de normas com o objetivo de harmonização do GAAP nacional. Harmonizar significa:

[a] Desenvolver padrões IASC que poderiam servir como um modelo no qual norma nacional poderia basear seus próprios padrões; [b] Estreitar, mas não necessariamente eliminar a gama de métodos aceitáveis de contabilidade para determinados tipos de operações; [c] Desenvolver padrões que estabelecem princípios gerais, mas não incluem o grau de detalhe que quase certamente os colocaria em conflito com a maioria dos padrões nacionais existentes; [d] Escrever padrões que fossem mais descritivas de práticas aceitáveis do que prescritiva. (PACTER, 2005, p. 69)

Pacter (2005) afirma que essa abordagem apresenta vantagens, pois é descrita como normas baseadas em princípios que requerem julgamentos na aplicação, e embora garanta um nível adequado de orientação, incentiva os países a utilizarem os padrões de várias maneiras. Em 2001 os países fundadores dos IASC, e os que aderiram ao longo dos anos, ainda tinham o seu próprio GAAP nacional. Quando o IASC foi reestruturado e o IASB entrou em vigor em 2001, a missão do padrão contábil mudou consideravelmente, deslocando-se da harmonização em direção à convergência. Seus objetivos agora são:

[a] Desenvolver, no interesse público um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, inteligíveis, exequíveis, que exijam informações de alta qualidade, transparentes e comparáveis nas demonstrações contábeis e em outros relatórios financeiros, para ajudar os participantes do mercado de capital e outros usuários em todo o mundo a

tomar decisões econômicas; [b] Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas; [c] Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as Normas Internacionais de Contabilidade de alta qualidade (PACTER, 2005, p.71)

Normas contábeis nacionais que diferem entre fronteiras políticas podem ter diferentes sentidos quando as empresas buscam dinheiro, e os investidores e credores procuram oportunidades de investimento. Os mercados mundiais de capital começaram a globalizar há mais de trinta anos, e agora estão tão globalizados que apenas um conjunto único de normas de contabilidade internacional pode servir aqueles que usam as demonstrações financeiras para investimento, crédito e outras decisões. O IASB não possui poder direto para impor a aplicação das IFRS e o ambiente internacional com mercados de capitais nacionais em vários estágios de desenvolvimento e maturidade é um desafio para a aplicação das normas, assim “o teste real de convergência está na aplicação rigorosa e consistente de país para país” (PACTER, 2005, p. 81).

Enquanto a padronização busca a uniformização das normas e a harmonização busca a aproximação das normas, a convergência preocupa-se em avaliar que questões locais merecem alterações para se adequarem às normas internacionais de contabilidade. Tal adequação, ao considerar as características locais, faz com que os países adotem alguns procedimentos permitidos pelas normas internacionais em detrimento de outros.

As normas internacionais de contabilidade são compostas por um conjunto de pronunciamentos contábeis internacionais, publicados e revisados pelo IASB. Cada pronunciamento é chamado de *International Financial Reporting Standard* (IFRS). As IFRSs substituirão progressivamente as *International Accounting Standard* (IAS), os pronunciamentos emitidos inicialmente pelo IASC. As IFRSs são desenvolvidas através de um processo de consulta internacional, o *due process*, que envolve indivíduos e organizações ao redor do mundo. O *due process* é composto por seis etapas, para os curadores terem oportunidade de garantir o cumprimento de vários pontos: 1) Constituir a agenda; 2) planejar o projeto; 3) Desenvolver e publicar a discussão do documento; 4) Desenvolver e publicar a exposição do esboço; 5) Desenvolver e publicar a norma; 6) Emitir a norma. (IASB, 2010). O Quadro 3 relaciona IFRSs e IASs em vigor em agosto de 2010 de acordo com o IASB:

<i>International Financial Reporting Standard</i>		<i>International Accounting Standard</i>	
IFRS 1	Primeira adoção das normas internacionais de divulgação financeira	IAS 1	Apresentação de Relatórios Financeiros
IFRS 2	Pagamento com base em ações	IAS 2	Estoques
IFRS 3	Combinações de Negócios	IAS 7	Demonstração dos Fluxos de Caixa
IFRS 4	Contratos de Seguros	IAS 8	Políticas Contábeis, mudanças em estimativas contábeis e erros
IFRS 5	Ativos não-correntes mantidos para vendas e Operações descontinuadas	IAS 10	Contingências e Eventos subseqüentes a data do Balanço
IFRS 6	Exploração e Avaliação de recursos minerais	IAS 11	Contabilização dos Contratos de Construção
IFRS 7	Instrumentos financeiros: evidenciação	IAS 12	Contabilização do Imposto de Renda
IFRS 8	Segmentos Operacionais	IAS 16	Propriedades, fábricas e Equipamentos
IFRS 9	Instrumentos Financeiros	IAS 17	Contabilização dos Arrendamentos
		IAS 18	Receitas
		IAS 19	Benefícios aos empregados
		IAS 20	Contabilização das concessões governamentais e divulgação de assistência governamental
		IAS 21	Efeitos das alterações nas taxas cambiais
		IAS 23	Custos de empréstimos
		IAS 24	Divulgações de partes relacionadas
		IAS 26	Contabilização e divulgação para planos de aposentadoria
		IAS 27	DF consolidadas e contabilização de investimentos em subsidiárias
		IAS 28	Contabilização de Investimentos em Associadas
		IAS 29	DF em Economias hiperinflacionárias

<i>International Financial Reporting Standard</i>	<i>International Accounting Standard</i>	
	IAS 31	Investimentos em empreendimentos conjuntos
	IAS 32	Instrumentos financeiros: Evidenciação e apresentação
	IAS 33	Lucro por Ação
	IAS 34	DF intermediárias
	IAS 36	Valor recuperável de ativos
	IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
	IAS 38	Ativos intangíveis
	IAS 39	Instrumentos financeiros: Reconhecimento e Mensuração
	IAS 40	Propriedades de investimento
	IAS 41	Agricultura

QUADRO 3 - NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE
 FONTE: Com base no IASB (2010)

Além das IFRS e das IAS existe o *Framework*, uma estrutura conceitual para a preparação e a apresentação das Demonstrações, que embora não seja uma norma contábil, apresenta a essência conceitual inerente às normas. As interpretações das normas internacionais de contabilidade são chamadas de IFRICs e SICs, seus nomes derivam dos antigos nomes dos comitês que as interpretam - *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) e *Standing Interpretations Committee* (SIC), respectivamente -. O Quadro 4 mostra 16 IFRICs e 11 SICs em vigor atualmente..

IFRICs		SICs	
IFRIC 1	Mudanças em desmobilização, restauração e obrigações similares	SIC 7	Introdução ao Euro
IFRIC 2	Ações em Empresas Cooperativas e Instrumentos Semelhantes	SIC 10	Assistência Governamental
IFRIC 4	Determinar se um Acordo Contém arrendamento mercantil	SIC 12	Consolidação – empresas de propósito específico

IFRIC 5	Direitos e interesses resultantes de fundos de desmobilização, restauração e reabilitação ambiental	SIC 13	Empresas de controle conjunto – contribuições não monetárias pelos investidores
IFRIC 6	Passivos decorrentes da participação em mercados específicos – resíduos de equipamento elétrico e eletrônico	SIC 15	Arrendamentos operacionais – incentivos
IFRIC 7	Aplicar a abordagem da republicação de acordo com IAS 29 nas demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias	SIC 21	Imposto de Renda
IFRIC 9	Reavaliação dos derivativos embutidos	SIC 25	Imposto de Renda
IFRIC 10	Demonstrações contábeis intermediárias e deterioração	SIC 27	Avaliação da substância nas transações envolvendo a forma legal dos arrendamentos mercantis
IFRIC 12	Contratos de serviços de concessão	SIC 29	Divulgação / serviços de concessão
IFRIC 13	Programa de lealdade com clientes	SIC 31	Receitas – transações de escambo/troca envolvendo serviços de propaganda
IFRIC 14	Limite sobre ativos de benefícios definidos, requisitos de financiamentos mínimos e sua interação	SIC 32	Intangíveis – custos de <i>web site</i>
IFRIC 15	Acordo para a construção de propriedades imóveis		
IFRIC 16	Hedges de investimento líquido em uma operação estrangeira		
IFRIC 17	Distribuições em ativos para os proprietários		
IFRIC 18	Transferência de ativos para clientes		
IFRIC 19	Extinção de passivos financeiros com instrumentos de Capital		

QUADRO 4 – INTERPRETAÇÕES DAS NORMAS INTERNACIONAIS
 FONTE: Com base no IASB (2010)

Os pronunciamentos – IFRSs e IASs – e as interpretações dos pronunciamentos – IFRICs e SICs – juntos formam as normas internacionais de contabilidade.

2.1.3O CPC

O CPC é o organismo brasileiro responsável pela adaptação das normas contábeis internacionais ao contexto nacional. Idealizado a partir da união de esforços e objetivos de entidades pertencentes às áreas acadêmica, governamental e de iniciativa privada – ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON – para suprir as necessidades de convergência internacional das normas contábeis e centralizar a emissão de normas dessa natureza no Brasil, ele produz Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações de normas.

Seus Pronunciamentos Técnicos são obrigatoriamente submetidos a audiências públicas, podendo as Orientações e Interpretações também passar por esse processo (CPC, 2010). Cada pronunciamento técnico estabelece conceitos doutrinários, estruturas técnicas e procedimentos a serem aplicados, chama-se CPC – tal qual a sigla do organismo gerador – e é divulgado juntamente com um Sumário, Termo de Aprovação e Relatório de Audiência Pública. O Quadro 5 apresenta os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC e sua relação com as normas internacionais.

Nº ⁶	Especificação do Pronunciamento	Normas	Data ⁷
Pronunciamento Conceitual Básico	Estrutura Conceitual para a Elaboração e a Apresentação das Demonstrações Contábeis	Framework	11/01/08
CPC 01 (R1)	Redução ao valor recuperável de ativos	IAS 36	06/08/10
CPC 02 (R2)	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de DC	IAS 21	03/09/10
CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IAS 7	03/09/10
CPC 04	Ativo Intangível	IAS 38	03/10/08
CPC 05 (R1)	Divulgação sobre partes relacionadas	IAS 24	03/09/10
CPC 06	Operações de arrendamento mercantil	IAS 17	03/10/08
CPC 07	Subvenção e Assistência Governamentais	IAS 20	03/10/08

⁶ Todos os CPCs constantes no quadro foram aprovados. As extensões (R1) ou (R2) indicam que os CPCs foram revisados uma ou duas vezes. O CPC 14 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (IAS 32, IAS 39, IFRS 7) - foi atualizado e corresponde à Orientação OCPC 03 e deixa de ter aplicabilidade após a utilização do CPC 38, CPC 39 e CPC 40. O CPC 34 - Exploração e Avaliação de Recursos minerais (IFRS 6) – está aguardando revisão do IASB. O CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária – está aguardando discussão do IASB.

⁷ As datas são as constantes nos Termos de Aprovação dos CPCs.

Nº ⁶	Especificação do Pronunciamento	Normas	Data ⁷
CPC 08	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	IAS 39	30/10/08
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado	Lei 11.638/07	30/10/08
CPC 10	Pagamento baseado em ações	IFRS 2	05/12/08
CPC 11	Contratos de seguros	IFRS 4	05/12/08
CPC 12	Ajuste a valor presente	Lei 11.638/07 e MP 449/08	05/12/08
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	Lei 11.638/07 e MP 449/08	05/12/08
CPC 15	Combinação de Negócios	IFRS 3	26/06/09
CPC 16 (R1)	Estoques	IAS 2	08/05/09
CPC 17	Contratos de Construção	IAS 11	08/05/09
CPC 18	Investimentos em Coligada e em Controlada	IAS 28	06/11/09
CPC 19	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	IAS 31	06/11/09
CPC 20	Custos de Empréstimos	IAS 23	08/05/09
CPC 21	Demonstração Intermediária	IAS 34	26/06/09
CPC 22	Informações por segmento	IFRS 8	26/06/09
CPC 23	Políticas contábeis, mudança de Estimativa e Retificação de Erros	IAS 8	26/06/09
CPC 24	Evento Subseqüente	IAS 10	17/09/09
CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IAS 37	26/06/09
CPC 26	Apresentação das DC	IAS 1	17/07/09
CPC 27	Ativo imobilizado	IAS 16	26/06/09
CPC 28	Propriedade para Investimento	IAS 40	26/06/09
CPC 29	Ativo Biológico e produto agrícola	IAS 41	07/08/09
CPC 30	Receitas	IAS 18	07/08/09
CPC 31	Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada	IFRS 5	17/07/09
CPC 32	Tributos sobre o lucro	IAS 12	29/04/09
CPC 33	Benefícios a empregados	IAS 19	04/09/09
CPC 35	Demonstrações separadas	IAS 27	06/11/09
CPC 36 (R1)	Demonstrações consolidadas	IAS 27	06/11/09
CPC 37	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	IFRS 1	04/12/09
CPC 38	Instrumentos financeiros: Reconhecimento e	IAS 39	02/10/09

Nº ⁶	Especificação do Pronunciamento	Normas	Data ⁷
	Mensuração		
CPC 39	Instrumentos financeiros: Apresentação	IAS 32	02/10/09
CPC 40	Instrumentos financeiros: Evidenciação	IFRS 7	02/10/09
CPC 41	Resultado por Ação	IAS 33	08/07/10
CPC 43	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 40	IFRS 1	04/12/09
CPC PME	Contabilidade para pequenas e médias empresas	IFRS for SMEs ⁸	04/12/09

QUADRO 5 - PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS DO CPC

FONTE: Com base no CPC (2010)

De acordo com os dados é possível verificar que 89% (oitenta e nove por cento) das normas internacionais de contabilidade já foram incorporadas às práticas contábeis brasileiras por meio da aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, faltam apenas aprovação de pronunciamentos quanto a quatro normas internacionais: IFRS 6, IFRS 9, IAS 26 e IAS 29. O Quadro 6 relaciona as interpretações e orientações atualmente em vigor. As interpretações dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC são chamadas de ICPCs, elas esclarecem mais amplamente os pronunciamentos dos quais tratam. As Orientações, chamadas OCPCs, são de caráter transitório e informativo e dão esclarecimentos a respeito da adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.

Interpretações	
ICPC 01	Contratos de Concessão
ICPC 02	Contrato de Construção do Setor Imobiliário
ICPC 03	Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil
ICPC 04	Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações
ICPC 05	Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações - Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria
ICPC 06	Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior
ICPC 07	Distribuição de Lucros in Natura

⁸ O IASB concebeu IFRS for SMEs com o objetivo de satisfazer as necessidades e capacidades de pequenas e médias (PME), que se estima representarem mais de 95% (noventa e cinco por cento) de todas as empresas ao redor do mundo. Comparando-se com as normas completas elas são menos complexas, por exemplo: tópicos não relevantes para PME são omitidos, muitos princípios para reconhecimento e mensuração de ativos, passivos, receitas e despesas são simplificados, suas revisões serão limitadas a uma a cada três anos.

Interpretações	
ICPC 08	Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos
ICPC 09	Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial
ICPC 10	Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43
ICPC 11	Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes
ICPC 12	Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares
ICPC 13	Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental
ICPC 15	Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos
Orientações	
OCPC 01 (R1)	Entidades de Incorporação Imobiliária
OCPC 02	Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008
OCPC 03	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação

QUADRO 6 - INTERPRETAÇÕES E ORIENTAÇÕES DO CPC

FONTE: Com base no CPC (2010)

As quatorze interpretações listadas no Quadro 6 já foram aprovadas, além dessas o CPC emitiu a ICPC 14 - Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares – a qual teve Audiência Pública encerrada. Foram emitidas e aprovadas três Orientações, sendo que a primeira já sofreu uma revisão. O CPC é autônomo das entidades representadas, atualmente tem doze membros e delibera com 2/3 (dois terços) deles. Sua estrutura é composta pela Assembléia dos Presidentes das Entidades e por quatro Coordenadorias: Operações, Relações Institucionais, Relações Internacionais, Técnica. De acordo com seu regimento interno, serão sempre convidados a participar das reuniões, que ocorrem a cada trinta dias no mínimo, até dois representantes de seis entidades: CVM, BACEN, SUSEP, SRFB, FEBRABAN e CNI.

O CPC representa importantes avanços no caminho da atualização e da modernização de normas e preceitos contábeis. Na perspectiva da história, ele é o resultado da abertura da economia brasileira para o exterior e está posicionado num momento de dupla convergência: “de um lado, a necessidade universal de integrar regras contábeis aos padrões internacionais; de outro, a participação, no debate

interno, de representantes de todos os atores do mercado brasileiro – governo, iniciativa privada e órgãos acadêmicos – dialogando livre e democraticamente no CPC” (CPC, 2009, p.5). “Seguindo o CPC, que propõe detalhamento e orientação sobre como aplicar a Lei 11.638, a empresa estará automaticamente aderindo às normas IFRS.”(CARVALHO, 2009, p. 6).

2.2 CONVERGÊNCIA: O CONTEXTO TRANSNACIONAL

As empresas transnacionais (ETNs) são aquelas que possuem matriz em seu país de origem e atuam em outros países através da instalação de filiais. As primeiras empresas transnacionais surgiram no final do século XIX e atingiram o auge de atuação mundial após a Segunda Guerra Mundial. De acordo com Barretto e Rocha (2003, p. 29)

As empresas brasileiras iniciaram tardiamente seu processo de internacionalização⁹. Após o ingresso de número substancial de empresas na atividade exportadora nas décadas de 1960 e 1970, o movimento em direção a mercados internacionais perdeu seu impulso, sendo poucas as empresas a abrirem subsidiárias no exterior até o final da década de 1980. Foi apenas na década de 1990, com os impactos combinados da abertura de mercado, estabilização da economia e ingresso de novos concorrentes no mercado brasileiro, que as empresas brasileiras iniciaram, de forma ainda tímida, sua expansão internacional via investimento direto no exterior.

De acordo com Barretto e Rocha (2003, p.30) as operações internacionais podem ser para dentro e para fora. Para dentro a internacionalização ocorre por meio de “importações, obtenção de licenças de fabricação, compra de tecnologia ou contratos de franquia de empresas estrangeiras”. Para fora a internacionalização “ocorre por meio de exportações, concessão de licenças ou franquias, e investimento direto no exterior”. Seu estudo multicasos com dez transnacionais brasileiras apontou cinco motivações para a internacionalização dessas empresas: crescimento, consolidação, sobrevivência, oportunidade e intenção estratégica.

Os investimentos internacionais podem ser efetuados sob a forma de investimentos diretos ou investimentos de portfólio. Esses, também chamados de carteira, correspondem aos fluxos de capital não orientados “para o controle operacional da empresa receptora do capital externo”. Aqueles, chamados

⁹ Internacionalização pode ser definida como “um processo de crescente envolvimento com operações internacionais” (WEICH; LUOSTARINEM, 1986 *apud* BARRETO; ROCHA, 2003).

investimentos diretos externos (IDE), visam adquirir um interesse duradouro em uma empresa cuja exploração ocorre em outro país que não o do investidor. No IDE o investidor detém participação mínima de 10% no capital e exerce influência sobre a empresa investida, assim “uma das principais características do IDE é que o investidor estrangeiro possui o controle total ou parcial do empreendimento que recebeu o capital” (AMAL; SEABRA, 2007, p.232)

De acordo com a KPMG (2008a) o número de empresas brasileiras listadas em bolsas fora do país tem avançado significativamente. A América Latina é o maior receptor dos investimentos brasileiros e um dos principais mercados das exportações brasileiras. A Europa é a segunda região de maior presença das empresas brasileiras. O Gráfico 2 mostra a evolução dos estoques e fluxos de IDE e evidencia um salto nos investimentos brasileiros a partir de 2001.

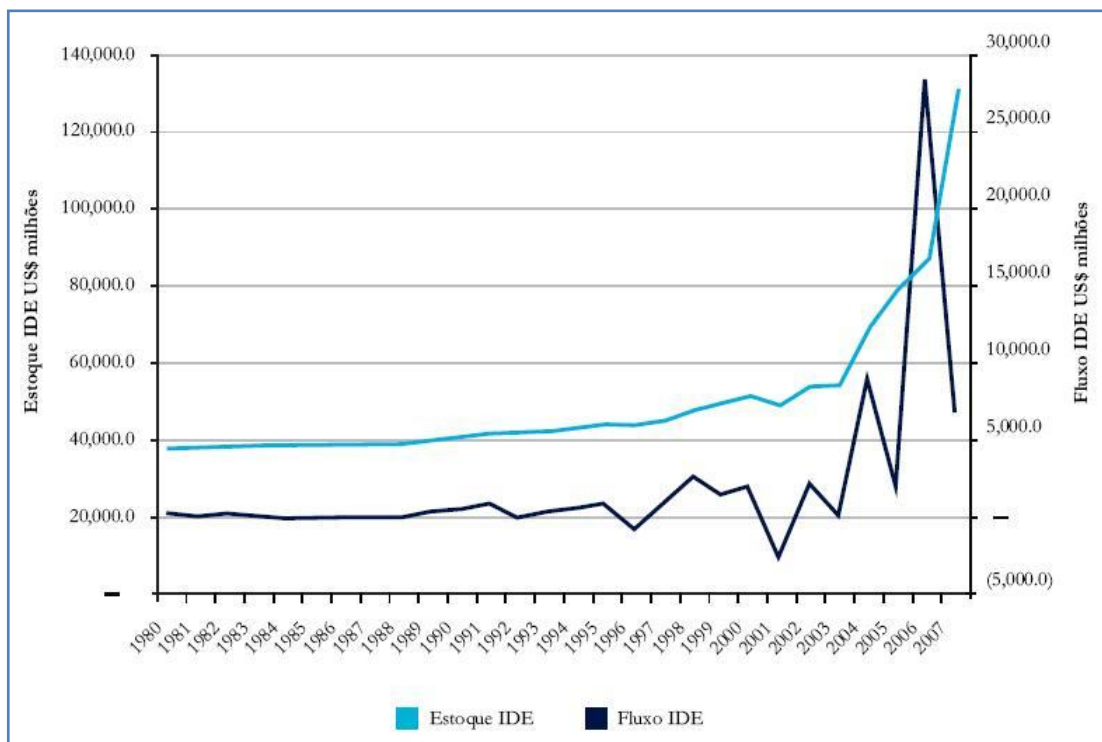


GRÁFICO 2 - ESTOQUE E FLUXO DO IDE BRASILEIRO: 1980-2007
 FONTE: KPMG (2008a)

Pela primeira vez no ano de 2006 o Brasil, que é o 19º maior receptor de IDE no mundo, e um dos principais destinos de investimentos internacionais, efetuou para o exterior um volume de IDE maior do que IDE recebido. Nesse ano o Brasil passou a ser o segundo maior investidor externo entre nações em desenvolvimento (KPMG, 2008b).

Hiratuka (2000) lembra que a importância das empresas estrangeiras na economia brasileira não é um fenômeno novo, mas ganhou uma dimensão fundamental no pós-guerra: externamente empresas americanas e européias começaram e internacionalizar a produção, e internamente, em meados da década de 1950, o IDE e as atividades das ETNs passaram a ser estimuladas explicitamente.

No Brasil, a presença e liderança de filiais de ETNs em vários setores industriais é um fenômeno importante desde a década de 1950. Porém, a partir dos anos 90, a abertura comercial e a maior facilidade para a movimentação dos fluxos provenientes dos capitais externos criaram uma conjuntura favorável para que as filiais se integrassem ao movimento de reorganização das grandes corporações mundiais, resultando em maiores fluxos tanto de importação quanto de exportação (HIRATUKA, 2000, p. 137).

Guedes (2000) argumenta que as ETNs não são redes dispersas de poder ou agentes sem poderes em um mundo globalizado, elas possuem um centro de poder e influência, e a sua nacionalidade é um fator relevante a se considerar para explicar suas práticas. Essa afirmação reforça o entendimento de que as DC das transnacionais tendem a expressar valores nacionais e contextualizar seu ambiente legal, econômico e político. “Diferentes objetivos da contabilidade são forçados em diferentes países, principalmente por causa dos diferentes regimes de sociedades” (ARTSBERG, 2010)

O crescimento das ETNs - tanto brasileiras no exterior quanto estrangeiras no Brasil – bem como os fluxos de estoques de IDE moldando o ambiente de negócios globalizado podem ser indicados como potenciais propulsores para a busca de um padrão contábil que compatibilize as contas e assegure linguagem compreensível para interpretar e comparar as DC. “Com a crescente internacionalização dos mercados de capitais, não menos depois da liberalização do setor financeiro na década de 1980, os problemas diferentes princípios de contabilidade tornaram-se agudos” (ARTSBERG, 2010, p.4). A transparência nas operações e a comparabilidade das atividades das ETNs — tão fundamental para fomento e captação de investimentos, torna-se inviável sem a utilização de um conjunto comum de práticas contábeis.

Convergir em direção às normas internacionais constitui-se uma vantagem ao Brasil por permitir aos investidores estrangeiros informações confiáveis que

resguardam a comparabilidade, o que é inviável quando as normas são locais, pois estão, conforme afirmam Borely et al (2006, p.36), “restritas ao contexto econômico do país, submissas à legislação, limitadas às características marcantes da estrutura societária e absolutamente comprometidas com tradições culturais”.

Ficar na contramão da convergência reforçaria sérios problemas para a contabilidade brasileira, pois como afirmam Moreira e Lima (2003), ao tratar de um dos itens globalizados e impactado por diferenças contábeis – instrumentos financeiros –, a evidenciação é prejudicada quando inexistem definições técnico-contábeis claras para os instrumentos, quando há falta de uniformidade na classificação e de bases para mensuração e reconhecimento do resultado. A adoção de uma base uniforme para procedimentos contábeis, especialmente no que tange metodologias empregadas para evidenciá-los e tratá-los contábil e financeiramente apresenta-se como uma saída para esse problema.

O Brasil percebeu que tanto para atrair investimentos quanto para obter crédito internacional a um menor custo, o que requer evidenciação segundo as exigências do mercado global, era imperativo alinhar-se às tendências internacionais de convergência contábil. Essa percepção mobilizou organismos governamentais a tornar obrigatória a adoção das IFRS por meio da Legislação e iniciar o processo de convergência brasileira às normas internacionais. O processo de convergência brasileira tem caráter integral, isto é, o Brasil convergiu 100%, “com a completa convergência em 2010 às normas do IASB, o Brasil será¹⁰ o primeiro país do mundo a ter balanços individuais e consolidados conforme as normas internacionais.” (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p. 23).

Ao redor do mundo, tal percepção e ação em favor da convergência às normas internacionais também ocorreu por parte de outros países. De acordo com o IASB (2010) o progresso em direção à convergência tem sido constante. Desde 2001, mais de 100 países têm exigido ou permitido a utilização das IFRS, e grandes economias já estabeleceram prazos para a convergência com ou adoção das IFRS.

Em 2002 os EUA por intermédio do FASB assinaram um MoU com vistas a harmonização, em 2006 foi um MoU com vistas a convergência, o documento

¹⁰ A Inglaterra tem essa possibilidade, mas não a obrigatoriedade. A União Européia implantou as normas internacionais somente nos balanços consolidados, desta forma, ela dispõe de duas contabilidades, uma para o balanço individual local e outra para os consolidados nos mercados financeiros (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p. 23). Dada a obrigatoriedade de convergência 100% no Brasil, é possível afirmar que se uma empresa fizer a contabilidade no Brasil, estará de acordo com o resto do mundo.

descrevia um programa para alcançar melhorias nos padrões de contabilidade e de convergência substancial entre IFRS e os princípios contábeis geralmente aceitos nos EUA, US-GAAP. Esse MoU foi atualizado em 2008, desde esse ano os EUA passam a aceitar que empresas estrangeiras apresentem relatórios com as normas internacionais, sem convergir para as normas americanas. Em novembro de 2009 IASB e FASB emitiram uma nova declaração descrevendo as etapas para completar o trabalho de convergência em 2011 (IASB, 2010).

Em 2002 a União Européia regulamenta que as empresas listadas em bolsa passarão a adotar as IFRS a partir de 01 de janeiro de 2005. Em 2005 a União Européia passou a adotar as IFRS, na Europa, quase 7.000 (sete mil) empresas listadas em 25 (vinte e cinco) países simultaneamente mudam para IFRS (IASB, 2010). Aubert e Grudnitski (2009) conduziram um estudo com quinze países europeus para analisar o impacto e a importância da adoção obrigatória das IFRS por empresas da União Européia. Definindo impacto em termos de mercado e qualidade de informação financeira, dentre as evidências apresentadas o estudo apontou uma diferença estatisticamente significativa entre as informações contábeis IFRS e retorno para o mercado, mostrou que um regime IFRS produz qualidade de *accruals* discricionários, e que há um impacto diferencial positivo entre receitas construídas sobre base IFRS e normas contábeis locais.

Em 2003, Austrália, Hong Kong, Nova Zelândia e África do Sul se comprometem a adotar as IFRS. Em 2006 a China adota normas de contabilidade substancialmente em conformidade com as IFRS, o objetivo final de uma convergência total. Em 2007, Brasil, Canadá, Chile, Índia, Japão e Coréia, estabelecem linhas de tempo, para aprovarem ou convergirem para as IFRS (IASB, 2010). Em 2008 Israel, Malásia e México se comprometem a adotar IFRS. Também em 2008, o IASB e o *Accounting Standards Board do Japão* publicaram um MoU, o Acordo de Tóquio, que descreve o trabalho para alcançar até junho de 2011 convergência substancial entre IFRSs e *japanese GAAP*. (IASB, 2010).

Em 2009, o *Business Accounting Council*, um órgão consultivo chave para a comissão da *Japanese Financial Services Agency*, aprovou um roteiro para a adoção das IFRS no Japão. Em resposta à crise financeira¹¹, na sua reunião de

¹¹ Em meados de 2007 uma crise internacional começou a tomar formas e proporções inesperadas. Um colapso no setor imobiliário norte-americano em virtude de hipotecas de alto risco foi o estopim para efeitos desastrosos tais como quebras de empresas, reduções significativas de nível de

setembro de 2009 em Pittsburgh, o Grupo dos 20 líderes (G-20) reafirmou seu compromisso com a convergência das normas contábeis e convidou os organismos de contabilidade internacional a redobram seus esforços para alcançar os padrões de contabilidade internacional no âmbito dos seus contextos nacionais e completarem seus projetos de convergência em Junho de 2011 (IASB, 2010).

As explicações do presente tópico em adição àquelas do tópico anterior, tornam possível a apresentação do constructo convergência para a pesquisa. Foi possível verificar que a existência de normas internacionais de contabilidade permitiu a criação de um ponto de contato entre diversos mercados, isto é, linhas contábeis diferentes se dirigem para um mesmo ponto em busca de uma linguagem comum que impulse os negócios em todos os âmbitos. Muito embora os países ao redor do mundo estejam em diferentes estágios com relação ao desenvolvimento local, a inserção internacional, aos mercados de capital, a regulamentação, e a contabilidade, grande parte deles está migrando em direção a esse ponto de contato.

A tendência mundial de adoção a normas internacionais moldou a atual regulação existente no Brasil e afetou a estrutura da contabilidade brasileira: a mudança contábil não reside apenas na normatização de padrões meramente técnicos – mecânica para realizar lançamentos contábeis - mas em uma mudança estrutural, conceitual, baseada em princípios. Assim, a convergência é uma sucessão sistemática de mudanças em direção a substituição de paradigmas locais, que podem comprometer a essência e veracidade econômica de operações internacionais, por novos parâmetros que mesclam a realidade nacional com os padrões internacionais. Esses novos paradigmas por adaptarem as demandas internas aos princípios validados internacionalmente, retornam numa linguagem linear que favorece a ampliação dos negócios.

2.3 ÓRGÃOS DE CLASSE NO BRASIL

Assim como a apresentação das DC é regulamentada pela legislação, as atividades pertinentes à profissão contábil são regulamentadas por órgãos de classe. O CFC e os CRCs são os órgãos fiscalizadores e disciplinadores da classe

emprego, perdas financeiras, desaceleração do crescimento e recessão econômica em diversos países, nos anos que se seguiram.

contábil, criados pelo Decreto-Lei nº 9.295/46. Cada um dos 27 (vinte e sete) conselhos regionais, um em cada unidade da federação, é subordinado ao CFC, autarquia¹² federal e órgão central do sistema contábil brasileiro. CFC e CRCs, juntos, formam o sistema nacional incumbido pelo governo para registrar e fiscalizar o exercício da profissão e autodenominado Sistema Contábil Brasileiro (SCB).

A criação desses órgãos de classe e, por conseguinte os eventos por eles realizados consubstanciam-se, de acordo com Peleias e Bacci (2004), numa das provas de que o desenvolvimento da Contabilidade está associado à evolução da sociedade. Ao apresentar uma cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil, os autores evidenciam em seu estudo como as primeiras preocupações com o ensino comercial, o surgimento e a atuação dos pensadores contábeis, os esforços e a necessidade de padronização encorparam o contexto social para a criação dos conselhos. O Quadro 7 relaciona de acordo com a lei atribuições do CFC e dos CRCs.

Atribuições do CFC	Atribuições dos CRCs
<p>a) organizar o seu Regimento Interno;</p> <p>b) aprovar os Regimentos Interno organizados pelos CRCs modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;</p> <p>c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos CRCs e dirimi-las;</p> <p>d) decidir, em última instância, recursos de penalidade imposta pelos CRCs;</p> <p>e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.</p> <p>f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza</p>	<p>a) expedir e registrar a carteira profissional;</p> <p>b) examinar reclamações a representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;</p> <p>c) fiscalizar o exercício das profissões de contabilista, impedindo e punindo as infrações, e enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;</p> <p>d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;</p> <p>e) elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do CFC;</p> <p>f) representar ao CFC acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do</p>

¹² No Brasil a natureza jurídica dos conselhos fiscais de profissões regulamentadas é autarquia: organizações geradas pela vontade do Estado - criadas por Lei -, descentralizadas e autônomas administrativa e financeiramente, que “se destinam a zelar pela fiel observância dos princípios da ética e da disciplina da classe dos que exercem atividades profissionais afetas a sua existência” (QUEROZ, 2006, p.1). Órgãos delegados do Estado para regulamentar e fiscalizar as profissões liberais, os conselhos são dotados de personalidade jurídica, com prerrogativas e restrições da administração pública indireta. Queiroz (2006) ressalta que esses órgãos de classe são o sustentáculo para toda a atividade profissional.

Atribuições do CFC	Atribuições dos CRCs
<p>técnica e profissional</p> <p>g) fixar o número de componentes dos CRCs, determinando a forma da eleição local para sua composição, inclusive do respectivo Presidente</p> <p>h) fixar o valor das anuidades, taxas, emolumentos e multas, devidas pelos profissionais e pelas firmas aos CRCs a que estejam jurisdicionados</p> <p>i) promover com a participação dos CRCs a elaboração e aprovação do Código de Ética Profissional dos Contabilistas, e funcionar como Tribunal Superior de Ética Profissional.</p>	<p>serviço e para fiscalização do exercício da profissão;</p> <p>g) admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores.</p>

QUADRO 7 - ATRIBUIÇÕES DOS CONSELHOS

FONTE: Com base nos Decreto-Lei nº 9.295/46 e nº 1.040/69, e nas Leis nº 4.695/65 e nº 12.249/10.

Muito embora o CFC e os CRCs não sejam órgãos criados para a defesa¹³ da classe contábil eles prestam importantes serviços de treinamento e capacitação à categoria, e buscam proteger os interesses dos Contabilistas e preservar seu mercado de trabalho. As atribuições dos CRCs sob o ponto de vista do CFC confirmam essa preocupação em munir a classe de informações relevantes para o desempenho profissional conforme evidencia a Figura 3, mesmo antes da edição da Lei nº 12.249 de 11 de Junho de 2010.

¹³ Soares (2006, p.4) leciona que cabe às entidades de fiscalização profissional “[...] além de defender a sociedade, impedir que ocorra o exercício ilegal da profissão, tanto por aquele que possua habilitação, mas não segue a conduta estabelecida, tanto para o leigo que exerce alguma profissão cujo exercício dependa de habilitação. Os conselhos e ordens não se prestam, de forma alguma, à defesa de classe, nem dos interesses profissionais, uma vez que zelam pelo interesse social. Além do mais, tais funções cabem ao sindicato. Devemos, no entanto, fazer uma ressalva em relação à Ordem dos Advogados do Brasil, uma vez que a Lei 8.906, de 4 de julho de 1994, em seu art. 44, dispõe sobre a finalidade desta entidade, atribuindo-lhe função de fiscalização do exercício profissional e de promover interesses da classe”.

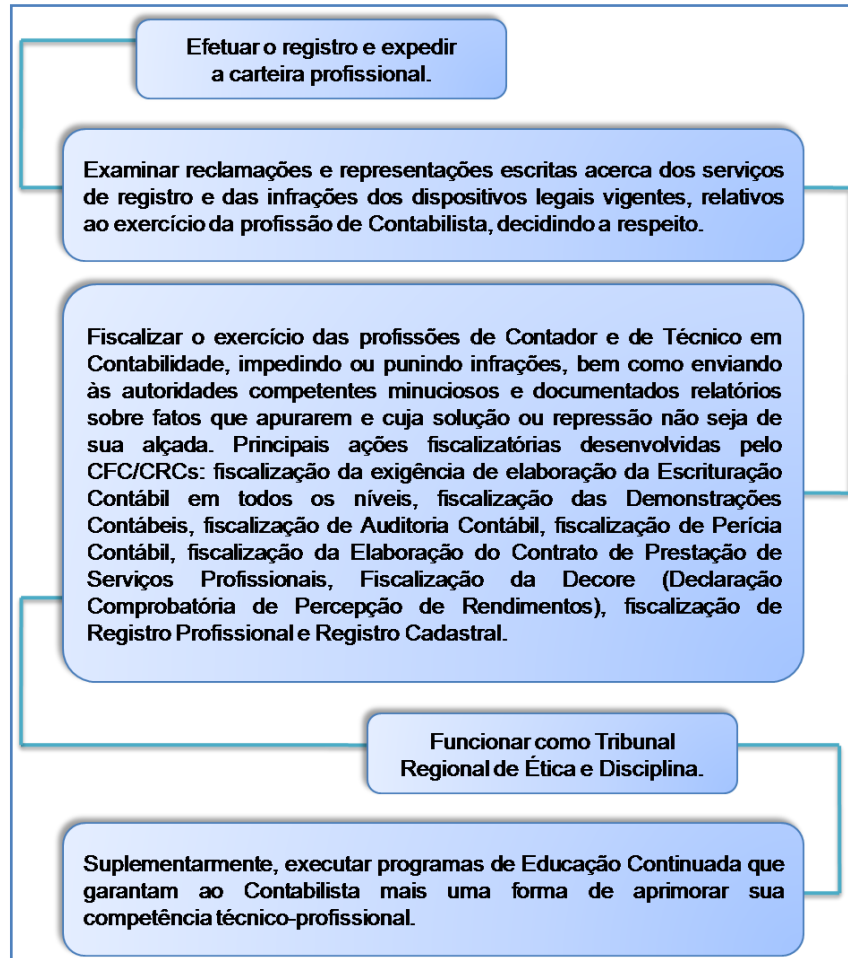


FIGURA 3 - ATRIBUIÇÕES DOS CRCs
 FONTE: CFC (2003, p. 23)

Para atender as exigências das atribuições suplementares que os conselhos chamavam à si, desenvolveram forte atuação e investimento do SCB com vistas à qualificação dos contabilistas, um exemplo é o Programa de Educação Continuada desenvolvido por todos os CRCs sob a coordenação do CFC o qual tem como uma de suas prioridades o estímulo à formação de mestres e doutores. Para concretizar esse alvo é mantido um programa de capacitação *stricto sensu* por meio de convênios firmados com a Universidade de São Paulo (USP), com a Fundação Visconde de Cairu, na Bahia, e por um acordo multiinstitucional e inter-regional envolvendo as universidades de Brasília, Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte.

Além de manter contínuo calendário de cursos, seminários, mesas-redondas e palestras sobre temas atuais da contabilidade, CFC e CRCs utilizam-se das novas tecnologias, como a internet, como ferramentas para democratizar o conhecimento (CFC, 2003). A Figura 4 mostra as funções básicas do SCB de acordo com o CFC.

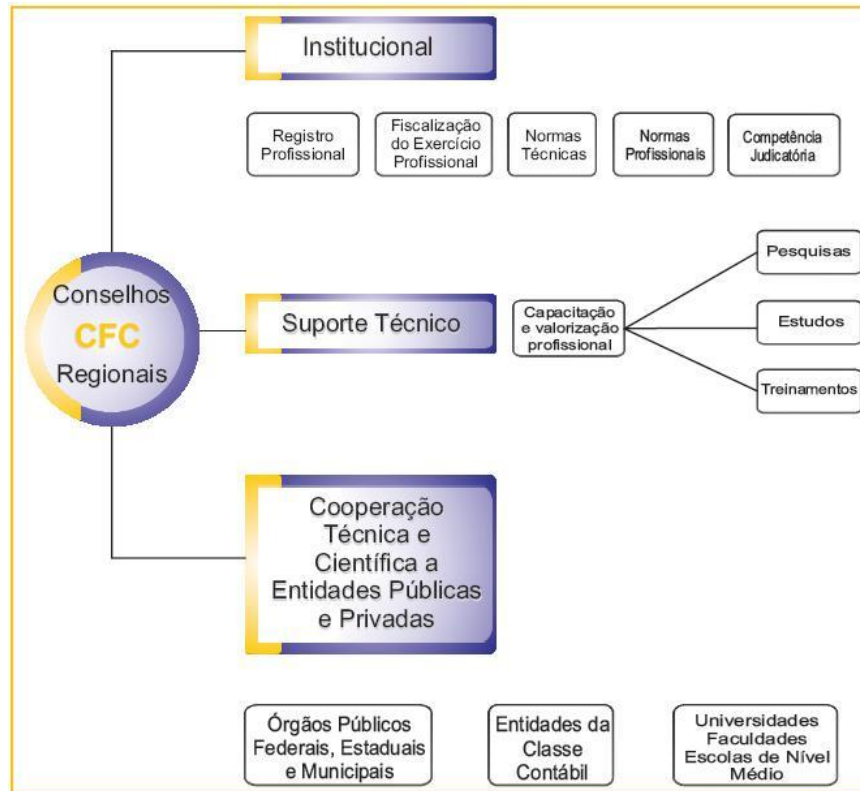


FIGURA 4 - FUNÇÕES BÁSICAS DO SCB
 FONTE: CFC (2003, p, 35)

Das atribuições do CFC elencadas no Quadro 3, é salutar destacar as implicações de dois pontos contidos nelas e originadas na Lei 12.249/10:

a) regular acerca do exame de suficiência. O Exame de suficiência é um método de corte seletivo para o exercício qualitativo da profissão. A classe contábil passou a ser a segunda profissão no Brasil a ter a exigência de aprovação numa prova de conhecimentos específicos na área de atuação como condição para exercer a profissão, até a citada Lei apenas a Ordem dos Advogados do Brasil, que realiza o Exame da Ordem, aplicava tal critério. Com o objetivo de garantir um nível mínimo de conhecimentos para o exercício da profissão e reduzir os efeitos das diferenças qualificativas nos cursos de ciências contábeis no Brasil o exame de suficiência, criado por meio da CFC 825/98 foi aplicado no período de 2000 a 2004, mas a não previsibilidade em Lei foi a principal responsável por sua extinção. Agora o exame é legal e poderá nivelar dos cursos de ciências contábeis no Brasil visto que exige um preparo qualitativo em conhecimentos contábeis para ter seus egressos aprovados;

b) editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. O fato de a contabilidade brasileira historicamente receber influência da

legislação tributária e societária, e espelhar a regulamentação editada por organismos governamentais como a CVM, SUSEP, BC entre outros, fortaleceu um ambiente no qual era muito reduzida a influência dos órgãos de classe da profissão na definição de normas contábeis no Brasil. Assim, ainda que o CFC editasse normas em busca de uma contabilidade qualitativamente homogênea no território brasileiro, elas careciam de autoridade substantiva. Até a publicação da Lei 12.249/10 embora a edição de normas e a exigência de seu cumprimento não constituísse prerrogativa do CFC explícita em lei, ele já padronizava e editava normas contábeis por meio de resoluções normativas (Princípios Fundamentais de Contabilidade, Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), Código de Ética Profissional do Contabilista) e criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil¹⁴ com vistas à convergência das NBCs às normas internacionais. A não previsibilidade da função normativa na Lei dividia a classe contábil entre os que adotavam e os que se colocavam contra a normatização da profissão não expressa em Lei.

A inserção desse atributo na Lei é de uma envergadura sem precedentes: além de autenticar a autoridade normativa do CFC e dos CRCs - as NBCs técnicas e profissionais passam a ter força de lei -, insere no âmbito de convergência internacional empresas efetivamente inalcançadas quando os conselhos não dispunham de tal autoridade. Enquanto os conselhos não eram autorizados a normatizar, as sociedades anônimas e as sociedades de grande porte deveriam convergir aos padrões internacionais por força dos órgãos reguladores a que estivessem sujeitos, os quais aprovavam os pronunciamentos do CPC, mas as pequenas e médias empresas podiam se furtar à adoção da convergência. Agora a autorização legislativa para normatizar faz com que o CPC PME emitido pelo CPC e ratificado pelo CFC seja obrigatório, inserindo as pequenas e médias empresas na convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

Ikäheimo *et al* (2008) afirmam que a adoção das IFRS para micros e pequenas empresas pode trazer vários benefícios, tais como a melhoria dos processos internos, melhora da qualidade de contabilidade de gestão e melhoria do acesso ao financiamento externo. É salutar ressaltar o fundamental papel do CPC

¹⁴ O Comitê Gestor da Convergência no Brasil foi criado por meio da Resolução CFC nº 1.103/07 com o objetivo de “contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

PME para os contadores sob a ótica de Ludícibus *et al* (2010) os quais afirmam que com a adoção do pronunciamento CPC PME pelo CFC, o estudo e análise pelos profissionais contábeis no que diz respeito às normas internacionais ficou altamente facilitado e a priori, como regra, basta a esses profissionais conhecerem esse pronunciamento para se interarem ao processo. O contexto nacional está articulado para que todas as empresas brasileiras, quer privadas, quer públicas¹⁵, quer grandes, quer pequenas sigam em direção ao mundo da contabilidade internacional.

2.4 COMUNICAÇÃO ELETRÔNICA E PI

Hoje o Brasil, que busca a convergência contábil para excelência em práticas e em divulgação, tem como aliada uma importante convergência que ocorreu há algumas décadas e é altamente útil para consecução dos objetivos da contabilidade. A convergência entre computador e telecomunicações tornou a sociedade da informação detentora de uma posição inédita e afável do conhecimento. A internet como produto autêntico dessa convergência tecnológica socializa informações e cria conhecimento sem fazer acepção de pessoas – sexo, idade, instrução formal -. De acordo com Ronca e Costa (2002, p. 27) “a Internet dá acesso à rede de informações e conhecimentos que, muito em breve, se constituirá no próprio espaço comum do conhecimento”.

O potencial oferecido pela *internet* captou as atenções de empresas e órgãos governamentais, os quais desenvolveram inúmeros canais de comunicação eletrônica para atingir seus objetivos. Ronca e Costa (2002) pontuam que a internet abriga a função de produzir conhecimento e difundir informações de forma crescente entre inúmeros agentes e que, disponibilizar conteúdo educativo e informativo na rede já é prática comum de universidades, bibliotecas, museus, editoras, jornais,

¹⁵ A convergência às normas internacionais não se restringe ao setor privado. “O impacto da internacionalização das normas contábeis é bem mais abrangente do que aparenta: ao contrário do setor privado, onde a informação contábil tem uma influência muito forte no mercado de capitais, podendo afetar o preço de ações, o valor das empresas, a remuneração de executivos, no setor público, a principal função da Contabilidade (e de sua informação) é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, as áreas que necessitam de priorização de investimentos” (CARLIN, 2008, p.1). As demonstrações contábeis de ambos os setores são produtos que requerem transparência e comparabilidade. A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs) deve ocorrer até 2012.

rádios, televisões, revistas, empresas e as mais diversas organizações. Para Ijuim e Tellaroli (2008, p.7)

Seria uma limitação intelectual imperdoável negar as possibilidades das Tecnologias de Informação na Comunicação. A eficiência e a agilidade que proporcionam para a comunicação entre pessoas permitem vislumbrar avanços incalculáveis em todos os campos, em especial na educação.

A Figura 5 permite observar os estágios na forma de comunicar as informações até que chegássemos à comunicação eletrônica. Barreto (1998, p.124) argumenta que “a passagem da cultura tribal para a cultura escrita/tipográfica foi uma transformação tão profunda para o indivíduo e para a sociedade, como vem sendo a passagem da cultura escrita para a cultura eletrônica que ora presenciamos.”

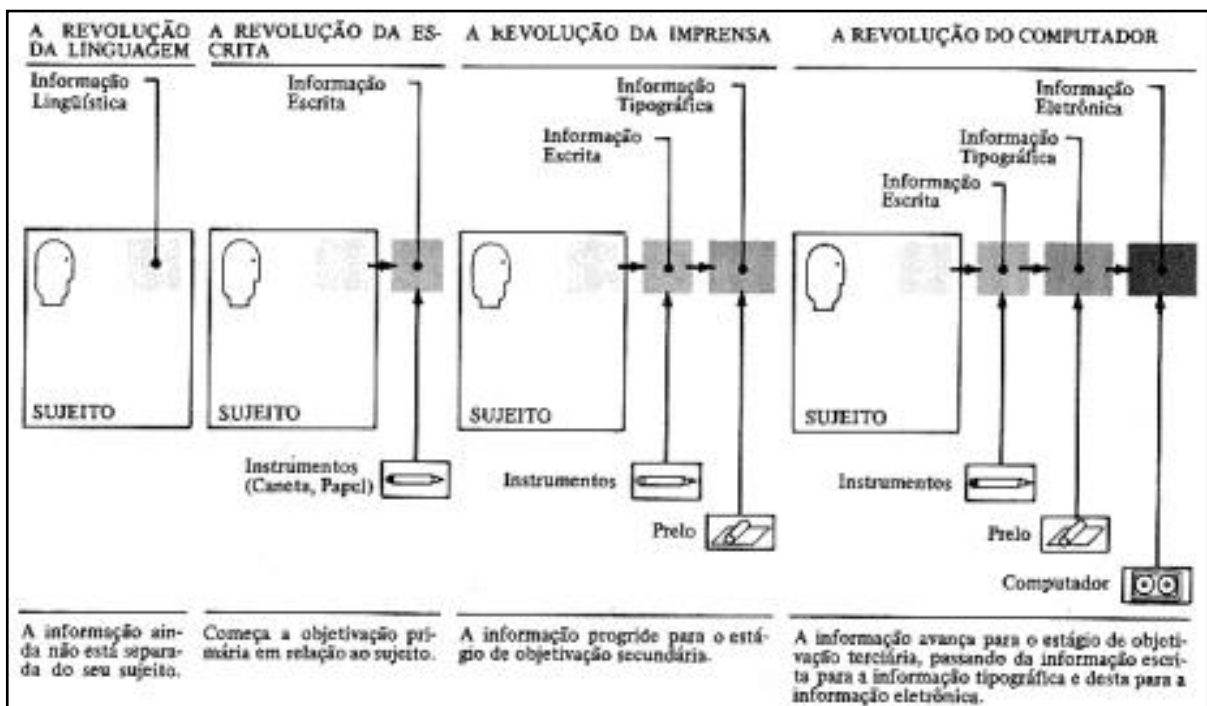


FIGURA 5 - REVOLUÇÃO DA COMUNICAÇÃO

FONTE: Masuda (1980) in Barreto (1998).

A chegada da comunicação eletrônica é um novo marco na delimitação de tempo e espaço, esse estágio abriga modificações irreversíveis nas relações da informação com seus usuários. Na comunicação eletrônica é fundamental a interação homem-máquina, o tempo de transferência da informação é real, imediato, o espaço de transferência é de redes integradas que armazenam por meio de memórias magnéticas, a estrutura da informação é Hipertextual com diferentes tipos

de linguagens, é interativa com o receptor e de acesso multidirecionado. (BARRETO, 1998)

Com base em Ijuim e Tenarolli (2008, p. 8), é possível posicionar a comunicação eletrônica como um dos inúmeros recursos tecnológicos decisivos para enriquecer a cultura e formar cidadãos, especialmente ao ponderar sobre suas constatações de que “as revistas científicas, de associações profissionais ou de segmentos organizados crescem em número e variedade em escala geométrica.”

Embora seja uma ferramenta bastante recente a comunicação eletrônica é vista como algo natural, e aqueles que ainda não aderiram a esse processo global de publicar informação, em pouco tempo serão pressionados pelas circunstâncias a se adequar a essa iminente necessidade. Os estudos de Barreto (1998) e Costa (2007) mostram que a comunicação eletrônica tem revolucionado o modo como a informação é armazenada e transferida, ela agrega competência na transmissão, e muito mais que alterar tempo e espaço nos estoques de informações, provoca alterações na produção do conhecimento científico.

Palmeira *et al* (2005) salientam que o modelo de educação contemporâneo não está embasado no ensino presencial ou à distância, mas na aprendizagem centrada nas necessidades e interesses do aprendiz, e a Internet tem um papel importante nessa conjuntura, pois proporciona ambientes para o desenvolvimento do conhecimento sob esse molde de ensino-aprendizagem. Como “o acesso à informação eletrônica é um dos pontos altos das tecnologias de informação e comunicação aplicadas às consultas a bases de dados e bibliotecas” (PAMEIRA *et al*, 2005, p.5), as PI funcionam como base de dados eletrônica dos CFC e CRCs e potenciais ferramentas de pesquisa e atualização profissional, elas, além de informativas, são de caráter educativo.

As PI correspondem a todos os instrumentos utilizados pelos conselhos para disponibilizar na Internet materiais sobre contabilidade e estabelecer a comunicação eletrônica com o contador. Estes instrumentos podem estar sob a forma de livros, jornais, boletins, revistas, artigos, notícias e reportagens. De acordo com o CFC (2003) todas as realizações do SCB são divulgadas em publicações periódicas, as PI, editadas pelos conselhos. Livros e revistas técnicas são constantemente publicados, boa parte é fornecida impressa gratuitamente e/ou fica disponível para download pela internet. A seguir, o Quadro 8 relaciona algumas das PI dos conselhos divulgadas nos respectivos *sites*.

Região	Órgão	Publicação
Brasil	CFC	Notícias, Jornal do CFC, Revista RBC, Revista RePEC.
Norte	CRC-AC	Notícias.
Norte	CRC-AP	-
Norte	CRC-AM	Notícias.
Norte	CRC-PA	Boletim Contábil, Contabilidade em Revista, Encarte Informativo Contábil, Últimas notícias.
Norte	CRC-RO	Notícias, Artigos.
Norte	CRC-RR	Notícias.
Norte	CRC-TO	Notícias.
Nordeste	CRC-AL	-
Nordeste	CRC-BA	Notícias, Boletim Eletrônico, Jornal.
Nordeste	CRC-CE	Notícias, Informativo Virtual, Jornal do CRC, Boletim Técnico
Nordeste	CRC-MA	Notícias, Artigos, Jornal, Espaço do Contabilista
Nordeste	CRC-PB	Notícias.
Nordeste	CRC-PE	Coluna Valor Contábil, Educação Continuada em Foco, CRC em dia, Giro Contábil, CRC Notícias.
Nordeste	CRC-PI	Notícias, Boletim Informativo <i>on Line</i> , Informativo Técnico.
Nordeste	CRC-RN	Notícias, Informativo.
Nordeste	CRC-SE	Notícias, Informativo do CRC-SE, Revista Eletrônica.
Centro-Oeste	CRC-DF	Notícias, Jornal CRC-DF.
Centro-Oeste	CRC-GO	Notícias, Revista Escrita.
Centro-Oeste	CRC-MT	Notícias
Centro-Oeste	CRC-MS	Notícias, CRC-MS em Notícia, Artigos
Sudeste	CRC-ES	Informativo <i>on line</i> , Jornal do CRC-ES, Notícias, Artigos
Sudeste	CRC-MG	Notícias, Jornal do CRC-MG, Revista Mineira de Contabilidade.
Sudeste	CRC-RJ	Notícias, Revista do CRC-RJ, Revista Pensar Contábil
Sudeste	CRC-SP	Notícias, Boletim CRC-SP, CRC-SP <i>on line</i>
Sul	CRC-PR	Notícias, Revista do CRC-PR, Folha do CRC-PR
Sul	CRC-SC	Notícias, Coluna CRC-SC, Jornal CRC-SC, Revista Catarinense da Ciência
Sul	CRC-RS	CRC Notícias, Revista Eletrônica do CRC, CRC <i>blog news</i> Notícia e Informações.

QUADRO 8 - PI DOS CONSELHOS

FONTE: com base nos *sites* do CFC e CRCs

As PI dos Conselhos Federal e regionais formam uma importante rede de conhecimento contábil. Ronca e Costa (2002) argumentam que a curva das

modificações dos saberes e conhecimentos mudou. No século passado durante seu ciclo de vida profissional o homem utilizava basicamente o que aprendera na sua formação, os conhecimentos requeridos no princípio da carreira permaneciam úteis e válidos no percurso profissional e eram compatíveis com a velocidade das inovações tecnológicas. Após a década de 1950 o incremento na curva de inovações tecnológicas mostrou que os conhecimentos adquiridos no momento da formação ficam defasados ao longo da carreira profissional em função da renovação, modificação e reconstrução de alguns conceitos e precisam ser aperfeiçoados. Os conselhos federal e regionais de contabilidade ao instituir e fortalecer as PI como canais de distribuição e comunicação de saberes profissionais contribuem para a formação de uma democracia cognitiva¹⁶.

¹⁶ Segundo Ronca e Costa (2002, p.28-29) a democracia cognitiva além de possuir um sistema para transmissão das informações que é circular ou horizontal – em detrimento do vertical - para possibilitar a contextualização da informação na ação de um indivíduo em relação a outro, possui uma abertura em direção à sociedade e suas necessidades. A verdadeira democracia cognitiva é “a democracia do acesso à informação e aos conhecimentos.”

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Richardson (2009, p. 18) assevera que “[...] a ciência é uma poderosa ferramenta de convicção. Existem outras, tais como a intuição, a experiência mística, a aceitação da autoridade; mas a ciência talvez pela aparente objetividade e eficiência, proporciona a informação mais conveniente.” Assim, ao caminhar sob um método científico para alcançar o objetivo geral proposto – avaliar em que medida as PI de contabilidade, no Brasil, têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais da contabilidade às normas internacionais e, com conseqüência, veiculando matérias a respeito da convergência – a pesquisa investigou e fez conhecida uma realidade.

Esse capítulo clarifica os passos adotados para a construção do conhecimento. A estratégia utilizada para associar técnicas a resultados está baseada no problema de pesquisa e sob os princípios da infometria¹⁷ e da análise de conteúdo. De acordo com Bufrem e Prates (2005, p. 9)

[...] a infometria caracteriza-se pelas práticas de mensuração dos aspectos quantitativos de conteúdo em qualquer formato. Utiliza-se de unidades definidas, tais como palavras, documentos, textos, fontes ou bases de dados, como focos de análise, podendo priorizar variáveis como a recuperação, a relevância, a revocação ou outras características da informação que possam ser consideradas relevantes.

De acordo com Bardin (2009, p. 41), a análise de conteúdo é

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Por buscar descobrir uma relação entre as variáveis, a pesquisa adota uma abordagem quantitativa, por meio da qual coletará informações que serão

¹⁷ De acordo com Bufrem e Prates (2005, p.14) Macías-Chapula (1998, p. 135) utiliza o termo infometria para abordar os “aspectos quantitativos da informação em qualquer formato, e não apenas registros catalográficos ou bibliografias. Refere-se também a qualquer grupo social e não especificamente aos cientistas”.

quantificadas e analisadas com recursos estatísticos para estabelecer padrões de comportamento e classifica-se como segue:

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Segundo Cooper e Schindler (2003) pesquisar consiste em indagar com minúcias de forma organizada e metódica acerca de determinado assunto com fins específicos, o que requer planejamento. O Quadro 9 sintetiza o plano através do qual a pesquisa foi desenvolvida.

Categoria	Classificação
Objetivo do Estudo	Descritivo
Método de Coleta de Dados	Observação
Escopo e Abordagem	Estatístico e quantitativo
Dimensão temporal	Transversal
Ambiente e Percepções	Ambiente de Campo e Rotina Real
Poder sobre as variáveis	<i>Ex-post-facto</i>
Código e Suporte	Lingüístico escrito
Tipo de Análise	Significantes

QUADRO 9 - CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA
 FONTE: A autora (2010)

A pesquisa envolve procedimentos específicos para testar as hipóteses e responder a questão de pesquisa sendo quanto ao seu objetivo um estudo descritivo, pois concentra esforços em descobrir e descrever o relacionamento existente entre as variáveis, mediante observação, registro e análise. Os dados foram coletados mediante observação, neste método “o pesquisador observa e registra as informações disponíveis a partir da observação.” (COOPLER e SCHINDLER, 2003, p. 128). Esta observação não-comportamental é uma análise de Registro.

Com foco na amplitude em vez de na profundidade a pesquisa classifica-se como um estudo estatístico pois utiliza-se de métodos estatísticos para tentar “captar as características de uma população ao fazer inferências das características de uma amostra.” (COOPLER e SCHINDLER, 2003, p. 130). Ao selecionar uma idéia, desenvolver uma questão de pesquisa que deriva em hipóteses e variáveis

que foram mensuradas e testadas o estudo adota de acordo com Sampieri *et al* (2006) um enfoque quantitativo. A principal finalidade desse enfoque é relatar o que acontece, buscar “fatos que dêem informação específica da realidade que podemos explicar e prever.” (SAMPIERI *et al*, 2006).

Quanto à dimensão de tempo, é um estudo transversal visto desenvolver-se de uma única vez dentro de um período de tempo delimitado, representando assim um instantâneo de determinado processo. Quanto ao ambiente, a pesquisa é desenvolvida em condições de campo, isto é, em situações reais. Segundo Marconi e Lakatos (2007) nesse tipo de pesquisa observam-se os fatos como ocorrem, coletam-se e registram-se dados para análise, sendo primeiramente necessária uma revisão bibliográfica para levantamento do *status quo* do problema em questão. Em condições de campo a pesquisa relatará os eventos ocorridos e sem a possibilidade de controle das variáveis, o que caracteriza conforme Cooper e Schindler (2003) em um estudo *ex-post-facto*.

De acordo com Bardin (2009) classifica-se, no que diz respeito a natureza do código e do suporte da mensagem, como um estudo lingüístico escrito, o qual considera implicadas na comunicação, a comunicação de massa por meio de jornais, livros, anúncios e similares. Classifica-se ainda como uma análise de significantes, pois se concentra na análise dos objetos em si, e não em uma análise epistemológica do objeto.

3.2 HIPÓTESES DA PESQUISA

A hipótese é uma resposta provisória para a pesquisa. De acordo com Cervo e Bervian (1983) “Em linguagem científica, a hipótese equivale, habitualmente, à suposição verossímil, depois comprovável ou denegável pelos fatos, os quais não de decidir, em última instância, sobre a verdade ou falsidade dos fatos que se pretende explicar.” O Quadro 10 apresenta as hipóteses da pesquisa.

	Descrição das Hipóteses	Variáveis
Hipótese Principal (H1)	A difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI ocorre de forma crescente.	V1: Conteúdo de 2007 em relação a 2006 V2: Conteúdo de 2008 em relação a 2007 V3: Conteúdo de 2009 em relação a 2008

	Descrição das Hipóteses	Variáveis
Hipótese Subsidiária (H2)	O número de matérias relativas à convergência nas PI dos Conselhos de Contabilidade é crescente a cada ano.	V1: Número de referências à convergência de 2007 em relação a 2006 V2: Número de referências à convergência de 2008 em relação a 2007 V3: Número de referências à convergência de 2009 em relação a 2008
Hipótese Subsidiária (H3)	As referências relativas à convergência às normas internacionais veiculadas nas PI dos Conselhos de Contabilidade tornam-se mais específicas a cada ano.	V1: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2007 em relação a 2006 V2: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2008 em relação a 2007 V3: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2009 em relação a 2008

QUADRO 10 - HIPÓTESES DA PESQUISA
FONTE: A autora (2010)

As hipóteses da pesquisa servem como orientação e direção da causa provável que se procura, e foram formuladas de maneira que as variáveis ocorrem sem implicar que uma causa a outra, situação que as caracteriza de acordo com Cooper e Schindler (2003), como hipóteses correlacionais. De acordo com Sampieri *et al* (2006) as hipótese aqui estabelecidas classificam-se como hipóteses da diferença de grupos, consideradas como um tipo de hipótese de correlações por alguns pesquisadores. Na pesquisa, as hipóteses da diferença de grupos estabelecem que a relação entre os grupos que serão comparados podem apresentar crescimento numérico (H2) ou crescimento qualitativo (H3).

3.3 DELIMITAÇÕES

De acordo com Gil (2007) o problema de pesquisa deve ser delimitado estreitando o que se pretende estudar, pois se ele permanecer muito amplo se torna inviável. Sampieri *et al* (2006) sugerem que sejam delimitados limites temporais e espaciais e esboçado um perfil das unidades de observação do estudo, assim sendo, para oportunizar a viabilidade do estudo, são estabelecidos os seguintes limites:

Quanto ao tempo e ao espaço: O recorte temporal da pesquisa é o período de janeiro de 2006 a dezembro de 2009. Quanto ao recorte espacial a pesquisa está circunscrita ao âmbito nacional, pois as Leis às quais a contabilidade está sujeita são de abrangência nacional e a Internet é um veículo de informação não

regionalizado. Quanto ao universo da pesquisa: a população compreende as PI do CFC e as PI dos CRCs, disponíveis na Internet.

Quanto à unidade de observação: o conteúdo explorado nas PI são todos os títulos de todas as matérias das PI dos conselhos disponíveis em seus *sites* na Internet, exceto livros. O critério para recorte dos títulos se deu por considerar que o título da matéria é que desperta o interesse do usuário para leitura do conteúdo publicado.

3.4 DESENHO DE PESQUISA

O desenho da pesquisa, conforme mostra a Figura 6, baseia-se na questão de pesquisa – A comunicação eletrônica dos conselhos federal e regionais da classe contábil reflete a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade? – e engloba as hipóteses provisórias.

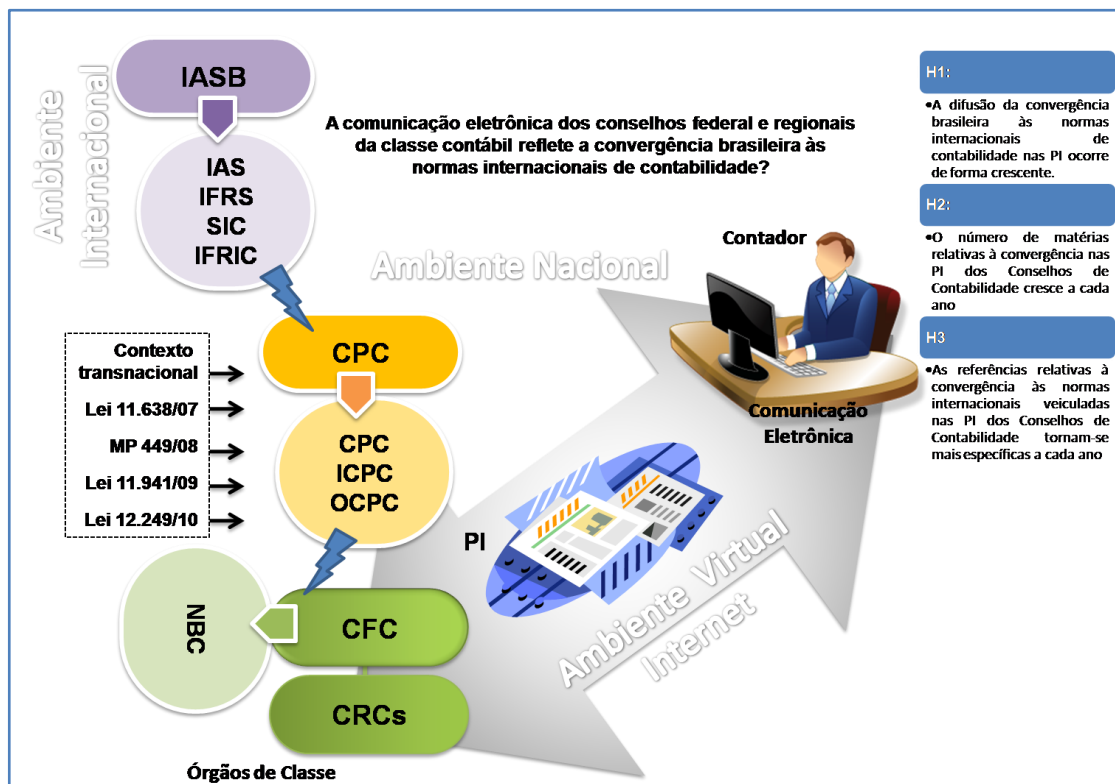


FIGURA 6 - DESENHO DA PESQUISA
FONTE: A autora (2010)

A ilustração mostra os três ambientes – ambiente internacional, ambiente nacional, ambiente virtual – e os principais agentes e fatores que tecem o pano de fundo para o questionamento da pesquisa. O IASB emite IASs, IFRSs, SICs e

IFRICs, as quais passam pelo CPC que baseia-se nelas para emitir CPCs, ICPCs e OCPCs. O CFC valida os pronunciamentos do CPC e edita NBCs alinhadas aos pronunciamentos do CPC, logo de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Um conjunto de fatores atuam nacionalmente na edição das normas: contexto transnacional, e Leis nacionais. CFC e CRCs comunicam-se eletronicamente com os contadores por meio da internet, o ambiente no qual disponibilizam suas PI sobre assuntos ligados à área contábil.

3.5 AMOSTRAGEM, INSTRUMENTO DE PESQUISA E COLETA DE DADOS

A amostra é composta por 15.267 (quinze mil, duzentos e sessenta e sete) títulos, distribuídos da seguinte forma: no ano de 2006 tem 2040 (dois mil e quarenta) títulos, no ano de 2007 tem 4242 (quatro mil, duzentos e quarenta e dois) títulos, no ano de 2008 tem 4520 (quatro mil quinhentos e vinte) títulos, e no ano de 2009 tem 4465 (quatro mil, quatrocentos e sessenta e cinco). Sua classificação de acordo com Cooper e Schindler (2003) é, quanto a base de representação não-probabilística, e quanto a seleção de elemento restrita. Classifica-se também como intencional por julgamento, visto que sua seleção atendeu critérios da pesquisadora para investigação do problema.

Como instrumento de pesquisa o estudo utiliza-se de fontes primárias, que de acordo com Cooper e Schindler (2003) são dados brutos, sem interpretação ou pronunciamento. Os dados foram coletados durante o mês de maio de 2010, por meio de exploração atenciosa nos menus e páginas internas do *site* de cada um dos 27 (vinte e sete) conselhos regionais e do conselho federal de contabilidade.

Fazem parte dos dados coletados os títulos de artigos, notícias, anúncios, reportagens, entrevistas e de textos constantes nas PI. Todos os títulos e resumos de artigos e notícias sem data foram ignorados. Quando as PI estavam disponíveis em formatos de texto com extensões HTML, Word ou PDF os títulos e resumos foram alocados na base de dados utilizando-se os comandos copiar e colar do Microsoft Office®; quando os conselhos disponibilizam o conteúdo em formato de imagem, todos os títulos foram digitados na base de dados.

Durante a coleta de dados algumas peculiaridades se fizeram notórias: a) alguns conselhos cadastram via *site e-mail* para o envio de *Newsletter* ou boletins

eletrônicos, no entanto não deixam material disponível no site, nem para consulta nem para *download*; b) alguns conselhos indicam um link para acessar as PI, no entanto o Hiperlink é inválido ou o arquivo está danificado, impossibilitando sua utilização.

3.6 ANÁLISE DO MATERIAL E TRATAMENTO DE DADOS

Para a presente análise do conteúdo das PI tomou-se por base as instruções de Bardin (2009) que organiza a pesquisa em três fases: a) pré-análise, b) exploração do material, c) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Na fase de pré-análise foram escolhidos os documentos considerando-se os quatro princípios básicos de amostragem: 1) exaustividade: foi feito um levantamento de todo o material suscetível de utilização nos sites dos conselhos federal e regionais; 2) representatividade: a amostra selecionada buscou representar fielmente o universo técnico contábil; 3) homogeneidade: a amostra obedece critérios precisos e não particulares quanto aos destinatários, pois todo conteúdo é destinado a um público único: profissionais da contabilidade; 4) adequação: os documentos selecionados proporcionam informação adequada para cumprir os objetivos da pesquisa.

Na fase de exploração do material, o conteúdo coletado foi codificado, quantificado e categorizado. De acordo com Holsti (1969) apud Bardin (2009, p. 129) “a codificação é o processo pelo qual os dados em brutos são transformados sistematicamente e agregados em unidades, as quais permitem uma descrição exata das características pertinentes do conteúdo”. Para que se pudesse quantificar e categorizar a informação, inicialmente os dados foram codificados, conforme orienta Bardin (2009) seguindo-se três etapas: a determinação das unidades de registro, a escolha das regras de numeração, e a definição da categoria de análise. A unidade de registro escolhida foi a frase e a regra de enumeração a presença: uma lista de referência com palavras-chave¹⁸ sobre o tema convergência foi definida e buscou-se verificar a presença de elementos dessa lista nas unidades de registro.

¹⁸ Na pesquisa, as palavras-chave são denominadas de termos gerais e termos específicos. Essa lista de palavras-chave caracteriza o segundo objetivo específico e constitui-se de um conjunto significativo de termos relacionados à convergência, o qual foi elaborado a partir da fundamentação teórica.

Três categorias foram definidas: sem relação, relação indireta e relação direta à convergência. Após a categorização, todos os termos gerais e específicos com pelo menos dez ocorrências no período analisado tiveram suas ocorrências ponderadas, para tanto foram graduados de acordo com sua pertinência à convergência, por uma escala com variação de zero a um. Os termos não relacionados ao tema receberam peso zero (0), os termos relacionados indiretamente ao tema foram considerados como meia ocorrência, isto é, receberam peso 0,5 (zero vírgula cinco) por não tratarem do assunto de forma direta, mas apenas remeterem o leitor a outros meios que possivelmente pudessem fazê-lo, e todos os termos diretamente relacionados ao tema receberam peso um (1). Para verificar a pertinência ou não ao tema, as frases que continham os termos gerais ou específicos foram analisadas uma a uma.

A terceira e última fase é tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Os dados foram tratados por meio da estatística descritiva com técnicas de gráficos descritivos e descrição tabular e paramétrica, e por meio da estatística inferencial com a técnica de testes de hipóteses para proporção. A inferência e a interpretação dos dados são apresentadas nos capítulos seguintes.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS DA PESQUISA

Essa seção apresenta a análise dos dados e concretiza o terceiro e quarto objetivos específicos estabelecidos na pesquisa. Para alcançar o terceiro objetivo específico - avaliar o conteúdo relacionado à convergência nas PI – inicialmente procede-se a descrição das referências à convergência presentes nos títulos das PI no período de 2006 a 2009 e posteriormente apresenta-se a análise dos dados quanto ao contexto das referências. Os resultados obtidos permitem a consecução do quarto objetivo específico – verificar se as PI têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais às normas internacionais de contabilidade –.

4.1 ANÁLISE DAS REFERÊNCIAS

Para a análise das referências nos títulos foram utilizadas duas formas diferentes de tratar o assunto convergência, na primeira foram procuradas¹⁹ referências gerais à convergência, na segunda foram procuradas referências específicas à convergência. A procura se deu considerando-se os termos²⁰ listados no conjunto de termos relacionados à convergência que foi elaborado por ocasião da fundamentação teórica. Para estabelecer esse conjunto tomou-se por base os assuntos tratados em cada uma das IFRSs, IAS, CPCs, OCPCs, ICPCs, e dos assuntos sobre a convergência presentes na Lei 11.638/2007, MP 449/2008, Lei 11.941/2009, no CPC e IASB. O Gráfico 3 resume a quantidade de termos gerais à convergência encontrados no período de 2006 a 2009:

¹⁹ A busca pelos termos considerou variações para maiúsculas e minúsculas, singular e plural, abreviaturas, presença e ausência de assentos gráficos.

²⁰ Termos = Palavra ou expressão referente à convergência.

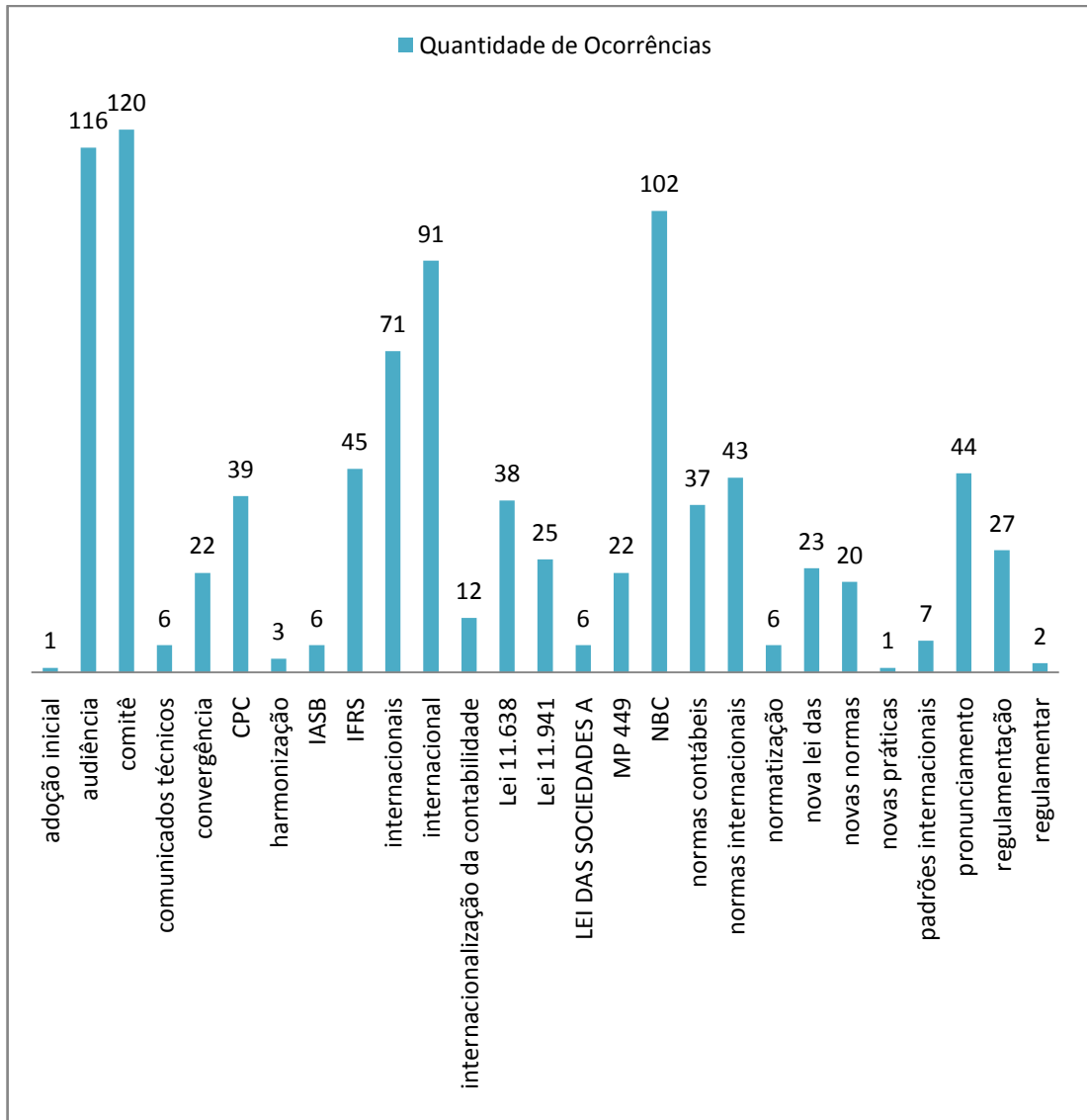


GRÁFICO 3 - OCORRÊNCIA DE TERMOS GERAIS RELATIVOS À CONVERGÊNCIA
 FONTE: A autora (2010)

Foram encontrados 27 (vinte e sete) termos gerais referentes à convergência. De acordo com o gráfico é possível verificar que nove deles tem menos de dez ocorrências no período pesquisado; treze deles aparecem entre doze e 45 (quarenta e cinco) vezes; somente cinco aparecem mais de cinquenta vezes nas PI: internacionais (71), internacional (91), NBC (102), audiência (116), Comitê (120). O Gráfico 4 resume a quantidade de termos específicos à convergência no período de 2006 a 2009:

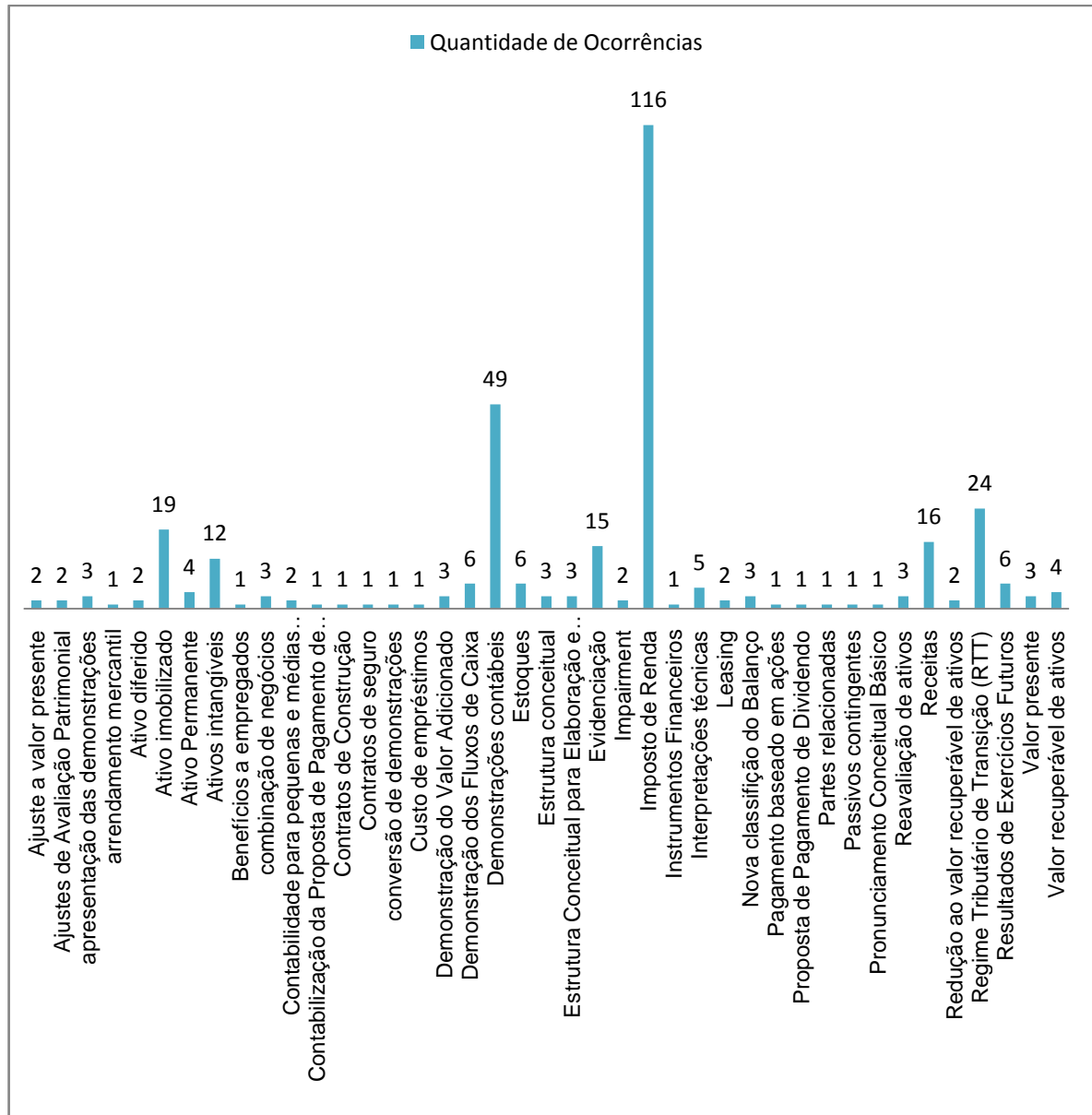


GRÁFICO 4 - OCORRÊNCIA DE TERMOS ESPECÍFICOS RELATIVOS À CONVERGÊNCIA
 FONTE: A autora (2010)

A presença de termos específicos à convergência é claramente baixa. Foram encontrados 41 (quarenta e um) termos sendo que trinta deles aparecem menos de cinco vezes, e apenas sete termos aparecem mais de dez vezes nas PI: Ativos intangíveis (12), evidenciação (15), Receitas (16), Ativo imobilizado (19), Regime Tributário de Transição (24), Demonstrações Contábeis (49), e Imposto de Renda (116).

Os gráficos seguintes relacionam as ocorrências de termos relativos à convergência que cresceram sistematicamente de um ano para outro. A comparação é feita considerando-se o crescimento na ocorrência 2006 a 2007, 2007 a 2008 e 2008 a 2009 daqueles termos que aparecem pelo menos cinco vezes no biênio

analisado. O Gráfico 5 mostra o aumento no número de ocorrências de termos gerais entre os anos de 2006 e 2007.

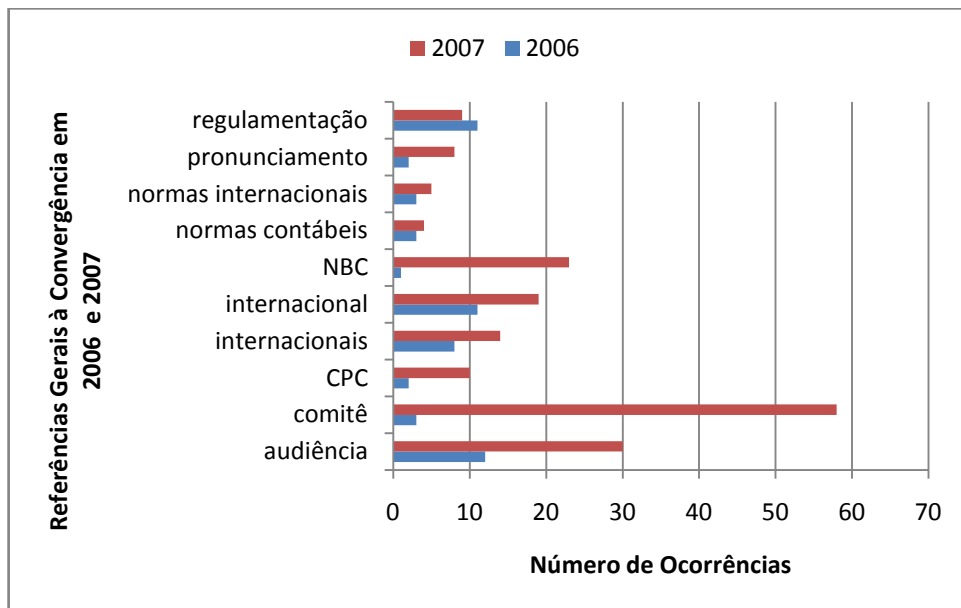


GRÁFICO 5 - TERMOS GERAIS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2006 E 2007
 FONTE: A autora (2010)

A ocorrência de seis termos gerais - regulamentação, normas contábeis, normas internacionais, internacional, internacionais e audiência - cresceu aproximadamente duas vezes em 2007. Os termos pronunciamento e CPC apresentaram um crescimento médio em torno de quatro vezes, e os termos comitê e NBC ocorreram 21 (vinte e uma) vezes mais em 2007 que em 2006. Quanto aos termos específicos, o Gráfico 6 mostra o aumento no número de ocorrências em 2006 e 2007.

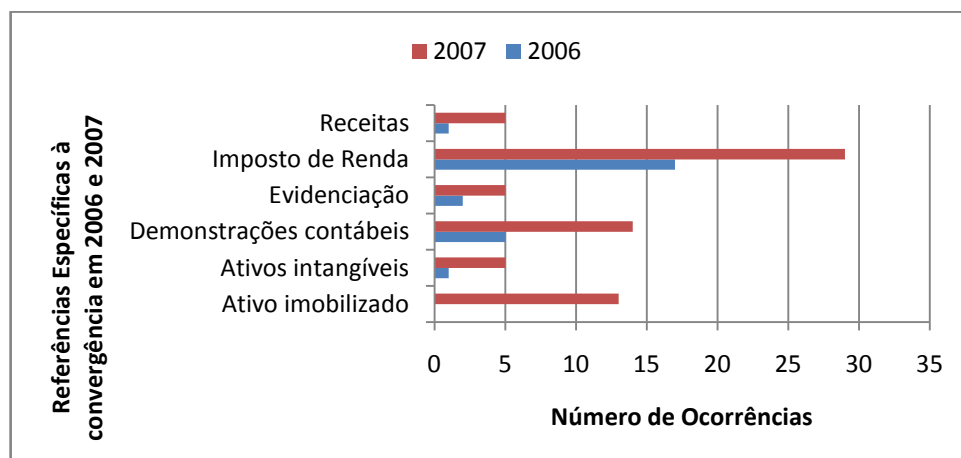


GRÁFICO 6 - TERMOS ESPECÍFICOS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2006 E 2007
 FONTE: A autora (2010)

O termo específico ativo imobilizado aparece pela primeira vez em 2007 com treze ocorrências. Os termos Ativos intangíveis e Receitas aumentaram igualmente em cinco vezes o número de ocorrências em 2007, e os demais termos apresentaram um aumento em torno de duas vezes em relação ao ano de 2006. O Gráfico 7 mostra o aumento no número de ocorrências de termos gerais nos anos de 2007 e 2008.

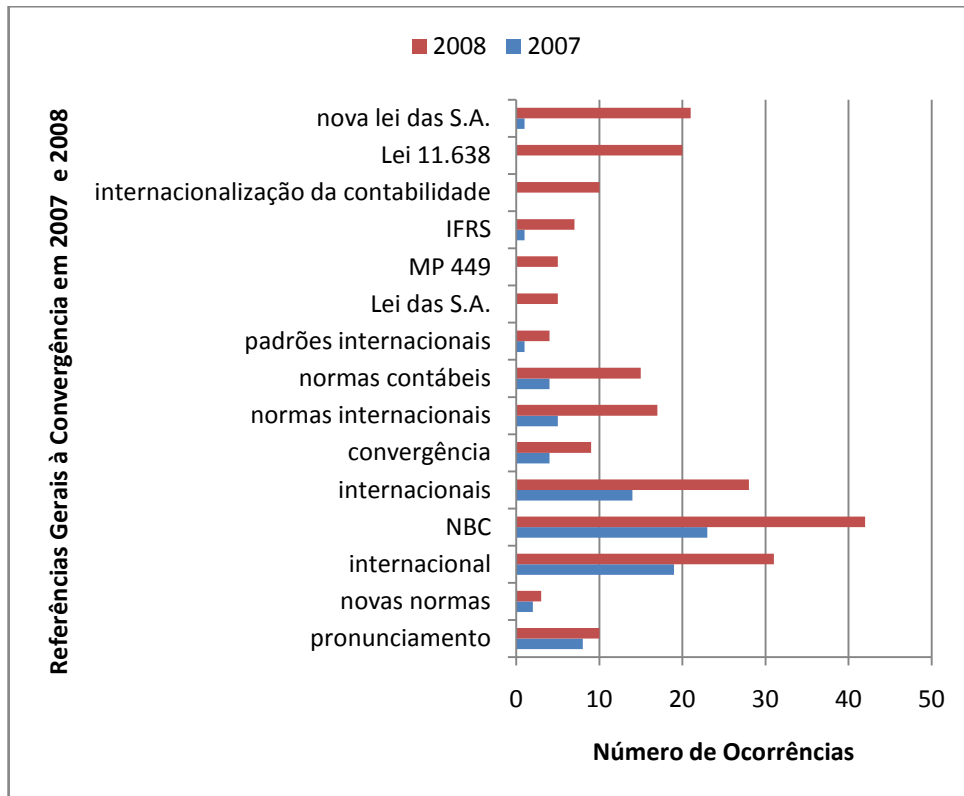


GRÁFICO 7 - TERMOS GERAIS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2007 E 2008
 FONTE: A autora (2010)

Em 28 de dezembro de 2007 foi publicada a Lei 11.638/2007, fato que justificaria a primeira aparição ou um aumento nas ocorrências de termos relativos à convergência no ano de 2008. De acordo com o gráfico é possível verificar que apareceram pela primeira vez em 2008 quatro termos gerais: internacionalização da contabilidade, Lei 11.638, Lei das S.A., MP 449. A ocorrência do termo IFRS aumentou sete vezes, e a ocorrência do termo nova lei das S.A. aumentou em torno de 21 (vinte e uma) vezes. Os demais termos cresceram em média 2,5 (dois, vírgula cinco) vezes. O Gráfico 8 mostra o aumento no número de ocorrências de termos específicos nos anos de 2007 e 2008²¹.

²¹ Para análise desse biênio tornou-se oportuna uma exceção: foi considerada a ocorrência de cada termo pelo menos quatro vezes. Foram encontrados apenas dois termos dentro desse parâmetro.

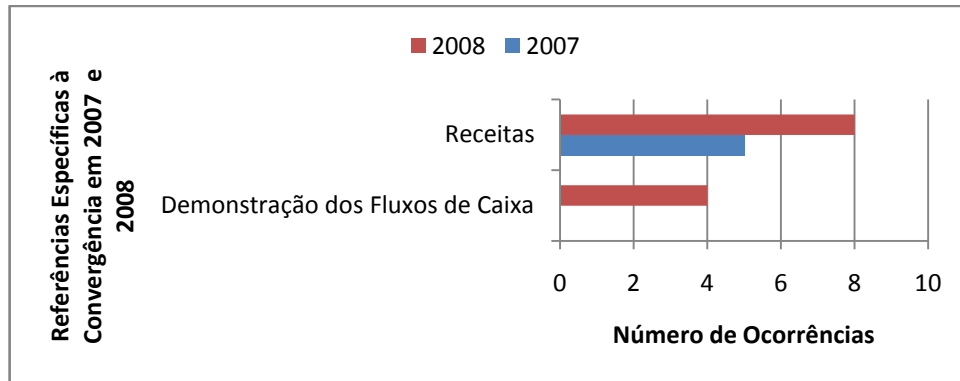


GRÁFICO 8 - TERMOS ESPECÍFICOS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2007 E 2008
 FONTE: A autora (2010)

O termo específico Demonstração dos Fluxos de Caixa aparece pela primeira vez em 2008 com quatro ocorrências, e o termo Receitas aumentou 1,6 (um, vírgula seis) vezes em relação a 2007. O Gráfico 9 mostra o aumento no número de ocorrências de termos gerais nos anos de 2008 e 2009.

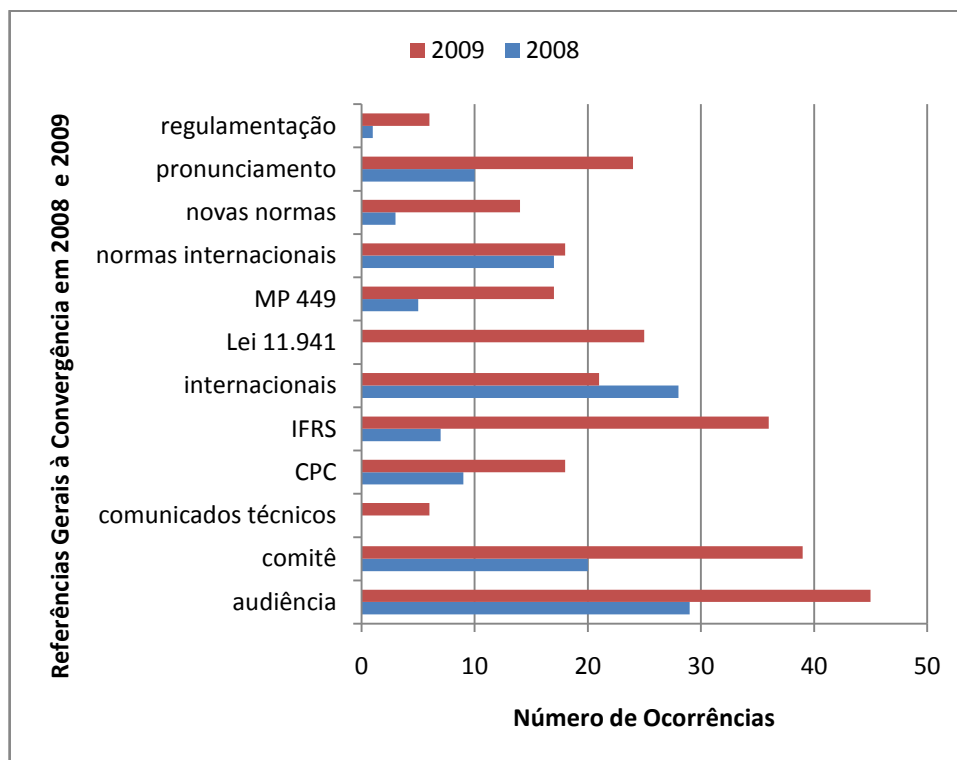


GRÁFICO 9 - TERMOS GERAIS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2008 E 2009
 FONTE: A autora (2010)

Em 3 de dezembro de 2008 foi publicada a MP 449/2008 e em 27 de maio de 2009 foi publicada a Lei 11.941/2009, fatos que justificariam a primeira aparição ou um aumento nas ocorrências de termos relativos à convergência em 2009. Os termos Comunicados técnicos e Lei 11.941 aparecem pela primeira vez em 2009. Os termos IFRS, Novas normas e Regulamentação ocorreram em média 5,3 (cinco,

vírgula três) vezes mais em 2009. Os termos MP 449 e Pronunciamento aumentaram em média 2,9 (dois, vírgula nove) vezes e os demais termos aumentaram em torno de 1,4 vezes. O Gráfico 10 mostra o aumento no número de ocorrências de termos específicos nos anos de 2008 e 2009.

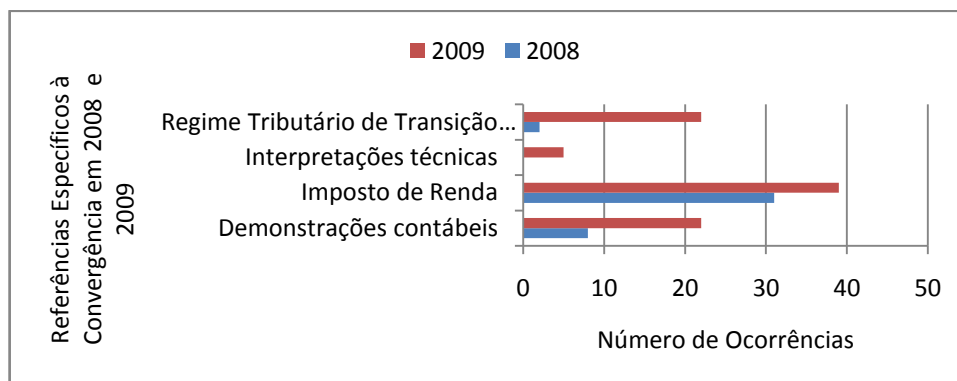


GRÁFICO 10 - TERMOS ESPECÍFICOS: AUMENTO DE OCORRÊNCIAS 2008 E 2009
 FONTE: A autora (2010)

Em 2009 aparece pela primeira vez o termo Interpretações técnicas. O termo que mais cresceu foi Regime Tributário de Transição (RTT) com onze vezes mais ocorrências em 2009 que em 2008, os outros dois termos específicos cresceram em média menos de três vezes em relação a 2008.

A seguir relacionam-se as ocorrências de termos relativos à convergência que diminuíram de um ano para outro. A comparação é feita considerando-se a redução na ocorrência de 2006 a 2007, 2007 a 2008 e 2008 a 2009 daqueles termos que aparecem pelo menos cinco vezes no biênio analisado. De 2006 para 2007 dos termos gerais que apresentaram redução na ocorrência, considerando-se o critério de corte, foi encontrado apenas um termo, regulamentação, com onze ocorrências em 2006 e nove ocorrências em 2007. Todos os termos específicos nos anos de 2006 e 2007 que apresentaram redução na ocorrência aparecem menos de três vezes, razão pela qual não estão evidenciados. O Gráfico 11 mostra a redução na ocorrência de termos gerais nos anos de 2007 e 2008.

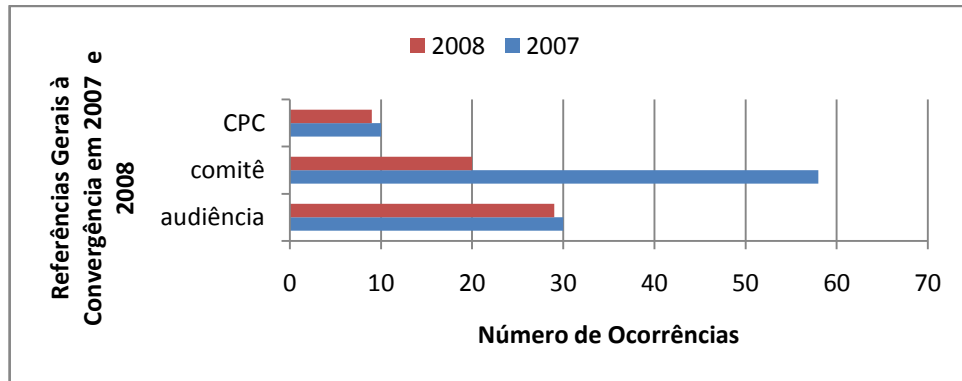


GRÁFICO 11 - TERMOS GERAIS: REDUÇÃO DE OCORRÊNCIAS 2007 E 2008
 FONTE: A autora (2010)

Os termos Audiência, Comitê e CPC aparecem em 2008 menos que em 2007, a redução no número de ocorrências é da ordem de 3% (três por cento), 66% (sessenta e seis por cento) e 10% (dez por cento) respectivamente. O Gráfico 12 mostra a redução na ocorrência de termos específicos nos anos de 2007 e 2008.

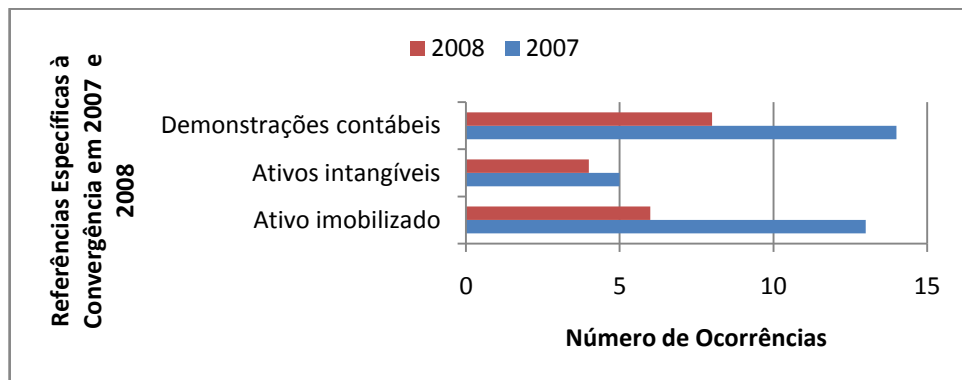


GRÁFICO 12 - TERMOS ESPECÍFICOS: REDUÇÃO DE OCORRÊNCIAS 2007 E 2008
 FONTE: A autora (2010)

Os termos Ativo imobilizado, Ativos intangíveis e Demonstrações contábeis são menos freqüentes em 2008 e apresentaram redução de ocorrências em 54% (cinquenta e quatro por cento), 20% (vinte por cento) e 43% (quarenta e três por cento) respectivamente. O Gráfico 13 mostra a redução na ocorrência de termos gerais nos anos de 2008 e 2009.

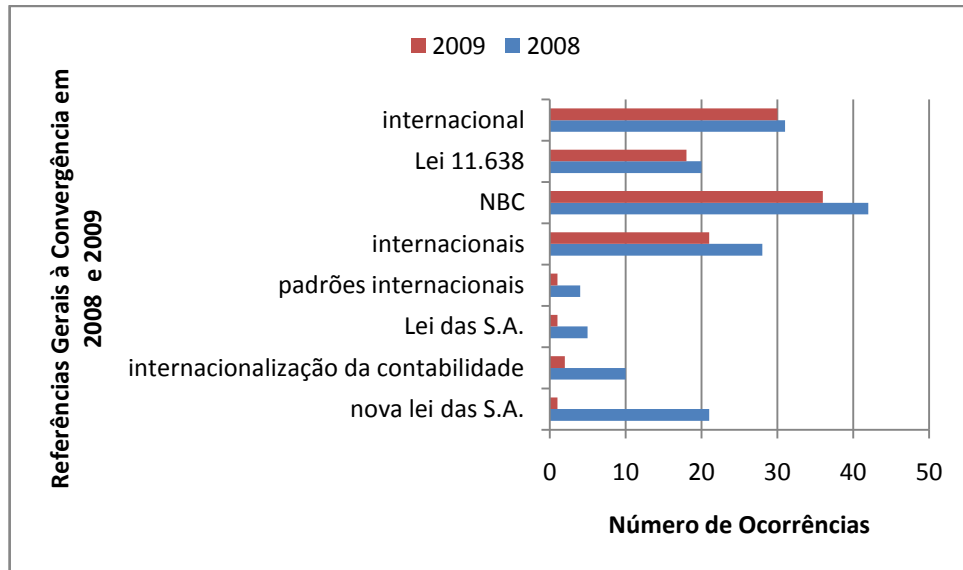


GRÁFICO 13 - TERMOS GERAIS: REDUÇÃO DE OCORRÊNCIAS 2008 E 2009
 FONTE: A autora (2010)

Quatro termos gerais - nova lei das S.A., internacionalização da contabilidade, Lei das S.A. e padrões internacionais – tiveram uma redução de ocorrências bastante severa, 95% (noventa e cinco por cento), 80% (oitenta por cento), 80% (oitenta por cento) e 75% (setenta e cinco por cento) respectivamente. O termo internacional reduziu o número de ocorrências em apenas 3% (três por cento), e os termos internacionais, NBC e Lei 11.638 reduziram em 25% (vinte e cinco por cento), 14% (quatorze por cento) e 10% (dez por cento) respectivamente. O Gráfico 14 mostra a redução na ocorrência de termos específicos nos anos de 2008 e 2009.

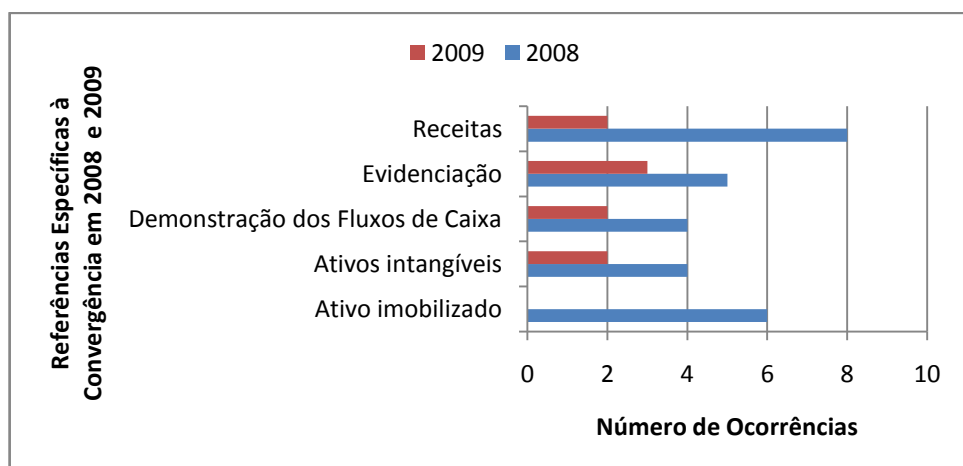


GRÁFICO 14 - TERMOS ESPECÍFICOS: REDUÇÃO DE OCORRÊNCIAS 2008 E 2009
 FONTE: A autora (2010)

O termo Ativo imobilizado não aparece em 2009, o termo Receitas reduz em 75% (setenta e cinco por cento) o número de ocorrências e os demais apresentaram uma redução média em torno de 47% (quarenta e sete por cento) em 2009.

4.2 ANÁLISE DO CONTEXTO DAS REFERÊNCIAS

Na medida em que a convergência se torna mais real, esperava-se que as quantidades de termos que não cresceram num primeiro momento viessem a crescer num segundo, não apenas em freqüência, mas especialmente em especificidade no que tange a convergência. Após a análise da freqüência dos termos nos biênios é feita a análise do contexto dessas ocorrências. Para a análise do contexto da ocorrência foram considerados os termos que aparecem ao menos dez vezes no período de 2006 a 2009. O Gráfico 15 evidencia o comportamento dos dezoito termos gerais encontrados com pelo menos dez ocorrências no período de 2006 a 2009.

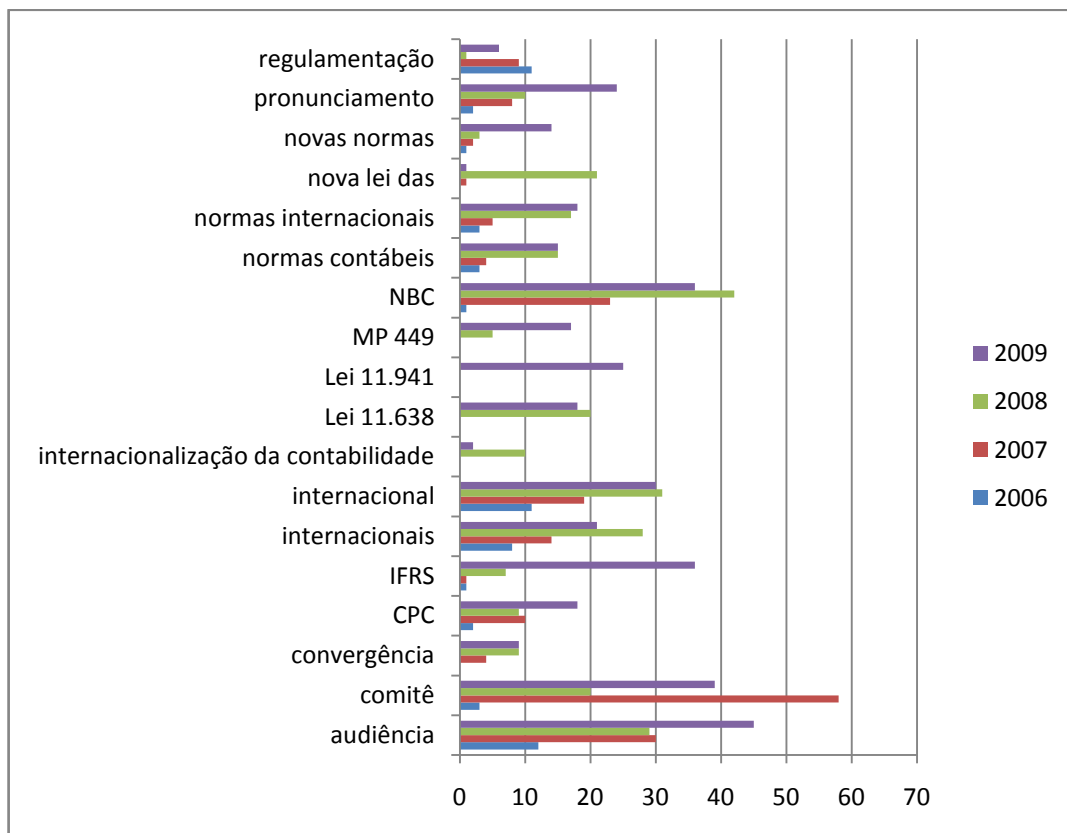


GRÁFICO 15 - TERMOS GERAIS: COMPORTAMENTO DE OCORRÊNCIAS 2006 A 2009
 FONTE: A autora (2010)

O Gráfico 16 evidencia o comportamento dos sete termos específicos que tiveram pelo menos dez ocorrências no período de 2006 a 2009.

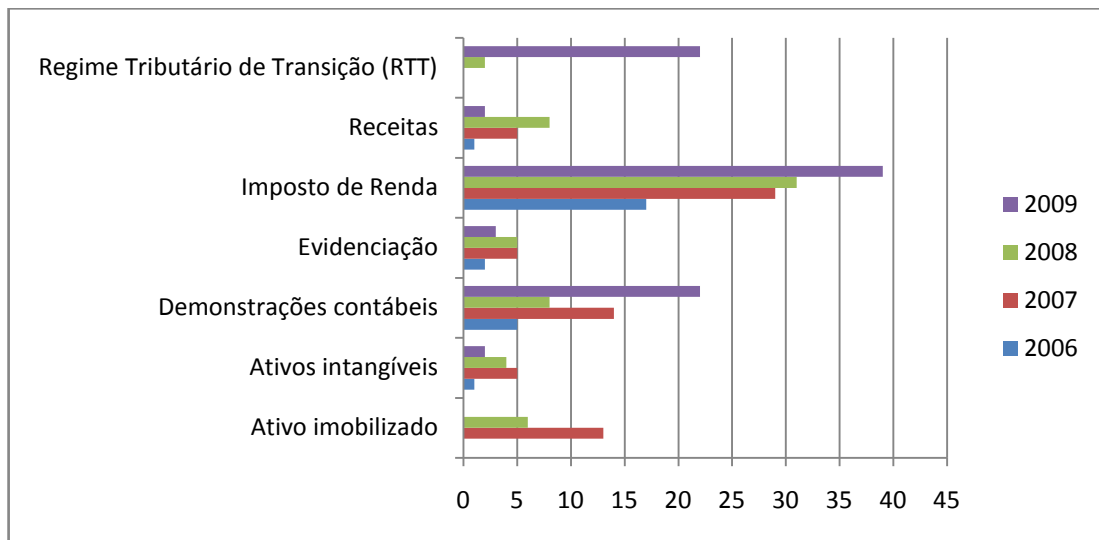


GRÁFICO 16 - TERMOS ESPECÍFICOS: COMPORTAMENTO DE OCORRÊNCIAS 2006 A 2009
 FONTE: A autora (2010)

Todos os termos gerais e específicos com pelo menos dez ocorrências no período analisado foram graduados de acordo com sua pertinência à convergência, por uma escala com variação de zero a um. Os termos não relacionados ao tema receberam peso zero (0), os termos relacionados indiretamente ao tema foram considerados como meia ocorrência, isto é, receberam peso 0,5, e todos os termos diretamente relacionados ao tema receberam peso um (1). A Tabela 1 mostra o contexto das ocorrências de termos gerais no ano de 2006.

TABELA 1 - TERMOS GERAIS EM 2006: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Audiência	12			0	0
Comitê	1		2	2	2
CPC	1	1		1	0,5
IFRS		1		1	0,5
Internacionais	3	1	4	5	4,5
Internacional	10	1		1	0,5
NBC			1	1	1
Normas Contábeis			3	3	3
Normas Internacionais	1	1	1	2	1,5
Novas normas			3	3	3

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Pronunciamento			3	3	3
Regulamentação	11			0	0
TOTAL	39	5	17	22	19,5

FONTE: A autora (2010)

No ano de 2006, 39 (trinta e nove) ocorrências não tem relação com a convergência. Nesse ano existem cinco ocorrências de termos gerais relacionadas indiretamente e dezessete relacionados diretamente à convergência. A maior relação direta ocorre com o termo Internacionais (4). A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 19,5 (dezenove vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 2 mostra o contexto das ocorrências de termos gerais no ano de 2007.

TABELA 2 - TERMOS GERAIS EM 2007: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Audiência	25		5	5	5
Comitê	48		10	10	10
Convergência			4	4	4
CPC		3	7	10	8,5
IFRS		1		1	0,5
Internacionais	2		12	12	12
Internacional	18	1		1	0,5
NBC	19	1	3	4	3,5
Normas Contábeis			4	4	4
Normas Internacionais		1	4	5	4,5
Nova Lei das S.A.	1			0	0
Novas normas	2			0	0
Pronunciamento			8	8	8
Regulamentação	9			0	0
TOTAL	124	7	57	64	60,5

FONTE: A autora (2010)

Em 2007, 124 (cento e vinte e quatro) ocorrências não se relacionam com a convergência. Nesse ano existem sete ocorrências de termos gerais relacionadas indiretamente à convergência e 57 (cinquenta e sete) relacionadas diretamente. Comitê (10) e Internacionais (12) são os termos que apresentam maior ocorrência direta. A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 60,5 (sessenta vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 3 mostra o contexto das ocorrências de termos gerais no ano de 2008.

TABELA 3 - TERMOS GERAIS EM 2008: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Audiência	21		8	8	8
Comitê	15		5	5	5
Convergência		3	6	9	7,5
CPC	1		8	8	8
IFRS		1	6	7	6,5
Internacionais	3	1	24	25	24,5
Internacional	6	17	8	25	16,5
Internacionalização da Contabilidade	1	4	5	9	7
Lei 11.638		8	12	20	16
MP 449	3	1	1	2	1,5
NBC	11	12	19	31	25
Normas Contábeis	1	3	11	14	12,5
Normas Internacionais		3	14	17	15,5
Nova Lei das S.A.	1	14	6	20	13
Novas normas			3	3	3
Pronunciamento			10	10	10
Regulamentação	1			0	0
	64	67	146	213	179,5

FONTE: A autora (2010)

È possível observar que há uma mudança na relação com a convergência: nos anos anteriores a ocorrência de termos gerais sem relação com a convergência era mais freqüente que a ocorrência de termos com relação, em 2008 a ocorrência de termos relacionados à convergência apresenta maior freqüência que a ocorrência

de não relacionados. Nesse ano 64 (sessenta e quatro) ocorrência de termos gerais não tem relação com a convergência, 67 (sessenta e sete) ocorrências têm relações indiretas e 146 (cento e quarenta e seis) relações diretas com a convergência. Os termos que apresentam maior ocorrência direta são Internacionais (24), NBC (19), Normas internacionais (14) e Lei 11.638 (12). A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 179,5 (cento e setenta e nove vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 4 mostra o contexto das ocorrências de termos gerais no ano de 2009.

TABELA 4 - TERMOS GERAIS EM 2009: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Audiência	8	9	28	37	32,5
Comitê	33	1	5	6	5,5
Convergência	1	1	7	8	7,5
CPC		3	15	18	16,5
IFRS		10	26	36	31
Internacionais		7	14	21	17,5
Internacional	14	11	5	16	10,5
Internacionalização da Contabilidade		2		2	1
Lei 11.638		14	11	25	18
Lei 11.941	19	4	2	6	4
MP 449	14	1	2	3	2,5
NBC	7	9	20	29	24,5
Normas Contábeis	2	3	10	13	11,5
Normas Internacionais		8	10	18	14
Nova Lei das S.A.		1		1	0,5
Novas normas	3		11	11	11
Pronunciamento		5	19	24	21,5
Regulamentação	6			0	0
TOTAL	107	89	185	274	229,5

FONTE: A autora (2010)

Em 2009 mantêm-se a situação iniciada no ano anterior com a ocorrência de termos gerais relacionados à convergência apresentando maior frequência que a

ocorrência de termos não relacionados. Nesse ano 107 (cento e sete) ocorrências não tem relação com a convergência, 89 (oitenta e nove) ocorrências relacionam-se indiretamente e 185 (cento e oitenta e cinco) diretamente à convergência. Os termos relacionados diretamente que apresentam maior frequência são Audiência (28), IFRS (26), NBC (20), Pronunciamento (19), CPC (15) e Internacionais (14). A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 229,5 (duzentos e vinte e nove vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 5 resume as ocorrências normais e as ocorrências ponderadas de termos gerais no período de 2006 a 2009.

TABELA 5 - OCORRÊNCIAS NORMAIS E PONDERADAS DOS TERMOS GERAIS

	Relação Indireta	Relação Direta	Total Relacionado	Total Ponderado
Ano 2006	5	17	22	19,5
Ano 2007	7	57	64	60,5
Ano 2008	67	146	213	179,5
Ano 2009	89	185	274	229,5
Totais	168	405	573	489

FONTE: A autora (2010)

De 2006 para 2009 os termos indiretamente relacionados à convergência aumentaram 17,8 (dezessete, vírgula oito) vezes, e os termos diretamente relacionados aumentaram 10,8 (dez, vírgula oito) vezes. A quantidade de termos gerais relacionados à convergência cresceu continuamente tanto indireta quanto diretamente, correspondendo ao total ponderado de 489 (quatrocentos e oitenta e nove) ocorrências. A Tabela 6 mostra o contexto das ocorrências de termos específicos no ano de 2006.

TABELA 6 - TERMOS ESPECÍFICOS EM 2006: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Ativos intangíveis	1			0	0
Demonstrações Contábeis	4		1	1	1
Evidenciação			2	2	2
Imposto de Renda	17			0	0
Receitas	1			0	0
	23	0	3	3	3

FONTE: A autora (2010)

Em 2006, 23 (vinte e três) ocorrências de termos específicos não tem relação com a convergência, e apenas duas ocorrências relacionam-se à convergência, demonstrações contábeis (1) e evidenciação (2), tal relação ocorre de maneira direta. A soma ponderada de termos relacionados diretamente equivale a 3 (três) ocorrências. A Tabela 7 mostra o contexto das ocorrências de termos específicos no ano de 2007.

TABELA 7 - TERMOS ESPECÍFICOS EM 2007: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Ativo imobilizado	13			0	0
Ativos intangíveis	5			0	0
Demonstrações Contábeis	6	4	4	8	6
Evidenciação	5			0	0
Imposto de Renda	29			0	0
Receitas	5			0	0
	63	4	4	8	6

FONTE: A autora (2010)

Em 2007, 63 (sessenta e três) ocorrências de termos específicos não tem relação com a convergência. O termo específico Demonstrações contábeis possui quatro ocorrências indiretamente relacionadas à convergência, e quatro ocorrências diretamente relacionadas. A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 6 (seis) ocorrências. A Tabela 8 mostra o contexto das ocorrências de termos específicos no ano de 2008.

TABELA 8 - TERMOS ESPECÍFICOS EM 2008: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Ativo imobilizado	6			0	0
Ativos intangíveis	1		3	3	3
Demonstrações Contábeis	3	2	3	5	4
Evidenciação	5			0	0
Imposto de Renda	30	1		1	0,5
Receitas	8			0	0

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Regime Tributário de Transição			2	2	2
	53	3	8	11	9,5

FONTE: A autora (2010)

Tal qual nos anos anteriores a ocorrência de termos não relacionados à convergência continua em maior número que a ocorrência de relacionados. Em 2008 verifica-se oito ocorrências diretas e três ocorrências indiretas à convergência. A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 9,5 (nove vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 9 mostra o contexto das ocorrências de termos específicos no ano de 2009.

TABELA 9 - TERMOS ESPECÍFICOS EM 2009: PERTINÊNCIA AO TEMA CONVERGÊNCIA

	Sem Relação (SR)	Relação Indireta (RI)	Relação Direta (RD)	Total Relacionado	Total Ponderado (SR = 0; RI = 0,5; RD = 1,0.)
Ativos intangíveis	1	1		1	0,5
Demonstrações Contábeis	1	10	11	21	16
Evidenciação		2	1	3	2
Imposto de Renda	39			0	0
Receitas	2			0	0
Regime Tributário de Transição	1	10	11	21	16
	44	23	23	46	34,5

FONTE: A autora (2010)

Em 2009 a ocorrência de termos específicos sem relação é menor que a ocorrência de termos relacionados à convergência. Nesse ano, 44 (quarenta e quatro) ocorrências não tem relação com a convergência e 46 ocorrências estão relacionadas, sendo 23 (vinte e três) de forma indiretas e outras 23 (vinte e três) de forma diretas. Os termos demonstrações contábeis e regime tributário de transição apresentam o mesmo número de ocorrência (11). A soma ponderada de termos relacionados indireta e diretamente equivale a 34,5 (trinta e quatro vírgula cinco) ocorrências. A Tabela 10 resume as ocorrências normais e as ocorrências ponderadas de termos específicos no período de 2006 a 2009.

TABELA 10 - OCORRÊNCIAS NORMAIS E PONDERADAS DOS TERMOS ESPECÍFICOS

	Relação Indireta	Relação Direta	Total Relacionado	Total Ponderado
Ano 2006	0	3	3	3
Ano 2007	4	4	8	6
Ano 2008	3	8	11	9,5
Ano 2009	23	23	46	34,5
Totais	30	38	68	53

FONTE: A autora (2010)

A quantidade de termos específicos relacionados à convergência cresceu tanto indireta quanto diretamente, e correspondem ao total ponderado de 53 (cinquenta e três) ocorrências. A Tabela 11 apresenta uma comparação dos totais ponderados dos termos gerais e dos termos específicos em relação à convergência.

TABELA 11 - COMPARAÇÃO DOS TOTAIS PONDERADOS

	Termos GERAIS Ponderados	Termos ESPECÍFICOS Ponderados	Total
Ano 2006	19,5	3	22,5
Ano 2007	60,5	6	66,5
Ano 2008	179,5	9,5	189
Ano 2009	229,5	34,5	264
Totais	489	53	542

FONTE: A autora (2010)

A análise do contexto dos títulos no período de 2006 a 2009 para verificar a pertinência dos termos gerais e dos termos específicos ao tema convergência permitiu verificar que: das 907 (novecentas e sete) ocorrências de termos gerais 573 (quinhentos e setenta e três) deles estão relacionadas – indireta ou diretamente – à convergência, e das 251 (duzentas e cinquenta e uma) ocorrências de termos específicos, apenas 68 (sessenta e oito) tem relação direta ou indireta.

Ao ponderar essas ocorrências obteve-se o seguinte: 573 (quinhentos e setenta e três) termos gerais, com relação indireta e direta, equivalem a 489 (quatrocentos e oitenta e nove) termos ponderados, e 68 (sessenta e oito) termos específicos, com relação indireta e direta, equivalem a 53 (cinquenta e três) termos ponderados. Foi possível verificar, como evidenciado pela Tabela 11, que as referências à convergência cresceram continuamente partindo de 22,5 (vinte e dois

vírgula cinco) em 2006 para 264 (duzentos e sessenta e quatro) ocorrências ponderadas em 2009.

Genericamente, ao considerar que estes totais ponderados acumulados referem-se a um período de quatro anos, dado o total de ocorrências encontradas, 542 (quinhentas e quarenta e duas), é possível afirmar que termos relativos à convergência apareceram ao menos uma vez a cada dois dias e meio, o que é absolutamente pouco. Ao considerar os anos isoladamente, em nenhum ano ocorre ao menos uma vez por dia algum termo sobre a convergência em todas as publicações do CFC e dos CRCs (para tanto seria necessário ao menos 365 ocorrências no ano). A Tabela 12 evidencia os totais ponderados em relação ao total de títulos analisados.

TABELA 12 - PROPORÇÃO DE OCORRÊNCIAS EM RELAÇÃO À POPULAÇÃO

	População	Ocorrências Ponderadas	Proporção em relação à População	Crescimento apresentado
Ano 2006	2040 títulos	22,5 ocorrências	0,15%	
Ano 2007	4242 títulos	66,5 ocorrências	0,44%	195,56%
Ano 2008	4520 títulos	189 ocorrências	1,24%	184,21%
Ano 2009	4465 títulos	264 ocorrências	1,73%	39,68%
Acumulado	15267	542	3,55%	

FONTE: A autora (2010)

Observa-se pela tabela a proporção das ocorrências em relação à população estudada e o percentual de crescimento de um ano para outro. Para verificar a significância estatística no crescimento observado foi feito um teste de hipóteses para proporções, para o qual utilizou-se, de acordo com o Quadro 11, os seguintes parâmetros:

	Descrição
Hipóteses	$H_0: p_1=p_2$ e $H_1: p_1<p_2$
Nível de Significância	1% ($Z_{TAB} = 1,96$)
Estatística do Teste	$Z_{CALC} = \frac{p_1 - p_2}{\sqrt{P \cdot (1 - P) \cdot \left(\frac{1}{n} + \frac{1}{m}\right)}}$ <p>Onde:</p> $p_1 = \frac{x}{n}, \quad p_2 = \frac{y}{m}; \quad P = \frac{x + y}{n + m} = \frac{np_1 + mp_2}{n + m}$

Teste Unilateral à esquerda	<p>Se $-Z_{TAB} < Z_{CALC}$, aceita-se H_0</p> <p>Se $Z_{CALC} < -Z_{TAB}$, rejeita-se H_0</p>
-----------------------------	--

QUADRO 11 - TESTE DE HIPÓTESES PARA PROPORÇÕES (P)
 FONTE: A autora (2010)

Foram estabelecidas duas hipóteses estatísticas para verificar a veracidade do crescimento: Hipótese Nula [$H_0: p=p_0$]: não há diferença estatística para o crescimento apresentado; Hipótese alternativa [$H_1: p<p_0$]: o crescimento encontrado de um ano para o outro é significativo estatisticamente. Os valores absolutos encontrados no teste para proporções foram: Para os anos de 2006 e 2007 o $Z_{CALC} = -3,3076$, Para os anos de 2007 e 2008 o $Z_{CALC} = -9,2086$, Para os anos de 2008 e 2009 o $Z_{CALC} = -35,4452$. A Figura 7 permite a visualização desses valores.

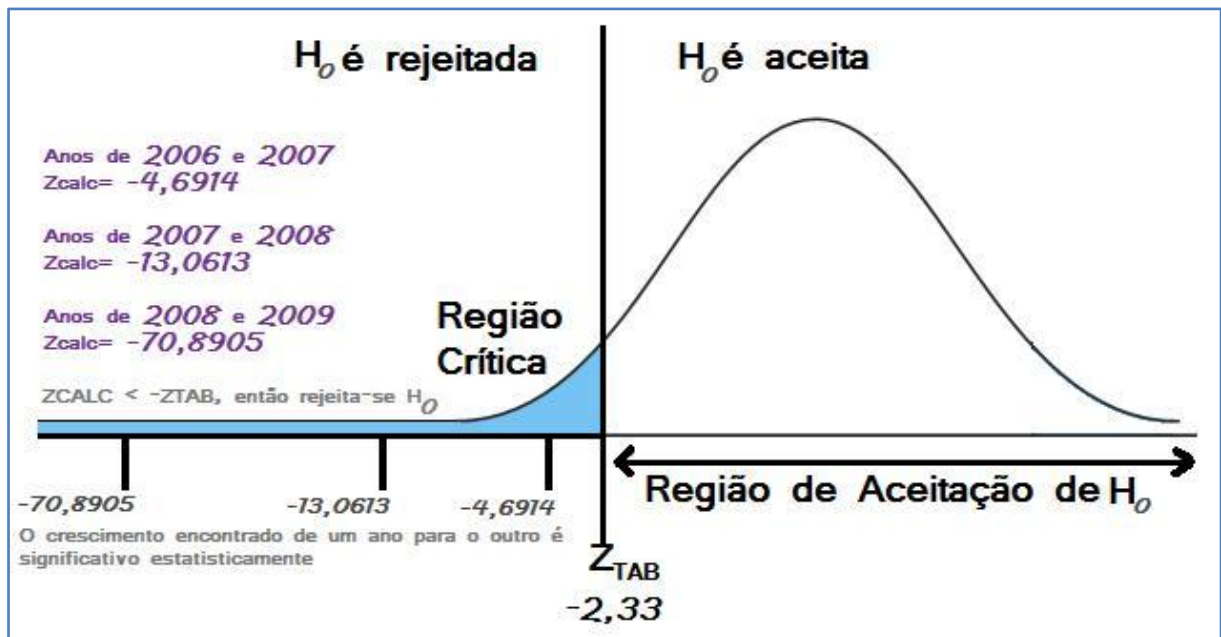


FIGURA 7 - RESULTADO DO TESTE ESTATÍSTICO
 FONTE: A autora (2010)

O teste comprovou que o crescimento no número de ocorrências no período estudado é estatisticamente significativo, isto é, pode-se afirmar que de fato, a partir de 2006 a cada ano as PI publicaram conteúdo sobre a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade em número maior do que o ano anterior.

Considerando-se toda a análise feita e o objetivo estabelecido pela pesquisa, torna-se oportuno confrontar os resultados obtidos com as hipóteses da pesquisa. A Tabela 13 apresenta essa checagem.

TABELA 13 - CONFRONTO DE HIPÓTESES E RESULTADOS

Hipóteses da Pesquisa	Variáveis analisadas	Detalhes observados na Análise dos dados
(H1): A difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI ocorre de forma crescente.	V1: Conteúdo de 2007 em relação a 2006	Embora ocorra em quantidade insuficiente para um reflexo adequado da convergência, a difusão ocorre anualmente. Seu crescimento é numérico e não qualitativo.
	V2: Conteúdo de 2008 em relação a 2007	
	V3: Conteúdo de 2009 em relação a 2008	
(H2): O número de matérias relativas à convergência nas PI dos Conselhos de Contabilidade é crescente a cada ano.	V1: Número de referências à convergência de 2007 em relação a 2006	Crescimento na quantidade: 2007 com 66,5 e 2006 com 22,5
	V2: Número de referências à convergência de 2008 em relação a 2007	Crescimento na quantidade: 2008 com 189 e 2007 com 66,5
	V3: Número de referências à convergência de 2009 em relação a 2008	Crescimento na quantidade: 2009 com 264 e 2008 com 189
(H3): As referências relativas à convergência às normas internacionais veiculadas nas PI dos Conselhos de Contabilidade tornam-se mais específicas a cada ano.	V1: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2007 em relação a 2006	Redução na quantidade e na especificidade ²² . Em 2007 de 66,5 termos 6 são específicos (9%); Em 2006 de 22,5 termos 3 são específicos (13%);
	V2: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2008 em relação a 2007	Redução na quantidade e aumento na especificidade ²³ . Em 2008 de 189 termos 9,5 são específicos (5%); Em 2007 de 66,5 termos 6 são específicos (9%);
	V3: Avaliação do contexto das referências à convergência de 2009 em relação a 2008	Aumento na quantidade e manutenção na especificidade ²⁴ . Em 2009 de 264 termos 34,5 são específicos (13%); Em 2008 de 189 termos 9,5 são específicos (5%);

FONTE: A autora (2010)

O conteúdo apresentou crescimento numérico ano após ano, no entanto o potencial existente na comunicação eletrônica entre os conselhos e os contadores foi insuficientemente explorado no que tange à convergência.

²² Dois termos específicos em 2006 (Demonstrações contábeis e evidenciação) e um em 2007 (Demonstrações contábeis).

²³ Um termo específico em 2007 (Demonstrações Contábeis) e quatro em 2008 (Ativos intangíveis, demonstrações contábeis, imposto de renda e RTT).

²⁴ Quatro termos específicos em 2008 (Ativos intangíveis, demonstrações contábeis, Imposto de renda e RTT) e quatro em 2009 (Ativos intangíveis, Demonstrações contábeis, Evidenciação e RTT)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Internacionalizar a contabilidade, embora seja um processo necessário, engloba complexos desafios para os diversos países envolvidos. No caso do Brasil, como bem lecionam Martins e Santos (2008, p. 28) “essa internacionalização significa uma mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios”. Nesse contexto de mudança iminente é que a pesquisa institui seu objetivo geral: avaliar em que medida as PI de contabilidade, no Brasil, têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais da contabilidade às normas internacionais e, com conseqüência, veiculando matérias a respeito da convergência.

Para alcançar o objetivo geral do estudo foram determinados quatro objetivos específicos: 1) Apresentar constructo relativo à convergência às normas internacionais; 2) Definir um conjunto significativo de termos relacionados à convergência; 3) Avaliar o conteúdo relacionado à convergência nas PI; e 4) Verificar se as PI têm se mostrado sensíveis à necessidade de adequação dos profissionais às normas internacionais de contabilidade. Os dois primeiros objetivos específicos foram concretizados na seção de Fundamentação Teórica. Apresentou-se o constructo convergência como uma sucessão sistemática de mudanças em direção a substituição de paradigmas locais, que podem comprometer a essência e veracidade econômica de operações internacionais, por novos parâmetros que mesclam a realidade nacional com os padrões internacionais. O conjunto de termos – palavras ou expressões referente à convergência – foi estabelecido a partir dos assuntos tratados em cada uma das IFRSs, IAS, CPCs, OCPCs, ICPCs, e dos assuntos sobre a convergência presentes na Lei 11.638/2007, MP 449/2008, Lei 11.941/2009, no CPC e IASB.

Os objetivos específicos três e quatro foram alcançados e apresentados na seção de Análise dos Resultados da Pesquisa, e sustentaram as averiguações das hipóteses. A pesquisa estabeleceu três hipóteses: Hipótese Principal (H1) - A difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI ocorre de forma crescente; Hipótese Subsidiária (H2) - O número de matérias

relativas à convergência nas PI dos Conselhos de Contabilidade é crescente a cada ano; Hipótese Subsidiária (H3) - As referências relativas à convergência às normas internacionais veiculadas nas PI dos Conselhos de Contabilidade tornam-se mais específicas a cada ano.

A análise dos resultados permitiu verificar que a ocorrência ponderada dos termos relacionados à convergência cresceu continuamente no período analisado. Em 2006 as PI continham 22,5 (vinte e dois vírgula cinco) termos, em 2007 apareceram 66,5 (sessenta e seis vírgula cinco) ocorrências, o número de ocorrências pulou para 189 (cento e oitenta e nove) ocorrências e chegando a 264 (duzentos e sessenta e quatro) no ano de 2009. De 2006 para 2007 e de 2007 para 2008 o crescimento médio do número de ocorrências se deu na ordem de 190% (cento e noventa por cento), tamanho salto pode ser explicado pela publicação da Lei 11.638/2007 e da Medida Provisória 449/2008. De 2008 para 2009 o crescimento do número de ocorrências foi de 39% (trinta e nove por cento), praticamente cinco vezes menos que nos períodos anteriores.

Tais constatações sustentam a confirmação da hipótese subsidiária H2, pois as referências relativas à convergência no período estudado ocorreram de forma crescente. Embora as ocorrências tenham sido crescentes de uma forma geral, ao tratá-las separadamente quanto à sua especificidade de abordagem ao tema há certa disparidade. Enquanto 18 (dezoito) termos gerais destacam a essencial convergência e encorpam 489 (quatrocentos e oitenta e nove) ocorrências ponderadas, apenas 07 termos específicos que somam 53 (cinquenta e três) ocorrências ponderadas no período tratam de detalhes do assunto.

Ainda que a ocorrência de termos específicos tenha crescido continuamente de um ano para outro, no que se refere à especificidade ao tema convergência eles ocorrem de maneira pouco expressiva. Assuntos importantes e intimamente associados às adaptações necessárias à convergência entre os quais estão ativos e passivos contingentes, ativos e passivos fiscais, custos de transação, efeitos das alterações nas taxas cambiais e estimativas contábeis não ocorrem nem sequer uma vez nos 15.267 (quinze mil, duzentos e sessenta e sete) títulos analisados. Vale ainda mencionar que assuntos tais como ajuste a valor presente, redução ao valor recuperável de ativos, arrendamento mercantil, instrumentos financeiros, combinação de negócios e partes relacionadas, embora apareçam entre uma e quatro vezes cada um no período de 2006 a 2009, nem sempre tem relação direta

com o tema convergência. Essa realidade evidencia a ausência de preocupação por parte dos conselhos em inserir a convergência nas PI de forma substancial.

Por isso a hipótese subsidiária H3 não pode ser aceita, pois as referências relativas à convergência às normas internacionais veiculadas nas PI muito embora aumentem em número de ocorrências não se tornam mais específicas ao longo do período analisado. Em decorrência destas constatações a hipótese H1 - A difusão da convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade nas PI ocorre de forma crescente -, é confirmada somente de um ponto de vista abrangente, pois os resultados da pesquisa expõem a existência de crescente conteúdo veiculado no período, no entanto esse crescimento ocorre quantitativamente e não específica e qualitativamente.

Em resposta à questão de pesquisa – A comunicação eletrônica dos conselhos federal e regionais da classe contábil reflete a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade? – as considerações acima servem de amparo para o argumento de que, a convergência é refletida nas PI de maneira genérica, em caráter simplesmente noticioso. O entendimento sobre como a convergência se revela na comunicação eletrônica dos conselhos ficou evidente quando a análise confrontou as hipóteses da pesquisa. Ficou claro que as PI não estão aptas para despertar no profissional o interesse por reciclagem, ainda que as crescentes matérias sobre convergência autenticuem a relevância do tema e reforcem essa necessidade de atualização profissional, elas não constituem material de aprimoramento para além da superfície.

Em síntese, o conteúdo publicado não insere o contador na grandiosidade e complexidade que é a convergência brasileira. De acordo com Ludícibus (2007) vantagens e dificuldades oriundas da convergência precisam ser ponderadas atenciosamente, um importante aspecto a se observar é que a qualidade média das normas internacionais é claramente superior às existentes no Brasil. Outro aspecto é que a formação dos contadores brasileiros de maneira geral deixa bastante a desejar, logo, esse público para o qual foi projetada a convergência das normas pode ter amplas dificuldades, pois o Brasil está importando um modelo sofisticado de contabilidade para um público de formação mediana. Tais ponderações levam ao entendimento de que o tratamento a ser dado ao assunto, especialmente por parte daqueles que se propõem a munir os contadores de aparato profissional, seja altamente específico. Carvalho (2009, p. 5) corrobora nessa questão ao asseverar

que “não é razoável que uma mudança tão radical crie expectativas de mudanças simplistas, e para isso cabe repetir: convergir para normas internacionais é muito mais do que mudar o plano de contas – é mudar a filosofia de gestão dos negócios.”

A predominância de assuntos tributários e societários é notória nas PI. Para que as PI funcionem como ferramenta eficaz de adequação técnica e atualização profissional, em auxílio ao cumprimento da tarefa designada pela Lei nº 12.249/10 aos conselhos de regular a qualificação técnica e a educação continuada, elas precisam oferecer conteúdos tão amplos quanto profundos sobre as necessidades diárias da profissão. As normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB funcionam, para os países que as adotam, como uma chave para acessar negócios globalizados numa escala diferenciada. Convergir para as normas internacionais consiste apenas – não com sentido de menosprezo, mas com sentido de primeiros passos – em iniciar um caminho novo na trajetória contábil nacional. Fazer com que esse caminho seja transitável e não preterido por atalhos requer árduo e sistemático trabalho de conscientização, treinamento e lapidação profissional. Considerando o ambiente dinâmico e eficiente para a educação proporcionado pela comunicação eletrônica, as PI constituem-se num veículo ideal para que os conselhos conscientizem, treinem e lapidem os profissionais, e para isso seu conteúdo carece de reestruturação.

Ainda que organizado com base em critérios metodologicamente científicos o estudo apresenta algumas limitações. O fato de restringir a análise ao material acessível via internet pode comprometer a segurança de rejeição da Hipótese H2, pois em virtude da impossibilidade de acessar o conteúdo de algumas PI – em função de links que não funcionavam ou por opção dos conselhos em não disponibilizar o material na internet – não se pode afirmar que esse material inacessível comporta-se igualmente aos que foram coletados. Outro fator limitante é que nas PI acessadas, alguns títulos anunciando cursos, palestras, seminários e workshop sobre a internacionalização da contabilidade brasileira e à convergência às normas internacionais não deixam claro os assuntos específicos tratados em tais encontros, o que os caracteriza fatalmente como ocorrência de termos gerais.

Recomenda-se que outro estudo seja desenvolvido para verificar qual conselho foi mais profícuo em refletir a convergência brasileira às normas internacionais, e em qual região brasileira os conselhos tratam melhor o assunto convergência por meio de notícias mais aprofundadas. Outrossim, estudos

desenvolvidos com órgãos de representação da classe profissional, como os sindicatos dos contabilistas e sindicatos de empresas de serviços contábeis permitirão comparar o comportamento dos órgãos fiscalizadores e dos órgãos representativos da profissão. Adicionalmente o estudo poderia ser replicado em países latino-americanos que estejam entrando no processo ou já tenham aderido à convergência às normas internacionais de contabilidade, considerando para tanto os órgãos envolvidos na educação continuada dos profissionais.

REFERÊNCIAS

AUBERT, François; GRUDNITSKI, Gary. The Impact and Importance of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Europe. **Social Science Research Network**. 09/2009.

AMAL, Mohamed; SEABRA, Fernando. Determinantes do Investimento Direto Externo (IDE) na América Latina: Uma Perspectiva Institucional. **Revista Economia**. Brasília, v.8, n.2, p.231–247, 05-08/2007. Disponível em: <http://www.anpec.org.br/revista/vol8/vol8n2p231_247.pdf>. Acesso em: 16/06/2010.

ARTSBERG, Kristina. **International accounting standardisation vis-à-vis European accounting harmonization**. Disponível em: <<http://www.snee.org/filer/papers/23.pdf>>. Acesso em: 05/06/2010.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 5. ed. Lisboa: Edições 70, 2009.

BARETTO, A.; ROCHA, A. da. A expansão das fronteiras: brasileiros no exterior. *In*: ROCHA, A. da. **As novas fronteiras: a multinacionalização das empresas brasileiras**. Rio de Janeiro: Mauad, 2003.

BARRETO, Aldo de Albuquerque. Mudança estrutural no fluxo do conhecimento: a comunicação eletrônica. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 122-127, 05-08/1998.

BORELY, Armando Madureira *et al.* Business combination: análise comparativa das normas européias, norte-americanas e brasileiras. **Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v.7, n. 30, p. 3-4, 11/2005-01/2006. Disponível em: <<http://webserver.crcrj.org.br/asscom/Pensarcontabil/revistaspdf/revista%2030.pdf>> .

BRASIL. Decreto-lei n.º 9.295 de 27 de maio de 1946. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Rio de Janeiro, RJ, 1946.

_____. Decreto-Lei n.º 1.040 de 21 de outubro de 1969. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 1969.

_____. Lei n.º 4.695/65 de 22 de junho de 1965. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 1965

_____. Lei nº 6.404/76 de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 1976.

_____. Lei nº 9.784/99 de 29 de janeiro de 1999. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 1999.

_____. Lei nº 11.638/07 de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 2007.

_____. Lei nº 11.941/09 de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 2009.

_____. Lei nº 12.249/10 de 11 de junho de 2010. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 2010.

_____. Medida Provisória nº 449/08 de 03 de dezembro de 2008. **Diário Oficial – República Federativa do Brasil**: Brasília, DF, 2008

BUFREM, Leilah; PRATES, Yara. O saber científico registrado e as práticas de mensuração da informação. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 34, n. 2, p. 9-25, 05-08/2005.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira. **Revista do CRCRS**. n.08, 09/2008.

CARVALHO, Nelson. Empresas ainda têm dúvida sobre qual padrão seguir.*in: International Financial Reporting Standards Journal - Ernst & Young*. n. 8, 09-10/2009.

CARVALHO, L. Nelson *et al.* **Contabilidade Internacional**: Aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2008

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Mensagem a um futuro Contabilista**. Brasília: CFC, 2003.

_____. **Resolução CFC Nº 1.055/05:** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Brasília: CFC, 2005.

_____. **Resolução CFC nº 1.103/07:** Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília: CFC, 2007.

_____. **Princípios Fundamentais e normas brasileiras de contabilidade:** auditoria e perícia. 3. ed. Brasília: CFC, 2008.

_____. **Pesquisa revela perfil do contabilista brasileiro.** Jornal do CFC. Brasília, ano 12, nº 99, 06-07/2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/jornal_99_final.pdf>.

_____. **Profissionais e escritórios ativos nos Conselhos Regionais.** [2010]. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Ativos_201003.pdf>. Acesso em: 26/04/2010.

COOPER, Donald. R.; SCHINDLER, Pamela. S. **Métodos de Pesquisa em Administração.** 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003

COSTA, Rubenildo. A comunicação eletrônica e a alteração de tempo e espaço na produção do conhecimento científico. **Ciência da Informação** Brasília, v.36, n.2, 05-08/2007.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **A Busca da Convergência da Contabilidade aos padrões internacionais.** Brasília: CFC, 2009

FAHL, Alessandra Cristina; MANHANI, Lourdes Pereira de Souza. As perspectivas do profissional contábil e o ensino da contabilidade. **Revista de Ciências Gerenciais.** v.10, n.12, 2006.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Facts about FASB.** Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>>. Acesso em: 04/08/2010.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GUEDES, Ana Lúcia. Repensando a nacionalidade de empresas transnacionais. **Rev. Sociol. Polit.** n.14, p. 51-60, 2000. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-44782000000100003>. Acesso em: 01/06/2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. Quatro mil anos de contabilidade. *In*: E. S. HENDRIKSEN; M. F. VAN BREDÁ, **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

HIRATUKA, Célio. Estratégias comerciais das filiais brasileiras de empresas transnacionais no contexto de abertura econômica e concorrência global. **R. Econ. contemp.** Rio de Janeiro, v.4, n.2, p.113-141, 07-12/2000. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/revista/pdfs/estrategias_comerciais_das_filiais_brasileiras_de_empresas_transnacionais.pdf>. Acesso em: 16/06/2010 .

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - IASB. **International Accounting Standards Board**. Disponível em: < <http://www.iasb.org>>. Acesso em: 04/08/2010.

IJUIM, Jorge Kanehide; TELLAROLI, Taís Marina. Comunicação no mundo globalizado – Tendências no século XXI. **Revista Ciberlegenda/UFF**. Ano 10, n.20, 06/2008. Disponível em: <<http://www.uff.br/ciberlegenda/artigoijuimetellaroli.pdf>>. Acesso em: 05/06/2010.

IKAHEIMO, S. et al. IFRS for SMEs – Do we need it? Expert based study in Finland. **4th Annual Workshp on Accounting in Europe**, Lund University, Swede, 10-11 September/2008.

IUDICIBUS, Sérgio de. Contabilidade: Entre umas e outras. **RIC/UFPE - Revista de Informação Contábil**. v.1, n.1 p.1-6, 09/2007.

_____. Resumo Estrutural da Evolução da Contabilidade. *In*: IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al.* **Manual de Contabilidade Societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KPMG. **Ranking FDC das Transnacionais**. 2008a. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/RankingTransnacionais_PDF_Final.pdf>. Acesso em: 15/06/2010.

_____. **Multinacionais Brasileiras: A Rota dos Investimentos Brasileiros no Exterior.** 2008b. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/tax/Multinacionais_Brasileiras_08_portugues.pdf>. Acesso em: 15/06/2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do Trabalho Científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1987.

LAVILLE, Christian; DIONNE, Jean. **A construção do saber:** manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. (H. M. Settineri, Trad.) Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

LOPES, Alexandre Broedel; MARTINS, Eliseu. Os determinantes do desenvolvimento da profissão contábil. *In:* LOPES, A. B.; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade:** uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2007.

MACÍAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cientometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 27, n. 2, p. 134-140, maio/ago. 1998.

MARTINS, Eliseu. **Avaliação de Empresas:** da Mensuração Contábil à Econômica. Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.13, n. 24, p. 28 - 37, julho/dezembro 2000

MARTINS, Eliseu *et al.* Normatização Contábil: Ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil.** v.1, n.1, p.7-30, 09/2007.

MARTINS, Eliseu; SANTOS, Arioaldo dos. Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira. **Revista IBEF News.** n.115, 03/2008. Disponível em: <http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo_plinio_marafon_24mar08.pdf>. Acesso em: 05/06/2010.

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

MASUDA, Y. **A sociedade da informação.** Rio de Janeiro: Embratel, Editora Rio, 1980.

MERLO, Roberto Aurélio. O contabilista do século XXI. **Jornal do CFC**. Brasília, ano 09, n.81, 03-04/2006.

MINTZBERG, Henry. O trabalho do gerente. *In*: MINTZBERG, Henry *et al.* **O processo da estratégia**. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MOREIRA, Cláudio Filgueiras Pacheco; LIMA, Álvaro Vieira. A evidenciação dos derivativos no Brasil: uma tentativa de convergência para procedimentos internacionais. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**. v.8, n.1, p.81, 2003.

MULLER, Aderbal Nicolas; SCHERER, Luciano Márcio. **Contabilidade avançada e internacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

NETO, Alfredo Sarlo *et al.* O impacto da regulamentação sobre a relação entre lucro e retorno das ações das empresas dos setores elétrico e financeiro no Brasil. *In*: ENANPAD, 2002. **Anais em CD-ROM**. Salvador, 2002. Disponível em: <http://www.fucape.br/_admin/upload/centro_pesquisa/CCG-1201.pdf>. Acesso em: 05/04/2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

PACTER, Paul. What exactly is convergence? **Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation**. v.2, n.1/2, 2005.

PALMEIRA, Márcio F. *et al.* O uso das ferramentas interativas baseadas nas tecnologias da informação e comunicação na Pós-Graduação. *In*: ENLEPICC Encontro Latino de Economia Política da Informação, Comunicação e Cultura, 5., 2005. **Anais...** 2005. Disponível em: <<http://www.gepicc.ufba.br/enlepcc/pdf/UacaiLopes.pdf>>. Acesso em: 05/04/2010.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração On Line – FECAP**. v. 5, n. 3, p. 39-54, 07-09/2004.

QUEIROZ, Ronaldo Pinheiro de. A natureza jurídica dos conselhos fiscais de profissões regulamentadas. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 10, n.1211, 10/2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9082>>. Acesso em: 10/06/2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL – RFB. **Instrução Normativa RFB nº 949**, de 16 de junho de 2009: Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Brasília: RFB, 2009.

_____. **Sistema Público de Escrituração Digital**. Disponível em: <<http://www1.receita.fazenda.gov.br/fcont/o-que-e.htm>>. Acesso em: 30/07/2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. (Org). **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RONCA, Antonio Carlos Caruso; COSTA, Rogério da. A construção de uma democracia cognitiva. **São Paulo Perspec**. São Paulo, v.16, n.4, 09-12/2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-88392002000400005&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 16/05/2010.

SAMPIERI, Roberto Hernández *et al.* **Metodologia de Pesquisa**. 3. ed. São Paulo: McGraw Hill, 2006.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION - SEC. **The Laws That Govern the Securities Industry**. Disponível em: < <http://www.sec.gov/about/laws.shtml>>. Acesso em 03/08/2010.

SEVERINO, Antonio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 22. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

SOARES, Letícia Junger de Castro Ribeiro. Natureza jurídica dos conselhos e ordens de fiscalização profissional. **Jus Navigandi**. Teresina, ano 10, n. 1211, 10/2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9083>>. Acesso em: 10/06/2010.

TARGINO, Maria das Graças. Comunicação científica: uma revisão de seus elementos básicos. **Informação & Sociedade: Estudos**. João Pessoa, v.10, n. 2, p.67-85, 2000.