

**ESTUDO EMPÍRICO DA PERCEPÇÃO DOS ALUNOS DE GRADUAÇÃO EM  
CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO DISTRITO FEDERAL QUANTO ÀS CAUSAS DAS  
DIFERENÇAS INTERNACIONAIS NO *FINANCIAL REPORTING* DAS EMPRESAS**

**AN EMPIRICAL STUDY OF THE PERCEPTIONS OF UNDERGRADUATE  
STUDENTS IN ACCOUNTING IN THE FEDERAL DISTRICT IN REGARD TO  
THE CAUSES OF INTERNATIONAL DIFFERENCES IN COMPANY  
FINANCIAL REPORTING**

**Jorge Katsumi Niyama**

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Professor Titular do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte  
CEP 70910-900 – Brasília/DF – Brasil

E-mail: jkatsumi@unb.br

Telefone: (61) 3307-2568

**Ana Carolina dos Santos Mendonça**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte  
CEP 70910-900 – Brasília/DF – Brasil

E-mail: caroldaunb@yahoo.com.br

Telefone: (61) 3307-2568

**Ducineli Régis Botelho de Aquino**

Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-  
Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN

Professora Assistente do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília

Endereço: Campus Universitário Darcy Ribeiro - Prédio da FACE - Salas B1-02 - Asa Norte  
70910-900 – Brasília/DF – Brasil

E-mail: ducineli@unb.br

Telefone: (61) 3307-2568

**RESUMO**

O artigo tem por objetivo avaliar o nível de percepção dos alunos de graduação em Ciências Contábeis no âmbito do Distrito Federal quanto às causas das diferenças internacionais nos procedimentos de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras (*financial reporting*) das empresas. Para tanto, foi aplicado um questionário aos alunos de Ciências Contábeis nas cinco maiores Instituições de Ensino Superior (IES), que oferecem o referido curso de graduação no Distrito Federal. Observou-se pouca convergência nas opiniões dos alunos, revelando que estes não têm uma idéia consolidada sobre as causas das diferenças internacionais no *financial reporting* e uma clara evidência disto é que todos os itens receberam respostas variadas. Por outro lado, mediante análise de *cluster*, foram identificados dois grandes grupos, de certa forma similares ao que a literatura pesquisada considera como as mais ou menos importantes. Os resultados da pesquisa revelam que a disciplina Teoria da Contabilidade não tem oferecido, nas IES pesquisadas, um adequado arcabouço teórico sobre contabilidade internacional, que faça divergir substancialmente as respostas entre os alunos que cursaram e os que não cursaram a mencionada disciplina. Os resultados da pesquisa

revelam que a contabilidade internacional é um assunto incipiente no âmbito acadêmico e que ainda não foram formadas opiniões sólidas sobre o tema.

Palavras-chave: Discentes de Ciências Contábeis. Diferenças internacionais. *Financial Reporting*.

## ABSTRACT

The objective of the article was to evaluate the level of perception of undergraduate accounting students studying in the Federal District in regard to the causes of international differences in the procedures for the elaboration and presentation of company financial reports. To do so, a questionnaire was applied to accounting students from the five largest institutes of higher learning (IES) in the Federal District that offer an undergraduate course in accounting. Little convergence was observed in students' opinions, revealing that they do not have a solid idea about the causes of international differences in financial reports. Clear evidence of this is that all items received varied answers. On the other hand, cluster analysis identified two large groups, in a certain way similar to what the literature considers to be more or less important. The research results reveal that based on the IES researched, the subject entitled Accounting Theory has not offered an adequate theoretical scope about international accounting, which makes for substantial divergence between the responses of students that have taken the subject and those that have not. Research results reveal that international accounting is an incipient topic in the academic environment and that solid opinions on the theme have yet to form.

Keywords: Accounting graduation students. International differences. Financial Reporting.

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de globalização se caracteriza tanto pelo aumento da velocidade das transações, o que exige uma rápida adaptação às transformações, quanto pela crescente integração entre países e pessoas ao redor do mundo, de forma que as distâncias diminuíram e aumentaram as relações culturais, sociais, políticas e econômicas em âmbito internacional.

Isso equivale dizer que cresceu em importância a aplicação de recursos em mercados cada vez mais globalizados o que, conseqüentemente, como afirma Gadea (2001), acarretou na necessidade de obter informação financeira comparável e oportuna. As transações econômicas já não se limitam a atender demandas locais ou regionais em nível nacional, uma vez que crescentes oportunidades de novos negócios e aplicações de recursos em outros países vêm despertando interesse de investidores internacionais.

Devido a sua forma de atuação, as empresas multinacionais se vêem obrigadas a oferecer informações, conforme o entendimento e interesse de seus principais usuários nos seus respectivos países, tornando-se necessário compreender o *financial reporting* das empresas desses países. Ali (2005) destaca que empresas multinacionais devem preparar várias demonstrações contábeis consolidadas, de acordo com a regulação de cada país e a enorme diferença entre o *financial reporting* no seu país de origem e nos países em desenvolvimento em que atuam.

Relevante ressaltar que o cenário econômico internacional, por meio de diversos fatores, tais como crises econômicas, políticas e financeiras e as flutuações do dólar e das bolsas de valores, afeta o mercado brasileiro, bem como diversos outros mercados. De forma tal que a atenção deixa de estar voltada apenas para os aspectos locais da contabilidade e se estende em nível internacional.

Conforme Niyama (2005), a contabilidade é considerada a linguagem dos negócios, meio pelo qual os investidores buscam informações sobre os seus investimentos. Portanto, esta deve evoluir em ritmo semelhante à demanda informacional provinda do acelerado processo de globalização. Para tanto, os contadores devem estar a par dessas mudanças e atentarem para a adequação e o aperfeiçoamento da informação gerada.

Niyama (2005) observa que a contabilidade é uma ciência social aplicada e, por este motivo sofre fortes influências do ambiente em que atua. Este, por sua vez, é marcado por valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social, os quais se refletem nas práticas contábeis. Weffort (2003) ressalta que a diversidade é esperada, pois afirma ser improvável que o resultado dessa mistura seja igual para dois países quaisquer.

Vários pesquisadores, dentre os quais Nobes e Parker (1998), Saudagaran (2004), Elliot e Elliot (2002), Radebaugh e Gray (1993), Niyama (2005) e Belkaoui (2000), apontaram diversas causas que explicariam as diferenças na elaboração e evidenciação contábil em nível internacional. No entanto, acredita-se que essas causas não tenham o mesmo impacto sobre a contabilidade, algumas apresentam uma maior capacidade de influenciar as práticas contábeis do que outras, que as afetam em uma escala menor.

Vale destacar que a Diretriz Curricular 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 [...]

Mesmo com a exigência de tal conhecimento, Echternacht (2007) realizou uma pesquisa em 87 cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior no Brasil e verificou que apenas 24% da amostra possuem a disciplina contabilidade internacional em sua grade curricular. Tal pesquisa demonstra que, mesmo com a exigência do MEC, o ensino de contabilidade internacional ainda é muito baixo nas IES brasileiras.

Desse modo, esta pesquisa tem por objetivo avaliar o nível de percepção dos alunos de graduação em Ciências Contábeis no âmbito do Distrito Federal quanto às causas das diferenças internacionais nos procedimentos de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras (*financial reporting*) das empresas.

O tipo de delineamento utilizado na primeira parte do trabalho foi o da pesquisa bibliográfica, na qual se buscou uma melhor compreensão das causas abordadas pela literatura. A segunda parte é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey* e análise de *cluster*, com enfoque quantitativo.

A fim de atingir o objetivo proposto, o artigo está estruturado em quatro partes. Após a introdução, é apresentada uma revisão bibliográfica com as principais causas das diferenças internacionais na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras (*financial reporting*) das empresas. A terceira parte versa sobre a apresentação e a análise dos resultados da pesquisa aplicada aos alunos de graduação em Ciências Contábeis das cinco maiores instituições de Ensino Superior do Distrito Federal. Na quarta parte, são apresentadas as considerações finais sobre os principais aspectos que permeiam o assunto estudado.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, faz-se uma incursão teórica na abordagem do contexto da contabilidade internacional e nas causas das diferenças internacionais no *financial reporting*.

## 2.1 Contabilidade Internacional

A contabilidade está preocupada com o reconhecimento, mensuração e evidenciação de informações que auxiliem seus usuários na tomada de decisões, considerando seu perfil e sua capacidade de entendimento.

Com o processo de globalização, o mundo vive uma constante integração entre países e pessoas, de forma que as distâncias diminuíram e aumentaram as relações culturais, sociais, políticas e econômicas em âmbito internacional. Flower (2002) aponta quatro aspectos da globalização que tem impactado o *financial reporting*, são eles: o comércio internacional, investimentos internacionais, empresas multinacionais e financiamento global. Explica que, em decorrência, um crescente número de contadores têm se deparado com a necessidade de entender os procedimentos contábeis das empresas estrangeiras.

Interessante ressaltar que o mercado brasileiro, bem como diversos outros mercados são afetados pelo cenário econômico internacional, por meio de fatores tais como crises econômicas, políticas e financeiras e as flutuações do dólar e das bolsas de valores. Nesse sentido, a atenção deixa de estar voltada apenas aos aspectos nacionais da contabilidade e se estende em nível internacional.

Dentro desse contexto, a contabilidade internacional, vista como um ramo da contabilidade, tem se destacado nas últimas décadas. Robert et al. (1998 apud WEFFORT, 2003, p. 6) detalha sua abrangência, quando afirma que:

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

Conforme evidenciado, percebe-se que a contabilidade internacional é bastante abrangente. No entanto, em virtude de o presente estudo estar direcionado para os fatores diferenciadores do *financial reporting* das empresas e, mais especificamente, este na percepção dos alunos de graduação em Ciências Contábeis do Distrito Federal, a próxima seção destina-se ao estudo e apresentação das causas das diferenças internacionais.

## 2.2 Causas das diferenças internacionais

Diversos são os fatores que causam divergência na elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em nível internacional. Radebaugh e Gray (1993) destacam catorze causas responsáveis para a diferenciação: a estrutura das empresas; os fatores internacionais; a cultura; a regulamentação da estrutura contábil; o sistema legal; o nível de inflação; o crescimento e desenvolvimento econômico; o ambiente social; o nível de atividade empresarial; o mercado financeiro e de capitais; a tributação; a profissão contábil; a educação e pesquisa na área contábil; o sistema político.

Nobes e Parker (1998) relacionaram dezesseis razões para as tais diferenças, são elas: natureza da propriedade empresarial e formas de financiamento; 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; acidente (de percurso).

Saudagaran (2004) considera o tipo de mercado de capitais; o tipo de regime ou critério de estrutura e apresentação das demonstrações contábeis; o tipo de empresa; o sistema legal vigente no país; o nível de exigência; o nível de inflação; vinculação econômica e

política com outros países; *status* ou amadurecimento da profissão contábil; existência de um arcabouço teórico e conceitual; a qualidade da educação contábil como elementos causadores de divergências na contabilidade em nível internacional.

Elliot e Elliot (2002) destacam os seguintes fatores: características do sistema legal nacional; forma de captação de recursos financeiros pelas empresas; influência e *status* da profissão contábil; relacionamento entre o fisco e a contabilidade; nível de desenvolvimento da teoria da contabilidade; acidentes de história, tais como, as grandes guerras e suas influências; linguagem de comunicação, na medida em que algumas línguas são comparativamente mais conhecidas que outras.

Mueller (1996 apud BELKAOUI, 2000) preconiza que a contabilidade é influenciada pelo nível de desenvolvimento econômico; o nível de complexidade da atividade empresarial; o sistema político e legal vigentes no país.

Com base nessas causas elencadas, Niyama (2005) identificou 16 razões para a existência de diferenças internacionais na elaboração e apresentação das demonstrações financeiras das empresas: acidentes de percurso; características, natureza e tipo de sistema legal vigente; crescimento e desenvolvimento econômico; estrutura empresarial e tipo de empresas; existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade; forma de captação de recursos pelas empresas (se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental); herança de ter sido colônia de outro país; linguagem de comunicação; localização geográfica; nível de inflação; nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil; nível de qualidade da educação na área contábil; religião; sistema político; valores culturais atribuídos pela sociedade; vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil.

#### a) Acidentes de percurso

O item acidentes de percurso é citado por Elliot e Elliot (2002) e se refere aos problemas enfrentados por determinado país, tais como, guerras, cujas conseqüências podem mudar o rumo da história de certos países. Weffort (2003) afirma que fatores políticos e históricos como, por exemplo, invasões podem gerar uma dominância cultural que se estende aos sistemas legais, bem como outros fatores culturais e estruturais, não se restringindo somente às “importações” diretas da contabilidade.

#### b) Características, natureza e tipo de sistema legal vigente

Conforme os autores estudados (ELLIOT; ELLIOT, 2002; NOBES; PARKER, 1998; RAUDEBAUGH; GRAY, 1993; SAUDAGARAN, 2004; BELKAOUI, 2000), é unânime a idéia de que as características, natureza e tipo de sistema legal vigente em um país impactam o *financial reporting* das empresas. Existem basicamente dois tipos de sistemas legais, o *common law* ou não legalista e o *code law* ou legalista, este último é caracterizado por requerer uma normatização mais detalhada, na qual as regras são claramente definidas em lei, enquanto o primeiro é marcado por sua maior flexibilidade, uma vez que a lei regulamenta apenas o essencial, não se desmembrando nos detalhes.

A literatura enfoca que o sistema legal se reflete na contabilidade, de forma que, nos países onde vigora o *code law*, a contabilidade também será bastante regulamentada, não havendo muito espaço para a atuação livre dos contadores, o contrário se dará com o sistema do *common law*. Ciccone (2000) destaca que, em países cujo sistema legal protege a propriedade privada, os credores e os acionistas minoritários, as companhias tendem a ser mais transparentes quanto às possibilidades de perdas em processos criminais e civis.

c) Crescimento e desenvolvimento econômico

O crescimento e desenvolvimento econômico não é ponto pacífico na opinião dos autores pesquisados. Weffort (2003) considera que a complexidade e a estabilidade da economia são dois aspectos que podem impactar o sistema contábil de um país. O primeiro porque quanto mais complexa for a economia, maior será a necessidade de “suporte” por parte da contabilidade e, quanto ao segundo fator, afirma que a questão é clara quando se observa os países economicamente instáveis, atingidos pela hiperinflação, os quais desenvolveram procedimentos contábeis próprios. Nobes (1998) argumenta que países de baixo nível de desenvolvimento, como muitos países africanos, têm sistemas contábeis similares ao do Reino Unido, que por sua vez é tão desenvolvido quanto a Alemanha e a França, que têm sistemas contábeis completamente diferentes.

d) Estrutura e o tipo de empresas

Quanto à estrutura e o tipo de empresas, Gadea (2001) afirma que empresas familiares e de capital fechado não estão interessadas em divulgar suas demonstrações contábeis e a fazem por obrigação fiscal com a mínima informação possível, ao contrário de empresas de capital aberto, que têm o interesse em adquirir a confiança de investidores. No entanto, para Niyama (2005), esse item pode ser visto mais como uma consequência do nível de crescimento e desenvolvimento econômico do que uma causa propriamente dita, uma vez que países economicamente desenvolvidos tendem a ter um sólido mercado de capitais, o que propicia o surgimento de grandes corporações das bolsas de valores e de investidores interessados em informações de qualidade.

e) Existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade

Para autores como Nobes e Parker (1998), a existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade bem desenvolvidos impactam positivamente a atuação dos contadores, que adotariam uma visão mais justa e verdadeira, na medida em que lhes fosse permitido adotar os melhores critérios de acordo com o contexto particular das empresas. Este é outro item que no entendimento de Niyama (2005) é mais uma consequência do sistema legal vigente no país e do *status* da profissão contábil, do que uma causa propriamente dita, porque aquele será mais desenvolvido quando o sistema legal propiciar maior flexibilidade de atuação dos contadores (*common law*) e estes tiverem mais *status* e credibilidade na sociedade.

f) Forma de captação de recursos pelas empresas

Quanto à forma de captação de recursos pelas empresas, a questão é fundamentalmente a informação exigida por seu principal usuário – credores, governo ou investidores. Gadea (2001) explica que empresas de capital aberto, cujas ações estão nas mãos de numerosos acionistas, sentem uma maior necessidade de prover informações a esses investidores; por outro lado, empresas financiadas por um número reduzido de investidores ou credores e/ou que estes tenham forte vinculação na sua administração não sofrerão a mesma exigência informacional nas demonstrações contábeis publicadas, uma vez que existem outras formas de comunicação entre eles.

g) Herança de ter sido colônia de outro país

Países que sofreram qualquer espécie de colonização guardam a herança de ter sido colônia de outro país, existindo uma tendência de o colonizador impor sua cultura ao colonizado, o que chega a causar sérios impactos na colônia. Em nível contábil, não é diferente, claros exemplos são os casos da Austrália e Nova Zelândia, que têm sua

contabilidade bastante influenciada pela Inglaterra; e a América do Sul como um todo, que é fortemente impactada pelo modelo da Europa Continental. Flower (2002) afirma que a similaridade entre os Estados Unidos da América e a Inglaterra, não se deve ao processo de colonização, senão que aos seus estreitos laços econômicos e essencialmente ao estreito relacionamento entre profissionais contábeis.

#### h) Linguagem da comunicação

Nobes (1998, p.176) não aponta a linguagem da comunicação como uma causa – em si mesma – das diferenças apresentadas no *financial reporting* das empresas, mas reconhece o seu impacto na contabilidade:

o fato de muitos países de língua inglesa terem práticas contábeis similares não é provavelmente causado por sua linguagem compartilhada, a linguagem foi herdada com a contabilidade ou com outros fatores que afetam a contabilidade. As similaridades na linguagem podem contribuir para intensificar a dominância cultural, e as diferenças na linguagem podem retardar a transferência de tecnologia contábil. No entanto, esses pontos não fazem da linguagem uma variável-chave independente.

Por outro lado, Nobes e Parker (1998) apontam a questão terminológica como possível geradora de confusões, como exemplo apresentam os termos *stock* e *shares*, que são usados no Reino Unido com o mesmo significado de *inventory* e *stock*, respectivamente, nos Estados Unidos da América. Percebe-se que o termo *stock* é usado como denominação de duas contas distintas em países de cultura tão similar. Um contador que não tenha conhecimento de tais nomenclaturas pode gerar enormes confusões.

#### i) Localização geográfica

A localização geográfica pode impactar toda a estrutura de um país, lugares estratégicos e/ou com provimento de recursos naturais tendem a caracterizar sua forma de atuação internacional, a proximidade com outro país tende a influenciar as relações econômicas, sociais, políticas e culturais entre ambos. Weffort (2003, p. 53) observa que “a influência geográfica irá se refletir por intermédio de outros aspectos que afetam de forma mais direta e palpável a contabilidade”.

#### j) Inflação

A inflação é um fenômeno de persistente aumento dos preços e perda do poder aquisitivo de uma moeda, o qual exige parâmetros de correção para uma análise comparativa. Flower (2002) lembra que os princípios dos ajustamentos contábeis à inflação foram desenvolvidos, inicialmente na Alemanha, no entanto, o governo alemão se recusa a aceitar qualquer forma de ajustamento. Niyama (2005) observa que quando não existe um adequado ajustamento monetário, conceitos como o custo histórico como base de valor perdem sua relevância e ressalta, ainda, que a reavaliação de ativos é uma prática menos usada em países desenvolvidos.

#### k) Nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil

O nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil vai determinar o grau de atuação da classe na regulamentação de suas atividades, ou seja, países que tenham uma profissão contábil fraca e pouco atuante terão uma contabilidade regulamentada pelo governo. Niyama (2005) aponta o mercado de capitais como um fator que determina o nível de influência da profissão contábil e explica que, quando aquele é sólido e atuante, os investidores em geral, seus principais usuários, requerem informações confiáveis e

tempestivas. Nesses países, a profissão edita padrões contábeis, estabelece os critérios de credenciamento de contadores e auditores, sendo considerada auto-regulamentada; o contrário acontece em países onde não há uma forte demanda por informações financeiras, em que os contadores são confundidos com *bookkeepers* (escrituradores contábeis).

#### l) Nível de qualidade da educação na área contábil

Para demonstrar a importância do nível de qualidade da educação na área contábil, Gadea (2001) afirma que estudos realizados em diferentes regiões geográficas como as das características dos contadores recém-formados e suas atitudes frente a determinadas questões contábeis provaram que diferenças educativas podem gerar e manter as divergências nas práticas contábeis, nos procedimentos de auditoria, nas normas de ética profissional, entre outras. Por outro lado, Nobes (1998) questiona a relevância do nível da educação contábil para explicar diferenças no *financial reporting*.

Simultaneamente, Saudagaran (2004 apud NIYAMA, 2005) lembra que em países onde a contabilidade é confundida com a escrituração fiscal, o ensino é fraco e limitado ao nível secundário, não sendo disponível em curso superior, como consequência, a profissão contábil sofre os efeitos da qualidade do ensino e perde prestígio, tornando-se incapaz de atrair melhores alunos. O que se percebe é que a qualidade da educação e o nível de prestígio da profissão contábil estão intimamente relacionados, sendo ambos apontados como causas das diferenças internacionais.

#### m) Religião

Não é forte a idéia de que a religião seja uma causa das diferenças internacionais dos procedimentos contábeis, mas existem vertentes de que esta interfere na maneira de conduzir os negócios e as instituições, o que, conseqüentemente, impactaria o sistema contábil.

#### n) Sistema político

Gadea (2001) afirma que na contabilidade ficam refletidos a filosofia e os objetivos do sistema político e, dessa forma, em um país no qual rege o totalitarismo, a estrutura e o funcionamento da contabilidade serão diferentes que em um de economia de mercado.

#### o) Cultura

A cultura é caracterizada por Weffort (2003, p. 163) como sendo “uma criação humana, que só encontra espaço para se desenvolver dentro de uma sociedade de dois ou mais indivíduos que buscam, ao menos, um objetivo comum”. Acrescenta que é improvável haver duas culturas idênticas uma vez que não há duas sociedades absolutamente iguais. Sugere ainda que a influência da cultura na contabilidade possa ocorrer tanto de forma direta, por afetar o comportamento do contador e dos usuários da informação contábil, quanto indiretamente, na medida em que afeta as instituições de um país, como seus sistemas político e jurídico.

#### p) Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil

A vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil é caracterizada como uma causa das diferenças contábeis internacionais, pois, a contabilidade será mais ou menos flexível dependendo do nível do impacto das regras fiscais sobre ela. O fisco está interessado na tributação do lucro das empresas e, por isso, estabelece critérios bem definidos para o reconhecimento de despesas e receitas, os quais muitas vezes diferem das regras contábeis.

Niyama, Costa e Aquino (2005), baseando-se na literatura apontada, apresentaram um ranking no qual as seis principais causas seriam, nessa ordem: características, natureza e tipo

de sistema legal vigente; forma de captação de recursos pelas empresas, se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental; vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil; nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil; nível de qualidade da educação na área contábil; existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade.

### **3 ESTUDO DA PERCEPÇÃO DOS ALUNOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS QUANTO AO NÍVEL DE IMPORTÂNCIA DAS CAUSAS DAS DIFERENÇAS NO *FINANCIAL REPORTING***

A pesquisa é do tipo descritiva, realizada por meio de levantamento ou *survey* com a aplicação de questionário, com enfoque quantitativo. Os dados obtidos foram analisados, utilizando-se correlações e análise de *cluster*. O referido questionário foi aplicado aos alunos de graduação em Ciências Contábeis das cinco maiores instituições de Ensino Superior que oferecem o curso no Distrito Federal, sendo que uma é universidade pública federal e as demais são instituições de Ensino Superior particulares.

O questionário compõe-se de duas partes, a primeira tem por objetivo identificar o perfil da amostra. Para tal, foi questionado a instituição de ensino a qual pertence o aluno, o período em curso e se o aluno cursou a disciplina Teoria da Contabilidade.

Quanto ao semestre que os alunos estão cursando, estes foram agrupados em quatro grupos: 1º ao 3º semestre, 4º ao 6º semestre, 7º ao 8º semestre, 9º semestre em diante. O agrupamento dos alunos nesses grupos tem por finalidade diferenciá-los por grau de contato com o curso. Devido ao fato de a disciplina Teoria da Contabilidade, presumivelmente fornecer um arcabouço conceitual teórico da contabilidade, os alunos da amostra foram divididos em dois conjuntos: os que cursaram ou estão cursando a disciplina e os que ainda não tiveram aula de Teoria da Contabilidade.

No questionário, foram elencadas dezesseis razões que resumem aquelas citadas pela literatura (ELLIOT e ELLIOT, 2002; NOBES e PARKER, 1998; RAUDEBAUGH e GRAY, 1993; SAUDAGARAN, 2004; BELKAUI, 2000) e foi solicitado aos alunos que ordenassem numericamente, por critério de importância, as causas de divergência nos procedimentos de elaboração e apresentação de demonstrações contábeis em nível internacional. O questionário orientava que fosse marcado com um traço (-) aquele(s) item (ns) que, na opinião do aluno respondente, não tivesse(m) vinculação com as diferenças internacionais de evidenciação contábil. Ficou ainda em aberto um espaço para que os alunos pudessem acrescentar outro(s) fator (es) que cause(m) divergência na forma de evidenciação contábil internacional.

Os itens que compõem a segunda parte do questionário foram expostos em ordem alfabética para evitar possível indução de respostas. Junto aos questionários foi anexada uma carta de apresentação, na qual constam informações sobre os objetivos do trabalho. Aqueles foram entregues pessoalmente aos alunos em horário de aula, com anuência da coordenação e do docente de cada instituição de ensino, durante o segundo semestre de 2005.

Os dados obtidos foram tabulados em meio eletrônico, com o auxílio dos *softwares Excel for Windows 2002* e *SPSS for Windows 10.0.1* para análise. Ressalta-se que os resultados da pesquisa se limitam aos elementos pesquisados e à amostra extraída da população da pesquisa.

#### **3.1 Perfil da amostra**

A população de alunos de graduação em Ciências Contábeis, em período noturno das cinco instituições de ensino superior (IES), soma 2.319 alunos e a quantidade total de

questionários respondidos e validados totalizou 510, o que representa um índice de respostas de 22%. A Tabela 1 apresenta o perfil da amostra.

Perfil da Amostra										
	Pública Federal		Particular A		Particular B		Particular C		Particular D	
População:	365		220		431		927		376	
Quantidade total de alunos										
Amostra:	133		90		97		135		55	
Quantidade de questionários respondidos										
Representatividade da Amostra	36,4%		41%		22,5		14,6%		14,6%	
	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%	Quant	%
<b>Semestre em Curso</b>										
1° ao 3°	29	21,8	26	28,9	-	-	-	-	-	-
4° ao 6°	60	45,1	31	34,4	22	22,7	59	43,7	28	50,9
7° ao 8°	21	15,8	33	36,7	69	71,1	76	56,3	27	49,1
9° em diante	23	17,3	-	-	6	6,2	-	-	-	-
<b>Disciplina Teoria da Contabilidade</b>										
Sim	83	62,4	77	85,6	61	62,9	127	94,1	51	92,7
Não	50	37,6	13	14,4	36	37,1	8	5,9	4	7,3

**Tabela 1 - Perfil da amostra**

Fonte: dados da pesquisa.

A amostra foi selecionada de forma aleatória, os alunos que a compõem são os que estavam presentes no dia da aplicação do questionário, sendo que não houve aviso prévio. No intuito de haver maior homogeneidade entre os alunos, toda a coleta foi realizada no período noturno, devido ao fato que algumas instituições somente oferecem o curso pela noite.

Alguns questionários foram anulados por não terem sido preenchidos, conforme o interesse da pesquisa: ou porque não se identificaram, ou porque assinalaram mais de um item com o mesmo número (grau de importância), ou, ainda, porque algum(ns) item(ns) não estava(m) assinalado(s).

### 3.2 Nível de importância das razões para a existência de diferenças internacionais nos procedimentos utilizados para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas (*financial reporting*)

A Tabela 2 evidencia para cada item da lista das razões das diferenças no *financial reporting* das empresas o ponto na escala de importância, que apresentou maior incidência de respostas em cada uma das instituições de Ensino Superior, que compõem a amostra, ou seja, o nível da escala com maior número de respostas e seu respectivo percentual. A escala de importância é numérica e crescente, os alunos assinalaram as razões com números inteiros desde o um (mais importante) até o dezesseis (menos importante), ou ainda, com apenas um traço (-) os itens sem importância para o estudo.

Na Tabela 2, as seis primeiras razões foram ordenadas, segundo o *ranking* apresentado por Niyama, Costa e Aquino (2005), porém, no questionário, essas foram apresentadas em ordem alfabética para evitar indução de respostas.

Cabe observar que pode haver mais de uma razão com o mesmo nível de importância, uma vez que o objetivo nesse momento é apresentar o ponto com maior incidência de respostas para cada item.

Razões	1		2		3		4		5	
	Nível	%	Nível	%	Nível	%	Nível	%	Nível	%
Características, natureza e tipo de sistema legal vigente	1	24%	1	21%	3	13%	1; 3	10%	2	16%
Forma de captação nas empresas de recursos, se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental	4	14%	5	13%	5	13%	5	10%	7	15%
Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira)	3	17%	2	17%	2	16%	3	12%	2; 7	11%
Nível de influência, credibilidade e <i>status</i> (amadurecimento) da profissão contábil	7	9,8%	6; 11	11%	7	12%	4	13%	5; 7	11%
Nível de qualidade da educação na área contábil	8	12%	6; 8	11%	4; 7	13%	5; 7	12%	6	15%
Existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil	1	16%	1	12%	1	12%	1; 4; 7; 10	10%	2; 5; 8	13%
Estrutura empresarial e tipo de empresas	3; 5	15%	6	17%	7	14%	7; 11	9%	2	16%
Acidentes de percurso	s/ imp	38%	s/ imp	52%	s/ imp	29%	s/ imp	24%	s/ imp	29%
Crescimento e desenvolvimento econômico	1; 5	17%	2	21%	1	19%	1	13%	1	26%
Herança de ter sido colônia de outro país	s/ imp	23%	s/ imp	34%	s/ imp	24%	s/ imp	13%	s/ imp	20%
Linguagem de comunicação	s/ imp	26%	s/ imp	29%	s/ imp	16%	12	13%	13	16%
Localização geográfica	s/ imp	32%	s/ imp	43%	s/ imp	27%	s/ imp	18%	s/ imp	24%
Nível de inflação	9	13%	11	11%	11	14%	3; 9	9%	11	11%
Religião	s/ imp	41%	s/ imp	53%	s/ imp	37%	s/ imp	23%	s/ imp	31%
Sistema político (se democracia, se controlado pelo Estado)	1	10%	4	13%	10	18%	8	12%	s/ imp	11%
Valores culturais atribuídos pela sociedade	s/ imp	17%	s/ imp	29%	s/ imp	12%	1; 4	10%	11	16%

**Tabela 2: Posição com maior percentual de votos para cada uma das razões das diferenças internacionais no *financial reporting* das empresas**

Fonte: dados da pesquisa.

O item características, natureza e tipo de sistema legal vigente ocupa o primeiro lugar no *ranking* e foi considerada a mais importante por 24% dos alunos da IES pública federal e por 21% pela IES particular A. A IES particular C apresentou dois pontos igualmente importantes, os níveis 1 e 3, cada um com 10%. Na IES particular D, a maior incidência foi no nível 2, com 16% e, na particular B, foi no nível 3 com 13%.

A forma de captação de recursos pelas empresas, a segunda do ranking, foi considerada a quinta nas IES particulares A, B e C, enquanto que a IES pública federal a classificou como a quarta com 14%.

A terceira é a vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil, que também foi considerada a terceira pela IES pública federal com 17% e, pela particular C, com 12%, as demais a classificaram no nível 2, sendo que a particular D apresentou tanto o nível 2 como o 7.

O item nível de influência, credibilidade e *status* da profissão contábil aparece em quarto lugar no *ranking* e também pela IES particular C com 13% dos questionários. Similarmente, o nível de qualidade da educação na área contábil vem em quinto, bem como na IES particular C que apresenta os itens 5 e o 7 empatados com 12% cada um.

A causa existência de um arcabouço conceitual teórico foi citada pelas IES pública federal, particular A e particular B como a mais importante com 16%, 12% e 12%, respectivamente. A IES particular C apresentou, para o mesmo item, um percentual de 10% em quatro pontos ao longo da escala de importância – 1, 4, 7 e 10 – o que denota uma falta de congruência na opinião dos alunos pesquisados.

A Tabela 2 permite notar uma maior congruência de opiniões com relação às razões de menor relevância para o estudo das diferenças internacionais da contabilidade, o item acidentes de percurso, herança de ter sido colônia de outro país, localização geográfica e religião obtiveram uma maior incidência de respostas, assinalando-os como sem importância em todas as IES.

O item valores culturais, atribuídos pela sociedade, apesar de ter sido assinalado nas IES pública federal, particular A e particular B como sem importância, na IES particular C a sua maior incidência foi nos níveis 1 e 4, com 10% cada uma. Ressalte-se que o fato de a maioria ser representada por tão reduzido percentual (10%) mostra uma grande dispersão nas respostas, evidenciando que os alunos não têm uma opinião formada sobre o assunto.

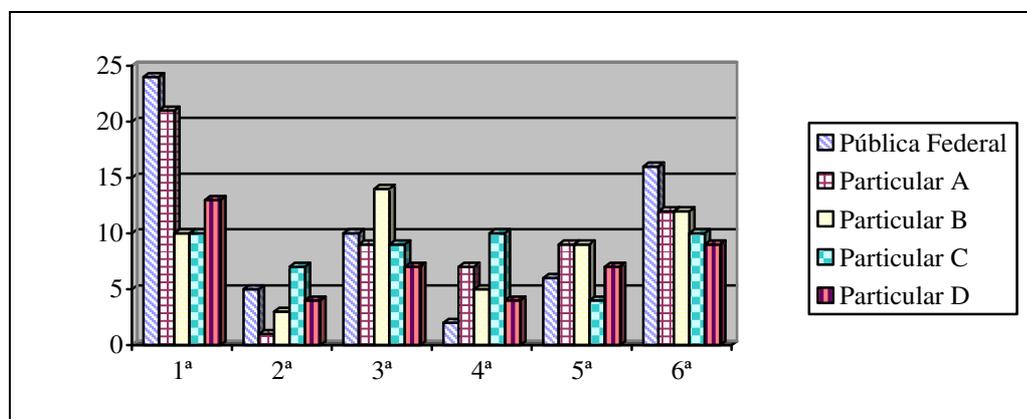
Outro aspecto interessante a ser observado é que o item crescimento e desenvolvimento econômico não é evidenciado no *ranking* da literatura, mas foi considerado importante pela maioria dos alunos pesquisados em cada IES. Uma possível explicação para o fato é que os alunos estariam associando a qualidade da informação contábil ao nível econômico de um país, muito provavelmente tendo em mente os Estados Unidos da América, uma potência mundial e um referencial em contabilidade. No entanto, a regra não se generaliza, já que países como a França e a Alemanha são desenvolvidos economicamente, mas, por outro lado, apresentam uma contabilidade muito conservadora, preocupada com a proteção do credor e, mais ainda, largamente influenciada pelo fisco.

O sistema político também não foi elencado entre as 6 principais razões para a existência de diferenças no *financial reporting* das empresas, mas foi considerado o mais importante na IES pública federal. Tal fato pode ser explicado no sentido de que o governo exerce grande influência na contabilidade e, ainda, pela proximidade do período eleitoral, que influencia o pensamento dos alunos.

### **3.3 Principais razões das diferenças internacionais no *financial reporting* de acordo com a literatura pesquisada e cada instituição de ensino superior da amostra**

A fim de analisar o nível de percepção dos alunos de graduação em Ciências Contábeis do Distrito Federal quanto às principais causas, foi elaborado o Gráfico 1, o qual

apresenta os percentuais de incidência do nível 1, o mais importante da escala de importância, para cada uma das 6 principais causas das diferenças internacionais que foram elencadas por Niyama, Costa e Aquino (2005) com base na literatura contábil internacional.



**Gráfico 1: Percentual de incidência das principais diferenças internacionais no *financial reporting* das empresas nas cinco instituições de ensino superior pesquisadas**

Fonte: dados da pesquisa.

A primeira causa do *ranking* se refere às características, natureza e tipo de sistema legal vigente. Com base no Gráfico 1, percebe-se que as IES pública federal e particular A têm uma melhor percepção da importância dessa causa, com 24% e 21% respectivamente.

A forma de captação de recursos pelas empresas (se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental) é a segunda causa apresentada no gráfico, esta apresenta a menor incidência de votos, com 19% no somatório das cinco instituições. Infere-se que, provavelmente, os alunos não percebem que, sendo os investidores os mais importantes usuários de uma empresa, as demonstrações financeiras divulgadas serão diferentes, conforme o tipo de investidor. De maneira geral, para os acionistas, que não têm contato direto com a empresa, informações serão exigidas para a sua tomada de decisão, enquanto que, se os recursos provierem de crédito bancário, não se fará necessário evidenciar tanto nos relatórios divulgados, pois existe comunicação direta entre o banco e a empresa.

Em seguida, a causa vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (contabilidade financeira) apresenta uma razoável percepção de importância por parte dos alunos, principalmente na IES particular B, com 14% das respostas. Aparentemente, esse resultado se deve à própria situação brasileira, na qual o fisco interfere nas práticas contábeis, e isso é notado como um fator que gera divergência no *financial reporting* e também pela ênfase em sala de aula dessa abordagem final.

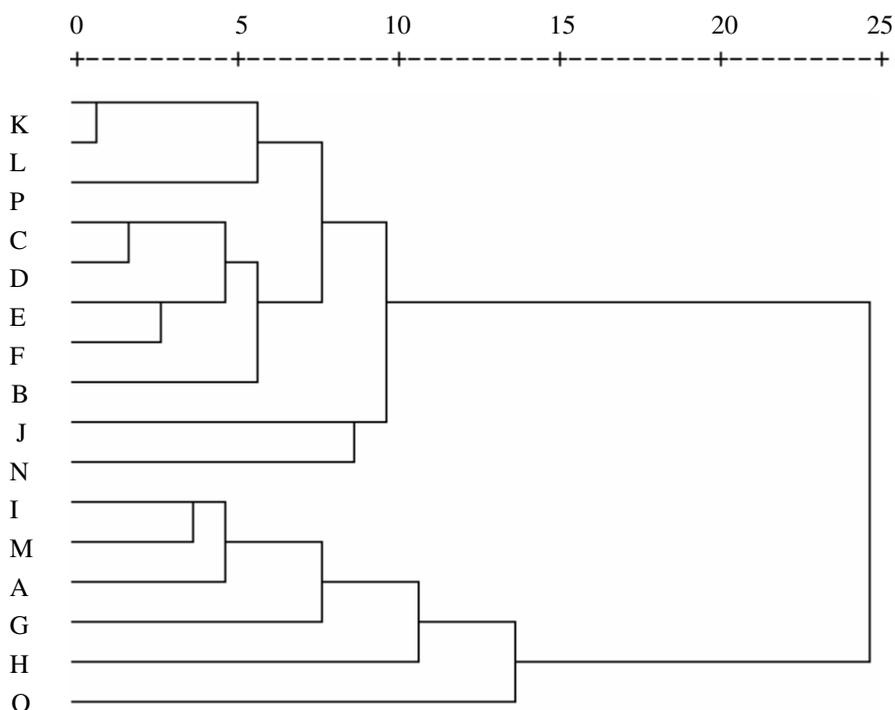
A quarta causa do *ranking* é o nível de influência, credibilidade e *status* (amadurecimento) da profissão contábil, esta também não foi considerada importante pela maioria dos alunos, o somatório dos percentuais alcançou 27% do total da amostra.

O nível de qualidade da educação contábil vem logo após, apresentando um grau de importância ligeiramente homogêneo entre as instituições, sendo que a IES particular A e particular B se aproximaram aos 9%, a pública federal com 6%, a particular D com 7% e a particular C com o menor percentual de 4%.

A última causa do *ranking* é a existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade, esta foi considerada importante, principalmente, pela IES pública federal, que apontou um percentual de 16%; a IES particular A e B obtiveram 12%; a particular C, 10%; e, finalmente, a particular D, 9%. Observa-se que os alunos têm algum entendimento de que a teoria contábil é uma peça essencial na elaboração contábil, embora não tão significativo segundo a pesquisa.

### 3.4 Análise de *cluster*

O Gráfico 2 apresenta um dendograma, o qual descreve graficamente o nível de ligação entre as razões das diferenças internacionais no *financial reporting* das empresas, de acordo com as respostas obtidas na pesquisa. Note-se que, nesse momento, os questionários não foram separados por instituição de ensino.



**Gráfico 2: Dendograma**

Fonte: dados da pesquisa.

Na análise do dendograma, é possível perceber que os itens estudados compõem alguns *clusters*. Primeiramente, cabe observar a agrupação em dois grandes grupos. O primeiro formado pelo nível de influência, credibilidade e *status* da profissão contábil (K), nível da qualidade da educação na área contábil (L), vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil (P), nível de crescimento e desenvolvimento econômico (C), estrutura empresarial e tipo de empresas (D), existência de um arcabouço conceitual teórico de contabilidade (E), forma de captação de recursos pelas empresas (F), características do sistema legal vigente (B), nível de inflação (J) e sistema político (N).

O segundo grupo é formado pelos itens localização geográfica (I), religião (M), acidentes de percurso (A), herança de ter sido colônia de outro país (G), linguagem de comunicação (H) e valores culturais atribuídos pela sociedade (O).

De forma abrangente, o primeiro grupo se compõem dos itens classificados como os de maior relevância para o estudo das causas das diferenças na elaboração e evidenciação contábil na opinião da maioria dos alunos pesquisados. Os itens crescimento e desenvolvimento econômico, estrutura empresarial e tipo de empresas, nível de inflação e sistema político foram considerados pelos alunos como causas relevantes, enquanto a literatura não os mencionou entre as 6 principais.

Percebe-se também uma maior proximidade (graficamente, a ligação se dá mais próximo do zero) entre o nível de influência, credibilidade e *status* da profissão contábil (K) e

o nível da qualidade da educação na área contábil (L), o que faz sentido, uma vez que a credibilidade da profissão está muito ligada à educação obtida.

Os itens localização geográfica (I) e religião (M) são os que apresentaram maior ligação entre as causas do segundo grupo. Na Tabela 2, percebe-se que estes foram os que apresentaram maior incidência de respostas considerando-os sem importância.

A análise dos dados permite verificar que os alunos, em sua maioria, apesar de não terem idéias consolidadas sobre a importância de cada uma das causas apontadas no questionário, conseguem definir as mais e as menos importantes. Entretanto, embora identificando o “grupo” dos mais e dos menos importantes, não há unanimidade entre a(s) mais importante(s).

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de avaliar o nível de percepção dos alunos de graduação em Ciências Contábeis no âmbito do Distrito Federal quanto às causas das diferenças internacionais nos procedimentos de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras (*financial reporting*) das empresas, foi utilizado o modelo de levantamento ou *survey*, por meio de aplicação de um questionário, o qual foi entregue pessoalmente em sala de aula aos alunos presentes em cinco instituições de Ensino Superior do Distrito Federal, escolhidas pela sua representatividade em número de alunos.

Do total da amostra, trinta e quatro alunos preencheram o campo que solicitava a enumeração de alguma(s) causa(s) que não tivesse(m) sido citada(s) na pesquisa. No entanto, os alunos, na realidade, não acrescentaram novas causas, mas apontaram as que já estavam listadas no questionário ditas de outra forma ou, ainda, escreveram recomendações para a harmonização contábil.

Quanto à disciplina de Teoria da Contabilidade, os resultados da pesquisa revelam que esta não tem oferecido um adequado arcabouço teórico sobre contabilidade internacional, que faça divergir substancialmente as respostas entre os alunos que cursaram e os que não cursaram a mencionada disciplina.

Percebe-se pouca convergência nas respostas evidenciadas na Tabela 2, a qual compara os pontos que obtiveram maior incidência de respostas nas instituições pesquisadas. Quando analisado todo o banco de dados gerado pela aplicação dos questionários, percebe-se uma divergência ainda maior, tal fato se dá pela multiplicidade nas respostas obtidas, observou-se que todos os itens receberam todas as respostas possíveis. A Tabela 2 revela essa ocorrência quando apresenta percentuais reduzidos para os pontos de máximo, o menor deles é de 9%. Isso denota que as respostas estiveram espalhadas pela escala de importância e que, no caso do exemplo, a maior concentração se deu com apenas 9%.

O Gráfico 1 buscou avaliar se a opinião dos alunos converge com o *ranking* apresentado por Niyama, Costa e Aquino (2005) e concluiu-se que os alunos não têm a mesma percepção da literatura e nem mesmo entre os próprios alunos. Porém, observando o percentual das cinco instituições de ensino é possível fazer uma generalização e afirmar que a ordem de importância, na opinião dos alunos seria, em primeiro lugar, a 1ª do *ranking* (características, natureza e tipo de sistema legal vigente), em segundo lugar, a 6ª (existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil ou estrutura conceitual básica da contabilidade), em terceiro, a própria 3ª (vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil), em quarto, a 5ª (nível de qualidade da educação na área contábil), depois a 4ª (nível de influência, credibilidade e *status* – amadurecimento – da profissão contábil), e em sexto, a 2ª (forma de captação de recursos pelas empresas, se vinculadas ao mercado de capitais ou ao mercado de crédito bancário com fonte governamental).

Apesar de não haver uma clara definição da ordem de importância das causas das diferenças internacionais do *financial reporting*, os resultados da pesquisa possibilitaram a separação daquelas em dois grupos similares ao que a literatura pesquisada considera as causas mais e menos importantes, como se observa no Gráfico 1. Apenas os itens crescimento e desenvolvimento econômico e sistema político foram considerados pelos alunos como causas relevantes, enquanto a literatura não os mencionou entre as principais.

Com a presente pesquisa, foi possível perceber que a contabilidade internacional é um assunto incipiente na comunidade contábil e na academia, e que ainda não foram formadas opiniões sólidas sobre o tema. Flower (2002) considera que essa falta de contato com outro *financial reporting* é um risco, pois os alunos, provavelmente, não questionarão os procedimentos executados em seu país e simplesmente o identificarão como a melhor ou até a única possível forma de proceder. Sob outro enfoque, a falta desses conhecimentos acarreta redução das oportunidades de profissionais brasileiros desempenharem funções estratégicas em empresas multinacionais o que, por sua vez, reduz o seu *status* perante a sociedade.

Vale lembrar que o entendimento da contabilidade internacional é importante, não apenas para os profissionais que atuarão em mercados internacionais, mas também para que toda a profissão possa refletir sobre os procedimentos de preparação e apresentação das demonstrações financeiras, no intuito de a profissão avançar no processo de harmonização contábil.

## REFERÊNCIAS

ALI, M. J. A synthesis of empirical research on international accounting harmonization and compliance with international financial reporting standards. *Journal of Accounting Literature*, Gainesville, v. 24, 2005.

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*, de 12 de fevereiro de 2004, seção 1, p. 14. Disponível em: [http://www.cmconsultoria.com.br/legislacao/pareceres/2003/par\\_2003\\_0289\\_CNE\\_CES.pdf](http://www.cmconsultoria.com.br/legislacao/pareceres/2003/par_2003_0289_CNE_CES.pdf). Acesso em: 18 abr. 2005.

CICCONE, S. J. Two essays on financial transparency: 1. Information quality and stock returns and 2. International differences in financial transparency. *The Florida State University*, 2000.

ELLIOT, B.; ELLIOT, J. *Financial accounting and reporting*. 6. ed. UK: Prentice Hill Europe, 2002.

ECHTERNACHT, T. H. S. *O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis no Brasil*. 2007. 97 f. Dissertação (Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis) – UnB, UFPB, UFPE e UFRN, João Pessoa, 2007.

FLOWER, J. *Global financial reporting*. Palgrave, 2002.

GADEA, J. A. L. *Manual de contabilidad internacional*. Madri: Ediciones Pirâmide, 2001.

NIYAMA, J. K. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, J. K.; COSTA, P. S.; AQUINO, D. R. B. Principais causas das diferenças no *financial reporting*: uma pesquisa empírica em instituições de ensino superior do nordeste e centro-oeste do Brasil. *Revista ConTexto*, Porto Alegre, v. 5, n 8, segundo semestre, 2005

NOBES, C. Towards a general model of reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, v. 34, nº 2, 1998.

NOBES, C.; PARKER, R. *Comparative international accounting*. 5. ed. New York: Prentice Hall International, 1998.

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

SAUDAGARAM, S. M. *Intenational accountig: a user perspective*. 2. ed. USA: South-Western, 2004.

WEFFORT, E. F. J. *O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado*. 2003. 295 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

**Artigo recebido em 16/08/06 e aceito para publicação em 13/02/07.**