



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.periodicos.ufrn.br/ambiente>

<http://www.ojs.ccsa.ufrn.br/index.php/contabil>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

Artigo recebido em: 23.01.2014. Revisado por pares em: 22.02.2014. Reformulado em: 25.03.2014. Avaliado pelo sistema double blind review.

COLONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE: UM ESTUDO SOBRE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE BRASILEIRA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

COLONIZATION OF ACCOUNTING: A CASE STUDY ABOUT THE CONVERGENCE OF BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARDS

COLONIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD: UN ESTUDIO SOBRE EL PROCESO DE CONVERGENCIA DE LOS BRASILEÑOS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Autores

Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do Nascimento

Mestra em Ciências Contábeis (UFPE). Contadora da Xinguara Indústria e Comércio S/A e Coordenadora do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade Nova Roma.

Endereço: Estrada do Bongü, 425 - Afogados, PE – Brasil – CEP: 50830-260 –

Telefone:(81)9961-6131

E-mail: oliveirasuenia@hotmail.com

Jorge Expedito de Gusmão Lopes

Doutor em Administração Escolar pela University of Miami. Endereço: Rua Padre Carapuço, 273 Apto 501, Boa Viagem- Recife – PE – Brasil - CEP: 51020-280 - Telefone: (81) 8897-7989.

E-mail: professorjorgelopes@gmail.com

Romualdo Douglas Colauto

Pós-doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Doutor e Mestre em Engenharia de Produção na Área de Gestão de Negócios pela UFSC (2005). Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Paraná – UFPR - Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 - Jardim Botânico- Curitiba - Paraná- Brasil - CEP: 80210-070 – Telefones: (41) 3360 4404 - (41) 9918-0617.

E-mail: rdcolauto.ufpr@gmail.com

Marcleide Maria Macêdo Pederneiras

Doutora em Administração (UFPE). Professora Adjunta da Universidade Federal da Paraíba - Centro de Ciências Aplicadas e Educação - Campus IV do Litoral Norte. Endereço: Rua Telegrafista Cícero Caldas, 206 - Bairro dos Estados. João Pessoa – Paraíba – Brasil. CEP: 58031-040 – Telefone: (83) 8753-7377.

E-mail: marcleide@gmail.com

RESUMO

Este artigo tem o propósito de investigar a percepção dos docentes na perspectiva habermasiana sobre o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Para a realização da pesquisa, utilizou-se o método empírico-indutivo com abordagem metodológica quali-quantitativa. Para coleta dos dados utilizou-se questionários estruturados, aplicado aos professores do curso de Ciências Contábeis de duas instituições de ensino superior do nordeste brasileiro, sendo uma pública e outra privada. Os dados coletados foram submetidos à Análise de Correspondência Múltipla (ACM) com a finalidade de identificar uma combinação de respostas e categorias que pudessem apresentar uma maior estabilidade, quando estivessem plotadas no espaço multidimensional, resultando em duas conjecturas de respostas. Os resultados mostram que há indícios de colonização da contabilidade no Brasil. Assim, no mundo da vida do referido caso, deveria estar havendo uma integração social, entre todos os que fazem parte da classe contábil, para que houvesse um compartilhamento comunicativo das normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), as quais norteiam as ações dos referidos atores sociais envolvidos.

Palavras-chave: Convergência Contábil. Normas Internacionais de Contabilidade. Colonização Interna do Mundo da Vida.

ABSTRACT

This article aims to investigate the perception of teachers in Habermasian perspective on convergence of Brazilian accounting to international standards. For the research, we used the empirical method-inductive approach with qualitative and quantitative methodology. For data collection we used structured questionnaires, applied to the professors of Accounting of two institutions of higher education in northeastern Brazil, one public and one private. The data collected were submitted to the Multiple Correspondence Analysis (MCA) in order to identify a combination of responses and categories that could present a greater stability when they were plotted in multidimensional space, resulting in two conjectures answers. The results show that there is evidence of settlement of accounts in Brazil. Thus, in the life world of that case, there should be a social integration among all who are part of the accounting, so that there was a shared communicative standards issued by the International Accounting Standards Board (IASB), which guide the actions of those social actors involved.

Keywords: Convergence Accounting. International Accounting Standards. Internal Colonization of the Life World.

RESUMEM

Este artículo tiene como objetivo investigar la percepción de los maestros en la perspectiva de Habermas sobre la convergencia de la contabilidad de Brasil a las normas internacionales. Para realizar el estudio, se utilizó el método empírico-inductivo con enfoque cualitativo y cuantitativo. Para la recolección de datos se utilizó cuestionarios estructurados aplicados a profesores de contabilidad de dos instituciones de educación superior en el noreste de Brasil, una pública y otra privada. Los datos obtenidos fueron sometidos a análisis de

correspondencias múltiple (ACM) con el fin de identificar una combinación de respuestas y las categorías podrían ofrecer una mayor estabilidad cuando se representaron en el espacio multidimensional, lo que resulta en dos respuestas conjeturas. Los resultados muestran que no existe evidencia de la liquidación de cuentas de Brasil. Así, en el mundo de la vida de este caso, debe haber una integración social entre todos los que forman parte de la clase de contabilidad, por lo que hubo un compartir normas comunicativas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), que guían las acciones de los actores sociales involucrados.

Palabras clave: Contabilidad Convergencia. Normas Internacionales de Contabilidad. Colonización Interna del mundo de la vida.

1 INTRODUÇÃO

O aumento das necessidades informacionais dos investidores demandaram da contabilidade a busca por um modelo global, com a finalidade de que todos os seus usuários tivessem parâmetro de comparação das Demonstrações Contábeis e assim poderem tomar suas decisões baseados em um único critério. Neste sentido, a contabilidade precisou sofrer transformações importantes nas últimas décadas para satisfazer os diversos grupos de interesse. Dentre essas necessidades, estão a redução de custo na elaboração de relatórios contábeis, a diminuição de riscos e custo nas análises e decisões, bem como a redução de custo de capital. Em decorrência deste imperativo, o *International Accounting Standards Board* (IASB) passou a ser o órgão oficial de emissão de normas para elaboração de normas contábeis no âmbito mundial. No intuito de seguir o padrão internacional, o Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com a finalidade de conciliar os principais órgãos emissores de normas contábeis no Brasil.

Com o passar dos anos a contabilidade vem ganhando mais importância e notoriedade de uma forma global. Diversos pesquisadores em contabilidade, a partir de abordagens teóricas apresentam a contabilidade como uma forma de invasão ou como um influente fenômeno (ARRINGTON & PUXTY, 1991; DENT, 1991; PRESTON *et al*, 1992). Assim, a contabilidade e suas diversas formas de poder foram anteriormente exploradas, quais sejam: o poder por meio da associação com o dinheiro (BURNS, 2000); o poder por meio da associação com rotinas periódicas (SCAPENS, 1994) e o poder por meio do uso como uma linguagem universal (CZARNIAWSKA-JOERGES e JACOBSSON, 1989).

Algumas pesquisas críticas aplicaram, designadamente, a Teoria da Colonização de Habermas, na tentativa de demonstrar como a contabilidade, enquanto ciência social aplicada, pode impactar as diversas extensões sociais. É nesta perspectiva, do importante papel social que a contabilidade exerce e da colonização do mundo da vida, que esse estudo se pauta. Como respaldo científico, utiliza o filósofo da Segunda Geração da Escola de Frankfurt Jürgen Habermas, aplicando especificamente sua Teoria da Colonização do Mundo da Vida.

Habermas (1989) distingue o mundo sistêmico e mundo da vida. Mundo Sistêmico diz respeito aos sistemas burocráticos e econômicos e Mundo da Vida refere-se aos valores e cultura, incluindo processos de interpretação do indivíduo. Para Habermas (1989) os atores sociais têm uma capacidade inata para realizar uma ação coordenada social através da linguagem discursiva e de acordo. Isto é, o qual se refere como racionalidade comunicativa.

Neste sentido, Habermas trata dos problemas que podem ocorrer nos processos de comunicação e como tais problemas podem impactar negativamente no receptor da informação. Sendo assim, a contabilidade está diretamente ligada a um processo de comunicação, seja como emissora da informação, no momento da divulgação dos relatórios financeiros, seja como receptora da informação, ao receber dos órgãos normativos e/ou reguladores os caminhos que deve seguir, a exemplo dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O CPC ampliou a participação dos setores envolvidos com a elaboração de pronunciamentos da contabilidade, envolvendo desde a academia até os usuários da informação, com o objetivo de harmonizar as normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais do IASB. Um dos argumentos motivadores à harmonização das normas a padrões internacionais reside no fato de que, os países que não seguirem estes padrões poderão ter maiores problemas na captação de recursos estrangeiros, provocado pela falta de qualidade e comparabilidade da informação contábil (FERNANDES *et al*, 2010).

No entanto, esta obrigatoriedade para que todos os países utilizem essas regras de forma igualitária, sem considerar suas peculiaridades locais e sua cultura, pode resultar em um processo colonizador da contabilidade. Assim, o estudo procura responder a seguinte questão de pesquisa: **qual a percepção dos docentes sob a ótica da Teoria da Colonização Interna do Mundo da vida, quanto ao processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade?**

O estudo é importante porque aqui no Brasil há poucos estudos empíricos em contabilidade que apliquem, especificamente, a Teoria de Habermas de Colonização Interna do Mundo da Vida. Além disso, a contabilidade enquanto uma ciência social tem um importante papel no arbitramento do conflito distributivo (RIBEIRO FILHO *et al*, 2009). Consequentemente, o estudo contribui para mostrar à percepção de um dos principais atores sociais da contabilidade, os docentes.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 TEORIA CRÍTICA E COLONIZAÇÃO INTERNA DO MUNDO DA VIDA

A Teoria Crítica, na visão da Escola de Frankfurt, questiona todo e qualquer processo de dominação, não podendo excluir o processo de dominação que ocorre nas organizações (DEGENHARDT, 2005). Gonçalves (1999) afirma que foi a partir das sociedades industriais, pelo processo de modernização, que se começou a prevalecer a forma de racionalidade instrumental, sendo essa definida pela relação meios-fins, ou seja, através da organização dos meios para atingir os fins determinados, ou pela escolha de alternativas formadas estrategicamente para a consecução de objetivos.

Na Teoria da Ação Comunicativa, Habermas aborda o positivismo nas sociedades modernas, onde questiona o uso de uma razão técnica e instrumental para abolir ou conseguir o que se quer (HABERMAS, 1982). Habermas (1989) argumenta que os atores têm uma capacidade inata para realizar uma ação coordenada social através da linguagem discursiva.

Em sociedades capitalistas a racionalização do mundo da vida aumenta, sobretudo por diversas razões (incluindo as dificuldades de organizar a discussão nas sociedades complexas) assim o acordo discursivo nem sempre é bem sucedido. Quando o acordo discursivo torna-se problemático, os atores podem tomar atalhos, por exemplo, aceitando sem questionar a palavra de pessoas com influência e prestígio, incluindo especialistas (BRAND, 1990).

Habermas (1989) faz uma distinção entre a ação instrumental e a ação comunicativa. A primeira é guiada para a eficiência e eficácia na realização dos fins, enquanto que a segunda é orientada para o entendimento. Ele argumenta que a ação instrumental deve estar inserida e dependente do quadro normativo gerado pela ação comunicativa.

Nas condições de problemas com o discurso, os meios de comando, poder e dinheiro, por vezes venham substituir a comunicação linguística, de tal forma que os sistemas tornam-se dissociado do mundo da vida, perturbando o equilíbrio natural. Na verdade, Habermas argumenta que as sociedades capitalistas avançadas, porque dependem de sistemas (por exemplo, o estado da Previdência Social) para neutralizar as tensões potenciais que possam surgir do capitalismo, há uma tendência nas sociedades de sistemas de proliferar e, potencialmente, invadir o mundo da vida (BRAND, 1990).

Para Habermas (1989), no passado a cristandade unificava todas as representações, e na modernidade isso não ocorre. Neste sentido, em sua visão a sociedade é constituída por um mundo da vida e por um mundo sistêmico. O mundo vivido é o conjunto de saberes pré-teóricos, implícitos, inquestionáveis na sua totalidade, ou seja, é o mundo da representação simbólica, o mundo da cultura, da tradição da língua, da esfera social. A modernidade cultural é representada pela moral, ciência e arte. Cada um destes elementos tem a sua racionalidade própria e a racionalização dos mesmos em conjunto resulta naquilo que é chamado de razão comunicativa (MELO *et al*, 2005; ROSA, 1993). O mundo sistêmico é âmbito da sociedade autorregulado, dentro do qual os indivíduos são elementos abstratos, meras partes de uma engrenagem, autonomizada das suas orientações e motivações (MELO *et al*, 2005).

Sistema é o complemento do mundo da vida, e Habermas o divide em dois subsistemas: economia e política. A economia é o mundo da reprodução material e a política é a esfera do poder, ou seja, um conduzido pelo dinheiro e outro pelo poder. A política também passou por uma racionalização interna e constituiu, por exemplo, o Estado Nacional com base legal e abalizado pelo sistema jurídico. A racionalização da economia na política, ou seja, os dois subsistemas resultam numa supremacia que recebe o nome de Razão Instrumental (ROSA, 1993).

Nas sociedades modernas, ocorreria uma colonização do mundo da vida pelos imperativos sistêmicos, à medida que as interações entre sujeitos que se comunicam tornam-se cada vez mais permeadas, destruídas, e substituídas pelo dinheiro e pelo poder (MELO *et al*, 2005). Degenhardt (2005) entende por colonização um conjunto de práticas e entendimentos fortemente associados com razões instrumentais que se tornam dominantes, excluindo outras práticas e discursos presentes na cultura. Quando o sistema coloniza o mundo da vida, tem-se uma patologia. Para Sgarbi e Nossa (2003) aplicando esta reflexão ao objeto de estudo em questão, pode-se dizer que existe uma patologia quando uma ciência social, como as Ciências Contábeis, está a serviço do lucro em primeiro lugar.

O processo de colonização não é inevitável, mas representa uma situação possível. Vários pesquisadores (BROADBENT e LAUGHLIN, 1997; BROADBENT, LAUGHLIN e READ, 1991; LAUGHLIN, 1991; POWER e LAUGHLIN, 1996) aplicaram a Teoria da Colonização de Habermas (1989) para argumentar que a contabilidade (simbolizando poder e dinheiro) pode funcionar como um meio de direção que pode, em determinadas circunstâncias, resultar num processo de colonização.

Broadbent e Laughlin (1997) adicionam uma nova dimensão para a definição de colonização de contabilidade. Distinguem colonização de mudança evolutiva argumentando que, embora ambos envolvam mudanças de esquemas interpretativos (mudança de segunda

ordem), a mudança evolutiva resulta de processos discursivos, enquanto a colonização decorre processos não-discursivos. Se esta mudança é motivada pelo escolhido, discursivamente aprovou alterações nos esquemas interpretativos, que é visto como uma evolução. Se, pelo contrário, as alterações à força do projeto é através de alterações aos esquemas interpretativos, a mudança é referida como uma colonização. Como o caminho preferencial da mudança é uma evolução, a colonização é vista como patológica.

Os processos não-discursivos tratados pelo autor supracitado diz respeito à ação instrumental, ou seja, o emissor da informação se utiliza de instrumentos, e não apenas do discurso, para convencer o receptor da informação. Por isso, na colonização, o receptor não acredita nas razões (racionalidade) do emissor e acaba não modificando suas interpretações acerca dos fatos, ou seja, ele aceita por imposição. É exatamente isso que esta pesquisa está investigando, como as leis impostas para produção da informação contábil gera um efeito colonizador, devido aos instrumentos (interesses econômicos, financeiros e tributários) utilizados pelos legisladores.

Discorda-se de Broadbent e Laughlin (1997) ao considerar os três motivos elencados em Oakes e Berry (2007): (1) A colonização de contabilidade - como uma condição patológica - não implica necessariamente mudanças de segunda ordem; (2) A contabilidade pode implicar em comportamentos que sejam discursivamente acordados pela maioria dos atores e ainda assim o seu uso é indesejável e patologicamente colonizador; (3) Broadbent e Laughlin (1997) fazem distinção entre as alterações patológicas colonizadora de segunda ordem e mudança evolutiva na contabilidade de segunda ordem. No entanto, não reconhecem que as mudanças podem ser algumas vezes colonizadoras através de um processo lento, evolutivo e sutil.

Conforme Coelho (2007), Habermas ao tratar da emancipação quer dizer um processo pelo qual uma sociedade conquista autonomia, tornando-se livre de coerções externas e internas, passando a ser autônoma no controle e no governo de si mesma. Pode-se resumir dizendo que emancipação é o processo de conquista e manutenção de autonomia. Para Habermas, o grande obstáculo à emancipação é uma coisa chamada "colonização do mundo da vida pelos sistemas".

Oakes e Berry (2007) fazem distinções sobre a colonização da contabilidade, colocando-a sob três perspectivas: (1) Colonização Coercitiva, a qual pode ocasionar uma obediência simulada ou obediência real; (2) Colonização Instrumental, onde a mudança no sistema interpretativo é improvável; e (3) Colonização Discursiva, a qual é dividida em colonização patológica ou benigna.

Na mesma lógica da colonização discursiva, Coelho (2009) afirma que o discurso cotidiano no mundo da vida não precisaria de nenhuma coerção externa dos sistemas para ser distorcido e sabotado, porque já conta com elementos internos, inerentes a ele mesmo (ignorância, déficit de racionalidade, manipulação, demagogia, ideologia etc.), que o impedem de chegar ao almejado êxito emancipatório. O discurso, mesmo se livre dos sistemas, poderia ser um instrumento de dominação e não de emancipação.

2.2 CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE E AMBIENTE CONTÁBIL BRASILEIRO

O ambiente em que a contabilidade atua e o seu processo de desenvolvimento estão intimamente interligados. Países com pouca tradição em mercados de capitais tendem a sofrer

mais influências exógenas nos seus processos de desenvolvimento e adoção de normas contábeis (GERNON E MEEK, 2001; ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2009).

Em meados do século XVIII, a revolução industrial trouxe a necessidade de capital para a formação de grandes empresas. Nos países da América Latina e na Alemanha, o mercado de capitais se desenvolveu junto com o sistema bancário. Os bancos passaram a servir de intermediário entre os poupadores e os empresários que precisavam de recursos para essas grandes indústrias. Nesse caso, reforçou-se, entre os latinos e os germânicos, a ideia de que a Contabilidade deveria ser feita por essas empresas com o objetivo de proteger os credores (MARTINS e LISBOA, 2005). Esses países eram regidos pelo sistema jurídico *Code Law* (Direito Romano), onde o importante é que tudo fosse registrado segundo a forma jurídica ou legal.

Nos países anglo-saxões e norte-americanos, o financiamento dessas grandes indústrias passou a ser feito pela captação de recurso junto à população por meio do lançamento de ações. Em vista disso, este mercado passou a privilegiar outro tipo de usuário da informação contábil, o acionista não controlador (MARTINS e LISBOA, 2005). Estes países sempre foram regidos pelo sistema jurídico *Common Law* (Direito Consuetudinário), onde a essência econômica da transação tem que prevalecer no momento do registro. Com isso, existia diferença no tratamento contábil entre o mundo dos latinos e germânicos do Direito Romano e o dos anglosaxônicos do Direito Consuetudinário e da Essência sobre a Forma.

Diante de tantas divergências, no ano de 2001, a Comissão Européia decidiu adotar as normas internacionais de contabilidade (IAS) emitidas pelo até então *Internacional Accounting Standards Committee* (IASC) como base para preparação das demonstrações financeiras das empresas abertas da comunidade europeia. Essa decisão coincidiu com a reestruturação do IASC e a criação do *International Accounting Standards Board* (IASB). Desde então, o IASB passou a revisar as normas internacionais e a emitir novas, de modo a formar um conjunto de normas contábeis a serem adotadas. Rapidamente, a comunidade internacional vem reconhecendo os benefícios, e o IASB já possui mais 100 países que adotam o IAS como padrão contábil (ERNST & YOUNG e FIPECAFI, 2009). Esta tendência na contabilidade mundial é o que se chama de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Vários autores têm pesquisado sobre este processo de convergência como Zeff (2007), Silva, Mosca e Peixoto (2008), Rodrigues e Niyama (2008) e Silva (2009).

O Brasil sempre foi regido pelo sistema jurídico *Code law* (direito romano). Este regime legal possui normatização extensiva e detalhada sobre todos os direitos e todas as obrigações, da exigência do cumprimento de tudo que estiver escrito e da forma como está escrito (MARTINS, MARTINS e MARTINS, 2007).

As diversas mudanças que têm ocorrido, recentemente, no cenário mundial da contabilidade, têm impactado profundamente a cultura contábil brasileira. Diante desta dimensão, dois acontecimentos foram muito importantes para a contabilidade brasileira, ocorridos no ano de 2005: o primeiro foi a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e o segundo foi a publicação da Deliberação CVM 488/05, a qual busca o aumento da transparência e da segurança das informações contábeis divulgadas ao público investidor.

A Lei 11.638/07 tem causado diversas transformações nas práticas e nas normas contábeis do Brasil, notadamente no que tange à avaliação de itens patrimoniais e reestruturação do grupo patrimônio líquido, enfatizando a essência sobre a forma e ao o conceito de *fair value*, no intuito de espelhar a realidade econômica das entidades e do seu

patrimônio, demonstrando-o a valor mais próximo ao de mercado. Tais mudanças estão permitindo a convergência das normas e práticas contábeis brasileiras ao padrão internacionais (SANTOS *et al*, 2010).

3 PROCEDERES METODOLÓGICOS

A abordagem metodológica utilizada na pesquisa tem caráter qualitativo e quantitativo. Conforme Pope e Mays (1995) estas duas abordagens não se excluem, embora se diferenciem quanto à forma e à ênfase. Ambas trazem como contribuição ao trabalho de pesquisa uma mistura de procedimentos de cunho racional e intuitivo, capazes de contribuir para a melhor compreensão do fenômeno.

O método científico utilizado foi o empírico-indutivo e tomou-se como base a estratégia exploratória descritiva, tendo em vista que o objetivo da pesquisa é explorar uma realidade não conhecida e descrever os fatos observados. A pesquisa exploratória visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito. A pesquisa descritiva visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou a declaração de relações entre variáveis (GIL, 1991).

Os dados foram coletados por meio da aplicação de questionários estruturados divididos em dois grupos. O primeiro grupo mapeou informações demográficas dos respondentes. O segundo, as informações sobre o objeto da pesquisa, quais sejam: aceitação do processo de convergência; adoção das normas internacionais de contabilidade do IASB como forma de facilitar a inserção de empresas brasileiras no mercado internacional; qualificação dos profissionais e das Instituições de Ensino Superior de contabilidade no Brasil.

A população de interesse da pesquisa são os diversos grupos de usuários da contabilidade afetados pela convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. Entre eles, os docentes de contabilidade que estão lecionando a “nova” contabilidade. Partiu-se do pressuposto que tal grupo tem um perfil mais crítico, para avaliar o processo de convergência e a atuação o Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Utiliza-se uma amostragem não probabilística do tipo intencional, formada pelos docentes de contabilidade de duas Instituições de Ensino Superior da capital de um Estado do Nordeste brasileiro que aceitaram responder ao questionário. O retorno totalizou 30 respondentes, num universo de 64 professores das duas Instituições, representando 47% da amostra.

Para tratamento dos dados utiliza-se a Análise Multivariada, que dispõe de uma gama de técnicas que analisam simultaneamente as variáveis necessárias para interpretação do conjunto de dados para explicar os fenômenos selecionados (SILVA NETO e RAPOSO, 2010). No intuito de fazer uma análise estatística para descrever a correspondência entre as respostas dos entrevistados, utilizou-se a Análise de Correspondência Múltipla (ACM). O referido teste é uma técnica de análise exploratória, na qual sintetiza grande parte das informações que proporcionam as variáveis qualitativas em uma série de fatores quantitativos e elucida graficamente como se correlacionam entre si algumas classes das variáveis (CLAUSEN, 1998).

Utiliza-se também o teste Qui-quadrado para normalizar os dados. Conforme Fávero, Belfiore e Figueira Júnior (2006), o teste Qui-quadrado padroniza os valores de frequências esperadas e forma a base para as associações entre as variáveis a partir das distâncias métricas

qui-quadradas em um espaço dimensional. A análise de correspondência múltipla proporciona, por meio de representação gráfica, as posições das categorias de cada variável no plano multidimensional, podendo ser interpretadas como associações (PEREIRA, 1999). Assim, buscaram-se associações entre as respostas dos entrevistados a partir dos dados plotados no gráfico.

Esta análise será fundamentada na suposição de que o processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais do IASB é uma forma de colonização da contabilidade. Tal fundamentação reside no fato de que a imposição de regras ou padrões sem que haja discussões críticas, sem considerar a cultura, os valores e peculiaridades locais, acabam por resultar em um processo colonizador, segundo a perspectiva habermasiana.

Na ACM não há uma metodologia pré-estabelecido de escolha das variáveis que irão fazer parte do modelo final da análise multivariada, a exemplo dos procedimentos de seleção automáticos para modelos de regressão múltipla. A seleção das variáveis é realizada, muitas vezes, com base na subjetividade do pesquisador e também no conhecimento teórico sobre o assunto analisado (MOTA, VASCONCELOS e ASSIS, 2007). Neste sentido, para seleção das variáveis qualitativas da análise de correspondência múltipla, parte-se do pressuposto que estará havendo colonização da contabilidade se a maioria dos entrevistados responderem as últimas quatro assertivas conforme a conjectura 1, exposta no Quadro 1. Caso respondam em consonância com a conjectura 2, não haverá colonização da contabilidade pelo processo de convergência.

Quadro 1 - Pressupostos das respostas

Respostas	Afirmativa 4	Afirmativa 5	Afirmativa 6	Afirmativa 7
Conjectura 1	Discordo	Concordo	Discordo	Discordo
Conjectura 2	Conc./Indif.	Disc./Indif.	Conc./Indif.	Conc./Indif.

Fonte: Elaboração Própria

A análise dos dados, obtidos por meio de aplicação de questionário com estrutura de perguntas baseada em escala *Likert* (1 a 3), foi realizada por meio da descrição dos elementos incluídos neste estudo, procurando-se destacar aqueles que busquem mostrar o posicionamento dos docentes perante o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Para tabulação dos dados utilizou-se o SPSS 16.0 e software R, tendo como pacote “CA”. Assim, os resultados obtidos são de natureza descritiva e não admitem inferências de causa e efeito.

De forma qualitativa, a metodologia construcionista crítica é subjacente à interpretação dos dados desta pesquisa. Isto porque, adotou-se o método denominado construtivismo crítico de Heiner (2002). O autor designa este método como uma fusão da teoria do conflito com o interacionismo simbólico de Mead (1972). Desta forma, a teoria do conflito está preocupada com a luta entre todos os grupos de interesse, no referido caso tais grupos seriam todos os *stakeholders* envolvidos neste processo de convergência. O interacionismo simbólico diz respeito à forma como as pessoas pensam e dão sentido ao mundo, ou seja, como os atores sociais da contabilidade entendem a forma como as regras estão sendo impostas. De acordo com o aspecto construtivista da metodologia, as

interpretações dos dados evoluíram durante o processo de investigação por meio de uma interação contínua entre a literatura da temática, os dados coletados e reflexão crítica.

4 ANÁLISE DOS DADOS

O primeiro bloco de análise diz respeito aos dados demográficos da pesquisa, que trata das características da amostra pesquisada. Este primeiro bloco foi analisado no Grupo 1, referente ao perfil destes respondentes. O segundo bloco de análise trata sobre os dados da pesquisa, que aborda as informações sobre o objeto de estudo.

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DO PERFIL DOS RESPONDENTES

Em relação à formação acadêmica, 90% dos respondentes concluíram o curso de Ciências Contábeis, desse total 10% afirmaram terem outra formação além de contabilidade; 50% dos respondentes se dedicam exclusivamente ao ensino superior e a outra metade atua simultaneamente em consultorias eventuais e perícia contábil ou empregos como auditor da Secretaria da Fazenda, Técnico de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado, Superintendente de Planejamento da Secretaria Estadual de Desenvolvimento Social e Direitos Humanos e Empresário Contábil; 60% da amostra é representada pelas mulheres, demonstrando uma participação representativa do sexo feminino.

A distribuição em quatro faixas etárias pré-estabelecidas evidencia que 47% do total encontram-se na faixa de 31 a 40 anos e apenas 3 (três) docentes se enquadraram na faixa etária acima de 51 anos.

Na Tabela 1 mostra-se o cruzamento dos dados da titulação com a faixa etária. A maioria dos respondentes, representada por 50% do total, possui o título de especialista; a maioria dos que possuem a titulação de mestre encontra-se na faixa etária entre 31 e 40 anos; a minoria possui título de doutorado e a distribuição da idade desta titulação encontrou-se equilibrada entre a segunda, a terceira e a quarta faixas etárias, com 7%, 10% e 7%, respectivamente.

Tabela 1 - Titulação por faixa etária

	FAIXA ETÁRIA								Total	%
	de 20 a 30	%	De 31 e 40	%	De 41 e 50	%	Acima de 51	%		
ESPECIALIZAÇÃO	6	20%	7	23%	2	7%	0	0%	15	50%
MESTRADO	0	0%	5	17%	2	7%	1	3%	8	27%
DOCTORADO	0	0%	2	7%	3	10%	2	7%	7	23%
TOTAL	6	20%	14	47%	7	23%	3	10%	30	100%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2011

Constatou-se ainda que 67 % dos respondentes ensinam em instituição pública e 33% ensinam em instituição particular; 11 docentes da instituição pública não se dedicam exclusivamente ao ensino; na instituição privada, dos 10 respondentes, 6 afirmaram dedicar-se apenas ao ensino.

Quanto às disciplinas que lecionam, estabeleceram-se sete grupos de disciplinas:

- 1) **Grupo 1** - Teoria da Contabilidade, Contabilidade Internacional e Tópicos contemporâneos de contabilidade;
- 2) **Grupo 2** - Contabilidade Básica (geral ou comercial), Intermediária e Avançada;
- 3) **Grupo 3** - Análise das Demonstrações Contábeis;
- 4) **Grupo 4** – Gerencial, Custos e Controladoria;
- 5) **Grupo 5** – Auditoria e Perícia Contábil;
- 6) **Grupo 6** – Finanças;
- 7) **Grupo 7** – Outros.

Assim, os dados tabulados demonstram que o grupo de maior representatividade é o de número dois, num total de 33% dos respondentes, seguido do grupo três com 17% das respostas. Por ser uma área afim da contabilidade, o grupo 6, representado pelas disciplinas relacionadas a finanças, foi o de menor representação, com apenas 7% dos respondentes.

O único grupo que trata especificamente sobre a convergência, no conteúdo programático da disciplina é o grupo 1. Isto porque, as disciplinas deste grupo buscam estudar todo o aporte teórico da internacionalização da contabilidade brasileira, enquanto que as outras disciplinas são impactadas pela convergência.

No que concerne ao grupo 7, alguns respondentes informaram ministrar outras disciplinas que não as dos grupos anteriores, tais como: contabilidade previdenciária, técnicas de projeções contábeis, fundamentos da economia e ciência política, sistema de informações contábeis e contabilidade governamental.

4.2 ANÁLISE ESTATÍSTICA QUANTO À PERCEPÇÃO DOS DOCENTES SOBRE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA SOB A ÓTICA DA TEORIA DA COLONIZAÇÃO

O segundo bloco apresenta a percepção dos respondentes sobre o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais. Neste contexto, o mundo da vida de Habermas seria, neste atual processo de convergência, a cultura, os valores, as peculiaridades locais, o processo de discussão e hermenêutica destas novas leis, o tempo que os profissionais contábeis teriam para colocá-las em prática etc. O Sistema, ou Mundo Sistemático de Habermas seria a contabilidade enquanto um fenômeno poderoso, como forma de poder e dinheiro, envolvendo sistemas burocráticos e econômicos. Desse modo, verifica-se se há um acordo discursivo bem sucedido no processo de convergência ou se está ocorrendo uma imposição de regras a partir de uma racionalidade instrumental, causando um processo discursivamente patológico. Ou seja, a colonização da contabilidade.

A primeira pergunta, objetiva avaliar o grau de concordância ou discordância em relação à seguinte afirmação: “o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais de contabilidade é bem vindo, pois traz mais benefícios do que custos às empresas”. As respostas revelam que nenhum respondente se mostrou indiferente a este questionamento, ou seja, posicionaram-se diante da assertiva. Isto é, 87% dos questionados concordaram que processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais de contabilidade é bem vindo, pois traz mais benefícios do que custos às empresas; 13% discordaram. Apesar da concordância da maioria dos respondentes nesta primeira questão, um respondente mencionou concordar apenas “sob o

ponto de vista de custos na elaboração das demonstrações contábeis, mas não da forma como está sendo feito”. Mesmo se tratando de um questionário estruturado, a inserção de comentários descritivos denota um pequeno indício da colonização da contabilidade.

A segunda questão busca conhecer se “a adoção das normas internacionais de contabilidade do IASB facilitará a inserção de empresas brasileiras no mercado internacional em função da redução dos custos de elaboração das Demonstrações Contábeis”. Em consonância à primeira questão, 70%, concordaram com a assertiva; 13% mostraram-se indiferente e 17% discordaram.

A terceira questão avalia se “os profissionais de contabilidade no Brasil estão despreparados para implementação das normas internacionais de contabilidade”. O objetivo foi perceber se os profissionais estão preparados para implementar a contabilidade nos padrões internacionais. Constatou-se que 77% dos docentes concordam com a afirmativa, demonstrando que entendem que os contadores não estão prontos e isso pode afetar a forma de inserção das normas.

Esta questão partiu do pressuposto que se os respondentes concordassem com a afirmativa 2, deveria haver um período de maturação para que estes profissionais pudessem se preparar para as mudanças após um acordo discursivo com a classe contábil. Para complementar a análise desta questão, utilizou-se quatro afirmativas para fazer a análise de correspondência múltipla (ACM): afirmativas 4, 5, 6 e 7, expostas na tabela 2.

Para visualizar o comportamento dos dados, mostram-se padrões na relação entre as respostas destas afirmativas. Isto porque, a correlação entre as respostas, de acordo com a conjectura 1, exposta na metodologia, é uma forma de evidenciar que está havendo colonização da contabilidade. Dessa forma, a Análise de Correspondência Múltipla foi adequada para estabelecer associações entre os dados coletados com relação a essas 4 afirmativas.

Na Tabela 2, evidencia-se a distribuição das respostas dos entrevistados de acordo com cada afirmativa. Prevaleceu maior frequência em nível de concordância nas afirmativas 3 e 5 (76,7% e 93,3%), cabendo destacar que está em consonância com a conjectura 1. Com relação ao preparo das instituições educacionais brasileiras para as mudanças impostas pela convergência (afirmativa 4) ninguém se mostrou indiferente e predominam os respondentes que discordam da assertiva, em torno de 70%.

Tabela 2 - Resultados das afirmativas 3 a 7

AFIRMATIVAS	Discordo		Indiferente		Concordo		Totais	
	N	%	N.	%	N	%	N	%
(3) Os profissionais de contabilidade no Brasil estão despreparados para implementação das normas internacionais de contabilidade	5	16,7%	2	6,7%	23	76,7%	30	100,0%
(4) As instituições educacionais brasileiras estão preparadas para as mudanças decorrentes da adoção das normas do IASB	21	70,0%	0	0,0%	9	30,0%	30	100,0%
(5) Como professor do curso de Ciências Contábeis me sinto obrigado a lecionar as mudanças ocorridas com a adoção das normas contábeis internacionais	2	6,7%	0	0,0%	28	93,3%	30	100,0%
(6) A adoção das normas internacionais de contabilidade, através do processo de convergência, foi bem discutida por toda a classe contábil.	24	80,0%	2	6,7%	4	13,3%	30	100,0%
(7) Os profissionais da contabilidade terão tempo hábil para implementar as novas regras impostas pela convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais, pois o tempo imposto pela legislação (ano 2010) é suficiente para se adequar a esses novos padrões	20	67%	1	3%	9	30,0%	30	100,0%

Fonte: Dados da Pesquisa, 2012

Assim como na afirmativa 4, o percentual de discordância na afirmativa 6 foi alto, onde 80% das respostas demonstram a insatisfação quanto ao processo de discussão sobre a adoção das normas internacionais da contabilidade. Para os respondentes não houve um acordo discursivo conforme a racionalidade comunicativa de Habermas. Segundo Brand (1990), quando este acordo torna-se problemático, os atores sociais (classe contábil) podem tomar atalhos, como por exemplo, aceitar sem questionar a palavra de pessoas com influência e prestígio, no caso o IASB. Assim, pode-se verificar que os respondentes não se consideram partícipes do processo de discussão das normas e estes problemas na comunicação podem resultar em uma crise de legitimidade e racionalidade.

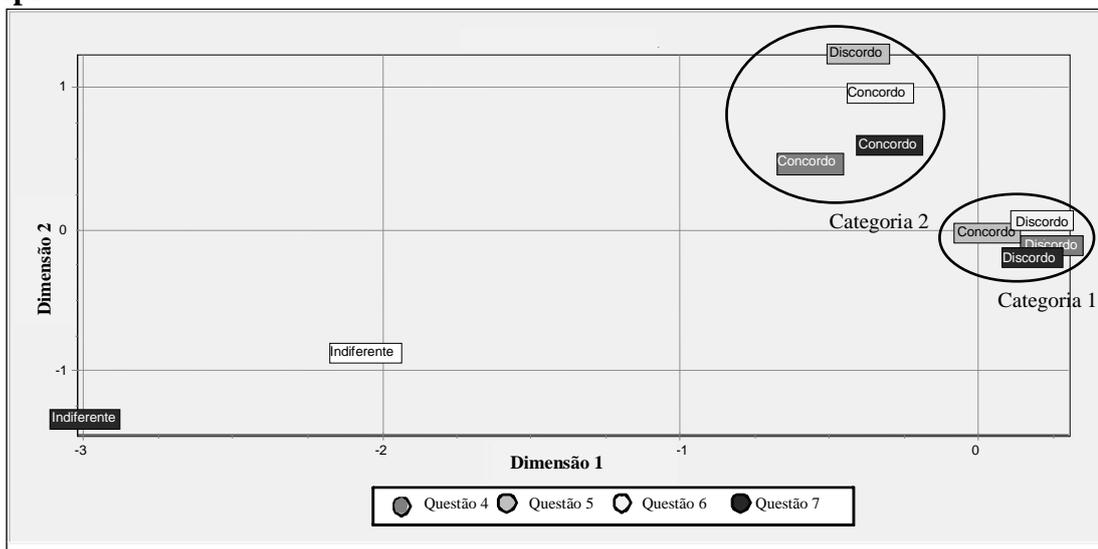
Crise de legitimidade, segundo Habermas (1976), pode ser reconhecida por um questionamento ou falta de fé no sistema de legitimação. Neste caso, toda a classe contábil pode vir a não entender a importância da internacionalização das normas, ou seja, não há um consenso por partes dos receptores (contadores) quanto à relevância da informação recebida. Na crise de racionalidade, o que ocorre é que os receptores não entendem as razões dos

emissores (órgãos reguladores e Comitê de Pronunciamentos Contábeis) para impor tais regras.

Em relação à afirmativa 7, apenas um respondente se mostrou indiferente e 67% discordou da afirmativa. A maioria dos respondentes acham que o tempo imposto pelos órgãos reguladores é insuficiente para aplicar todas as novas regras, evidenciando uma crise de legitimação. Assim, tais regras são legais mas não estão legitimadas pelos contadores.

No Gráfico 1 mostra-se os resultados da Análise de Correspondência Múltipla das categorias das variáveis no plano bidimensional. Pode-se observar a formação de dois grupos distintos de variáveis. Esta formação é originada pelo distanciamento entre os pontos que representam as variáveis categóricas do grupo de respostas Concordo, Indiferente e Discordo.

Gráfico 1 - Categorias de Respostas Resultantes da Análise de Correspondência Múltipla



Fonte: Dados da Pesquisa, 2012

As associações entre categorias de variáveis e constituição de conglomerados foram analisadas a partir da observação da proximidade entre os pontos que estão plotados na Figura 1. No primeiro grupo de categorias, pela proximidade dos pontos, confirma-se uma correlação direta entre as respostas dos entrevistados em conformidade com a conjectura 1. No segundo grupo, percebe-se uma associação direta entre as respostas de acordo com a conjectura 2. A variável indiferente está isolada, caracterizando que não houve associação a nenhuma das conjecturas.

Os resultados da Análise de Correspondência Múltipla mostraram que as variáveis da conjectura 1 estão bem próximas do eixo das coordenadas, isto se deve ao fato de haver um número relevante de questionários com esse perfil. Então, estando a maioria dos questionários em conformidade com a conjectura 1, conota haver indícios de que possa estar havendo problemas no processo comunicativo, gerados pela razão instrumental, podendo resultar em um processo de colonização da contabilidade.

Procurou-se identificar uma combinação de respostas e categorias que pudessem apresentar uma maior estabilidade quando estivessem plotadas no espaço multidimensional e que explanasse o maior percentual de variabilidade do conjunto de dados. Conforme Aranha

et al (2004) e Mota, Vasconcelos e Assis (2007) este método de análise não permite estabelecer a significância estatística das associações nem avaliar o efeito independente de cada característica, porém combina as vantagens de métodos não lineares e de métodos multidimensionais.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa investiga a percepção dos docentes sobre o processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais na perspectiva habermasiana. O estudo das conjecturas propostas permitiu avaliar detectar que há indícios de colonização da contabilidade. No mundo da vida do referido caso, deveria estar havendo uma integração social, entre todos os que fazem parte da classe contábil, para que houvesse um compartilhamento comunicativo das normas emitidas pelo IASB, as quais norteiam as ações dos referidos atores sociais envolvidos.

No entanto, tal integração social está sendo feita a partir de uma racionalidade instrumental, sugerindo que a base das ações pode estar fundamentada em instrumentos anônimos do mundo sistêmico, como dinheiro e poder. Dessa forma, apesar da evolução da contabilidade com o aumento da complexidade e das necessidades da economia global, no Brasil tal evolução está sobrepondo-se ao desejo e possibilidade de interferência dos contadores.

Como consequência da racionalização do mundo da vida, onde os atores sociais estão sendo colonizados pela contabilidade, verifica-se que há indícios que está ocorrendo uma colonização do mundo da vida pelos imperativos do mundo sistêmico. Acredita-se que os objetivos foram alcançados e os resultados obtidos nesta pesquisa justificam as sugestões. No entanto, assume-se como limitação da pesquisa o fato de a amostragem ser intencional e não probabilística.

REFERÊNCIAS

ARANHA, R.N.A. *et al*. Análise de correspondência para avaliação do perfil de mulheres na pós-menopausa e o uso da terapia de reposição hormonal. **Cad Saúde Pública** 2004; 20(1):100-108.

ARRINGTON, E. e PUXTY, A. Accounting, Interests and Rationality: A communicative relation. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 2, p. 31-58, 1991.

BRAND, A. **The force of reason: an introduction to Habermas' theory of communicative action**. London: Allen and Unwin; 1990.

BROADBENT, J. LAUGHLIN, R. READ, S. Recent financial and administrative changes in the NHS: a critical theory analysis'. **Critical Perspectives on Accounting** 1991;2:1–29.

BROADBENT, J. LAUGHLIN, R. Developing empirical research: an example informed by a Habermasian approach. **Accounting, Auditing and Accountability Journal** 1997;10(5):622–48.

BURNS, J. The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. **Accounting, Auditing and Accountability Journal** 2000;13(5):566–96.

CHOI, F. MEEK, G. **International accounting**. 5.ed New York: Pearson Prentice Hall, 2005.

CLAUSEN, S.E. **Applied correspondence analysis: an introduction. Quantitative Applications in the Social Sciences**. Thousand Oaks, Sage University Papers Series; 1998.

COELHO, A. **Habermas: discurso e emancipação**. Artigo Publicado no site Filósofo Grego em 21 de Julho de 2009. Disponível em:

<http://aquitemfilosofiasim.blogspot.com/2009/07/habermas-discurso-e-emancipacao.html>.

Acesso 18 de Agosto de 2010.

CZARNIAWSKA-JOERGES, B. JACOBSSON, B. Budget in a cold climate. **Accounting, Organizations and Society** 1989;14(1/2):29–39.

DENT, J. F. Accounting and organizational cultures: a field study of the emergence of a new organizational reality. **Accounting, Organizations and Society**, 1991, 16 (8), 705-732.

DEGENHARDT, V.W. A Teoria Crítica e a Estratégia Empresarial: Uma Análise do Processo de Formulação. **BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. 2(2):102-108, maio/agosto 2005.

ERNST&YOUNG, FIPECAFI. **Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FÁVERO, L. P. L; BELFIORE, P. P; FIGUEIRA JUNIOR, M. F. Utilização da Anacor para a identificação de meios de pagamento em populações de média e baixa renda. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 11, São Paulo, 2006. **Anais eletrônicos**. São Paulo, 2006. 1 CD-ROM.

FERNANDES, B.V.R. *et al.* Investigação empírica da percepção dos docentes dos cursos de Graduação em ciências contábeis sobre a função e atuação do Comitê de pronunciamentos contábeis. **Anais... 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2010.

GERNON, H. MEEK, G.K. **Accounting: an international perspective**. 5. ed. Boston: Irwin McGraw-hill, 2001.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5.ed. São Paulo:Atlas, 2000.

GONÇALVES, M. A. S. Teoria da ação comunicativa de Habermas: Possibilidades de uma ação educativa de cunho interdisciplinar na escola. **Revista Educação e Sociedade**, ano XX, nº. 66, Abril/99.

HABERMAS, J. **Legitimation crisis**. London: Heinemann. 1976.

_____. **Positivismo, pragmatismo e historicismo**. In: Conhecimento e interesse: com um novo pós-facio. Zahar: Rio de Janeiro: 1982, cap. II, p. 898-21

_____. **Theorie. A teoria da ação comunicativa, volume dois: a crítica da razão funcionalista** [Cambridge: Polity Press, 1989].

- HEINER R. **Social problems: an introduction to critical constructionism.** Oxford: Oxford University Press; 2002. Held D. Crisis tendencies, legitimation and the state. In: Thompson JB, Held D, editors. *Habermas: critical debates.* London: Macmillan Press; 1982. p. 181–95.
- LAUGHLIN, R.C. Accounting systems in organizational contexts: a case for critical theory. **Accounting, Organizations and Society** 1987;12(5):478–502.
- LAUGHLIN, R.C. Environmental disturbances and organizational transitions and transformations: some alternative models. **Organization Studies** 1991;12(2):209–32.
- MARTINS, E. LISBOA, L. Ensaio Sobre Cultura e Diversidade Contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, do CFC, nº 152 (Março/Abril - 2005).
- MARTINS, E. MARTINS, V. MARTINS, E. A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do cpc. RIC/UFPE - **Revista de Informação Contábil** Vol. 1, no 1 p. 7-30, set/2007
- MEAD, G.H. **Mind, self and society: from the standpoint of a social behaviorist.** Chicago: University of Chicago Press; 1972.
- MELO, E. M. *et al.* Colonização do Mundo da Vida e Violência entre Adolescentes: A experiência de Extensão, Ensino e Pesquisa do Projeto Frutos do Morro/Programa Meninos do Rio. **Anais** do 8º Encontro de Extensão da UFMG. 2005.
- MOTA, J.C. VASCONCELOS, A.G.G. ASSIM, S.G. Análise de correspondência como estratégia para descrição do perfil da mulher vítima do parceiro atendida em serviço especializado. **Ciência e Saúde Coletiva.** Vol.12 No.3 ISSN 1413-8123. Rio de Janeiro. Maio/Junho. 2007
- OAKES, H. BERRY, A. Accounting colonization: Three case studies in further education. **Critical Perspective Accounting** (2007), doi:10.1016/j.cpa.2007.06.006.
- PEREIRA, J.C.R. **Análise de dados qualitativos. estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais.** São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo; 1999.
- POPE, C. MAYS, N. Reaching the parts other methods cannot reach: an introduction to qualitative methods in health and health service research. **British Medical Journal**, London, n. 311, p. 42-45, 1995.
- POWER, M. LAUGHLIN, R. Habermas, law and accounting. **Accounting, Organizations and Society** 1996;21(5):441–65.
- PRESTON, A.M. COOPER. D.J. COOMBS, R.W. Fabricating budgets: a study of the production of management budgeting in the National Health Service. **Accounting, Organizations, and Society** 1992;17(6):561–93.
- RIBEIRO FILHO, J.F. LOPES, J. E.G. PEDERNEIRAS, M.M. (orgs) **Estudando teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2009.
- RODRIGUES, J.M. NYIAMA, J.K. Convergência Internacional: Uma Análise Comparativa entre os Padrões Contábeis da China e do IASB. **Anais... 8º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.**2008.

ROSA, J. B. **A modernidade em Habermas**. Trabalho de conclusão do curso de Filosofia da IAE – Instituição de Assistência Educacional. Taubaté – SP, 1993.

SANTOS, L.P.G. *et al.* Efeito da Lei 11.638/07 sobre o Conservadorismo Condicional das Empresas Listadas BMFeBOVESPA. **Anais ... 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. 2010.

SCAPENS, R.W. Never mind the gap: Towards an institutional perspective on management accounting practice. **Management Accounting Research** 1994;5:301–21.

SGARBI, A.D. NOSSA, V. Ética e profissão: um diálogo entre ciências contábeis e filosofia. **Anais... VIII Fórum de Estudantes e Profissionais de Contabilidade do Estado do Espírito Santo**. 2003.

SILVA, B.A. MOSCA, D.C. PEIXOTO, M.D. Convergência das Normas Contábeis: Uma Análise da Opinião dos Auditores Independentes. **Revista Repensando**, Campinas, Edição 1/2008 – 1º. Semestre de 2008

SILVA, E.L. **O impacto da adoção das normas contábeis internacionais no ensino superior de Contabilidade, segundo a percepção dos docentes**. 2009. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós- Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro.

SILVA NETO, P.V. RAPOSO, M. C. F. Análise de agrupamentos usada como auxiliar na interpretação dos resultados da análise de correspondência múltipla: um exemplo prático. Resumo Expandido. **Anais ... 19º SINAPE**. São Paulo, 2010.

ZEFF, S.A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**. 39 (2007) 290–302