

PRINCIPAIS CAUSAS DAS DIFERENÇAS INTERNACIONAIS NO *FINANCIAL REPORTING*: UMA PESQUISA EMPÍRICA EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO NORDESTE E CENTRO- OESTE DO BRASIL

Jorge Katsumi Niyama*

Patrícia de Souza Costa**

Ducineli Régis Botelho de Aquino***

Sinopse: O presente trabalho tem como objetivo principal identificar as principais razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*), bem como avaliar a percepção de docentes de universidades públicas no âmbito das regiões Centro-Oeste e Nordeste quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como integrante do Modelo Anglo-Saxão ou do Modelo Europeu-Continental. Os resultados da pesquisa demonstram que existem divergências entre as principais razões para a existência de diferenças internacionais nos sistemas contábeis elencadas pela literatura e as razões apontadas pelos docentes dessas universidades; e que estes consideram os sistemas contábeis brasileiros como integrantes do Modelo Europeu-Continental.

Palavras-Chave: Contabilidade internacional. *Financial reporting*. Instituições de ensino superior.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. De forma geral, valores culturais, tradição histórica, estruturas políticas, econômicas e sociais acabam refletindo nas práticas contábeis de uma nação e, conseqüentemente, as suas evoluções podem estar vinculadas ao nível de desenvolvimento econômico de cada País.

* Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. (jkatsumi@unb.br).

** Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB. (patriciacosta_1@yahoo.com.br).

Usualmente, a Contabilidade é considerada a linguagem “dos negócios”, ou seja, é nela em que os principais agentes econômicos buscam informações (principalmente de natureza econômico-financeira) sobre o desempenho empresarial e a avaliação de risco para se realizar investimentos. Entretanto, essa linguagem não é homogênea em termos internacionais, pois cada País tem suas práticas contábeis próprias, significando dizer que o lucro de uma empresa brasileira nem sempre seria o mesmo se aqui fossem adotadas práticas contábeis de outros países. A busca de critérios consentâneos é o processo de harmonização contábil internacional, visando proporcionar uma compreensão dessa linguagem e a sua comparabilidade.

Destarte, o objetivo deste artigo é identificar as principais razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*), bem como avaliar a percepção de docentes de universidades públicas no âmbito da região Centro-Oeste e Nordeste quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como integrante do Modelo Anglo-Saxão ou do Modelo Europeu-Continental.

O tipo de delineamento utilizado para a primeira parte da pesquisa foi através da bibliografia especializada, ou seja, da investigação da literatura científica e da documentação para melhor compreensão do assunto estudado. A segunda parte da pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa.

A estrutura deste trabalho está dividida em quatro partes com a finalidade de atingir o objetivo proposto. Após esta introdução, a segunda parte versará sobre algumas das principais causas das diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. Em seguida, será analisada uma pesquisa realizada em algumas instituições de ensino superior do Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. Finalmente, a quarta parte apresentará as considerações finais sobre os principais aspectos que permeiam o assunto estudado.

*** Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UnB. (duci@botelho.eti.br).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS CONTÁBEIS^I

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é produto do ambiente em que atua. Como cada país tem seu próprio ambiente político, social, cultural e econômico (diferente um do outro), e sendo a contabilidade produto dessa complexa interação, classificar sistemas contábeis nacionais de uma forma objetiva não é uma tarefa fácil para os pesquisadores. “O número de tentativas que tem sido feito para classificar sistemas contábeis nacionais é o mesmo esforço que os biólogos tentam fazer para classificar fauna e flora”, conforme Nobes e Parker (1995). A afirmação desses autores vem enfatizar a dificuldade e possivelmente o grau de arbitrariedade que envolve tentativas para classificação de países ou grupos de países, segundo seus sistemas contábeis.

De uma forma geral, a maioria dos autores destaca dois grandes grupos distintos: o Modelo Anglo-Saxão e o Modelo Europeu-Continental^{II}.

O Modelo Anglo-Saxão é composto por países como Grã-Bretanha (incluindo Inglaterra, País de Gales, Irlanda e Escócia), Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos da América, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Singapura, cujas características predominantes são: existência de uma profissão contábil forte e atuante, sólido mercado de capitais como fonte de captação de recursos, pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis e demonstrações financeiras que buscam atender, em primeiro lugar, os investidores.

O Modelo Europeu-Continental, por sua vez, é composto por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental), países da América do Sul, entre outros e as características predominantes são: profissão contábil fraca e pouco atuante; forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, notadamente a de natureza fiscal; as demonstrações financeiras buscam atender primeiramente aos credores e ao Governo em vez dos investidores; e importância de bancos e de outras instituições financeiras (inclusive governamentais) em vez de recursos provenientes do mercado de capitais como fonte de captação pelas empresas. A classificação feita por

^I A expressão “sistemas contábeis” é adotada para caracterizar *financial reporting*, ou seja, como funcionam os procedimentos para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas.

^{II} Deve-se registrar um entendimento preliminar de que a Contabilidade teve seu início e desenvolvimento na Europa.

Nobes (1983) contempla apenas países desenvolvidos, descartando países emergentes ou em desenvolvimento.

Belkaoui^{III} (2000) apresenta a classificação dos países baseado em dez grupos, adotando quatro elementos de diferenciação: estágio de desenvolvimento econômico, complexidade empresarial, economia planificada ou de mercado e credibilidade na legislação. Os dez grupos são: EUA-Canadá-Holanda; Austrália e Comunidade Britânica (exceto Canadá); Alemanha-Japão; Europa Continental (exceto Alemanha, Holanda e países escandinavos); Países escandinavos; Israel-México; América do Sul; África (exceto África do Sul); Nações desenvolvidas do Oriente Médio; e Países comunistas.

Doupnik e Salter (1993) aplicaram testes estatísticos voltados para análise do nível de evidênciação (*disclosure*) e dos critérios de mensuração em 50 países. Uma conclusão inicial proporcionada pela investigação revelou que países com critérios mais conservadores (prudentes) tendem a apresentar baixo nível de evidênciação. Apesar da defasagem de quase uma década (1980 e 1990) e da quantidade de empresas, o estudo mostrou que a classificação em dois blocos (micro e macro), já citados, foi também identificada, dando certo suporte ao estudo anterior de Nobes (1983).

O estudo desenvolvido por Doupnik e Salter (1993) apresenta similaridades com estudos anteriores, como o grupamento dos países com influência da Grã-Bretanha (alguns por terem sido colônia), distintos do grupo sob influência dos Estados Unidos da América.

Por outro lado, as pesquisas mais uma vez revelaram que existem dois grandes grupos: os que têm a influência da escola anglo-saxônico-americana e os que não a seguem, formando um grupo à parte.

Finalmente, retorna-se à questão: é possível comparar e classificar sistemas contábeis distintos de cada um dos países e agrupá-los? Cada país tem sua estrutura econômica, social, cultural e política própria, que impactam práticas contábeis, quer promulgadas pelo Governo, quer pelos profissionais da área, além de sua estrutura empresarial, do mercado (se ações ou se crédito bancário) e se multinacional (ou não) etc. Mesmo assim, é possível esse agrupamento? Acredita-se que sim, mesmo não sendo uma classificação definitiva e incontestável, mas para que se possam compreender melhor as causas dessas diferenças internacionais em busca de harmonização.

^{III} Baseado em estudo de Mueller (1996).

2.2 CAUSAS DAS DIFERENÇAS INTERNACIONAIS

Na literatura mundial não há uma data exata que defina o início dos estudos sobre Contabilidade Internacional, mas pode-se traçar uma linha divisória por volta de 1950-1960, após o término da Segunda Guerra Mundial, e o restabelecimento do comércio internacional mundial. Considerando-se que cada País tem seu conjunto de leis, regras, filosofias, procedimentos, objetivos que buscam proteger os seus 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.

Os principais estudiosos sobre o assunto apresentam como causas das diferenças internacionais os seguintes aspectos, a saber. Elliot e Elliot (1996) destacam como razões para diferenças no *financial reporting* os seguintes pontos: características do sistema legal nacional; de que maneira as empresas obtêm seus recursos financeiros (se por meio do mercado acionário ou de credores bancários); o relacionamento entre o Fisco e a Contabilidade; a influência e o *status* da profissão contábil; nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade; acidentes de história (Segunda Guerra Mundial – ocupação de países e sua influência); e linguagem (forma de comunicação, em que algumas línguas são comparativamente mais conhecidas que outras).

Saudagahran (2004) preconiza que “a contabilidade é produto de uma complexa interação de fatores sociais, econômicos e institucionais de um país”. Dez fatores são provavelmente importantes para modelar o desenvolvimento da contabilidade: o tipo de mercado de capitais; o tipo de regimes ou critérios de estrutura e apresentação de demonstrações contábeis; o tipo de empresas; o tipo de sistema legal; o nível de exigência; o nível de inflação; a vinculação econômica e política com outros países; o *status* ou amadurecimento da profissão contábil; a existência de um arcabouço teórico e conceitual; e a qualidade da educação contábil.

Radebaugh e Gray (1993), por outro lado, destacam 14 diferentes razões que provocam diferenças internacionais: 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; e sistema político.

Belkaoui (2000), citando Mueller, identificou quatro elementos responsáveis pela diferenciação: nível de desenvolvimento econômico; nível de complexidade da atividade

empresarial; sistema político (se de controle centralizado ou economia de mercado) vigente no País; e sistema legal (se *common-law* ou *code-law*) vigente no País.

Um dos autores que mais tem abordado o tema é Nobes. Em 1998, ele relacionou 17 razões que, em seu entender, provocam diferenças internacionais no *financial reporting*. São eles: natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento (ou de que maneira as empresas captam recursos); herança de ter sido colônia de outro País; invasão; tributação; inflação; amadurecimento e tamanho da profissão contábil; nível da educação na área contábil; estágio de desenvolvimento econômico; estrutura e sistema legal; cultura; história; geografia; linguagem; influência da teoria contábil; sistema político, clima social; religião; e acidente (de percurso).

Deve-se registrar, entretanto, dois aspectos, que o próprio Nobes (1998) acaba sugerindo, que acabam influenciando os demais e que se destacam em sua importância, quais sejam:

- a) formas ou sistemas de financiamento por intermédio do qual as empresas buscam recursos - se possuem um mercado de capitais sólidos e preços são estabelecidos num mercado competitivo ou se é um sistema de crédito, bancário ou governamental, este último, com forte presença governamental na condução da economia; e
- b) conseqüências ou heranças decorrentes de ter sido colonizado por outro País, como por exemplo, a Inglaterra em relação à Austrália, Nova Zelândia, Singapura que retratam com fidelidade a força e a influência de um País sobre outro(s) em questões culturais e comerciais.

Ao se comparar as razões das diferenças internacionais no *financial reporting*, identificadas pelos principais autores que abordaram o tema, percebe-se algumas semelhanças entre si, as quais se procuram resumir como segue.

2.2.1 Características, Natureza e Tipo de Sistema Legal Vigente

É unanimidade entre os autores pesquisados, Elliot e Elliot (1996), Saudagahran (2004), Radebaugh e Gray (1993), Nobes (1998) e Belkaoui (2000), que as características e o tipo de sistema legal de um País têm destacada influência nas diferenças internacionais, principalmente no que diz respeito à sua classificação em duas correntes (*common-law*, conhecida como não legalística e *code-law*, legalística).

Essa estrutura legal (*common-law* ou *code-law*) é capaz de influenciar o comportamento e o direcionamento que um País pode assumir, inclusive quanto à profissão contábil e ao *financial reporting*. A seguir, volta-se a discutir novamente a classificação dos sistemas contábeis, segundo os Modelos Anglo-Saxão e Europeu-Continental:

- a) sistema legal de um país baseado em *common-law* é predominante em países como Inglaterra, Estados Unidos da América, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, onde não se faz necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou para todas as situações, e também focando o que deve ser evitado (presume-se que o que não vem a ser proibido, é aceito, conforme já abordado anteriormente). A Inglaterra, de certa forma, influenciou os demais países, exportando esse modelo. Por outro lado, Elliot e Elliot (1996) lembram que em países onde vigora *common-law*, a criatividade para interpretar o “espírito da lei”, que pode ser evasivo, pode também resultar em artifícios para manipular ou aproveitar as brechas legais; e
- b) sistema legal de um país baseado em *code-law*^{IV}, predominante em países como Alemanha, França e Japão, tem resultado em uma estrutura legal, que requer um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, incluindo procedimentos a serem observados pelas empresas. Nesse sentido, há muito menos flexibilidade na preparação e na apresentação das demonstrações contábeis. A ênfase maior é na proteção dos credores da companhia, diferentemente dos países onde predominam o *common-law*, que têm a preocupação maior voltada para os acionistas.

2.2.2 Forma de Captação de Recursos pelas Empresas, se Vinculadas ao Mercado de Capitais ou ao Mercado de Crédito Bancário com Fonte Governamental

Entre os autores pesquisados, Walton et al (2003), Elliot e Elliot (1996), Saudagahran (2004), Radebaugh e Gray (1993) e Nobes (1998), outro fator de destaque é a existência de um mercado de capitais sólido e atuante, onde as empresas possam buscar recursos ou, por outro lado, sua dependência junto ao mercado bancário ou à fonte governamental, seus principais provedores de recursos.

^{IV} Também conhecido como Lei Romana, onde tudo tem que estar previsto na lei.
ConTexto, Porto Alegre, v. 5, n. 8, 2º semestre 2005.

Nesse contexto, pergunta-se: por que a forma de captação de recursos pelas empresas é relevante para a determinação do tipo de *financial reporting*?

Primeiramente porque quando se refere a *financial reporting*, deve-se ter em mente que a contabilidade é a linguagem da comunicação empresarial e tem-se que conhecer um pouco melhor quem são os seus usuários para se saber que tipos de informações são necessárias. É aí que reside a seguinte questão: as informações requeridas por investidores (em ações) são significativamente diferentes das informações requeridas por credores em empréstimos (seja crédito bancário ou fonte governamental)?

Conseqüentemente, se um País tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do mercado acionário, tenderá a apresentar suas demonstrações contábeis contemplando informações que privilegiem seu usuário mais importante, seus acionistas. Por outro lado, se um País tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do crédito bancário ou da fonte governamental, tenderá a privilegiar a apresentar as suas demonstrações contábeis contemplando informações que privilegiam seu usuário mais importante, qual seja o credor bancário ou governamental.

Saudagahran (2004), por sua vez, lembra que o nível de sofisticação do mercado de capitais impacta o “*financial reporting*”, citando, como exemplo, que em países como EUA, onde constantemente são lançados complexos e inovadores instrumentos financeiros, os procedimentos para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis devem ser aprimorados de modo a refletir a substância econômica de tais operações. Por outro lado, em países onde o mercado de capitais e os instrumentos financeiros são simples ou pouco complexos, há menos necessidade de uma contabilidade voltada para acompanhar inovações financeiras.

Nesse contexto, pode-se examinar o caso do Brasil e verificar como ele se enquadra nessas duas categorias. Aparentemente não tem um mercado de capitais sólido e atuante que seja tão importante a ponto de caracterizar como grande provedor de recursos para as empresas. A Lei nº 6.404/76, com forte influência da Escola Norte-Americana, incorporou critérios e procedimentos contábeis (reconhecimento, mensuração e evidenciação), objetivando a apuração do lucro ao acionista, não ao credor ou à autoridade governamental (entenda-se Fisco). Entretanto, o *financial reporting* brasileiro também não é exatamente vinculado a atender Bancos ou Governo.

2.2.3 Nível de Influência, Credibilidade e *Status* (Amadurecimento) da Profissão Contábil

Qual o nível de influência da profissão contábil na elaboração de normas contábeis, e qual o grau de credibilidade dos contadores e auditores perante a sociedade? A resposta para essa questão explica também uma das diferenças internacionais, segundo Elliot e Elliot (1996) e Saudagahran (2004).

Nos países onde o mercado de capitais é sólido e atuante, como Canadá, Estados Unidos da América, Inglaterra, informações financeiras confiável-relevantes e tempestivas têm sido requeridas pelos seus usuários (investidores em geral). A profissão contábil nesses países é “auto-regulamentada” (com pouca interferência do governo) e é responsável pela promulgação de padrões contábeis e de auditoria. Também é a própria profissão contábil que estabelece critérios para credenciamento de contadores e auditores, por intermédio de seus conselhos ou órgãos de classe, seja por meio de exames ou de certificações.

O *status* da profissão contábil acaba influenciando positivamente na qualidade das demonstrações contábeis elaboradas, e os relatórios de auditoria são considerados, de uma forma geral, mais confiáveis e independentes.

Alguns autores (entre eles NOBES, 1998; e SAUDAGAHHRAN, 2004) destacam que o *status* da profissão contábil também influencia o seu “tamanho”. Saudagahran e Diga (1997) apresentam resultado de sua pesquisa que mostra uma comparação entre o tamanho da profissão (auditores-contadores) e a população de um país. Mesmo entre países desenvolvidos há uma considerável diferença entre o número de auditores e o número de habitantes desses países como, por exemplo, a Nova Zelândia com 550 auditores para cada 100.000 habitantes e o Japão com apenas dez auditores. O Brasil está no último do *ranking* com um auditor para cada 100.000 habitantes.

Ao se analisar a situação brasileira, observa-se que a profissão contábil é representada por dois órgãos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON), mas nenhum deles é politicamente forte o suficiente para influenciar órgãos governamentais legalmente autorizados para editar normas contábeis.

O CFC criou o Grupo de Trabalho, que tem editado regularmente Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), mas não têm autoridade substantiva para obrigar a sua adoção pelas empresas brasileiras. Além disso, o credenciamento do auditor independente está concentrado nas mãos de organismos governamentais e não nos órgãos profissionais de classe.

A profissão de contador ainda é confundida com “guarda-livro” e normalmente lembrada na hora de apresentar declaração de Imposto de Renda ou, no caso dos auditores, por ocasião de “quebra” ou falência de grandes empresas. Ademais, ainda predomina quantitativamente o número de técnicos de contabilidade em relação ao de contadores.

2.3 OUTRAS RAZÕES

As seguintes variáveis, apontadas como possíveis causas das diferenças internacionais, podem ser consideradas secundárias ou fortemente correlacionadas entre si:

- a) Acidentes de percurso, invasões, localização geográfica, herança de ser colônia, linguagem etc. Tanto a França como o Japão tiveram suas culturas fortemente impactadas em razão da II Guerra Mundial, com invasão e domínio de seus territórios por outro País. Wilet, Nishimura e Baydoun (1997) mostram como cada um dos países da Ásia-Oceania foi fortemente influenciado por outros países: Austrália, Nova Zelândia, Hong Kong, Malásia, Singapura (influenciados pela Inglaterra); Japão (influenciado pela Alemanha e depois EUA); Macau (influenciado por Portugal); Camboja (influenciado pela França); Filipinas (influenciado pelos EUA), entre outros.
- b) Nível de inflação. Países desenvolvidos geralmente podem tender a apresentar baixa taxa de inflação. Países emergentes podem tender a apresentar elevada inflação. O nível de inflação impacta o financial reporting à medida em que tradicionais conceitos de custo-histórico como base de valor deixam de ter relevância com elevada inflação, caso não venham a ser objeto de ajustamento monetário. Práticas como reavaliação de ativos são menos adotadas em países desenvolvidos.

3 ESTUDO EM INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO NORDESTE E CENTRO-OESTE DO BRASIL

Esta pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey*, com abordagem quantitativa. Assim, foi aplicado um questionário aos professores do Departamento de Ciências Contábeis de quatro universidades federais: Universidade Federal

da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) e Universidade de Brasília (UnB). A escolha das quatro universidades está vinculada ao fato de elas terem uma parceria formal na implementação de um curso de mestrado em ciências contábeis.

O questionário aplicado aos professores é composto por questões objetivas segregadas em três partes. O objetivo da primeira parte é identificar o perfil da amostra. Para tal, foi questionada qual a formação e a área de formação do professor, a qual instituição o professor está vinculado, quando obteve a última titulação e qual o grau de conhecimento em contabilidade internacional.

Na segunda parte do questionário, foram elencadas 16 razões apresentadas pela literatura para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*). Dessas 16 razões, os participantes deveriam escolher as principais, numerando-as segundo o grau de importância, de 1 a 7. A finalidade dessa parte do questionário é avaliar o nível de aderência das principais causas das diferenças internacionais no *financial reporting*, entre as citadas pelos principais autores e as percebidas pelos docentes.

Na terceira parte do questionário, foram apresentadas 18 características dos Modelos Anglo-Saxão (AS) e Europeu-Continental (EC). Os participantes deveriam marcar “sim” ou “não” nas alternativas, de acordo com o que consideram configurar os sistemas contábeis do Brasil. A finalidade dessa parte do questionário foi avaliar se os docentes enquadram a contabilidade brasileira no Modelo Anglo-Saxão ou no Modelo Europeu-Continental.

As alternativas da segunda e da terceira parte do questionário foram elencadas em ordem alfabética para não incorrerem em possível indução de respostas.

Os questionários foram entregues aos professores pessoalmente ou via *e-mail* durante o mês de abril de 2005. Cada questionário foi aplicado e respondido individualmente. Junto a cada questionário foi anexado um formulário de instruções incluindo informações sobre os objetivos do trabalho. Não houve identificação dos professores, bem como não houve distinção na aplicação dos questionários e na tabulação das respostas entre professores efetivos e professores substitutos. Não houve repetição da participação de professores.

3.1 PERFIL DA AMOSTRA

A população de professores dos departamentos de ciências contábeis dessas quatro universidades soma 124 docentes (incluindo os substitutos), e a quantidade total de questionários respondidos totalizou 68, configurando em, aproximadamente, 55% o índice de respostas. O Quadro 1 apresenta o perfil da amostra das quatro universidades federais. Observa-se, neste quadro, que o índice de resposta das quatro universidades foi acima de 30%, sendo: 33% da UFPB (nove professores), 34% da UFPE (12 professores), 73% da UFRN (19 professores) e 78% da UnB (28 professores).

Dos participantes da UFPB, 78% possuem o título de mestre e 22% o título de doutor, concentrados em duas áreas de formação: ciências contábeis (78%) e administração (22%). Na UFPE, 75% dos professores possuem mestrado ou doutorado; seguida da UnB, com um percentual de 71%; e da UFRN, com percentual de 43%. A UFPE e a UFRN são as únicas universidades da amostra em que apenas os professores graduados responderam o questionário (8% e 26%, respectivamente).

Em todas as quatro universidades, a área de formação concentra-se em ciências contábeis, e cerca de 60% dos professores obtiveram a última titulação há menos de cinco anos (Quadro 1).

Em relação ao nível de conhecimento dos professores sobre contabilidade internacional, uma parcela representativa da amostra (44% da UFPB; 33% da UFPE; 32% da UFRN e 36% da UnB) considera pouco o conhecimento que possui. Tal fato pode ser preocupante à medida que a Diretriz Curricular nº 0289/2003, homologada em 12 de fevereiro de 2004 (BRASIL, 2004, p. 4), exige do formando do curso de Ciências Contábeis o conhecimento sobre contabilidade internacional na seguinte forma:

[...] os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais da Contabilidade [...]

Perfil da Amostra									
	UFPB		UFPE		UFRN		UnB		
População: Quantidade total de professores	27		35		26		36		
Amostra: Quantidade de questionários respondidos	9		12		19		28		
Representatividade da Amostra	33%		34%		73%		78%		
	% Em relação à		% Em relação à		% Em relação à		% Em relação à		
	Quant.	Amostra	Quant.	Amostra	Quant.	Amostra	Quant.	Amostra	
Formação:									
Graduação	0	0%	1	8%	5	26%	0	0%	
Especialista	0	0%	2	17%	6	32%	8	29%	
Mestre	7	78%	4	33%	6	32%	14	50%	
Doutor	2	22%	5	42%	2	11%	6	21%	
Área de Formação:									
Administração	2	22%	0	0%	1	5%	2	7%	
Ciências Contábeis	7	78%	8	67%	17	89%	19	68%	
Economia	0	0%	2	17%	1	5%	4	14%	
Engenharia	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	
Matemática	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	
Ciências Atuariais	0	0%	0	0%	0	0%	1	4%	
Adm. de Educação	0	0%	1	8%	0	0%	0	0%	
Tecnologia e Sistemas de Informação	0	0%	1	8%	0	0%	0	0%	
Quando obteve a última titulação:									
Há menos de 2 anos	2	22%	3	25%	7	37%	9	32%	
Entre 2 e 5 anos	6	67%	6	50%	6	32%	10	36%	
Entre 5 e 10 anos	0	0%	1	8%	1	5%	4	14%	
Há mais de 10 anos	1	11%	2	17%	5	26%	5	18%	
Conhecimento em Contabilidade Internacional:									
Ótimo	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	
Bom	1	11%	2	17%	3	16%	5	18%	
Razoável	4	44%	6	50%	9	47%	12	43%	
Pouco	4	44%	4	33%	6	32%	10	36%	

Quadro 1 - Perfil da Amostra - UFPB, UFPE, UFRN e UnB

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

A maioria dos professores da amostra considera razoável o nível de conhecimento que possuem sobre contabilidade internacional. Apenas 18% dos professores da amostra da Universidade de Brasília consideram bom o nível de conhecimento em contabilidade internacional, seguido de 17% da UFPE, 16% da UFRN e 11% da UFPB (Quadro 1). É importante enfatizar que nenhum dos professores se manifestou como detentor de ótimo conhecimento sobre o tema.

Razões	Ranking - Revisão da Literatura	UFPB		UFPE		UFRN		UnB	
		Ranking	% de votos em relação à amostra	Ranking	% de votos em relação à amostra	Ranking	% de votos em relação à amostra	Ranking	% de votos em relação à amostra
Características, natureza e tipo de sistema legal vigente (legalista ou não legalista)	1°	1°	44%	3°	25%	1°	32%	2°	11%
Forma de captação de recursos pelas empresas, se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental	2°	7°	22%	5°	25%	6°	42%		
Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira)	3°	2°	22%	2°	25%	2°	25%	6°	11%
Nível de influência, credibilidade e "status" (amadurecimento) da profissão contábil	4°	5°	22%	4°	25%	5°	33%	3°	21%
Nível de qualidade da educação na área contábil	5°	3°	22%					4°	21%
Existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade	6°			1°	42%	3°	33%	1°	29%
Estrutura empresarial e tipo de empresas	7°	5°	22%	6°	17%				
Acidentes de percurso (tais como: invasões)									
Crescimento e desenvolvimento econômico						4°	50%	5°	18%
Herança de ter sido colônia de outro País									
Linguagem de comunicação (existem línguas mais conhecidas e outras menos conhecidas)									
Localização geográfica									
Nível de inflação						7°	25%	6°	11%
Religião									
Sistema político (se democracia, se controlado pelo Estado, etc)		3°	22%						
Valores culturais atribuídos pela sociedade				6°	17%				

Quadro 2 - As Sete Principais Razões para a Existência de Diferenças Internacionais nos Procedimentos Utilizados para Preparação e Apresentação das Demonstrações Financeiras das Empresas (*Financial Reporting*)

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

3.2 PRINCIPAIS RAZÕES PARA A EXISTÊNCIA DE DIFERENÇAS INTERNACIONAIS NOS PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PARA PREPARAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS EMPRESAS (*FINANCIAL REPORTING*)

O Quadro 2 apresenta o *ranking* das sete principais razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*), segundo o *ranking* apresentado na literatura (ELLIOT, ELLIOT, 1996; NOBES, 1998; RADEBAUGH; GRAY, 1993; SAUDAGHRAN, 2004; WALTON, 2003) e segundo a opinião dos professores dos departamentos de ciências contábeis da UFPB, UFPE, UFRN e UnB.

No Quadro 2, as razões foram classificadas segundo o *ranking* apresentado na revisão da literatura, porém observa-se que no questionário estas foram classificadas em ordem alfabética.

Nos casos em que mais de uma razão ocupou a mesma classificação no *ranking*, foi considerada a mesma classificação para ambas as razões e foi eliminada a próxima classificação. Por exemplo, na UFPB dois itens ficaram empatados em terceiro lugar, assim, não foi considerada a quarta posição, seguindo para a quinta colocação (Quadro 2).

Percebem-se, no Quadro 2, significativas divergências entre as universidades e entre estas e a revisão da literatura, quanto à classificação das principais causas da existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas.

De forma unânime, a literatura apresentada destaca “as características, a natureza e o tipo de sistema legal vigente (legalista ou não legalista)” como a razão mais importante para a existência de divergências internacionais entre os sistemas contábeis. Na pesquisa, os professores do departamento de ciências contábeis da UFPB e da UFRN concordam com essa posição, enquanto que os professores da UnB consideram que essa seria a segunda razão mais importante; e os da UFPE, a terceira. Os professores da UnB e os da UFPE consideram a “a existência de um arcabouço teórico sólido e o nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade como a principal causa da existência dessas divergências”.

Outro fato que merece destaque é a “forma de captação de recursos via mercado de capitais ou mercado de crédito bancário”, classificada pela literatura em segundo lugar entre

as causas das diferenças internacionais, que ficou em 5º, 6º e 7º lugares respectivamente na UFPE, UFRN e UFPB. Na UnB, esse fato sequer entrou no *ranking* das sete principais causas. Apesar das divergências de posição dentro do *ranking*, três causas, apresentadas pela literatura entre as mais importantes, foram ranqueadas pelos professores das quatro universidades. São elas: características, natureza e tipo de sistema legal vigente (legalista ou não legalista); nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil; vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira).

3.3 CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS CONTÁBEIS BRASILEIROS COMO INTEGRANTE DO MODELO ANGLO-SAXÃO OU DO MODELO EUROPEU-CONTINENTAL

Os 18 itens que compõem esta parte do questionário foram segregados em nove itens, que caracterizam o Modelo Anglo-Saxão (AS), e nove itens que caracterizam o Modelo Europeu-Continental (EC), apresentados em ordem alfabética.

O Quadro 3 apresenta os resultados desta parte do questionário segregados por modelo. Nessa etapa, os participantes deveriam marcar sim ou não em consonância com o que consideram caracterizar os sistemas contábeis brasileiros, se integrantes do Modelo Anglo-Saxão (AS) ou do Modelo Europeu-Continental (EC). Em termos gerais, os professores dos departamentos de ciências contábeis das quatro universidades federais classificaram os sistemas contábeis brasileiros como integrantes do Modelo Europeu-Continental. Divergências surgiram quanto aos seguintes itens:

- a) **“A Contabilidade é uma ciência” e “a Contabilidade é uma técnica”**. Alguns participantes das quatro universidades marcaram as duas opções, considerando a contabilidade como uma ciência e como uma técnica. Somente para os professores do Departamento de Ciências Contábeis da UFPB, na realidade brasileira, a contabilidade não é uma ciência (67%), sendo uma técnica (78%) (Modelo Anglo-Saxão). Observam-se divergências nas respostas dos professores que se declaram com pouco conhecimento em contabilidade internacional: 50% destes, pertencentes à UFPB, marcaram que a contabilidade é uma técnica (Modelo Anglo-Saxão) e 100% marcaram que o ensino da contabilidade é

baseado em débito e crédito (Europeu-Continental) e 75% consideram que a forma prevalece sobre a essência (Europeu-Continental); 25% dos professores da UFPE marcaram que a contabilidade é uma técnica, 75% marcaram que o ensino da contabilidade é baseado no débito e crédito e 50% consideram que a forma prevalece sobre a essência. Na UFRN, esses percentuais são de 33%, 87% e 17%, respectivamente, e, na UnB, de 80%, 70% e 30%.

- b) **“Tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei” (tendência Anglo-Saxônica) e “Tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido em lei” (tendência do Europeu-Continental).** Exceto a UnB, com 54%, todas as universidades consideram que tudo é permitido na realidade brasileira a menos que esteja explicitamente proibido em lei, caracterizando o Modelo Anglo-Saxão. Apesar dessa posição da UnB, os professores também não concordam com a afirmativa de que tudo é proibido na realidade brasileira a menos que esteja explicitamente permitido em lei (75%).

Características	Modelos	UFPB		UFPE		UFRN		UnB	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
A contabilidade é uma técnica	AS	78%	22%	50%	50%	42%	58%	68%	32%
As demonstrações financeiras buscam atender, em primeiro lugar, os investidores	AS	11%	89%	67%	33%	21%	79%	11%	89%
Ensino fortemente concentrado nos relatórios contábeis (ênfase nos usuários)	AS	11%	89%	50%	50%	37%	63%	37%	63%
Existência de uma estrutura conceitual sólida e um arcabouço teórico da contabilidade	AS	22%	78%	25%	75%	47%	53%	43%	57%
Mercado de capitais como principal fonte de captação de recursos pelas empresas	AS	11%	89%	18%	82%	26%	74%	14%	86%
Pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis	AS	11%	89%	9%	91%	21%	79%	29%	71%
Predomínio da essência sobre a forma	AS	11%	89%	17%	83%	21%	79%	25%	75%
Profissão Contábil forte e atuante	AS	11%	89%	18%	82%	21%	79%	18%	82%
Tudo é permitido a menos que esteja explicitamente proibido em lei	AS	89%	11%	83%	17%	79%	21%	46%	54%
A contabilidade é uma ciência	EC	33%	67%	75%	25%	74%	26%	79%	21%
Conflito de natureza legal entre a lei societária e a legislação tributária.	EC	78%	22%	100%	0%	95%	5%	86%	14%
Dependência das empresas junto ao mercado bancário ou fonte governamental	EC	89%	11%	100%	0%	84%	16%	79%	21%
Ensino fortemente concentrado no débito e crédito (ênfase na técnica de escrituração)	EC	100%	0%	67%	33%	84%	16%	75%	25%
Predomínio da forma sobre a essência	EC	89%	11%	83%	17%	84%	16%	79%	21%
Predomínio do conceito de conservadorismo (ou prudência) para finalidades de mensuração de ativos e passivos	EC	56%	44%	92%	8%	78%	22%	74%	26%
Qualidade fraca da educação contábil	EC	100%	0%	83%	17%	84%	16%	93%	7%
Tudo é proibido a menos que esteja explicitamente permitido em lei	EC	25%	75%	33%	67%	0%	100%	25%	75%
Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira)	EC	100%	0%	83%	17%	79%	21%	79%	21%

Quadro 3 - Caracterização dos Sistemas Contábeis Brasileiros, se Integrantes do Modelo Anglo-Saxão ou do Modelo Europeu-Continental

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados da pesquisa.

Assim, os professores dos departamentos de ciências contábeis da UFPB, UFPE, UFRN e UnB classificaram, de forma unânime, os sistemas contábeis brasileiros como integrantes do Modelo Europeu-Continental, apresentando as seguintes características:

- conflito de natureza legal entre a lei societária e a legislação tributária;
- dependência das empresas junto ao mercado bancário ou à fonte governamental;
- ensino fortemente concentrado em débito e crédito (ênfase na técnica de escrituração);
- predomínio da forma sobre a essência;

- predomínio do conceito de conservadorismo (ou prudência) para finalidades de mensuração de ativos e passivos;
- qualidade fraca da educação contábil; e
- vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira).

4 CONCLUSÃO

A fim de identificar as principais razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*), bem como avaliar a percepção de docentes de universidades públicas no âmbito das regiões Centro-Oeste e Nordeste quanto à classificação dos sistemas contábeis brasileiros como integrantes do Modelo Anglo-Saxão ou do Modelo Europeu-Continental, foi utilizado de levantamento ou *survey* por meio da aplicação de questionários, junto aos professores da Universidade Federal da Paraíba (UFPB), da Universidade Federal de Pernambuco (UFPE), da Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN) e da Universidade de Brasília (UnB).

Para análise dos resultados, cabe destacar que uma parcela representativa da amostra (44% da UFPB; 33% da UFPE; 32% da UFRN e 36% da UnB) considera pouco o conhecimento que possuem sobre contabilidade internacional. Tal fato pode ser preocupante à medida que a Diretriz Curricular nº 0289/2003 exige do formando do curso de ciências contábeis o conhecimento sobre contabilidade internacional e, principalmente, porque 68% dos docentes dessas universidades possuem o título de Mestre ou Doutor.

Existem divergências entre as principais razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*) elencadas pela literatura e as razões selecionadas pelos docentes. Contrariando os autores apontados na revisão da literatura, os professores da UnB consideram que as “características, natureza e tipo de sistema legal vigente (legalista ou não legalista)” é a segunda razão mais importante, e os da UFPE, a terceira. Enquanto a teoria classifica em segundo lugar a “forma de captação de recursos via mercado de capitais ou via mercado de crédito bancário”, os professores da UFPE, da UFRN e da UFPB classificam-na em quinto, sexto e sétimo lugar respectivamente.

Na UnB, essa asserção sequer entrou no *ranking* das sete principais causas. Apesar dessas divergências de posição dentro do *ranking*, três causas apresentadas pela literatura entre as mais importantes foram ranqueadas pelos professores das quatro universidades. São elas: 1) características, natureza e tipo de sistema legal vigente (legalista ou não legalista); 2) nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil; 3) vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira).

Os professores das quatro universidades federais classificaram os sistemas contábeis brasileiros como integrantes do Modelo Europeu-Continental. Porém, ocorreram divergências em relação ao item “a Contabilidade é uma ciência” e “a Contabilidade é uma técnica”. Tal fato pode ser decorrente do pouco conhecimento sobre o assunto declarado por alguns professores (35% da amostra das quatro universidades), o que pode ser observado no confronto de respostas. Por exemplo, dos professores que se declararam com pouco conhecimento sobre contabilidade internacional, nas quatro universidades, 19% entendem que a contabilidade é uma técnica (Modelo Anglo-Saxão), e 30% entendem que o ensino da contabilidade é baseado em débito e crédito (Modelo Europeu-Continental).

Diante do desafio enfrentado pela Contabilidade na busca da harmonização das normas e padrões internacionais de Contabilidade, vale ressaltar a necessidade de desenvolvimento de pesquisas sobre esse assunto, bem como de aperfeiçoamento e treinamento dos docentes na busca por conhecimentos nessa área.

MAIN CAUSES OF INTERNATIONAL DIFFERENCES IN THE FINANCIAL REPORTING: AN EMPIRIC RESEARCH IN INSTITUTIONS OF HIGHER EDUCATION OF THE NORTHEAST AND CENTER-WEST OF BRAZIL

Abstract: The present work has as main objective to identify the reasons for the existence of international differences in the procedures used for preparation and presentation of financial demonstrations of companies (financial reporting), as well as to evaluate the teachers' of public universities perception in the area of Center-west and Northeast as the classification of Brazilian accounting systems in the Anglo-Saxon model or in the Continental Europe one. The results of this research demonstrate that there are divergences among the systems

accounting enumerated by literature and those pointed by teachers of those universities; and these consider the Brazilian accounting system as member of the Continental Europe model.

Keywords: International accounting. Financial reporting. Public universities.

REFERÊNCIAS

BELKAOUI, A. R. **Accounting theory**. 4. ed. UK: Thomson Learning, 2000.

BRASIL. Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Ministério da Educação e Conselho Nacional da Educação. **Diário Oficial da União, Brasília, DF**, 12 fev. 2004. Seção 1, p. 14. Disponível em: <http://www.cmconsultoria.com.br/legislacao/pareceres/2003/par_2003_0289_CNE_CES.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2005.

DOUPNIK, T. S.; SALTER, S. B. An empirical test of a judgmental international classification of financial reporting practices. **Journal of International Business Studies**, p. 41-60, 1993.

ELLIOT, B.; ELLIOT, J. **Financial accounting and reporting**. 2. ed. UK: Prentice Hill Europe, 1996.

NOBES C.; PARKER R. **Comparative international accounting**. 4. ed. UK: Prentice Hall International, 1995.

NOBES, C. A judgmental international classification of financial reporting practices. **Journal of Business Finance and Accounting**, UK, Spring, 1983.

_____. Towards a general model of reasons for international differences in financial reporting. **ABACUS**, Austrália, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998.

RADEBAUGH, L. H.; GRAY, J. S. **International accounting and multinational enterprise**. 4.ed. USA: Lehigh Press, 1993.

SAUDAGAHRAN, S. M. **International accounting: a user perspective**. 2. ed. USA: South-Western, 2004.

SAUDAGHRAN, S. M.; DIGA, J. G. Financial reporting in emerging capital markets: characteristics and policy issues. **Accounting Horizons**, USA, v. 11, n. 2, p. 41-64, 1997.

WALTON, P.; HALLER, A.; RAFFOURNIER, B. **International accounting**. Londres: International Thomson Business Press, 2003.

WILLET, R.; NISHIMURA, A.; BAYDOUN, N. **Accounting in Asia-Pacific region**. Cingapura: John Wiley, 1997.