

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL:
Uma Análise da produção científica sobre nos principais periódicos internacionais da
área (2000 a 2009)**

LUCIANA MIYUKI IKUNO
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

JORGE KATSUMI NIYAMA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

DUCINELI RÉGIS BOTELHO
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

CLAUDIO MOREIRA SANTANA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

RESUMO

Diante do crescente estudo da contabilidade internacional, da relação das causas das diferenças internacionais do *financial reporting*, de seu nível de influência, de sua classificação e da mensuração da convergência; e considerando a importância do processo de convergência das normas contábeis em si, este trabalho identificou os principais temas enfocados na produção científica relativos ao *financial reporting* nos principais periódicos internacionais entre os anos de 2000 a 2009. A pesquisa utilizou o método qualitativo e possui natureza exploratória e documental. Para a consulta dos periódicos foram utilizadas as bases de dados CAPES.periódicos, Factiva.com e JSTOR. A análise utilizou um total de 75 artigos científicos, agrupados em diferentes temas: mensuração da convergência; diferenças internacionais e implicações no *financial reporting*; classificação; impacto da adoção das IAS/IFRS; estudo de países; processo de adoção das IFRS, situação atual; e pesquisa na área internacional. A principal temática identificada foi “diferenças internacionais e implicação no *financial reporting*”, 42,67% do total de artigos. A “mensuração da convergência” (13,33%) e “impacto da adoção das IAS/IFRS” (13,33%) também são temáticas que se destacaram, as demais não variaram significativamente. O aumento da temática “estudo de países” nos últimos anos pode estar relacionado com o interesse recente da comunidade acadêmica em se verificar a efetividade do processo de convergência. Já a maior concentração de artigos nos anos de 2006 e 2007 pode estar relacionada ao aumento das bases de dados resultantes da adoção obrigatória das IFRS pela União Européia em 2005. Aponta-se que podem existir lacunas na literatura e oportunidades de pesquisa.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Internacional tem sido objeto de vários estudos e pesquisas nas últimas décadas, haja vista todo o processo de globalização dos negócios e dos mercados de capitais, e o crescente número de empresas multinacionais e operações transnacionais, levando à necessidade de se buscar uma maior comparabilidade da contabilidade entre os diferentes países. Assim, como afirmam Evans et al., 1994 (apud WEFFORT, 2005) e

Radebaugh e Gray (1997), a contabilidade internacional estuda principalmente as causas das diferenças internacionais no *financial reporting* entre os países e os problemas mais relevantes aos negócios internacionais. Esse processo de aproximação das normas e práticas contábeis entre os países é denominado “harmonização”.

Contudo, é importante lembrar que essa harmonização difere da padronização em si, que seria a adoção de um grupo de normas padrão para todos os países (não permitindo a adaptação por parte dos países diante de suas características e necessidades). Recentemente a palavra “convergência” passou a ser bastante utilizada com o intuito de definir a trajetória dos países na adoção das *International Accounting Reporting Standards* (IFRS), cujo objetivo seria a adoção integral dessas normas pelos países.

O *financial reporting* - processo de elaboração e apresentação das demonstrações contábeis - difere substancialmente entre a maioria dos países (NIYAMA, 2005). Essas diferenças podem ser vinculadas a inúmeros fatores culturais, políticos, econômicos e sociais; tais quais: tradição histórica, estrutura política e legal, desenvolvimento econômico e do mercado de capitais, valores sociais e nível de educação (BUSHMAN; PIOTROSKI, 2006; DING; JEANJEAN; STOLOWY, 2005; JAGGI; LOW, 2000; ZEFF, 2007). Frente aos diversos fatores listados e a crescente necessidade de diminuir tais diferenças no *financial reporting*, parece ser unânime, tanto por parte da área acadêmica, quanto dos órgãos normatizadores e instituições financeiras, a visão de necessidade da harmonização das normas contábeis.

Paralelamente a esses esforços, para aumentar a comparabilidade das normas contábeis, há a preocupação por parte de organismos internacionais de contabilidade como o *International Federation of Accountants* (IFAC) e o *International Accounting Standards Board* (IASB) na harmonização também de conceitos e práticas contábeis, que se refletem também na formação dos profissionais de contabilidade - o que pode ser identificado por meio do apoio dado por essas instituições à Organização das Nações Unidas (ONU) em sua proposta feita pelo *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference on Trade and Development* (ISAR/UNCTAD/ONU) de um *curriculum* mundial, que contém blocos de conhecimentos mínimos das grades curriculares de contabilidade (RICCIO; SAKATA, 2004).

Pode-se citar como um marco da harmonização do *financial reporting* e do processo de convergência a adoção obrigatória das IFRS pela União Européia. No ano de 2005, todas as empresas listadas em bolsa de valores na União Européia foram requeridas a fazer suas demonstrações consolidadas de acordo com as IFRS. Porém, as demonstrações individuais das empresas listadas não foram objeto de tal exigência, fazendo com que a União Européia tenha dois regimes normativos distintos no mesmo lugar (LARSON; STREET, 2006).

Países não integrantes da União Européia também estão convergindo com as IFRS com as IFRS, tanto completamente como parcialmente, tais como Austrália, Nova Zelândia, Hong Kong e Israel. O Canadá, em 2006, fez planos para a convergência com as IFRS em até cinco anos. Os Estados Unidos tem apoiado o processo de convergência. E, em 2002, o FASB e o IASB firmaram o seu comprometimento com a convergência, o que incluía: a) fazer as suas normas existentes totalmente compatíveis, bem como praticáveis; b) coordenar seus futuros programas de trabalho, para assegurar sua continuação dos projetos de junção e encorajar seus órgãos interpretativos FASB's *Emerging Issues Task Force* (EITF) e IASB's *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) para coordenar suas atividades (LARSON; STREET, 2006).

Ante o exposto, e no pressuposto de que a convergência das normas contábeis com as IFRS traz uma maior transparência e comparabilidade do *financial reporting*, além de

inúmeros benefícios como: a integração dos mercados financeiros internacionais, consolidação dos blocos econômicos, atuação das instituições em vários países e a estabilidade financeira, verifica-se a importância do estudo da relação das causas das diferenças internacionais, do *financial reporting*, de seu nível de influência, de suas classificações e da mensuração da harmonização. Dessa forma, o problema de pesquisa aqui proposta pode ser enunciado da seguinte maneira: **quais são os principais temas pesquisados na contabilidade internacional, relativos ao *financial reporting* nos principais periódicos internacionais?**

Considerando a importância do processo de convergência das normas contábeis, o objetivo do trabalho é identificar os principais temas enfocados na produção científica relativos ao *financial reporting* nos principais periódicos internacionais entre os anos de 2000 a 2009.

A pesquisa tem base em métodos de pesquisa qualitativa e possui natureza descritiva e documental, vez que o trabalho foi realizado com a pesquisa de artigos científicos nos principais periódicos internacionais. Para a consulta destes periódicos foram utilizadas as bases de dados CAPES.periódicos, Factiva.com e JSTOR. A análise utilizou um total de 75 artigos científicos que foram agrupados em diferentes temas, como: mensuração da convergência; diferenças internacionais e implicações no *financial reporting*; classificação; impacto da adoção das IAS/IFRS; estudo de países; processo de adoção das IFRS, situação atual; e pesquisa na área internacional.

O presente trabalho é estruturado em mais quatro partes. Após esta introdução, a segunda parte trata de algumas das diferenças internacionais no *financial reporting* e as suas possíveis causas, bem como a importância do estudo da contabilidade internacional. Após, é analisada a produção científica a respeito do tema e feito um agrupamento de acordo com a classificação dos temas versados. Finalmente, na quinta e última parte serão apresentadas as considerações finais sobre os principais aspectos referentes ao assunto proposto.

2 A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS

A contabilidade, por ser fonte de informações para o mundo dos negócios e, por levar em consideração as necessidades dos usuários, é reflexo do ambiente em que atua, sendo vinculada aos valores, sistemas políticos, econômicos e jurídicos do seu local de origem. Contudo, o processo de globalização tornou mais sutil as fronteiras entre os países e tornou a contabilidade mais globalizada (WEFFORT, 2005).

A crescente necessidade de uma maior comparabilidade do *financial reporting* entre os países, derivada dessas transações internacionais causadas pela globalização, levou ao surgimento da contabilidade internacional, que seria o ramo da contabilidade que estuda as normas contábeis com o intuito de se conseguir a convergência entre os diferentes países para solucionar esses problemas decorrentes das divergências causadas pelo cenário atual (NIYAMA, 2005).

Essa harmonização das normas contábeis tem sido o objetivo de muitos profissionais contábeis e objeto de estudo da área acadêmica. Entretanto, o processo de harmonização pode ocorrer mais vagarosamente devido aos vários impedimentos causados pelas diferenças nas práticas e normas contábeis praticadas em cada país ou bloco econômico; assim como por diferenças culturais, econômicas e legais. Porém, acontecimentos como a criação do IASB e a

adoção obrigatória das IFRS pelas empresas da União Européia listadas em bolsa de valores para elaborar suas demonstrações consolidadas podem ser considerados marcos para a harmonização internacional. Tais fatos possibilitam a criação de um cenário oportuno para o estudo das direções das pesquisas na harmonização contábil internacional e para as investigações de como as pesquisas procederão a partir desses acontecimentos (BAKER; BARBU, 2007).

2.1 O processo de convergência no Brasil

No Brasil, a contabilidade é marcada pela vinculação à legislação e à regulamentação por organismos governamentais. A sua vinculação à legislação é principalmente ligada à tributação, e, mais recentemente, às legislações societárias, como a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Dentre os principais organismos que marcam a contabilidade no Brasil, encontram-se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). E esses quatro organismos vêm contribuindo no processo de convergência das normas brasileiras às IFRS.

Frente à preocupação da CVM em desenvolver esforços para viabilizar a convergência, nota-se a publicação de algumas normas referentes a esse tema. E de acordo com a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007, fica entendido que as companhias abertas deverão elaborar e apresentar, a partir do exercício findo em 2010, as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IFRS. Essa instrução emitida pela CVM denota o objetivo final de que as normas brasileiras de contabilidade entrem em conformidade com as normas internacionais e aponta a importância e a necessidade dessa convergência. Já a Instrução CVM nº 469, de 2 de maio de 2008, refere-se à aplicação da Lei nº 11.638, que altera e introduz novos dispositivos na Lei nº 6.404/76, e também trata de alguns procedimentos contábeis. Outras normas da CVM referentes à convergência de alguns procedimentos contábeis com as normas internacionais são as Instruções CVM nº 464, de 29 de janeiro de 2008; nº 550, de 17 de outubro de 2008; e nº 475, de 17 de dezembro de 2008.

O Banco Central do Brasil também tem se comprometido e dado suporte ao processo de convergência, como pode ser aduzido da apresentação ao Conselho Monetário Nacional de propostas de normativos, como o Comunicado BACEN nº 14.259/2006, que visa à adoção de procedimentos contábeis e de auditoria condizentes com as recomendações do IASB e IFAC aplicadas às instituições financeiras e às demais instituições por ele autorizadas. De acordo com o cronograma do Comunicado BACEN nº 14.259/2006, está previsto que até 31 de dezembro de 2010, a elaboração e publicação das demonstrações contábeis consolidadas das instituições financeiras estejam em consonância com as normas do IASB e IFAC. Paralelamente, outras normas referentes à convergência no âmbito do Sistema Financeiro Nacional são o Comunicado BACEN nº 16.669/2008, a Resolução CMN nº 3.533/2008, a Resolução CMN nº 3.534/2008, e a Resolução CMN nº 3.335/2008; que tratam de procedimentos contábeis em conformidade com as normas internacionais.

Outro passo no processo de convergência contábil no Brasil foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), tendo em conta, conforme a Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/05, seus objetivos:

Art.3º O Comitê de pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo (sic) o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de

produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Assim como a Resolução CFC nº 1.103/2007, que dispõe sobre a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, cujo objetivo também é o monitoramento do processo de convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais, outro marco no cenário de convergência no Brasil foi a alteração, por meio da Deliberação CVM nº 539/2008, do arcabouço teórico no Brasil que se baseou no “Pronunciamento Conceitual Básico”, emitido pelo CPC. Ressalta-se que antes do ano de sua emissão o Brasil se encontrava com duas estruturas distintas: uma proposta pela CVM e outra proposta pelo CFC. Dessa forma, após a introdução dessa deliberação, nota-se que houve uma efetiva aproximação da estrutura contábil brasileira com a internacional.

A SUSEP em sua Circular SUSEP nº 357, de 26 de dezembro de 2007, dispõe sobre a importância do desenvolvimento de ação específica, com o objetivo de identificar as necessidades do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, específicas às sociedades seguradoras. A partir dessa circular serão editados normativos objetivando a adoção de procedimentos para a elaboração e publicação das demonstrações financeiras consolidadas por parte das sociedades seguradoras para que até o exercício findo em 2010 estejam em consonância com as IFRS.

2.2 Causas das diferenças contábeis internacionais

De acordo com Shima (2007), os estudos sobre os fatores que influenciam o desenvolvimento dos sistemas contábeis internacionais começaram por volta do ano de 1960. Já Baker e Barbu (2007) destacam o pequeno interesse nas pesquisas sobre a harmonização contábil internacional por parte da comunidade acadêmica no período que antecede o ano de 1965. Diante da importância de se estudar as causas das diferenças internacionais com o intuito de se atingir a comparabilidade entre os países em âmbito internacional, é notável o crescente número de pesquisas acerca deste tema após esse período entre 1960 e 1965.

Conforme o estudo de Baker e Barbu (2007), os primeiros fatores do ambiente apontados como explicativos para as diferenças nas práticas contábeis internacionais foram o fator cultural e o fator econômico. Vários estudos acerca do impacto da cultura foram feitos tendo como base as estruturas culturais de Hofstede (1980) e Gray (1988), para analisar as diferenças entre os países, como por exemplo o de Ding *et al.* (2005). Em relação aos fatores econômicos, outros estudos foram conduzidos (BAKER; BARBU, 2007) e chegou-se à conclusão que a harmonização das práticas contábeis não depende apenas do nível de regulação dentro de uma economia, mas também depende de fatores macroeconômicos e de outro lado, também se encontram estudos (BAKER; BARBU, 2007) sobre os fatores microeconômicos que afetam as escolhas contábeis e alguns estudos que classificam os países de acordo com esses fatores econômicos para diferenciá-los.

Nobes (1998) propôs, em seu estudo, 17 fatores como causas das diferenças contábeis internacionais, sendo elas: herança colonial, invasões, tributações, inflação, nível de educação, duração e tamanho da profissão contábil, estágio do desenvolvimento econômico, sistema legal, cultura, história, geografia, linguagem, influência da teoria contábil, sistema político, clima social, religião e acidentes de percurso, nesse mesmo sentido, Choi e Meek (*apud* SHIMA 2007, p.6) apontam oito fatores do ambiente que influenciam o desenvolvimento do sistema financeiro e, portanto, podem ser classificados como as causas das diferenças no *financial reporting*: principal fonte de financiamento, sistema legal, sistema

de tributos, relações políticas e econômicas, inflação, nível de desenvolvimento econômico, educação e cultura.

Zeff (2007) faz alguns comentários sobre os obstáculos para a comparabilidade global do *financial reporting* e a convergência em um alto nível de qualidade e aponta que a cultura do negócio e financeira, a cultura contábil, a cultura de auditoria e a cultura regulatória diferem de país para país; o que atrapalha e até pode impedir a promoção da comparabilidade global. Já a convergência – que significa a crescente comparabilidade das normas internacionais em um alto nível de qualidade – tem como principais obstáculos os problemas de interpretação, problemas de linguagem, problemas de terminologia, o uso de medidas alternativas de ganhos ajustados (como por exemplo, a rentabilidade), a necessidade em ter uma “comissão de valores mobiliários” como o cooperador no sucesso de implementação das IFRS e as diferenças do impacto da política de país em país.

Apesar dessas inúmeras variáveis apontadas como causas das diferenças internacionais, apenas algumas dessas variáveis foram focalizadas empiricamente. A importância dos valores culturais é bastante questionada nas pesquisas. Zarzeski (1996) testou empiricamente o impacto dos valores culturais nas divulgações financeiras em alguns países industrializados e concluiu que, além dos valores culturais, as forças de mercado têm um significativo impacto nessas divulgações. Também é revelado no estudo de Zarzeski (1996) que o impacto dos valores culturais em nível internacional é insignificante, ou seja, os valores culturais podem não ser relevantes para empresas multinacionais. Já Jaggi e Low (2000) revelam que os valores culturais possuem um insignificante impacto nas divulgações financeiras dos países *common-law*, e resultados mistos para países *code-law*. Além de reforçar os fatores institucionais como tendo um forte impacto nas práticas de divulgação. Portanto, nota-se que outras variáveis como as forças de mercado e fatores institucionais têm superado a significância dos efeitos da cultura.

3 PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

O trabalho foi iniciado com o levantamento da produção acadêmica publicada nos principais periódicos contábeis internacionais durante o período de 2000 a 2009 relativos ao tema *financial reporting*. Para a consulta desses periódicos foram usadas as bases de dados CAPES, periódicos, Factiva.com e JSTOR, e foram selecionados inicialmente os periódicos que continham a palavra “*accounting*” em seu nome.

Essa seleção proporcionou uma lista de 23 periódicos que foram utilizados na pesquisa: 1 *Abacus*; 2 *Accounting and Finance*; 3 *Accounting Fórum*; 4 *Accounting Organizations and Society*; 5 *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*; 6 *Advances in International Accounting*; 7 *Balance Sheet*; 8 *Business Horizons*; 9 *Critical Perspectives On Accounting*; 10 *Financial Executive*; 11 *International Journal of Quality & Reliability Management*; 12 *Journal of Accounting and Economics*; 13 *Journal of Accounting and Public Policy*; 14 *Journal of Accounting Research*; 15 *Journal of Business Finance & Accounting*; 16 *Journal of Financial Economics*; 17 *Journal of International Accounting and Taxation*; 18 *Journal of International Financial Management and Accounting*; 19 *The Accounting Review*; 20 *The British Accounting Review*; 21 *The CPA journal*; 22 *The European Accounting Review*; e 23 *The International Journal of Accounting*.

Em todos os periódicos selecionados foram usadas as seguintes palavras-chaves para a seleção dos artigos: *financial reporting*, *convergence*, *harmonization*, *IFRS*, *code-law*, *civil-*

law, classification, international differences, mensuration e international accounting. Alguns dos artigos pesquisados (cerca de vinte) foram identificados nas referências dos artigos que foram encontrados, permitindo a sua busca direta no periódico. Após a seleção dos artigos, foram realizadas a análise e a classificação. Nessa etapa foi elaborado um banco de dados contendo as seguintes variáveis: a) autor(es); b) título; c) periódico; d) ano de publicação; e) objetivo; f) metodologia utilizada; g) principais dados; h) variáveis utilizadas; i) resultados; j) palavras-chaves; e k) outros assuntos abordados.

A classificação dos artigos nos temas e subtemas apresentados foi feita a partir da leitura completa dos artigos. Depois, foi confeccionado um resumo de trabalho de cada um deles no banco de dados contendo as variáveis anteriormente citadas. A subdivisão dos artigos nos temas apresentados foi estruturada por similaridade de objetivos dos artigos, bem como da similaridade de características e assuntos abordados no texto. Todavia, alguns artigos versavam sobre mais de um tema. Na ocorrência desta situação, o texto era lido novamente e a sua classificação era feita pelo tema que tinha uma maior predominância no artigo. Portanto, cada artigo foi classificado em apenas um tema. Após a classificação dos textos nas temáticas da pesquisa, foi feita a classificação dos artigos nos subtemas apresentados. A classificação dos artigos em subtemas foi feita de forma semelhante à classificação dos artigos em temas. Contudo, nem todas as temáticas possuem subtemas, e cada artigo se enquadra em apenas um subtema apresentado.

Foram analisados no total 83 artigos e, oito artigos foram descartados por não atenderem aos requisitos propostos no estudo, vez que ou estavam fora do período de análise ou, após sua leitura, foi verificado que não tinham relação com o tema desta pesquisa. Dentre estes, dois textos foram descartados por serem teses de doutorado e por apresentarem inúmeros objetivos distintos. Portanto, 75 artigos foram utilizados na pesquisa.

O período da coleta e análise de dados foi de aproximadamente oito meses. Começou no segundo semestre de 2008 e teve seu andamento até abril 2009 e em janeiro de 2010 foi feita a coleta e análise dos artigos de 2009. Todo o processo de coleta e análise dos dados foi feito por um dos pesquisadores com a colaboração e supervisão dos demais.

A escolha do período analisado, entre 2000 e 2009, é justificada pela importância da criação do IASB como sucessora do *International Accounting Standards Committee* (IASC) no ano de 2001. De acordo com Peng *et al* (2008), antes do ano de 2001 o objetivo do IASC era alcançar a harmonização das normas entre os países por meio do desenvolvimento de um conjunto de normas modelo que poderia ser adotado pelos países. Já a partir do ano de 2001, depois da substituição do IASC pelo IASB, o objetivo passou a ser a convergência das normas contábeis. Ou seja, o objetivo passou a ser a adoção integral das IFRS por parte dos países. Os estudos anteriores ao ano de 2001 usavam o termo "harmonização" para se referir a esse processo de aumento da comparabilidade e compatibilidade das normas contábeis. Já os estudos feitos após esse período se referem mais frequentemente a esse processo com o termo "convergência".

A criação do IASB é considerada um evento de importância para o delineamento desta pesquisa em razão de dois fatores (motivos): 1) por marcar a transição na estrutura dos seus objetivos e 2) por esse fato também ser considerado um evento significativo para o desenvolvimento das pesquisas na área de harmonização internacional das normas contábeis (BAKER; BARBU, 2007).

3.1 Principais temáticas estudadas na contabilidade internacional

De acordo com o estudo de Frezatti (2000), a maioria dos periódicos utilizados no presente trabalho é considerada com um enfoque em contabilidade internacional. A análise e classificação aqui empreendidas levam em consideração as similaridades de objetivos dos artigos encontrados, assim como a similaridade de características e assuntos tratados nos textos.

O Quadro 1 apresenta um resumo dos temas e subtemas usados para a classificação, com suas respectivas abreviaturas utilizadas nesse estudo, em seguida se apresentam as especificações utilizadas para a classificação dos artigos. Ressalta-se que a classificação aqui proposta foi realizada após a análise de cada um dos artigos, vez que não foram encontrados trabalhos que fizessem menção a tal tipo de categorização. Vale notar também que os trabalhos citados nesta parte não são apresentados nas referências, haja vista terem sido tratados como “documentos objeto” de análise e formam “exemplos” para o entendimento da abordagem utilizada neste estudo, contudo se for interesse do leitor ter a lista desses trabalhos basta entrar em contato com os autores (via e-mail).

<i>Tema</i>	<i>Abreviatura</i>	<i>Subtema</i>	<i>Abreviatura</i>
Classificação	CL		
Diferenças internacionais e implicações no <i>financial reporting</i>	DIFIN	Analistas	AN
		Comparativo USGAAP <i>versus</i> IFRS	CUI
		Fatores que impactam o <i>financial reporting</i> e divulgação	FIFR
		Fatores que influenciam a adoção	FIA
		Indicadores de diferenças culturais	IFC
		Mercado de capitais	MC
		Qualidade contábil	QC
Estudo de países	EP		
Impacto da adoção das IAS/IFRS	IMP	Impacto da adoção obrigatória e sua efetividade	AO
		Impactos da adoção voluntária	AV
		Impactos na qualidade contábil e na previsibilidade de ganhos	QC/PG
Mensuração da convergência	MENSC	Mensuração da adoção voluntária das normas internacionais	MAV
		Métodos de mensuração da harmonização	MMH
Pesquisa na área internacional	PI		
Processo de adoção das IFRS/Situação atual	PASA		

Quadro 1: Temas e subtemas utilizados na classificação dos artigos

a) Classificação

Os estudos sobre classificação buscam principalmente propor modelos de classificação do financial reporting (D'ARCY, 2001), testar os modelos contábeis propostos anteriormente e discutir a sua validação. O estudo de Nobes (2003), por exemplo, discute a validação do modelo anglo-saxão e faz críticas àqueles que afirmam que a sua inexistência. Nobes (2004) em outro de seus estudos critica a classificação de D'arcy (2001), dizendo que o modelo por ela proposto não tem fundamento, pois os dados usados são inadequados ou contêm erros. Já

o estudo de Lewis e Salter (2006) também testa o modelo proposto por D'arcy (2001), mas também busca provar que o modelo anglo-saxão e europeu-continental são insustentáveis.

b) Diferenças internacionais e implicações no financial reporting

As pesquisas sobre as diferenças nos critérios de reconhecimento e mensuração e suas implicações no *financial reporting* foram classificadas nos seguintes subtemas: analistas, comparativo USGAAP e IFRS, fatores que impactam o *financial reporting* e divulgação, indicadores de diferenças culturais, mercado de capitais e qualidade contábil.

As pesquisas que enfocam os **analistas** tentam traçar uma relação entre as diferenças contábeis dos países e a previsibilidade de ganhos e também buscam mostrar a relevância do cálculo de exatidão de ganhos como critério para avaliar as diferenças contábeis internacionais (VANSTRAELEN et al., 2003; POPE, 2003; HOPE, 2003). Bae et al (2008) investigaram a relação entre as diferenças das normas contábeis entre os países e os adeptos a analistas estrangeiros e a previsão de exatidão.

Os estudos que dizem respeito ao comparativo entre USGAAP e as IFRS investigam se a escolha por uma dessas normas reconhecidas internacionalmente é responsável por assimetrias de informação, tais como os de Leuz (2003) e de Meulen, Gaeremynch e Willekens (2007). O estudo de Haverty (2006) investigou a comparabilidade e a convergência entre as IFRS e USGAAP durante os anos de 1996 e 2002.

Os trabalhos que investigam os fatores que impactam o *financial reporting* exploram os incentivos do *financial reporting* criados pelas estruturas institucionais econômicas (GUENTHER e YOUNG, 2000; KOTHARI e ROBIN, 2000; WILLIAMS, 2004; LEUZ, 2006; BUSHMAN e PIOTROSKI, 2006; JAFFAR e MCLEAY, 2007); impacto da cultura, força de mercado e sistema legal (JAGGI e LOW, 2000); influência política, tradição contábil e mercado de capitais (XIAO, WEETMAN e SUN, 2004); sistema legal (WEBB, CAHAN e SUN, 2008); origem legal e cultura (HOPE, 2003).

Já Zeghal e Mhedhbi (2006) estudam os fatores que influenciam a adoção das normas internacionais nos países em desenvolvimento. O trabalho também faz uma revisão literária e discute sobre as duas linhas de pensamentos sobre a adoção das IFRS, uma que foca as vantagens da adoção e outra que aponta inúmeras desvantagens.

Estudos que visam investigar os indicadores de diferenças culturais testam a importância dos fatores culturais como causas das diferenças internacionais (SCHULTZ; LOPEZ, 2001; DOUPNIK; RICHTER, 2003; PAPADAKI, 2005; DING; JEANJEAN; STOLOWY, 2005; TSAKUMIS, 2007). Também são testados os conceitos de Gray como fatores que influenciam a contabilidade (CHANCHANI; WILLETT, 2004; DOUPNIK; RICCIO, 2006).

Pesquisas relativas ao mercado de capitais relacionam as diferenças dos ambientes de *financial reporting* e as diferenças na mobilidade de capital (YOUNG; GHENTHER, 2003), e as diferenças na influência no gerenciamento de resultados (OTHMAN; ZEGHAL, 2006). Esses estudos são de valia para se verificar os efeitos da convergência global das normas contábeis no mercado de capitais, já que é identificado interesse por parte dos países na adoção das IFRS por acreditarem que esta conduta aumentará a qualidade contábil e facilitará as transações no mercado de capitais.

Ball, Robin e Wu (2003) relacionam as diferenças nas estruturas institucionais com os diferentes níveis de qualidade contábil devido à importância dos incentivos aos preparadores das demonstrações contábeis. Em seu estudo, afirmam que a qualidade contábil do *financial*

reporting independe da sua origem legal e por isso alegam que a classificação dos países também não deve ser feita a partir da estrutura legal, sem levar em consideração os incentivos. Já Djatej et al (2009) investigaram as diferenças na qualidade das informações públicas e privadas dos analistas financeiros (de valores mobiliários/títulos) entre os países domiciliados na Europa Oriental e Ocidental. No estudo também é analisado o impacto diferencial da intensidade específica (do país) de implementação das IFRS sob a qualidade de informação pública e privada dos países da Europa Ocidental e Oriental.

c) Estudo de países

As pesquisas com essa temática têm o objetivo de analisar a relevância e os benefícios da adoção das IFRS em seus países específicos, assim como a relação entre as características específicas dos países e o seu processo de adoção (BOWRIN, 2007; TYRRAL; WOODWARD; RAKHIMBEKOVA, 2007), a seleção de uma apropriada aproximação usada para adoção das IFRS (CHAND; PATEL, 2008), impedimentos para a adoção das IFRS (LARSON; STREET, 2004; ALP; USTUNDAG, 2009) e a extensão da conformidade com as IFRS em países específicos (AL-SHAMMARI; BROWN; TARCA, 2008; PENG et al, 2008; PERUMPRAL et al, 2009).

d) Impacto da adoção das IAS/IFRS

Os trabalhos aqui classificados investigam quais são os impactos após a adoção das IFRS e sua efetividade, tanto quando a adoção é obrigatória (JONES; HIGGINS, 2006; CHRISTENSEN; LEE; WALKER, 2007; DASKE et al, 2008; IATRIDIS; ROUVOLIS, 2009; HALLER; ERNSTBERGER; FROSCHHAMMER, 2009) como quando ela é voluntária (COVRIG; DEFOND; HUNG, 2007; KARAMANOU; NISHIOTIS, 2009). Nesse grupo também é estudado se a adoção das normas internacionais acarreta uma maior qualidade contábil e uma melhor previsibilidade de ganhos (ASHBAUGH; PINCUS, 2001; DASKE; GEBHARDT, 2006; BARTH; LANDSMAN; LANG, 2008).

e) Mensuração da convergência

Os estudos aqui classificados buscam principalmente apresentar métodos de mensuração da harmonização/convergência formal, ou seja, medem os esforços para se alcançar a convergência das normas nacionais com as normas internacionais comparando os sucessos alcançados (CAÑIBANO; MORA, 2000; RAHMAN; PERERA; GANESH, 2002; GARRIDO; LEÓN; ZORIO, 2002; FONTES; RODRIGUES; CRAIG, 2005; DING et al, 2007; HODGDON et al, 2009; DING; JEANJEAN; STOLOWY, 2009); assim como realiza a mensuração das práticas contábeis (ALI; AHMED; HENRY, 2006). Já o trabalho de Tarca (2004) investiga as práticas de *financial reporting* para determinar a extensão que as empresas analisadas têm para adotarem voluntariamente as normas internacionais.

f) Pesquisa na área internacional

Os trabalhos relativos à pesquisa na área internacional têm como finalidade traçar o perfil das pesquisas contábeis na área internacional (BAKER; BARBU, 2007), revisar e debater sobre as pesquisas do mercado de capital e as normas financeiras (KOTHARI, 2001), avaliar o efeito da escolha da base de dados nas pesquisas contábeis internacionais (LARA; OSMA; NOGUER, 2006) e analisar a relevância da pesquisa acadêmica para o processo de

emissão de normas de *financial reporting* e o papel dos pesquisadores acadêmicos nesse processo de normatização (FULBIER; HITZ; SELLHORN, 2009). Apesar da importância em se pesquisar sobre o tema, já que a produção acadêmica é uma fonte de conhecimento, tanto para os profissionais da área como para os editores de normas, destaque-se o pequeno número de pesquisas sobre a análise do andamento da produção científica nessa área.

g) Processo de adoção das IFRS / Situação atual

A produção científica acerca do processo de adoção das IFRS versa sobre o andamento do processo de convergência das IFRS, revisa os últimos desenvolvimentos e o empenho em se harmonizar o *financial reporting*, descreve os processos que conduziram a criação e aceitação de um grupo de normas internacionais e também busca traçar mudanças prováveis que ocorrerão no futuro (DAMANT, 2000; CAIRNS; NOBES, 2001; MORRIS, 2006; LARSON; STREET, 2006; BENSTON et al, 2007; ERICKSON; ESPLIN; MAINES, 2009; JACOB; MADU, 2009). Esses estudos têm o objetivo de resumir e debater o processo de convergência global e mostrar o estágio e situação atual.

4 RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

4.1 Periódicos relevantes da produção científica na contabilidade internacional

Conforme os achados de pesquisa, os periódicos mais importantes na contabilidade internacional são relacionados Tabela 1. Pode ser observada a predominância do periódico *The International Journal of Accounting* que representa aproximadamente 29% do total de artigos. Outros periódicos relevantes são o *Journal of Accounting Research* (10,67%), *Abacus* (9,33%) e *Journal of Accounting and Economics* (8%). Os periódicos não detalhados na Tabela 1 (17,34%), são aqueles em que encontraram-se tão-somente um artigo no período.

Tabela 1: Periódicos mais relevantes

Periódico	Quant	%
The International Journal of Accounting	22	29,33
Journal of Accounting Research	8	10,67
Abacus	7	9,33
Journal of Accounting and Economics	6	8,00
Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting	4	5,33
Accounting, Organization and Society	3	4,00
Advances in International Accounting	3	4,00
Journal of Accounting and Public Policy	3	4,00
Journal of International Accounting and Taxation	3	4,00
Journal of International Financial Management and Accounting	3	4,00
Outros periódicos (aparecem de uma vez)	13	17,34
Total	75	100,00

De acordo com o estudo de Chan e Liano (2009), que mensura a influência dos artigos, jornais, instituições e pesquisadores na pesquisa contábil; o *Journal of Accounting Research* e o *Journal of Accounting and Economics* estão entre os três periódicos que mais influenciam na pesquisa contábil. Portanto, além de influenciarem nas pesquisas em contabilidade em geral, também podem ser considerados de importância nas pesquisas de contabilidade internacional. Contudo, o periódico que aparenta ser o mais influente nas pesquisas em contabilidade internacional é o *The International Journal of Accounting*.

4.2 Principais temáticas da pesquisa

As principais temáticas das pesquisas estão listadas na Tabela 2. Nota-se que o tema mais enfocado é o das “diferenças internacionais e implicações no *financial reporting*”. O que pode ser explicado pela grande diversidade de subtemas que esse assunto pode gerar. Essa temática representa 42,67% do total de artigos da pesquisa e está distribuída ao longo de todos os anos do período da pesquisa. Dentre os subtemas nessa temática, os que mais se destacam são: “fatores que impactam o *financial reporting* e divulgação” (31,25%) e os “indicadores de diferenças culturais” (31,25%).

Portanto, verifica-se que o entendimento dos impactos dos fatores do ambiente, assim como a significativa importância da cultura nas práticas contábeis e nas divulgações, como pode ser notado no presente estudo; são parte dos esforços para se entender a evolução da harmonização internacional da contabilidade. Assim, o estudo dessas diferenças internacionais e os seus impactos no *financial reporting* são relevantes para assegurar a comparabilidade das informações em nível internacional (FINCH, 2006).

Todos os demais temas não tiveram variação significativa no número de vezes que aparecem no total de artigos, contudo, todos os demais temas podem ser considerados importantes e tem o seu devido papel para o estudo da contabilidade internacional. Todavia, há de se destacar que a temática “pesquisa na área internacional” (5,33%), assim como a temática “classificação”, representa a minoria do total de artigos encontrados.

Tabela 2: Principais temáticas da pesquisa

<i>Tema</i>	<i>Quant.</i>	<i>%</i>	<i>Tema</i>	<i>Quant.</i>	<i>%</i>
Classificação	4	5,33			
Diferenças internacionais e implicações no <i>financial reporting</i>	32	42,67	Analistas	4	12,50
			Comparativo USGAAP X IFRS	3	9,37
			Fatores que impactam o <i>financial reporting</i> e divulgação	10	31,25
			Fatores que influenciam a adoção	1	3,13
			Indicadores de diferenças culturais	10	31,25
			Mercado de Capitais	2	6,25
			Qualidade Contábil	2	6,25
Estudo de países	8	10,67			
Impacto da adoção das IAS/IFRS	10	13,33	Impacto da adoção obrigatória e sua efetividade	5	50,00
			Impactos da adoção voluntária	2	20,00
			Impactos na qualidade contábil e na previsibilidade de ganhos	3	30,00
Mensuração da convergência	10	13,33	Mensuração da adoção voluntária das normas internacionais	1	10,00
			Métodos de mensuração da harmonização	9	90,00
Pesquisa na área internacional	4	5,33			
Processo de adoção das IFRS/Situação atual	7	9,34			
TOTAL	75	100			

Destaca-se que a temática “pesquisa na área internacional”, no qual o presente trabalho se encaixaria, não parece ser tão enfocada pelos pesquisadores, entretanto, a análise

da temática das pesquisas na área internacional pode servir como um instrumento de auxílio na estruturação de como andam os esforços para essa harmonização; isso porque pode propiciar o entendimento dos fatores que são obstáculos para a convergência, das particularidades de cada país e relevância da adoção das IFRS, dos motivos que levam a essa adoção.

4.3 Concentração de artigos por ano

A concentração dos artigos em cada ano está expressa no Gráfico 1. Verifica-se que os três anos que possuem maior produção acadêmica são 2006 (17,33%), 2009 (16,00%) e 2007 (14,67%). É interessante notar que a temática mais estudada nos anos de 2006 e 2007 foi “as diferenças internacionais e suas implicações no *financial reporting*”, já em 2009 esse enfoque mudou para as temáticas “mensuração da convergência” e “impacto da adoção das IFRS/situação atual”. O que pode estar relacionado em um interesse mais recente em se saber a extensão e os efeitos da adoção das normas internacionais.

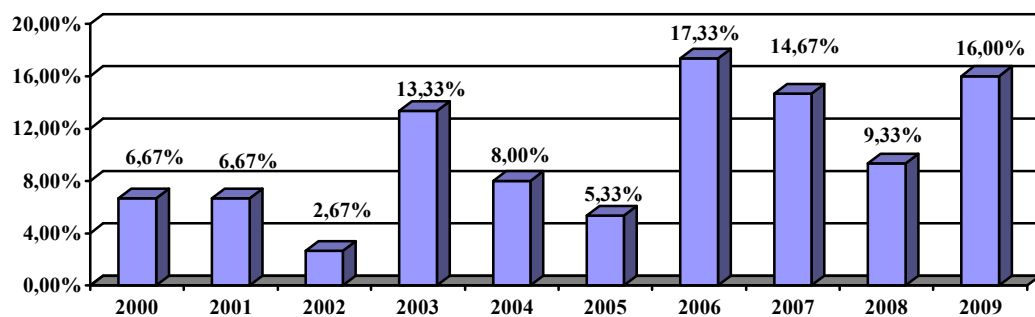


Gráfico 1 – Concentração de artigos em cada ano

Como pode ser visto na Tabela 3, a temática “estudos de países” começou a aparecer a partir do ano de 2004, mas possui uma concentração maior nos anos de 2007, 2008 e 2009. Isso talvez possa ser explicado pelo interesse mais atual em se saber se os países estão em conformidade com as IFRS, pois os trabalhos servem como *proxy* de avaliação do processo de convergência.

Tabela 3: Concentração de artigos de diversas temáticas por ano

Ano	Tema	Qde.	%	Subtemas	Ano	Tema	Qde.	%	Subtemas
2000	DIFIN	3	60,0	FIFR (3)	2006	DIFIN	6	46,1	FIFR(2),CUI(1),FI A(1),IFC(1),MC(1)
	MENSC	1	20,0	MMH(1)		IMP	2	15,4	AO(1),QC/PG (1)
	PASA	1	20,0			PASA	2	15,4	
2001	CL	1	20,0			CL	1	7,7	
	DIFIN	1	20,0	IFC(1)		MENSC	1	7,7	
	IMP	1	20,0	QC/PG (1)		PI	1	7,7	
	PASA	1	20,0		2007	DIFIN	4	36,4	IFC(2),CUI(1), FIFR(1)
PI	1	20,0		EP		2	18,2		
2002	MENSC	2	100,0	MMH(2)		IMP	2	18,2	AO(1),AV(1)
2003	DIFIN	9	90,0	AN(3),IFC(2), CUI(1), FIFR(1),	MENSC	1	9,1	MMH(1)	

MC(1),QC(1)									
2004	CL	1	10,0	2008	PASA	1	9,1		
	DIFIN	3	50,0		FIFR(2), IFC(1)	PI	1	9,1	
	CL	1	16,7		EP	3	42,8		
	EP	1	16,7		DIFIN	2	28,6	AN(1),FIFR(1)	
	MENSC	1	16,7		MAV(1)	IMP	2	28,6	AO(1), QC/PG (1)
2005	DIFIN	3	75,0	IFC(3)	2009	MENSC	3	25,0	MMH(3)
	MENSC	1	25,0	MMH(1)		IMP	3	25,0	AO(2), AV(1)
				EP		2	16,7		
				PASA		2	16,7		
				DIFIN		1	8,3	QC(1)	
				PI		1	8,3		

Obs: na coluna % houve arredondamentos.

O aumento considerável no número de pesquisas no ano de 2006 e no ano de 2007 talvez possa estar relacionado com a obrigatoriedade da adoção das IFRS pela União Européia em 2005. Isso porque esse fato deve ter aumentado a quantidade de bases de dados a respeito de países que adotaram as IFRS, possibilitando a realização de um maior número de pesquisas sobre a harmonização e o processo de convergência.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em resumo, neste estudo verificou-se que a principal temática dos estudos empreendidos e publicados em periódicos internacionais foi “diferenças internacionais e implicação no *financial reporting*”, representando 42,67% do total de artigos, seguido de “mensuração da convergência” (13,33%) e “impacto da adoção das IAS/IFRS” (13,33%). As outras temáticas não variam significativamente, embora se possa pensar e discutir o quanto são importantes na área de contabilidade internacional.

Notou-se o aumento de pesquisas relacionadas à temática “estudos de países” nos últimos anos do período analisado. Isso talvez possa ser explicado pelo interesse por parte da comunidade acadêmica em saber se a adoção das IFRS está resultando em uma efetiva conformidade com as IFRS e se a adoção aumenta a comparabilidade e a qualidade do *financial reporting*. De outro lado, a maior concentração dos artigos nos anos de 2006 e 2007 talvez possa estar relacionada ao aumento das bases de dados relativos aos países que adotaram as IFRS resultantes de sua adoção obrigatória pela União Européia. Porém essa afirmação pode ser objeto de pesquisas futuras para sua fundamentação científica.

Haja vista a criação do IASB (em 2001) e o processo de adoção obrigatória das IFRS na União Européia (em 2005), torna-se propício o estudo do direcionamento das pesquisas na área internacional e tendo em conta os achados de pesquisa aqui relatados, verifica-se que podem haver lacunas na literatura e oportunidades para pesquisadores. Dessa forma, temas que podem ser considerados relevantes e contribuirão para o entendimento das questões relacionadas à convergência contábil internacional podem estar sendo relegados a um segundo plano em detrimento de outros que podem ser considerados como os “temas quentes” ou “do momento”, tal fato pode prejudicar o entendimento de outros aspectos, não tão publicados nos periódicos, devendo os editores de periódicos e pesquisadores no Brasil ficarem atentos para o desenvolvimento da área.

REFERÊNCIAS

BAKER, C. R.; BARBU, E. M.. *Trends in research on international accounting harmonization. The International Journal of Accounting*, V. 42, n. 3, p. 272-304. 2007.

BANCO CENTRAL DO BRASIL (BACEN). **Comunicado nº 14.259, de 10 de março de 2006**. Comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

BUSHMAN, R. M.; PIOTROSKI, J. D.. *Financial reporting incentives for conservative accounting: The influence of legal and political institutions. Journal of Accounting and Economics*, V. 42, ns. 1-2, p. 107-148, Out/2006

CHAN, K. C.; LIANO, K.. *Threshold citation analysis of influential articles, journals, institutions and researchers in accounting. Accounting and Finance*, V. 49, n. 1, p.59-74, mar/2009.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Deliberação nº 539, de 14 de março de 2008**. Aprova o pronunciamento conceitual básico do CPC que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instrução nº 469, de 02 de maio de 2008. Dispõe sobre a aplicação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera as Instruções CVM nº 247, de 27 de março de 1996 e 331, de 4 de abril de 2000.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instrução nº 457, de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) **Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC), e dá outras providências.

DING, Y.; JEANJEAN, T.; STOLOWY, H.. *Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. The International Journal of Accounting*, V.40, n. 4, p.325-350, 2005.

FINCH, N.. *Testing the Theory of Cultural Influence on International Accounting Practice. 2006.13 pgs. Working Paper (Management) – Macquarie Graduate School of Management, Macquarie University, Austrália. 2006*

FREZATTI, F.. Análise dos traços de tendência de uma amostra das revistas científicas da área de contabilidade publicadas na língua inglesa. **Caderno de Estudos - Fipecafi**, V. 13, n. 24, p.50- 78, jul/dez. 2000.

GRAY, T. S.. *Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting System Internationally*. **Abacus**, V. 24, n 1, p. 1-15, 1988.

JAGGI, B.; LOW, P. Y.. *Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures*. **The International Journal of Accounting** Vol.35, nº.4, p. 495-519, out/2000.

LARSON, R. K.; STREET, D. L.. *The Roadmap to Global Accounting Convergence*. **The CPA Journal**, v. 76, nº 10, out/2006

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

NOBES, C.. *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*. **Abacus**, V. 34, n. 2, p 162-187, Set/1998.

RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G.. Evidências da globalização na educação contábil: Estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Contabilidade e Finanças – USP**, n.35, p.35-44, maio/agosto 2004.

SHIMA, K. M.. *Two essays on international financial reporting standards*. 2007.121f. Dissertação (Doutorado em filosofia no gerenciamento internacional) – Universidade do Hawaii, Manoa. 2007.

SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS (SUSEP). **Circular SUSEP nº 357, de 26 de dezembro de 2007**. Dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade.

WEFFORT, E. F. J.. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZEFF, S. A. . *Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality*. **The British Accounting Review**, V. 39, n. 4, p.290-302, dez/2007.