

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO PAULO FERREIRA RIBEIRO

**A CONTABILIDADE, O ENSINO E AS NOVAS NORMAS
CONTÁBEIS INTERNACIONAIS**

Brasília-DF,
2016

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE – FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS – CCA
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO PAULO FERREIRA RIBEIRO

A CONTABILIDADE, O ENSINO E AS NOVAS NORMAS CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof^o Dr. Paulo Augusto Pettenuzzo de Britto.

Brasília-DF,
2016

AGRADECIMENTO

A Deus,
Presença constante em minha vida. A
minha família e noiva por estarem sempre
me incentivando a seguir em frente com
minha graduação.

.

RESUMO

O Educador contábil, na figura de professor é uma pessoa relevante na contabilidade, pois é o primeiro a introduzir tal conhecimento ao futuro contador. Este trabalho tem como objetivo explicar sobre a educação na área de ciências contábeis no Brasil, aspectos que envolvem a evolução, o desenvolvimento, regulamentação e perspectivas futuras e com as novas normas internacionais. O estudo foi delimitado numa retrospectiva histórica da Ciência Contábil no Brasil. O tema é desenvolvido iniciando-se em 1494, onde surgiu o primeiro tratado impresso envolvendo tal ciência, as elaborações com suas bases teóricas que se condensam nas chamadas escolas contabilísticas. As controvérsias existentes acerca da contabilidade como ciência, a origem da formação do profissional da Contabilidade, ou seja, o Contador no Brasil, a evolução desta ciência, onde aconteceram de forma mais relevante, como na Itália, Estados Unidos e na França. Abordar-se-á, outrossim, o ensino e as perspectivas futuras em termos de profissão futura, inclusive no que diz respeito à convergência de acordo com as normas internacionais de contabilidade e as nova normas internacionais. Concluindo-se que as novas tecnologias têm liberado os contadores dos trabalhos até então rotineiros consentindo que dedique maior tempo à análise, interpretação e discussão dos princípios normativos, ou seja, a evolução da profissão contábil no Brasil com base nos padrões internacionais.

Palavras-Chave: Contabilidade, A educação Contábil Superior, Evolução Contábil, Contabilidade internacional.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountant
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CMA	Certified Management Accountant
CPA	Certified Public Accountant
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DECF	Diploma de Estudos Contábeis e Financeiros
ECO	École de Commerce
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IMA	Institute of Management Accountants

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
1.1 Justificativa.....	12
1.2 Objetivo	13
1.3 Discussão Metodológica	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 CONTABILIDADE NO MUNDO	15
2.1.1 A ORIGEM E EVOLUÇÃO	15
2.1.1.1 Itália.....	16
2.1.1.2 Estados Unidos	18
2.1.1.3 França	20
2.1.1.4 Brasil	22
2.1.1.5 Convergência Contábil Internacional.....	25
2.2 A CONTABILIDADE E AS NOVAS NORMAS INTERNACIONAIS	26
2.2.1 PADRÕES E REGRAS	26
2.2.2 Informações Obrigatórias – Brasil e EUA	29
2.2.3 BM&FBOVESPA	30
2.2.4 Bolsa de Valores de New York - NYSE	31
2.2.5 Alterações na Legislação	31
2.2.6 SEC	32
3. DISCUSSÃO	33
3.1 O Ensino da Contabilidade no Brasil	33
3.2 Perspectivas Futuras.....	35
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	40

1 INTRODUÇÃO

O tema “A Contabilidade, o Ensino e as Novas Normas contábeis Internacionais”, objeto desta monografia, delimitou-se no estudo em torno da evolução do ensino superior contábil no Brasil, desde a origem até os dias atuais, incluindo os principais fatos ocorridos em alguns países como Itália, Estados Unidos e França, que tiveram reflexos importantes na história desta ciência, incluindo as atuais normas de contabilidade e auditoria internacional.

A profissão contábil internacional e, particularmente, a brasileira vêm se deparando com a evolução dos conceitos econômicos de representação da realidade empresarial das entidades, o processo de internacionalização e também a globalização das empresas.

O referencial teórico é composto por três itens, no primeiro é apresentada a origem e a evolução da contabilidade no mundo, enfocando seu surgimento, desenvolvimento, incluindo um breve histórico nos países que mais contribuíram para a história da contabilidade, abrangendo também algumas questões relacionadas à convergência contábil internacional.

No segundo, apresenta-se a evolução da contabilidade no Brasil, desde os primeiros registros históricos no país e seu desenvolvimento. Nesse sentido, abordar-se-á a evolução do ensino da contabilidade e do profissional contábil e as perspectivas futuras.

Por fim, no terceiro é ultimo item do referencial teórico são apresentadas as novas normas internacionais, recentemente aprovadas.

1.1 Justificativa

Estas mudanças têm levado o educador contábil a desenvolver novos métodos de ensino e aprendizagem para os educandos, pois percebe-se ameaças de extinção de suas tarefas tradicionais e ao mesmo tempo, para aproveitar as novas oportunidades que possam surgir. Nesse sentido, o estudo em pauta se justifica por evidenciar os aspectos como o ensino superior contábil no Brasil, por mostrar que o profissional contábil precisa ser dinâmico e estar capacitado de

fornecer conhecimentos sólidos aos educandos, para que estes possam ser capazes de se adaptar às mudanças, bem como estar a par daquilo que ocorre no mundo, saber interpretar suas causas e possíveis consequências, para tanto precisa estar sempre atualizado. O conhecimento deve ser uma constante na vida deste educador e profissional, sem ele não é possível acompanhar a evolução desta ciência que muda a cada instante.

1.2 Objetivo

Toda empresa necessita de um contador, seja para escriturar seus documentos, seja para formalizar os impostos, seja para registrar em órgão competente ou como consultor para as mais importantes decisões empresariais e principalmente de um profissional que ensine tal disciplina. O contador é essencial para o nascimento, o desenvolvimento e, inclusive, para a finalização de uma empresa. Nesse sentido, como se dá a atuação deste profissional na qualidade de professor, o qual introduz os conhecimentos da contabilidade para o aluno?

Atualmente, embalado pela globalização, os mercados têm se tornado mais exigentes e requerido do professor de contabilidade, constante atualização de seus conhecimentos para poder acompanhar as tendências do mercado.

Objetivo geral é analisar, através de estudos existentes na bibliografia científica brasileira, a situação da educação superior contábil no Brasil, sua evolução, desenvolvimento e perspectiva de futuro, bem como as mudanças significativas na área contábil.

O estudo em pauta aborda os aspectos históricos da profissão contábil no Brasil e inclui análises de estudos científicos relacionados com a questão da evolução do ensino contábil superior e as novas normas internacionais que surgiram atualmente.

1.3 Discussão Metodológica

Para a realização deste estudo foi feita uma pesquisa documental e bibliográfica, que se refere à análise de dissertações, livros, artigos e periódicos nacionais e internacionais, assim como consulta a informações disponíveis na Internet. Na pesquisa documental, foram analisados os Relatórios 20-F, disponíveis na Internet, nos sites da CVM, SEC e NYSE.

Quanto à metodologia, a pesquisa é do tipo descritiva, que segundo Vergara (2004):

Pesquisa Descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno[...] Não tem compromisso de explicar o fenômeno que descreve, embora sirva de base para tal explicação. (VERGARA, 2004, p. 46-49)

Os procedimentos adotados na coleta dos dados são bibliográficos e documentais e a abordagem do problema é preponderantemente quantitativa, que para Appolinário (2006) a pesquisa quantitativa prevê o seguinte:

A pesquisa preponderantemente quantitativa prevê a mensuração de variáveis predeterminadas, buscando verificar e explicar sua influência sobre outras variáveis. Centraliza sua busca em informações matematizáveis, não se preocupando com exceções, mas com generalizações. (APPOLINÁRIO, 2006, p. 61).

Na pesquisa foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Quanto aos procedimentos, este estudo se enquadra como Pesquisa Documental, centrada nos Relatórios 20-F arquivados na SEC. O acesso às Demonstrações Contábeis foi por meio da internet, com a consulta nos sites das empresas, CVM, SEC, BM&FBOVESPA e NYSE. Foram analisadas, neste estudo

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi classificada como qualitativa, de acordo com o definido por Vergara (2005, p.59): “os dados também podem ser tratados de forma qualitativa quando codificados, apresentados de forma mais estruturada e analisada.”

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE NO MUNDO

2.1.1 A ORIGEM E EVOLUÇÃO

O presente capítulo trata sobre a origem e a evolução da contabilidade no mundo. A evolução será demonstrada tendo como referência alguns países, especificamente a Itália, Estados Unidos, França e o Brasil. Estes países se destacaram por serem pioneiros no assunto. No primeiro foi onde se deu a origem, no segundo e no terceiro ainda hoje, tem influências consideráveis na doutrina da contabilidade. Na Itália foi onde pela primeira vez, ouviu-se o termo contabilidade (método das partidas dobradas). Logo após nos Estados Unidos por volta de 1920, floresciam as escolas norte-americanas com suas teorias e práticas contábeis. Na França surgiu o termo com a carreira clássica, onde começa por meio do exame denominado *Baccalaureat* como será visto posteriormente. Finalizando o capítulo será falado sobre o Brasil e logo após sobre a Convergência Contábil Internacional.

A Contabilidade existe desde os primórdios da civilização e, durante um longo período, foi tida como a arte da escrituração mercantil. Utilizava técnicas específicas, que se foram aperfeiçoando e especializando, sendo algumas delas aplicadas até hoje. A origem das partidas dobradas é divergente entre os historiadores. Sá (1997):

Melis lança a tese comprovada em sua *Storia della ragioneria*, do nascimento das partidas dobradas na região da Itália denominada Toscana, entre 1250 e 1280 de nossa era, mas teses consideradas em Congressos Internacionais de História apresentaram provas de que a difusão de livros contábeis, ensinando métodos semelhantes já existia no Oriente médio há mais tempo, e um dos autores árabes fala do processo cortes do Egito, no início da Idade Média. (SÁ, 1997, p.12)

Segundo Monteiro (1977) O aparecimento em 1494 do primeiro tratado impresso de contabilidade, o:

Tractus de computis et scripturis do célebre Frei Luca Pacioli e da abundante literatura que, a partir do século XVI, surge na Itália e noutros países por onde o método se foi, gradualmente, espalhando, só no século XVIII a contabilidade dá os primeiros passos para o seu período científico, libertando-se de ser mera arte de escrituração, ou simples jogo de contas, para se tornar uma ordem específica de conhecimentos econômico-administrativos.. (MONTEIRO, 1977p. 45).

Aponta ainda o referido autor que isso tem um caráter controverso, pois não só há quem negue à contabilidade categoria de ciência, considerando-a, quando muito, como simples técnica econômica, como quem divirja quanto à sua finalidade, ao seu objeto e ao seu método (MONTEIRO, 1977, p. 48).

2.1.1.1 Itália

No período medieval, diversas inovações na contabilidade foram introduzidas pelos governos locais e pela igreja. Mas é somente na Itália que surge o termo contabilidade. Estudavam-se, na época, técnicas matemáticas, pesos e medidas, câmbio etc., tornando o homem mais evoluído em conhecimentos comerciais e financeiros (História da Contabilidade, 2006).

Este período ficou conhecido como a “Era Técnica” e foi muito importante na história do mundo, especialmente na história da Contabilidade, mediante às invenções, tal como moinho de vento, aperfeiçoamento da bússola etc., que abriram novos horizontes aos navegadores, como Marco Pólo e outros. A indústria artesanal proliferou com o surgimento de novas técnicas no sistema de mineração e metalurgia. O comércio exterior incrementou-se por intermédio dos venezianos, conseqüentemente surgiram o livro-caixa, que recebia registros de recebimentos e pagamentos em dinheiro. Já se utilizavam, de forma rudimentar, o débito e o crédito, provenientes de entre direitos e obrigações, e referindo-se, inicialmente, a pessoas (História da Contabilidade, 2006).

O processo de produção na sociedade capitalista gerou o acúmulo do capital, o que interferiu nas relações de trabalho. A tarefa escrava cedeu lugar ao trabalho assalariado, tornando os registros mais complexos. No século X, surgiram as corporações na Itália, o que veio a transformar e fortalecer a sociedade burguesa. No final do século XIII apareceu pela primeira vez a conta "Capital" representando o importância dos recursos que eram empregados nas companhias pela família proprietária. O método das Partidas Dobradas teve sua origem na Itália, embora não se possa precisar a região. Com o surgimento, viu-se a necessidade da adoção de outros livros que tornassem mais analítica a Contabilidade, surgindo, então, o Livro da Contábil de Custos. Apesar de Lucca Pacioli de ser considerado como o desbravador da Contabilidade, não foi o criador das Partidas Dobradas. O método já era utilizado na Itália, mais precisamente região da Toscana, no Século XIV (ANDRADE, 2003, p. 36).

A obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade. A obra de Pacioli não só sistematizou a Contabilidade, como também abriu precedente que para novas obras pudessem ser escritas sobre o assunto. É compreensível que a formalização da Contabilidade tenha ocorrido na Itália, afinal, neste período instaurou-se a mercantilização sendo as cidades italianas os principais interpostos do comércio mundial (ANDRADE, 2003, p. 38).

Foi a Itália o primeiro país a fazer restrições à prática da Contabilidade por um indivíduo qualquer. O governo passou a somente reconhecer como contadores pessoas devidamente qualificadas para o exercício da profissão. A importância da matéria aumentou com a intensificação do comércio internacional e com as guerras ocorridas nos sécs. XVIII e XIX, que consagraram numerosas falências e a conseqüente necessidade de se proceder à determinação das perdas e lucros entre credores e devedores (ANDRADE, 2003, p. 39).

O Período Científico apresenta, nos seus primórdios, dois grandes autores consagrados: Francesco Villa, um escritor de Milão, contabilista público, que, com sua obra *La Contabilità Applicata alle amministrazioni Private e Pubbliche*, inicia a nova fase; e Fábio Bésta, escritor nascido em Veneza. Os estudos Contábeis fizeram surgir três escolas do pensamento contábil: a primeira, chefiada por Francesco Villa, foi a Escola Lombarda; posteriormente veio, a Escola Toscana, coordenada por Giuseppe Cerboni; e a terceira, a Escola Veneziana, por Fábio Bésta (ANDRADE, 2003).

Embora o século XVII tivesse sido o berço da era científica e Pascal já tivesse inventado a calculadora, a ciência da Contabilidade ainda se confundia com a ciência da Administração, e o patrimônio se definia como um direito, segundo postulados jurídicos. Nessa época, na Itália, a Contabilidade já chegara à universidade. A contabilidade começou a ser lecionada com a aula de comércio da corte, em 1809 (ANDRADE, 2003, p. 42).

A obra de Francesco Villa foi escrita para participar de um concurso sobre Contabilidade, promovido pelo governo da Áustria, que reconquistara a Lombardia, terra natal do autor. Além do prêmio, Villa teve o cargo de Professor Universitário. Villa extrapolou os conceitos tradicionais de Contabilidade, segundo os quais escrituração e guarda livros poderiam ser feitas por qualquer pessoa inteligente.

Para ele, a Contabilidade implicava conhecer a natureza, os detalhes, as normas, as leis e as práticas que regem a matéria administrada, ou seja, o patrimônio. Era o pensamento patrimonialista (ANDRADE, 2003, p. 43).

Foi o início da fase científica da Contabilidade que Fábio Bésta, antecessor de Francesco Villa, superou o mestre em seus ensinamentos. Demonstrou o elemento fundamental da conta, o valor, e chegou próximo à definição de patrimônio como objeto da Contabilidade. Outrossim, Vincenzo Mazzi, seguidor de Fábio Bésta, definiu em 1923, patrimônio como objeto da Contabilidade. O enquadramento da Contabilidade como azienda, teve, sobretudo, o mérito incontestável de chamar atenção para o fato de que a Contabilidade vai além de ser um mero registro; é um instrumento básico de gestão. Entretanto a escola Européia teve peso excessivo da teoria, segundo Sá (1997):

Sem demonstrações práticas, sem pesquisas fundamentais: a exploração teórica das contas e o uso exagerado das partidas dobradas, inviabilizando, em alguns casos, a flexibilidade necessária, principalmente, na Contabilidade Gerencial, preocupando-se demais em demonstrar que a Contabilidade era uma ciência ao invés de dar vazão à pesquisa séria de campo e de grupo. A partir de 1920, aproximadamente, inicia-se a fase de predominância norte-americana dentro da Contabilidade (SÁ, 1997, p. 40).

2.1.1.2 Estados Unidos

Enquanto declinavam as escolas européias, floresciam as escolas norte-americanas com suas teorias e práticas contábeis, favorecidas não apenas pelo apoio de uma estrutura econômica, política, porém também pela pesquisa e trabalho sério dos órgãos associativos. Aponta Hendriksen (1999) que:

O surgimento do *American Institute of Certified Public Accountant* foi de extrema importância no desenvolvimento da Contabilidade e dos princípios contábeis; várias associações empreenderam muitos esforços e grandes somas em pesquisas nos Estados Unidos. Havia uma total integração entre acadêmicos e os já profissionais da Contabilidade, o que não ocorreu com as escolas européias, onde as universidades foram decrescendo em nível, em importância (HENDRIKSEN, 1999, p. 38).

A criação de grandes empresas, como as transnacionais/multinacionais, as quais requerem grandes capitais, de muitos acionistas, foi a causa primeira do estabelecimento das teorias e práticas contábeis, que tornassem claras as informações corretas aos acionistas ou a quem lhes fosse interessado (HENDRIKSEN, 1999).

Nos inícios do século atual, surgiram as grandes corporações aliadas ao crescimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que os Estados Unidos da América, os quais experimentam até hoje avanço das teorias e práticas contábeis (HENDRIKSEN, 1999).

Assim, as três entidades que controlam e ditam as normas da profissão de contabilidade nos Estados Unidos são o *American Institute of Certified Public Accountant* – AICPA, o *Institute of Management Accountants* – IMA, e o *American Accounting Association* – AAA. Todas as três entidades estão ativamente engajadas em promover mudanças no ensino, para preservar a empregabilidade futura (HOLLAND, 2001, p. 25).

Nos Estados Unidos o contador é chamado *Certified Public Accountant*, ou abreviadamente CPA. Para se candidatar a ser um CPA o interessado deve realizar uma bateria de provas, que se denomina *The Uniform CPA Examination*, um exame considerado algo relevante, composto por quatro provas independentes com duração total de 14 horas (HOLLAND, 2001).

O exame é aplicado por um órgão do governo estadual – (*Board of Accountancy*), independente da associação nacional de contadores – AICPA. Porém é o AICPA o responsável pelo conteúdo, pelas questões e pelo método de avaliação das provas. Os requisitos se diferem em termos burocráticos do que de conteúdo educacional. Relacionam-se à idade do candidato, validade do diploma de CPA, ser ou não residente no Estado, e outras do mesmo tipo. Após aprovação no exame e obter o CPA, torna-se obrigatório, renovar sua licença a cada dois anos, devendo este cursar anualmente um mínimo de 80 horas de disciplinas contábeis de auditoria ou impostos, além de ser cobrada uma taxa bi-anual. Essa exigência é uma novidade norte-americana positiva, pois reconhece que o ambiente econômico-comercial é dinâmico, exigindo que o profissional esteja atualizado. A regra força o contador a continuar estudando (HOLLAND, 2001, p. 25).

Ainda nos EUA o profissional que desejar especializar-se em Contabilidade gerencial, não tem necessidade de fazer o exame de CPA, este poderá fazer somente as provas para obter o CMA – *Certified Management Accountant* – com exigências distintas, controladas por outra associação profissional, sendo tal fator ocorrido também para aquele que desejar ser Analista Financeiro (HOLLAND, 2001).

2.1.1.3 França

O contador francês tem várias portas de entrada e saída para a profissão contábil. A carreira considerada clássica, inicia-se por meio do exame denominado *Baccalaureat*, que concede o diploma de II Grau. Com isso a pessoa pode entrar num curso que possa fornecer preparação na área de contabilidade, durando em média de 1 a 2 anos. Ao terminar irá realizar no órgão profissional várias provas escritas, envolvendo matéria de Direito Tributário, Matemática, Contabilidade e Informática (TOSTES, 2005).

A aprovação no exame dá direito ao Diploma Preparatório aos Estudos Contábeis e Financeiros – DPECF – que permite trabalhar em escritórios de contabilidade como funcionário especializado, mas sem responsabilidade legal para assinar laudo de qualquer espécie. No Brasil seria equivalente a um Técnico em Contabilidade (TOSTES, 2005. p. 18).

Após o DPECF o aluno cursa mais dois anos e faz as provas para obter o Diploma de Estudos Contábeis e Financeiros – DECF. É possível também obter o DECF cursando quatro anos de faculdade (*École de Commerce* – “ECO”), que poderá oferecer equivalência a vários exames nos quais não se obteve equivalência.

Para se obter o DECF são necessários os seguintes exames:

1. Direito Societário e Tributário
2. Organização e gestão de empresas
3. Ambiente Jurídico (Direito do Trabalho e Processo Jurídico)
4. Administração Financeira
5. Matemática aplicada a Informática
6. Contabilidade avançada
7. Controladoria

Se aprovado, ao portador do citado diploma será permitido assinar balanços e realizar trabalhos de contador da empresa, com algumas restrições. Não pode ser auditor ou perito, nem assinar demonstrações contábeis de empresas abertas (negociadas em bolsa).

O vestibular para entrar nas melhores universidades francesas, chamadas “Grandes Écoles” (HEC e ESSEC, entre outras), é considerado muito difícil. Por isso, o órgão profissional dos contadores considera os candidatos aprovados nessas provas também em condição de prestar os exames do DECF, se tornando contadores, sem necessidade do DPECF (TOSTES, 2005. p. 20).

Da mesma forma, o Conselho Nacional de Contabilidade aceita diplomas diversos de faculdades de alto prestígio, dando permissão para a pessoa prestar os exames do DECF.

Se a pessoa desejar aprofundar sua educação deverá prestar outros exames – duas provas escritas e duas orais:

- Síntese de direito e contabilidade
- Síntese de economia e contabilidade
- Prova oral abrangente envolvendo todas as disciplinas
- Apresentação oral de monografia

Ao todo são cerca de dez anos de estudo. A idade média de recém-formado especialista é de trinta anos. A formação francesa é um processo longo, difícil e demorado, o que requer vocação e ao mesmo tempo persistência. O portador do *Diplome d'Expertise Comptable* é um profissional com formação sólida – acadêmica e prática. Não há obrigação de o profissional manter um programa continuado.

O sistema francês promove uma formação contábil forte e ao mesmo tempo flexível. Mesmo sem um curso universitário pode-se obter um certificado parcial (DECF), tornando-se um Contador de empresas não-negociadas em bolsa de valores. Para muitos profissionais exercendo funções limitadas, como custos ou escrituração de impostos, o diploma intermediário é útil e valoriza o profissional. De forma análoga, permite-se aos portadores de diploma de Mestrado ou Doutorado realizar as provas de DECF. Somente quem desejar realmente se tornar contador “completo” (contador, auditor e perito), é obrigado a completar sua formação fazendo três anos de estágio, fazer mais três provas, escrever e defender publicamente uma tese (TOSTES, 2005. p. 22).

O mérito da formação francesa está nos diplomas intermediários, que abastecem as empresas com profissionais contábeis de nível mediano, deixando aos *Experts Comptables* o trabalho mais nobre (TOSTES, 2005. p. 23).

2.1.1.4 Brasil

A formação profissional do Contador no Brasil teve sua origem na proposta do Governador Francisco Xavier de Mendonça Furtado, por volta de 1754, foi proposta a criação da primeira aula que tratava sobre o Comércio, supervisionada pela junta de Lisboa e sua instituição foi aprovada em 12 de dezembro de 1756, na capital portuguesa (ANDRADE, 2003).

A Primeira Convenção dos Contabilistas do Estado de São Paulo foi em maio de 1946, e compareceram 75 contabilistas das cidades paulistas identificados individualmente, mais os Sindicatos dos Contabilistas do Rio de Janeiro, de Porto Alegre, do Paraná (Curitiba), Pelotas, Campinas e Ribeirão Preto. Posteriormente, no mesmo ano, foi feita a Primeira Convenção Nacional dos Contabilistas no Rio de Janeiro, e em outubro decidiu-se pela criação do Conselho Federal de Contabilidade e de seus Conselhos Regionais nos Estados (ANDRADE, 2003, p. 36).

O aumento de volume dos negócios registrado após a Revolução Industrial fez surgir a necessidade de exames contábeis das experiências financeiras das empresas, a qual, comumente, punha seus serviços profissionais à disposição de outras organizações (ANDRADE, 2003).

Considerando as enormes potencialidades da profissão contábil no Brasil, torna-se necessário centrar esforços na melhoria da sua qualidade, podendo ser pautado nas iniciativas dos contadores dos Estados Unidos, o País mais adiantado na prestação de contas/contabilidade do mundo. Porém, há uma quantidade significativa de contadores que podem influenciar na implantação de melhorias na área de prestação de contas no País. Existe campo para estas melhorias tornando as prestações de contas mais claras e técnicas, através da contabilidade obrigatória para todos (HOLLAND, 2001, p. 41).

No presente capítulo será mostrado a evolução da contabilidade, especificamente no Brasil, abrangendo como tópicos principais a regulamentação da ciência Contábil, o Ensino da Contabilidade no Brasil e as perspectivas futuras da profissão contábil.

A ciência contábil no Brasil vem evoluindo continuamente, como se pode ver há um aumento expressivo do número de programas de graduação e pós-graduação, tendo como consequência, o aumento da produção científica. Para Monteiro (1977):

Os antigos guarda-livros, *teneurs des livres* ou *book-keepers* – termos equivalentes nas várias línguas -, entendidos como os encarregados ou guardiões dos livros da escrituração, deram lugar aos contabilistas, *comptables* ou *accountants* como profissionais da contabilidade. Registrem-se como casos curiosos o termo antigo português contador, que mantém toda a vitalidade no Brasil como designação dos profissionais mais qualificados, e o termo italiano *ragioniere* que reflete ali a distinção entre a *ragioneria* (ciência) e a *contabilità*. (MONTEIRO, 1977, p. 25).

O contabilista qualificado é profissional liberal, cuja missão consiste principalmente na execução da contabilidade, na assessoria de empresas, na fiscalização e também na revisão de contas, atividades estas ocupadas por perito contabilista, auditor ou revisor de contas. (MONTEIRO, 1997).

Um destaque na evolução da Contabilidade no Brasil é que os órgãos de representatividade da classe contábil não eram fortes e não exerciam influência em decisões do governo com relação a questões de interesses deste, ficando destinados a atender ao fisco.

Recentemente houveram acontecimentos que marcaram profundamente a Contabilidade no Brasil, trazendo alicerce para esta ciência para prosseguir com a implantação da nova Lei das S.A. por parte do governo e a publicação de Normas Brasileiras de Contabilidade, com suas respectivas resoluções destacando-se a resolução 750/93 que trata sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade (STRASSBURG, 2008).

Quanto à evolução da contabilidade, no que tange a padronização e harmonização contábil, busca-se a partir da economia global uma padronização dos princípios, dos termos, das normas e das formas de apresentação das Demonstrações Contábeis, para que usuários possam entendê-las e interpretá-las, com transparência comum a todos. Segundo Castro Neto (1998, citado por PELEIAS E BACCI (2004):

A Harmonização Contábil pode ser conceituada como o processo de padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as Demonstrações Contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de princípios de mensuração e *disclosure*. (Castro Neto 1998, p.58, citado por PELEIAS E BACCI, 2004, p. 20).

No Brasil estas ações são empreendidas pelos órgãos de classe e entidades contábeis: Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON, junto com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em acordo com os órgãos internacionais.

Conforme Peleias e Bacci (2004, p. 25) “A exigência legal brasileira sobre padronização veio inicialmente com a Lei nº 1083/1860 e o Decreto nº 2679/1860.” Contudo, discussão inicial sobre harmonização e padronização contábil no Brasil veio com a participação da classe contábil ocorrida em 1926, e as alterações iniciais na regulamentação ocorreram em 1940, com os Decretos-Leis nº 2.416/40 e 2627/40, que vieram com inovações significativas: inicialmente com normas sobre a Contabilidade Pública dos Estados e Municípios, e segundo abordando as sociedades anônimas.

Os benefícios desta padronização, segundo Peleias E Bacci (2004), foram fundamentais na análise comparativa das demonstrações contábeis das empresas, pois permitiriam a construção de séries históricas, evidenciando os resultados da atividade empresarial ao longo do tempo. Outro benefício importante seria com relação ao estudo da Contabilidade, contribuindo para que as instituições de ensino superior pudessem oferecer à sociedade profissionais com maiores qualificações técnicas.

As décadas de 30 e 40 foram palco de ações relativas à exigência da assinatura do contador em livros e documentos de empresas, de novas ações governamentais que trouxessem a padronização contábil, da equiparação de direitos em função da regulamentação exigida pelo novo panorama e da criação dos órgãos essenciais de classe contábil no Brasil.

O Decreto Lei nº 21.033/32 constituiu novas formas para o registro de contadores e fez ser obrigatória a assinatura dos livros comerciais, exercendo determinações do Código Comercial e da Lei de Falências vigentes à época. Esta Lei proporcionou o reconhecimento dos mesmos direitos e títulos concedidos pelo Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931 (PELEIAS e BACCI, 2004).

Conforme citado por Peleias e Bacci (2004):

Em 27 de maio de 1946 é promulgado o Decreto Lei nº 9295/46, criando o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, e os CRC's – Conselhos Regionais de Contabilidade. Estes órgãos, operando sob a coordenação do

CFC, atuam na fiscalização do exercício da profissão contábil, colaboram na definição de normas e procedimentos contábeis, por meio da promulgação das Normas Brasileiras de Contabilidade, funcionam como tribunais de ética e definem, regulamentam e baixam normas e padrões de interesse da profissão contábil, além de definirem e efetuarem o recolhimento das taxas relativas ao registro e exercício profissional. (PELEIAS E BACCI, 2004, p. 34).

A evolução da contabilidade sempre esteve equiparada ao desenvolvimento da humanidade. As primeiras regulamentações contábeis criaram as necessidades iniciais para o estudo comercial, e a procura por profissionais mais qualificados foi o marco inicial para as primeiras ações rumo à organização da profissão e criação dos órgãos de classe.

A partir do século XX, ainda conforme os citados autores, novas situações surgiram, exigindo respostas mais breves e consistentes da Contabilidade e de seus profissionais. Tal processo é visto ainda hoje, cuja intensidade é ainda maior, em função da velocidade e do impacto que as mudanças causam. O sucesso da Contabilidade marca a evolução da sociedade, e por consequência da Contabilidade e de seus profissionais.

2.1.1.5 Convergência Contábil Internacional

Tradicionalmente, a contabilidade está moldada para a quantificação dos dados econômico-financeiros, fato que levou à proliferação de especialistas contábeis. No ambiente empresarial atual os conceitos e ferramentas adotados na Contabilidade tradicional não serão mais adequados (IUDÍCIBUS, 1995, p. 38).

Até então o Brasil havia seguido tendências Norte-Americanas, voltadas para a investigação científica, na confecção de obras científicas como artigos e livros de valor relevante para a Contabilidade Brasileira, porém isto com o tempo pode ser modificado. Em 09 de março de 2006 o Banco Central, diante das transformações ocorridas nos últimos anos no cenário econômico mundial impõem à necessidade de promover a convergência de normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional, levando em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do mercado brasileiro e considerando os seguintes aspectos (IUDÍCIBUS, 1995):

ser de fundamental importância que as instituições financeiras disponibilizem informações contábeis de alta qualidade, transparentes e comparáveis que sejam compreendidas por reguladores, analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização;

que a adoção de práticas contábeis e de auditoria compatíveis fortalecem a credibilidade da informação, facilitam o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho das instituições, possibilitam a otimização na alocação de capitais e contribuem para a redução de custos de captação e operacionais, nesse último caso eliminando a necessidade de elaboração, por parte das instituições com atuação internacional, de múltiplos conjuntos de demonstrações contábeis; a importância do emprego de práticas contábeis que contribuam para facilitar a atuação das instituições financeiras brasileiras no mercado internacional e para reduzir seus custos de captação e operacionais em contexto internacional, inclusive pela eliminação da necessidade de elaborar múltiplos conjuntos de demonstrações contábeis; que nos últimos anos, o Banco Central do Brasil tem apresentado ao Conselho Monetário Nacional propostas de normativos objetivando a adoção de procedimentos de contabilidade e de auditoria aplicáveis às instituições financeiras e demais instituições por ele autorizadas a funcionar em harmonia com as recomendações internacionais, em especial aquelas promulgadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* e pela *International Federation of Accountants (IFAC)*; não obstante os resultados já alcançados e considerando a necessidade de intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais. (Banco Central, 2006)

Objetiva-se com isso, a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas em consonância com os pronunciamentos do IASB a partir de 31 de dezembro de 2010, bem como a observância das normas editadas pela IFAC para a prestação de serviços de auditoria independente no âmbito do Sistema Financeiro Nacional.

O processo de formulação e estabelecimento de normas contábeis em diversos países era direcionado ao atendimento de necessidades nacionais. Cada país, por intermédio de associações profissionais de contadores, estabelecia suas próprias normas e procedimentos contábeis, independentemente das observadas além de suas fronteiras. Quando as associações baseavam-se em padrões internacionais para a elaboração de suas normas, isso se dava exclusivamente pelo reconhecimento da adequação e da excelência da norma estrangeira e não por uma consciente busca de convergência internacional (BANCO CENTRAL, 2006).

2.2 A CONTABILIDADE E AS NOVAS NORMAS INTERNACIONAIS

2.2.1 PADRÕES E REGRAS

No passado a Contabilidade de cada país tinha uma configuração específica, no entanto, como hoje as economias estão interligadas a contabilidade que é uma das ciências mais internacionalizadas, requer padronização de regras entre os países (SILVA, 2007).

A globalização dos mercados e das economias que é um fenômeno que impacta significativamente no mercado financeiro de hoje requer a implantação de modelos e princípios contábeis e financeiros que sejam utilizados e compreendidos pelos diferentes usuários de informações financeiras em todo o mundo e facilitem a comparação e consistência dessas informações (ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2009).

Nesse sentido a IOSCO (*International Organization of Securities Commission*) – Organização Internacional de Comissões de Valores Mobiliários – órgão que reúne as CVMs de quase todo mundo, com o intuito de harmonizar as práticas contábeis internacionais, sugeriu no ano de 2000 que os órgãos reguladores de mercado de capitais em cada país autorizassem as sociedades multinacionais a apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) (DELOITTE, 2007), em virtude das IFRS terem por objetivo a comparabilidade e a consistência das informações financeiras (ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2009). Ainda segundo a Deloitte (2007), a União Européia, em 2002, determinou que as sociedades européias com ações negociadas em bolsas de valores deveriam apresentar demonstrações financeiras com base nas IFRS a partir de 2005.

No Brasil a promulgação da Lei 11.638/07 e a da Medida Provisória 449/08, que virou a Lei 11.941/08, alterando e revogando assim, dispositivos da Lei 6.404 e da Lei 6.385, ambas de 1976, tendo por finalidade a convergência contábil, aliadas à estruturação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, criado com o objetivo de alinhar os pronunciamentos técnicos contábeis com as normas internacionais que são o marco dos primeiros passos da integração do Brasil ao cenário contábil internacional mais global e transparente com a chegada do IFRS. (Lei nº 1.638/07). No âmbito das sociedades anônimas, segundo o Relatório de Gestão da CVM (2007):

Também foi editada a Instrução CVM Nº 457/07, que dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional. Essa instrução vai ao encontro do processo de convergência internacional, ao permitir às companhias abertas, no período de 2007 a 2009, a opção de apresentar suas demonstrações consolidadas segundo as normas do *International Accounting Standard Board* –IASB e ao fixar o exercício de 2010 para a adoção obrigatória dessas normas internacionais. Relatório de Gestão da CVM 2007, p. 13):

Entretanto, segundo Silva e Cunha (2010):

No Brasil existem várias empresas que negociam na bolsa de New York, a NYSE, apresentando as demonstrações em USGAAP ou em Padrões Internacionais – IFRS, não obstante a isto a sistemática de Governança Corporativa da Bovespa nos segmentos Novo Mercado e Nível 2, determinam a elaboração das Demonstrações Contábeis dentro das normas internacionais.

Portanto, independente da edição da Instrução CVM Nº 457/07 que fixa o exercício de 2010 para a adoção obrigatória das normas internacionais, pelas empresas brasileiras de capital aberto, de acordo com Almeida e Silveira, (2010):

A Security and Exchange Commission (SEC) exige o cumprimento de uma série de regras de divulgação pelas empresas não americanas que negociam na bolsa de Nova York (NYSE). Estas empresas devem arquivar anualmente o relatório 20-F, no mês de junho, contendo neste, dentre outras informações, as demonstrações contábeis em USGAAP. A partir do exercício de 2008, a SEC passou a aceitar que empresas estrangeiras apresentassem suas demonstrações em conformidade com os padrões internacionais. (ALMEIDA e SILVEIRA, 2010, p. 02)

Ainda segundo Silveira e Carvalho (2009):

*De acordo com a SEC, os 20-F devem ser arquivados pelas empresas até 180 dias posteriores ao encerramento do seu exercício fiscal. As empresas que não cumprem esse prazo são consideradas *delinquent filers*, e devem assim notificar a SEC e efetuar o arquivamento em até 60 dias posteriores, além de poderem estar sujeitas a multas e à perda do direito de possuir ações negociadas nas Bolsas norte-americanas. (SILVEIRA e CARVALHO, 2009, p. 06)*

A internacionalização do mercado de capitais, um dos fatos mais conhecidos da economia global, ocorre por meio do fluxo transnacional contínuo e cada vez mais rápido de vultosos recursos financeiros, pelos quais disputam empresas e países. Exigindo, portanto, a necessidade de harmonização internacional das normas contábeis para analistas, investidores, reguladores, profissionais e demais *stakeholders* do crescente mercado global de capitais (SALES CIA et al, 2008).

Entretanto, a convergência de normas contábeis não será alcançada sem que haja cooperação substancial entre governos, a comunidade econômica e a profissão contábil. Melhorias na prática contábil exigirá um aprofundamento educacional, profissional e das infraestruturas regulamentares, vista que a adoção de uma nova norma sem a adequada preparação pode ser prejudicial. (Nobes, (GAAP 2000) apud LEMES; CARVALHO, 2004)

Essa cooperação entre os diversos entes tem como resultado uma linguagem financeira única, aceita em todo mercado mundial, trata-se de uma realidade cada vez mais próxima para o IASB. A adoção das IFRS pelas empresas dos países da União Européia e decisões semelhantes, pela Austrália, por Hong Kong e pela África do Sul apontam um processo que resultou em mais de 100 países que adotam e/ou permitem o uso das IFRS. (LEMES e NOGUEIRA, 2008)

O processo de harmonização da contabilidade não começou agora, o seu marco principal foi a criação do IASC (*International Accounting Standards Committee*) que teve sua estrutura concebida no Congresso Mundial de Contadores realizado em Sidney, em 1972. Em 29 de junho de 1973, entrou em atividade, sendo sediado em Londres. (LEMES e NOGUEIRA, 2008)

No Brasil o processo de harmonização da contabilidade levou à formação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC no 1.055/05, formado pela Associação Brasileira das Companhias Abertas - Abrasca, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais - Apimec, Bolsa de Valores de São Paulo - Bovespa, Conselho Federal de Contabilidade - CFC, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras - Fipecafi e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - Ibracon, contando ainda com o Banco Central do Brasil - Bacen, Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Secretária da Receita Federal - SRF e Superintendência de Seguros Privados - Susep, o CPC foi constituído tendo como objetivos, segundo a Resolução que o criou, conforme Eliseu Martins et al (2001):

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. (MARTINS et al, 2001, p.10)

2.2.2 Informações Obrigatórias – Brasil e EUA

De acordo com a GlobalRI, independente do processo de harmonização nas normas internacionais de contabilidade, para as empresa brasileiras listadas nos segmentos Novo Mercado e nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa – Nível 1 e Nível 2 da BM&FBOVESPA e aquelas que negociam na Bolsa de Valores de New York – NISE, a Lei das Sociedades Anônimas e as legislações da CVM e a

SEC estabelecem diversas obrigações que uma companhia aberta deve observar no que se refere à publicação de resultados.

No caso da legislação brasileira, as Leis 6.385/76, 6.404/76, com alterações da Lei 11.638/07, e 9.457/97 e a regulamentação emanada da CVM e no da legislação americana, o Securities Act de 1933 e o Securities Exchange Act de 1934 emitidos pela SEC regulamentam o registro e estabelecem requisitos de divulgação obrigatória periódica.

2.2.3 BM&FBOVESPA

De acordo com o Novo Mercado e os Níveis Diferenciados de Governança Corporativa – Nível 1 e Nível 2, implantados em dezembro de 2000 pela antiga Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), são segmentos especiais de listagem desenvolvidos com o objetivo de proporcionar um ambiente de negociação que estimulasse, ao mesmo tempo, o interesse dos investidores e a valorização das companhias. O Novo Mercado é direcionado principalmente à listagem de empresas que venham a abrir capital, enquanto os Níveis Diferenciados 1 e 2 destinam-se a empresas que já possuem ações negociadas na atual Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), muito embora tenham fundamentos semelhantes. (Folheto do novo mercado)

O BOVESPA MAIS é o segmento de listagem do mercado de balcão organizado administrado pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA), criado para tornar o mercado acionário brasileiro acessível a um número maior de empresas, em especial, àquelas particularmente atrativas aos investidores que buscam investimentos de médio e longo prazos e cuja preocupação com o retorno potencial sobrepuja a necessidade de liquidez imediata. (Folheto da BOVESPA).

Segundo o regulamento de listagem do Novo Mercado e Nível 2, as empresas que não elaborarem as demonstrações financeiras ou consolidadas de acordo com os padrões internacionais deverão divulgar, no idioma inglês, a íntegra das demonstrações financeiras, relatório da administração e notas explicativas, elaboradas de acordo com a legislação societária brasileira, acompanhadas de nota explicativa adicional que demonstre a conciliação do resultado do exercício e do patrimônio líquido apurados segundo os critérios contábeis brasileiros e segundo os

padrões internacionais IFRS ou US GAAP, conforme o caso, evidenciando as principais diferenças entre os critérios contábeis aplicados, e do parecer dos auditores independentes. (Regulamento de Práticas Diferenciadas de Governança corporativa Nível 2).

2.2.4 Bolsa de Valores de New York - NYSE

De acordo com a GlobalRI: “*Securities and Exchange Act of 1934 - “Exchange Act”*[...] – Uma companhia latino-americana estará sujeita às obrigações de prestar informações sob o *Exchange Act* se ela tiver feito uma oferta pública nos Estados Unidos ou tiver valores mobiliários listados em uma bolsa de valores norte-americana ou cotados na NASDAQ (sistema de cotação operado pela Associação Nacional de Corretores de Valores Mobiliários - NASD). Desta forma, ela deverá arquivar com a SEC um relatório anual em **Form 20-F** (“relatório anual 20-F”), contendo informações financeiras e outras divulgações semelhantes àquelas exigidas para uma oferta pública.” Com relação às informações financeiras, estas deverão ser elaboradas em US GAAP, IFRS ou em BR GAAP, neste caso deverá ser elaborada reconciliação entre BR GAAP e US GAAP.

Ainda de acordo com a GlobalRI, o registro na SEC implica na **assunção de determinados compromissos** por parte da empresa. Esse registro deve ser atualizado pelas companhias, de forma a constituir um sistema contínuo de informações. Essa atualização é sistematizada, entre outras, na seguinte Informação Periódica:

Form 10-K Annual Report (**Form 20-F** no caso de companhias não-americanas). O prazo para as companhias americanas arquivarem o relatório anual na SEC é de até 90 dias após o encerramento do exercício (seis meses no caso de companhias não americanas). (Informações Obrigatórias – BRASIL E EUA).

2.2.5 Alterações na Legislação

Conforme o artigo “Empresas Pedem e CVM Permite a Elaboração de Balanços Trimestrais de 2010 sem Seguir as Regras Contábeis Divulgadas neste Ano. Pressão Adia Mudança Contábil” a manifestação das empresas de capital aberto, por meio da Abrasca, de que teriam dificuldade para adotar todas as regras emitidas no ano de 2009 já para o balanço do primeiro trimestre de 2010 contribuiu para edição da Deliberação 603/09, alterada pela Deliberação CVM 626/10, que

facultou às companhias abertas apresentar os seus Formulários de Informações Trimestrais – ITR durante o exercício de 2010, de acordo com as normas contábeis vigentes até 31 de dezembro de 2009, em decorrência dos fatos a seguir, conforme “CVM edita Deliberação sobre as Informações Trimestrais de 2010”:

- a) o Plano de Trabalho conjunto CVM/CPC anunciado no início de 2009 previa a emissão, até 30 de setembro de 2009, de todos os Pronunciamentos Técnicos necessários para completar a convergência às normas internacionais de contabilidade;
- b) imprevistos ocorridos na formulação dessas normas impediram o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC e a CVM de finalizarem o seu Plano de Trabalho na data prevista;
- c) o CPC acabou por antecipar para 2009 a emissão de diversas Interpretações Técnicas, ampliando o conjunto de novas normas para implementação obrigatória em 2010 em decorrência desses imprevistos;
- a) a emissão final do conjunto de Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, assim como a sua aprovação final pela CVM ocorreu somente ao final do mês de dezembro de 2009.

2.2.6 SEC

O prazo para arquivamento do form 20F, atualmente é de 180 dias após o encerramento do exercício, sendo que este prazo a partir do exercício findo em 15 de dezembro de 2011, passará de seis meses, a contar do encerramento do exercício, para quatro meses. (CVM, 2010).

De acordo com os Formulários 12b-25 arquivados na SEC, a Braskem S.A., como resultado de mudanças nas regras contábeis adotadas no Brasil, que requereram um esforço adicional para reconciliação entre BR GAAP e US GAAP, não estava em condições de concluir, sem esforço excessivo e despesas, na data limite para a apresentação do relatório anual, o Relatório 20-F para o ano fiscal encerrado em 31 de dezembro de 2008. (United States Securities And Exchange Commission).

A GERDAU S.A., em 31 de dezembro de 2007, incluindo a informação comparativa para o ano fiscal encerrado em 31 de dezembro de 2006, adotou o

International Financial Reporting Standards (IFRS) para fins de preparar suas demonstrações financeiras consolidadas no Brasil. No entanto, continuou arquivando o relatório anual junto à SEC usando U.S. GAAP. Por ser, o ano fiscal encerrado em 31 de dezembro de 2008, o primeiro ano em que preparou as suas demonstrações financeiras em IFRS para arquivar com o Relatório 20-F em IFRS, também foi o primeiro ano de preparação da reconciliação do Patrimônio Líquido e Lucro Líquido entre US GAAP e IFRS, o que provou ser mais complexo do que o esperado. Por este motivo, não foi possível completar a reconciliação no prazo fixado, sem esforço excessivo e despesas. (United States Securities And Exchange Commission).

3. DISCUSSÃO

3.1 O Ensino da Contabilidade no Brasil

Atualmente verifica-se um grande crescimento no ensino superior contábil no Brasil, tornando-se cada vez mais relevante estudar como ocorre este processo. Segundo Martins e Passos (2003, p. 36), “são escassas as investigações teórico-empíricas que exploram a temática ensino-aprendizagem na área da educação contábil.” Marion (1996, p. 11) afirma que “A universidade (ou qualquer instituição de ensino superior) é o local adequado para a construção de conhecimento, para a formação da competência humana”.

No que diz respeito à universidade na formação contábil, às Diretrizes Curriculares Nacionais, mostram as atribuições do curso de graduação em Ciências Contábeis:

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

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

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

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

Desta forma, afirma Marion (1996) sobre as instituições educacionais que possuem em seu quadro o curso de Ciências Contábeis

Podemos dizer que estas instituições deveriam ser verdadeiras usinas geradoras de “desenvolvimento contábil”, de construção de conhecimento, de competência contábil e, por que não dizer, da excelência contábil”. Há

certa complexidade no processo de formação do profissional contábil, a qual acontece diariamente nas universidades, sobretudo diante das mudanças sociais, políticas e tecnológicas que vêm ocorrendo. (MARION, 1996, p. 11)

Já previa Krasilchik (1987) citado por Amaral et al (2006) que as atuais maneiras de ensinar as ciências poderiam vir a ser diversas em relação ao tipo de instrução a que se estavam acostumados. Parte do conteúdo certamente diferente, os cenários para o aprendizado também poderiam ser pouco familiares e nova organização para o ensino poderia ser empregada.

De acordo com Amaral et al (2006, p. 38), “a crescente difusão da tecnologia de informática na sociedade tornou-se possível com o surgimento de novas formas de ensino e de aprendizagem, apresentando novos desafios aos profissionais da educação”. Verifica-se que, o avanço da tecnologia deve ser compreendido como uma contribuição facilitadora do ensino, transcendendo a teoria da prática, sendo a atualização sempre necessária ao profissional da educação. Os recursos tecnológicos são fatores determinantes para atender às novas necessidades do ensino-aprendizagem de tornar os alunos melhor preparados para as exigências do mercado de trabalho.

Sabe-se que o uso de computadores e *softwares* em sala de aula proporciona melhores condições de ensino-aprendizagem. Assim, professores que fazem uso destas novas tecnologias conseguem atingir melhor seus objetivos com maior eficácia. Favarin (2000), constata que:

o ensino da contabilidade geral vem priorizando os seus aspectos operacionais em detrimento da sua capacidade informativa, enquanto, na prática, as empresas vêm automatizando cada vez mais o operacional e exigindo que a contabilidade proporcione informações para a tomada de decisões. Assim, distancia-se cada vez mais a teoria da prática, com prejuízos tanto para os profissionais quanto para os usuários da contabilidade (FAVARIN, 2000, p. 15).

Amaral et al (2006) estudaram sobre aos educadores de contabilidade, utilizando-se de algumas metodologias de ensino, o que foi possível verificar fatores que influenciam a escolha de determinados métodos, classificando os perfis dos professores em relação aos aspectos didáticos. Os autores identificaram alguns fatores comportamentais que podem melhorar a relação aluno-professor e, por consequência, o ensino-aprendizagem. A pesquisa demonstrou que, muito embora os docentes considerem importante a utilização de diferentes metodologias,

restringem-se a metodologias específicas como: aula expositiva, resolução de exercícios e a aula prática. Na sequência, os resultados da pesquisa demonstraram que os principais fatores de influência na escolha e utilização das metodologias foram os recursos disponíveis e o tipo de disciplina. Apesar desse fato, não foram encontradas evidências sobre a influência do tipo da disciplina. O professor foi auto-classificado como educador e suas competências apresentadas em conduta específica e organização.

Para Amaral et al (2006) o professor é o instrumento principal do processo de ensino - aprendizagem, este é responsável pela instrução, orientação, comunicação e transmissão de conhecimentos. O seu trabalho é de facilitador de aprendizagem do aluno, por meio dos recursos disponíveis, metodologia, didática e plano de ensino pré-elaborado. Com a combinação de todas essas atividades, o docente terá condição de atingir, de maneira progressiva, o desenvolvimento da capacidade mental e intelectual de seus alunos.

Na visão de Katsumi (2006) a qualidade da educação na área contábil tem correlação com o nível de desenvolvimento econômico de um país. No Brasil, por exemplo, predominavam-se os técnicos em contabilidade em relação a contadores, havendo desta forma, pouquíssimos cursos de mestrado e doutorado em contabilidade, bem como a maior parte dos cursos de graduação são oferecidos à noite para os que trabalham.

A avaliação das metodologias do ensino-aprendizagem nas salas de aulas, são fatores que precisam de estudos mais aprofundados, teórico-empíricos que possam vir a contribuir para a evolução do ensino da contabilidade. Atendendo assim às novas exigências do mercado, formando profissionais preparados e capacitados para a crescente competitividade no exercício das diversas funções contábeis (KATSUMI, 2006).

3.2 Perspectivas Futuras

As competências necessárias para o profissional contábil do futuro estão subdivididas em competências funcionais, com vasto entendimento sobre negócios e competências pessoais. A opinião do AICPA é essencial que o ensino universitário para contadores prepare os estudantes de contabilidade para as realidades e necessidades do mercado de trabalho, com o olho no futuro. Para tanto, ele definiu

que as competências funcionais abrangessem conhecimentos técnicos e práticos sobre modelos de tomada de decisões, análises de risco, modelos de mensuração, técnicas de reporte, capacidade de alavancar e usar tecnologia (HOLLAND, 2001).

No campo amplo de entendimento de negócios, os alunos precisam aprender a pensar de forma estratégica e crítica, terem conhecimentos segmentados por indústria, ter uma perspectiva e entendimento global e internacional, conhecer técnicas de gerenciamento de recursos, entenderem implicações legais e fiscais nos negócios, focalização em clientes e em marketing, e a capacidade de alavancar e usar tecnologia (HOLLAND, 2001).

No campo de competências pessoais, a ênfase deve ser atribuída para modelos de comportamento profissional, capacidade de resolver problemas e tomar decisões, técnicas de relacionamento, liderança, comunicação, gerenciamento de projetos e novamente a capacidade de alavancar e usar tecnologia. Os avanços tecnológicos têm liberado os Contadores Gerenciais dos trabalhos rotineiros de contabilidade. Eles agora se mostram mais eficientes, passando menor tempo na preparação de relatórios e conseqüentemente, tendo mais tempo para analisar e interpretar informações de negócios. Muitos migraram do isolamento departamentais, direcionados aos departamentos operacionais. Os profissionais trabalham com times multi-departamentais, e têm muito contato com outros departamentos, e estão ativamente envolvidos nos processos decisórios de suas empresas (HOLLAND, 2001).

A Contabilidade tem evoluído à altura das necessidades dos usuários. Holland (2001), afirma que futuramente os relatórios financeiros serão apenas alguns elementos da enorme base de dados gerados pela Contabilidade, os quais seriam acessados de forma seletiva pelos administradores através dos chamados “sistemas especialistas”. Quando todo esse volume de informações estiver disponível para os investidores, ocorrerá uma verdadeira revolução no conhecimento contábil. A aplicação da tecnologia disponível é vista como uma das condições necessárias para se transformar esse cenário em realidade. (HENDRIKSEN, 1999).

Com a tecnologia avançada e o crescimento da informação, sem limites, serão apresentados desafios para a contabilidade, forçosamente, levarão a um redirecionamento no papel desempenhado pelos profissionais desta área. (COSENZA, 2001, p. 20).

Diferentes Projetos de Lei têm sido discutidos no Congresso Nacional nos últimos anos, com o intuito de instituir um órgão regulador único. O Projeto de Lei 1.0303/2001, que reformulou a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76) e as funções e estrutura da CVM (Lei 6.385/76).

Verifica-se que o Brasil caminha para a criação de um órgão regulador único mas não existe um consenso sobre a sua estrutura, principalmente quanto ao número e à natureza dos participantes do comitê, decisão esta que está nas mãos do Congresso Nacional.

As metodologias do ensino-aprendizagem nas salas de aulas, juntamente com a formação e o exercício da docência, necessitam de estudos que contribuam para a evolução do ensino da contabilidade. Desta forma, é possível atender às novas exigências do mercado, formando profissionais preparados e capacitados para a crescente competitividade no exercício das diversas funções contábeis. Em resposta a problemática levantada, vê-se que o professor na qualidade de transmissor de conhecimento é o instrumento principal do processo de ensino/aprendizagem. O seu ofício é de facilitador de aprendizagem, utilizando-se da metodologia, didática e plano de ensino pré-elaborado, desta forma o docente terá condição de atingir, de maneira progressiva e eficaz, o desenvolvimento da capacidade mental e intelectual de seus alunos.

A ênfase no ensino voltado ao simples repasse do conhecimento do professor ao aluno, a falta de estímulo à produção de novos conhecimentos, o distanciamento entre as novas necessidades da profissão contábil e o ensino universitário são fatores que comprovam a necessidade mudanças no ensino dos cursos de Contabilidade. Internacionalmente, as três entidades que controlam e ditam as normas da profissão contábil nos EUA AICPA, IMA e o AAA estão ativamente engajadas em promover mudanças no ensino, para preservar a empregabilidade futura.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com relação aos objetivos propostos o estudo mostrou que nos primórdios da civilização a contabilidade foi tida como a arte da escrituração mercantil. Utilizavam-se técnicas específicas, que se aperfeiçoaram, sendo algumas delas aplicadas até hoje. Quanto à evolução, antigamente eram seguidas tendências

Norte-Americanas, isto está sendo modificado. O Banco Central Brasileiro está reconhecendo a necessidade de promover a convergência de normas de contabilidade e de auditoria em nível internacional, levando em conta as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do mercado brasileiro.

Quanto a análise da situação e o desenvolvimento do ensino da ciência contábil em âmbito nacional e internacional, verificou-se que o processo de ensino e aprendizagem na formação do profissional contábil, tem o papel de levar seus alunos à construção do conhecimento, com vistas à formação de profissionais que se expressem com criatividade, inovação e competência.

Ao estudar a evolução da estrutura nacional da regulação contábil, viu-se que com a evolução da profissão, foi imposto certo dinamismo ligado à capacidade de adaptação às mudanças, bem como ter uma visão tanto macro como microeconômica bem desenvolvida. A regulação contábil veio com as alterações iniciais na regulamentação, as quais ocorreram em 1940, com os Decretos-Leis nº 2.416/40 e 2627/40, que impuseram inovações significativas, tais como normas sobre a Contabilidade Pública dos Estados e Municípios, e as sociedades anônimas.

As principais ações que deram direito a regulamentação do exercício da profissão foram: a prestação de exames de habilitação nos moldes do Decreto Lei nº 21.033/32; a publicação de obras de contabilidade por professores de ensino comercial que receberam mérito pelos Conselho em órgãos oficiais de imprensa da União ou dos Estados e as assinaturas de laudos periciais, que eram possuidores de atestado de idoneidade profissional, por no mínimo cinco anos.

Quanto a análise da situação da convergência contábil, foi percebido que é preciso que o contador esteja a par daquilo que ocorre no mundo, saber interpretar suas causas e possíveis consequências, para tanto precisa estar sempre atualizado. O conhecimento é uma constante na vida deste profissional, sem ele não é possível acompanhar a evolução desta ciência que muda constantemente.

No aspecto de perspectivas futuras da profissão no Brasil, o profissional contábil deve estar mais consciente de sua importância nos cenários econômico e social, buscando a renovação para vencer as novas competições e desafios gerados pelo mercado, visando atender as expectativas de todos que dependem da sua profissão, ou seja, aqueles que são mais exigentes e seletivos na escolha de seus

serviços. Compreendeu-se com este estudo que o contador não é mais conhecido como guarda-livros, a profissão prosperou, cresceu e evoluiu, e o contador está sendo cada vez mais reconhecido, com a aprovação do Projeto de Lei 3.741/2001 haverá mais progresso na profissão contábil. Brasileira.

O número de arquivamento do Relatório 20-F com atraso, referente ao exercício findo em 31 de dezembro de 2008, decorre 16,67% da mudança nas regras contábeis adotadas no Brasil e 16,67% da adoção do IFRS.

Conforme artigo publicado pela CVM, percebe-se que as empresas não estão preparadas para as novas regras, sendo apenas 28% têm certeza de que sua equipe está preparada para conduzir o processo, 26% não tem certeza e 33% afirmam não estar preparados.

De acordo com o artigo "Rumo as IFRS" Uma vez que acordo com a KPMG, até mesmo algumas empresas que já elaboram informações financeiras em US GAAP ou até mesmo em IFRS, sejam para arquivamento na *Securities Exchange Commission* (SEC), seja para relato à sua matriz, que supunham que grandes impactos não seriam advindos da convergência, constataram no momento da convergência que existem diferenças entre US GAAP e IFRS e que a documentação das informações das análises e das decisões tomadas para aquelas outras práticas contábeis não estava devidamente documentada.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Patrícia Ferreira do; CARDOSO, Ricardo Lopes; BENEDICTO, Gideon Carvalho De; CASSARO, Maria Cristina Alves. **Ensino Aprendizagem na Área de Educação Contábil: Uma Investigação Teórico-Empírica**. PUC – Campinas: São Paulo, 2006.

APOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da Ciência**. São Paulo: Thompson, 2006, 209 p.

ANDRADE, Guy Almeida. **A Profissão Contábil no Brasil: Primórdios, perspectivas e tendências**. Revista de Contabilidade do CRC-SP, ano I Vol. 8 no. 23 fev/2003.

BRASIL, **Projeto de Lei nº 3.741, DE 2000**. Disponível em : <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/373720.doc>. Acesso em 10 dez 2016

BRASIL. **RESOLUÇÃO CFC Nº 1.055/05**. Disponível em: <www.cpc.org.br/pdf/RES_1055.pdf> Acesso em: Dez 2016.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM 457**, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB. Disponível em: < <http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: Dez. 2016

COSENZA, José Paulo. **Perspectivas para a profissão contábil num mundo globalizado**. “ Um estudo a partir de Experiência Brasileira. RBC, No. 130, julho/agosto de 2001.

CVM edita Deliberação sobre as Informações Trimestrais de 2010. Disponível em: <<http://www.sec.gov/rules/final/2008/33-8959.pdf>> Acesso em: Mai 2011.

_____. **2011**. Disponível em: < [http://www.cvm.gov.br/port/infos/Comunicado%20Deliberação%20ITRs%202010%20\(ASC\).asp](http://www.cvm.gov.br/port/infos/Comunicado%20Deliberação%20ITRs%202010%20(ASC).asp)> Acesso em: nov. 2016.

DELIBERAÇÃO CVM Nº 603, DE 10 DE NOVEMBRO DE 2009. Dispõe sobre a apresentação dos Formulários de Informações Trimestrais - ITRs relativos ao exercício de 2010 e sobre a adoção antecipada das normas contábeis que devem vigorar a partir de 2010.

DELOITTE. **Normas internacionais de contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

Diferenças Significativas no Valor do Lucro Reportado Pelas Empresas com ADRS Na NYSE? UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/230.pdf> Acesso em: dez 2016.

Empresas Pedem e CVM Permite a Elaboração de Balanços Trimestrais de 2010 sem Seguir as Regras Contábeis Divulgadas neste Ano. Pressão Adia

Mudança Contábil. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/comunicacao/resultado.asp?identificador=3598>> Acesso em: Dez 2016.

Ensaio Sobre sua Evolução e o Papel do CPC. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/19/3>> Acesso em Dez de 2016.

FAVARIN, Antonio Marcos. **Uma contribuição à modelagem de simulador de transações aplicado ao ensino da contabilidade geral.** São Paulo, 2000.

Folheto da Bovespa Mais. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/BOVESPAMais_folder.pdf> Acesso em: Dez de 2016.

Folheto do Novo Mercado. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/Folder_Novo_Mercado_.pdf> Acesso em: Dez de 2016.

GAZETA MERCANTIL. IN: Padrão Contábil Internacional Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_release/pdf/150807112432_Gazeta_13_08_DPA.pdf> Acesso em: Dez de 2016.

Harmonização das normas internacionais de contabilidade. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/artigos09/58_HARMONIZACAO_DAS_NORMAS_INTERNACIONAIS_DE_CONTABILIDADE.pdf> Acesso em: Dez de 2016.

HENDRIKSEN, Eldon S. & BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** Trad. De Antônio Zoratto Sanvicente. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

História da Contabilidade. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>> Acesso em Dez de 2016.

HOLLAND, Charles B. – **Profissão de Contador na atualidade e sugestões para o seu futuro.** Pensar contábil Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro. Ano III n° 10. Nov/2000 a Jan/2001.

Informações Obrigatórias – BRASIL E EUA. Disponível em: <http://www.globalri.com.br/port/download/forum/jan_04_informacoes_obrigatorias.pdf> Acesso em: Dez de 2016.

International Financial Reporting Standards Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Journal_8/\\$FILE/IFRS_JOURNAL_8.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Journal_8/$FILE/IFRS_JOURNAL_8.pdf)> Acesso em: Dez de 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade.** 4a ed., São Paulo: Ed. Atlas, 1995.

LAKATOS, E. M. & MARCONI, M. de A. **Metodologia do Trabalho Científico.** 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2005.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Normas Contábeis internacionais – Uma visão para o futuro.** Cadernos da FACECA, Campinas, v. 11, n.1, p. 51-65. Disponível

em: http://www.puccampinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/pdf/vol11_n1_Normas_Contabeis.pdf Acessado em: Dez de 2016.

LEMES, Sirlei; NOGUEIRA, Lycea Maria Maciel. **Estudo do nível de comparabilidade dos ajustes parciais em USGAAP e BRGAAP**. Disponível em: <http://www.revistasusp.sibi.usp.br/scielo.php?pid=S1982-64862008000300002&script=sci_arttext&tlng=en> Acesso em: Dez de 2016.

Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras / Ernst & Young, Fipecafi. – 1. Ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, Jose Carlos. **O ensino da contabilidade: professor do ensino superior da contabilidade, vantagens e desvantagens, linhas metodológicas, ensino da contabilidade Brasil x EUA**. São Paulo: Atlas, 1996. 124 p, il.

MARTINS, Eliseu. **Harmonização contábil** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/noticias24.htm>> Acesso em Mai de 2011
_____; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Éric A. **Normatização Contábil: Ensaio Sobre sua Evolução e o Papel do CPC**. Disponível em: <<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/19/3>> Acesso em Dez de 2016.

MONTEIRO, Martin Noel. **A evolução de uma profissão**. Revista Brasileira Contabilidade. Ano VII n° 21. Abril-Jun/ 1977.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Principais Causas das diferenças Internacionais no Financial Reporting**. Disponível em http://www4.bcb.gov.br/pre/inscricaoContaB2/apresentacoes/Apresenta%C3%A7%C3%A3o%2015_painel%205_JKatsumi_Principais%20causas%20das%20diferen%C3%A7as%20internacionais%20no%20financial%20reporting.pdf. Acesso em Dez de 2016.

Nobes, GAAP 2000 apud Lemes; Carvalho, 2004. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/345.pdf>. > Acesso em Dez de 2016

Normas internacionais de contabilidade IFRS/Deloitte – 1.ed. – 2. Reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

Observações na Implementação da Lei n° 1.638/07. Disponível em: <[http://www.ey.com/publicationvwLUAssets/Observacoes_na_Implementacao_da_Lei_11.638/\\$FILE/11.638.pdf](http://www.ey.com/publicationvwLUAssets/Observacoes_na_Implementacao_da_Lei_11.638/$FILE/11.638.pdf)> Acesso em Dez de 2016

Padrão Contábil Internacional Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_release/pdf/150807112432_Gazeta_13_08_DPA.pdf> Acesso em: Dez de 2016

PASSOS. Ivan Carlin; MARTINS. Gilberto de Andrade. **Métodos de Sucesso no ensino da Contabilidade**. In 3.Congresso USP. São Paulo, 2003.

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 - Volume 5 Nº 3, p 39-54 jul/ago/set 2004.

Regulamento de Práticas Diferenciadas de Governança corporativa Nível 2. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/mercados/download/RegulamentoNivel2.pdf>> Acesso em: Dez de 2016.

Relatório de Gestão da CVM 2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/relgest/RelGest2007.pdf>> Acesso em Dez de 2016.

Rumo às IFRS. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/encarte_valor_economico.pdf> Acesso em: Mai de 2011.

SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1997.

SALES CIA Joanelia Neide de; SANTOS, Edilene Santana; CIA. Josimar Cordenonssi .**US GAAP X Normas Contábeis dos Países da América Latina:** Silveira e Carvalho: www.ceg.org.br/arquivos/05_2009.pdf

Securities Lawyer's Deskbook Disponível em: <<http://www.law.uc.edu/CCL/34ActRIs/rule12g-4.html>> Acesso em Dez de 2016.

SILVA, Marcelo; CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves da. **Governança Corporativa Aderência à Instrução Normativa Da CVM nº 457 Pelas Empresas Listadas no Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA.** Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/semead/11semead/resultado/trabalhosPDF/671.pdf>> Acesso em Dez de 2016.

SILVA; A. LOPES, 2007. **O impacto da globalização na Contabilidade Internacional.** Disponível em: <<http://pt.shvoong.com/social-sciences/1695360-impacto-da-globalizacao-na-contabilidade/>> Acesso em Dez de 2016.

SILVEIRA. Alexandre Di Miceli da;. CARVALHO, Tatiana Giovannini de. **Impacto da divulgação de deficiências materiais nos controles internos sobre o preço das ações de empresas latino-americanas: Evidências da Seção 404 da SOX.** Disponível em: <www.ceg.org.br/arquivos/05_2009.pdf> Acesso em Dez de 2016

STRASSBURG, Udo. **História e Evolução da Contabilidade.** Disponível em: <http://www.udostrassburg.com.br/paginas/historia_contabilidade.htm> Acesso em Dez de 2016

Texto Integral da Deliberação CVM Nº 603, DE 10 DE NOVEMBRO de 2009, Com as Alterações Introduzidas pela Deliberação CVM Nº 626, DE 31 de MARÇO de 2010.

TOSTES, P. Fernando. **Formação do Contador. Uma visão comparativa.** Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 7 Ano VII no. 28 p. 13-20, mai/jul.2005.

United States Securities And Exchange Commission Disponível em: <<http://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1071438/000118003109000087/b090630a.htm>> Acesso em: Dez de 2016.

VERGARA, Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração.** 6^a edição. São Paulo: Atlas, 2005.

What is Edgar? A Day spent Watching The Filings Accumulate. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=4uN-ZyoBqdQC&pg=PA28&dq=FORMULARIO+12B-25&lr=&cd=28#v=onepage&q&f=false>> Acesso em: Dez de 2016