

**CONTABILIDADE INTERNACIONAL: UMA ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA
NOS PRINCIPAIS PERIÓDICOS INTERNACIONAIS DA ÁREA - 2000 A 2009**

***INTERNATIONAL ACCOUNTING: AN ANALYSIS OF PRODUCTION IN KEY
SCIENTIFIC INTERNATIONAL JOURNAL OF AREA - 2000 TO 2009***

***Luciana Miyuki Ikuno^a; Jorge Katsumi Niyama^b; Claudio Moreira Santana^c,
Ducinelí Régis Botelho^d***

^a Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação da UNB, UFPB e UFRN
Brasília, DF – Brasil; E-mail: luciana.miyuki@gmail.com

^b Professor titular do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis – UNB
Professor titular da Universidade de Brasília, UNB
Pós-Doutorado pela University of Otago
Brasília, DF – Brasil; E-mail: jkatsumi@unb.br

^c Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo FEA/USP
Professor da Universidade de Brasília
Brasília, DF – Brasil; E-mail: cldsantana@unb.br

^d Professora da Universidade de Brasília
Doutora em Ciências Contábeis pelo Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação da UNB, UFPB e UFRN
Brasília, DF – Brasil; E-mail: ducinelí@unb.br

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 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 e 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 o “impacto da adoção das IAS/IFRS” (13,33%) também 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 averiguar 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 Europeia em 2005. Aponta-se que podem existir lacunas na literatura e oportunidades de pesquisa.

Palavras-chave: Pesquisa em Contabilidade Internacional, Contabilidade Internacional, Produção Científica.

Abstract

Given the rise in the amount of international accounting research, the causes of international differences in financial reporting, their level of influence, the classification and measurement of convergence, and considering the role of the convergence of accounting standards itself, this study identified the main topics focused on scientific production related to financial reporting in major international journals between 2000 and 2009. The survey used the qualitative method and has an exploratory and documentary nature. In order to do this survey, we used the following databases CAPES, periódicos, Factiva.com and JSTOR. The analysis is based on a total of 75 scientific papers, grouped into different themes: measurement of convergence; international differences and financial reporting implications; classification; impacts of the adoption of IAS / IFRS; country studies; the process of adopting IFRS and the current situation; and international accounting research. The main theme identified was “international differences and financial reporting implications”, 42.67% of the total articles. The “measurement of convergence” (13.33%) and the “impacts of the adoption of IAS / IFRS” (13.33%) also stood out, whereas the other themes did not vary significantly. The increase of the theme “country studies” in recent years may be related to the recent interest of the academic community in evaluating the effectiveness of the convergence process. The highest concentration of articles in the years 2006 and 2007 may be related to the rise of databases resulting from the mandatory adoption of IFRS by the European Union in 2005. It is shown that there may be gaps in the literature and research opportunities.

Keywords: International Accounting Research, International Accounting, Scientific Productivity

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, bem como 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 WEFORT, 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”.

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 para definir a trajetória dos países na adoção das *International Financial 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 como: 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). De diversos fatores listados e da 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), também quanto à harmonização 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).

A adoção obrigatória das IFRS pela União Europeia pode ser considerada um marco da harmonização do *financial reporting* e do processo de convergência. No ano de 2005, todas as empresas listadas em bolsa de valores na União Europeia foram solicitadas a elaborar 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 Europeia tivesse dois regimes normativos distintos no mesmo lugar (LARSON; STREET, 2006).

Países não integrantes da União Europeia, tais como Austrália, Nova Zelândia, Hong Kong e Israel também estão convergindo com as IFRS, tanto completamente como parcialmente. Os Estados Unidos têm apoiado o processo de convergência. E, em 2002, o FASB e o IASB firmaram o seu comprometimento com a convergência, o qual incluía: a) fazer com que as normas existentes fossem tanto totalmente compatíveis como praticáveis; b) coordenar seus futuros programas de trabalho, para assegurar a continuação dos projetos de junção e encorajar os órgãos interpretativos FASB's *Emerging Issues Task Force* (EITF) e IASB's *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) a coordenarem suas atividades (LARSON; STREET, 2006). Em 2008, ambos reafirmaram esse comprometimento. Já no ano de 2009, o *Group of 20 Leaders* (G20) fez um pedido para que o FASB e o IASB completassem

o processo de convergência de suas normas até o fim de 2011. Frente ao pedido, em novembro desse mesmo ano foi publicado um relatório de progresso intensificando o planejamento do trabalho conjunto, o mesmo foi feito em abril de 2012 (IASB, 2012).

Diante do exposto e pressupondo 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, a consolidação dos blocos econômicos, a 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, a questão aqui proposta pode ser enunciada 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 deste trabalho é identificar os principais temas focados na produção científica relativos ao *financial reporting* nos principais periódicos internacionais entre os anos de 2000 e 2009.

A pesquisa está baseada em métodos de pesquisa qualitativa e possui natureza descritiva e documental, já que o trabalho foi realizado por meio de pesquisas de artigos científicos nos principais periódicos internacionais. Para a consulta desses 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 está estruturado em quatro partes. Após esta introdução, a segunda parte trata de algumas das diferenças internacionais no *financial reporting* e suas possíveis causas, bem como a importância do estudo da contabilidade internacional. Depois disso, é analisada a produção científica a respeito do tema e feito um agrupamento de acordo com a classificação dos temas versados. Na quarta parte, são descritos os resultados, juntamente com a análise e discussão. Finalmente, na quinta e última parte serão apresentadas as considerações finais sobre os principais aspectos referentes ao assunto proposto.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. 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, estando vinculada a 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, a saber, o ramo da contabilidade que estuda as normas contábeis com o intuito de se conseguir a convergência entre os diferentes países para solucionar os problemas decorrentes das divergências oriundas do cenário atual (NIYAMA, 2005).

Essa harmonização das normas contábeis tem sido o objetivo de muitos profissionais contábeis e um objeto de estudo recorrente 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 Europeia listadas em bolsas de valores para elaborar suas demonstrações consolidadas podem ser considerados marcos para a harmonização internacional. Tais fatos conduzem à criação de um cenário oportuno para o estudo do direcionamento das pesquisas na harmonização contábil internacional e para as investigações de como elas ocorrerão a partir desses acontecimentos (BAKER; BARBU, 2007).

2.2. 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, a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e a Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Entre os principais organismos da 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), os quais vêm contribuindo no processo de convergência das normas brasileiras às IFRS.

Diante da preocupação da CVM em desenvolver esforços para viabilizar a convergência, nota-se a publicação de algumas normas referentes a esse tema. De acordo com a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007, fica entendido que as companhias abertas devem 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 estejam 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 ao tema 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 constatado na 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, a elaboração e a publicação das demonstrações contábeis consolidadas das instituições financeiras de acordo com as normas do IASB e IFAC devem ocorrer até 31 de dezembro de 2010. 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, as quais abordam procedimentos contábeis em conformidade com as normas internacionais. Ainda, em janeiro de 2012, a CVM e o Banco Central do Brasil reiteraram publicamente seu compromisso com o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais (CVM, 2010).

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, por parte das sociedades seguradoras, de procedimentos para elaboração e publicação das demonstrações financeiras consolidadas em consonância com as IFRS até o exercício findo em 2010.

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.

Não obstante, para o CPC (2012), o Memorando de Entendimento assinado entre CFC, CPC e IASB, em 28 de janeiro de 2010, é outro importante marco para a inserção do Brasil no cenário internacional, pois é o terceiro país a assinar o memorando de comprometimento e cooperação no processo de convergência.

Contudo, como ressaltam Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011), deve-se atentar para que a convergência às normas internacionais não seja apenas *de jure* (de direito), ou seja, uma convergência apenas das normas. Os autores destacam que “a simples introdução das normas sem considerar aspectos culturais e institucionais dos países” não leva necessariamente à adoção *de facto* (convergência das práticas contábeis).

Mais especificamente no contexto nacional, deve-se atentar para a tradição do Brasil como um país *Code Law*, baseado em normas; já que o padrão IFRS é baseado em princípios (*Common Law*). Nesse sentido, a priorização da essência sobre a forma no julgamento de profissionais da área, característica da contabilidade baseada em princípios, também requer a transformação dos perfis e currículos profissionais da área e não apenas a adoção das normas (SANTOS; CALIXTO, 2010).

2.3. A importância das pesquisas em contabilidade internacional

De acordo com Shima (2007), os estudos sobre os fatores que influenciam o desenvolvimento dos sistemas contábeis internacionais começaram por volta de 1960. Já Baker e Barbu (2007) destacam o início do interesse nas pesquisas sobre a harmonização contábil por parte da comunidade acadêmica a partir de 1965. Diante da importância de se estudar as causas das diferenças internacionais para atingir a comparabilidade entre os países em âmbito internacional, é notável o crescente número de pesquisas acerca deste tema após o período entre 1960 e 1965.

Conforme o estudo de Baker e Barbu (2007), os primeiros temas a serem pesquisados nesta área foram a uniformidade, o comparativo das diferenças internacionais e os obstáculos para o processo de harmonização. Devido a alguns acontecimentos na contabilidade internacional (como a criação do IASC e a criação do IASB) e ao avanço da globalização, novas temáticas começaram a surgir enquanto algumas foram mantidas, porém com um enfoque diferente. Os estudos das causas das diferenças internacionais e os impactos da adoção das normas internacionais, por exemplo, foram temáticas que surgiram posteriormente.

A adoção das IFRS por parte de vários países também é considerado um marco tanto na contabilidade internacional como nos países que estão no processo de convergência; portanto, também influenciou o direcionamento das pesquisas na área.

Mesmo diante do avanço da aceitação das normas internacionais ao redor do mundo, deve-se atentar para a convergência *de facto* por parte dos países. O estudo de Kvaal e Nobes (2010), por exemplo, indica que ainda há diferenças sistemáticas entre os diversos países, tanto em assuntos triviais como complexos, mesmo após a adoção das IFRS, o que, de acordo com eles, pode resultar em um obstáculo para a comparabilidade.

Macias e Muiño (2011) também destacam que a adoção das IFRS, ainda que por países relativamente similares, leva a diferenças na qualidade contábil. E estas existirão mesmo com um forte *enforcement*, devido às diferenças nos incentivos das empresas em emitir informações de alta qualidade.

Similarmente, estudos como os de Santos e Calixto (2010), Oliveira e Lemes (2011) e Lopes e Walker (2012) concluem que ainda são necessários esforços para a convergência *de facto* no âmbito brasileiro. Desse modo, estudos que objetivam analisar a contabilidade internacional e o processo de convergência, tanto no Brasil como em outros países, são relevantes por possibilitarem a análise da efetividade desse processo e por auxiliarem na identificação de possíveis obstáculos a serem superados para o aumento da comparabilidade e para a concretização da convergência das normas.

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.

Esta 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, possibilitando sua busca direta no periódico. Após a seleção dos artigos, eles foram analisados e classificados. 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, o trabalho de cada um deles foi sintetizado no banco de

dados. A subdivisão dos artigos nos temas estabelecidos foi estruturada por similaridade de objetivos e por similaridade de características e assuntos abordados no texto. Quando alguns artigos abordavam mais de um tema, o texto era lido novamente e a sua classificação era feita de acordo com o tema predominante. Portanto, cada artigo foi classificado em apenas um tema. Depois disso, os artigos foram classificados em subtemas de forma semelhante à classificação em temas. Contudo, nem todas as temáticas possuem subtemas, e cada artigo se enquadra em apenas um subtema.

No total, foram analisados 83 artigos, e oito artigos foram descartados por não atenderem aos requisitos propostos no estudo, por estarem fora do período de análise ou, após sua leitura, por não estarem relacionados ao tema desta pesquisa. Dois textos foram descartados por serem teses de doutorado e por apresentarem inúmeros objetivos distintos. Portanto, 75 artigos foram utilizados na pesquisa.

O período de coleta e análise de dados foi de aproximadamente oito meses, com início no segundo semestre de 2008 e término em abril de 2009. Em janeiro de 2010, foram feitas a coleta e a análise dos artigos de 2009. Todo o processo de coleta e análise dos dados foi realizado 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 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 por eles. Já a partir 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 referirem a esse processo de aumento da comparabilidade e compatibilidade das normas contábeis. Já os estudos realizados 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 por 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 possui um enfoque em contabilidade internacional. A análise e a 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. Em seguida, estão 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, uma vez que não foram encontrados trabalhos que fizessem menção a tal tipo de categorização.

Tema	Abreviatura	Subtema	Abreviatura
Classificação	CL		
Diferenças internacionais e implicações no financial reporting	DIFIN	Analistas	AN
		Comparativo USGAAP versus IFRS	CUI
		Fatores que impactam o financial reporting 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 dos 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 sua inexistência. Em outro estudo, Nobes (2004) critica a classificação de D'arcy (2001), dizendo que o modelo proposto por ela 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, buscando também mostrar a relevância do cálculo de exatidão de ganhos como critério para avaliar as diferenças contábeis internacionais (VANSTRAELEN *et al.*, 2003; POPE, 2003; HOPE, 2003a). 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 referentes 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, Gaeremynck 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; YOUNG, 2000; BALL; KOTHARI; ROBIN, 2000; WILLIAMS, 2004; LEUZ, 2006; BUSHMAN; PIOTROSKI, 2006; JAFFAR; 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; SUN, 2004); sistema legal (WEBB, CAHAN; SUN, 2008); origem legal e cultura (HOPE, 2003b).

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 as duas linhas de pensamentos sobre a adoção das IFRS, enfocando suas vantagens e apontando suas 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 nos ambientes de *financial reporting*, as diferenças na mobilidade de capital (YOUNG; GHENTHER, 2003) e as diferenças na influência no gerenciamento de resultados (OTHMAN; ZEGHAL, 2006). Esses estudos são importantes para verificar os efeitos da convergência global das normas contábeis no mercado de capitais, tendo em vista o interesse por parte dos países na adoção das IFRS devido à crença de 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 de sua origem legal, alegando, por isso, 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 da 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 cada país, assim como a relação entre as características específicas dos países e 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 (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; FROSCHAMMER, 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, eles 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), além de realizarem 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; SELHORN, 2009). Apesar da importância de 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 na harmonização do *financial reporting*, descreve os processos que conduziram à criação e à aceitação de um grupo de normas internacionais, e também busca traçar mudanças prováveis que possam ocorrer 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 a situação atuais.

4. RESULTADOS, ANÁLISE E DISCUSSÃO

4.1. Periódicos relevantes da produção científica na contabilidade internacional

Conforme os achados da pesquisa, os periódicos mais importantes na contabilidade internacional estão relacionados na Tabela 1. Pode ser observada a predominância do periódico *The International Journal of Accounting*, que representa aproximadamente 29% do total dos

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 nos quais foi encontrado 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 somente 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 mais influentes. Portanto, além de influenciarem nas pesquisas relacionadas à contabilidade em geral, também podem ser considerados importantes 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 neste estudo que a compreensão dos impactos dos fatores ambientais, assim como a significativa importância da cultura nas práticas contábeis e nas divulgações, fazem 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).

De acordo com o resultado da pesquisa, os principais fatores que influenciam o *financial reporting* são a cultura, as estruturas institucionais econômicas, o mercado de capitais, o sistema legal, a influência política e a tradição contábil do país. O estudo desses fatores em âmbito nacional torna-se relevante, tanto para países que já adotaram as IFRS quanto para países que ainda estão no processo de adoção das normas, à medida que tais fatores influenciam a forma de adoção das normas internacionais, bem como a efetividade da convergência, e podem ser obstáculos para a convergência *de facto* nos países.

Estudos mais recentes como os de Kavaal e Nobes (2010), por exemplo, apontam que ainda há diferenças significativas nas práticas contábeis, mesmo após a adoção das IFRS. Esses

autores destacam a permanência de políticas contábeis adotadas anteriormente à adoção das normas internacionais (tradição contábil) no período pós-IFRS, o que pode ser um obstáculo para a comparabilidade. Eles ressaltam ainda a preocupação de que os usuários das informações contábeis possam estar “iludidos” com a aparente uniformidade das normas, o que destaca a importância de se identificar as particularidades e as diferenças existentes nas práticas contábeis entre os países.

Já a pesquisa de Lopes e Walker (2012) destaca a influência do ambiente institucional e econômico do Brasil no processo de escolha das políticas contábeis adotadas frente a diferentes possibilidades permitidas pelas normas internacionais. Eles afirmam que, mesmo sob normas similares, pode haver diferenças significativas no *financial reporting* entre os países. Os autores ainda sugerem que os países em desenvolvimento (emergentes), que estão no processo de adoção das IFRS, devem estar atentos à variedade de políticas contábeis permitidas pelas normas internacionais, cuja aplicabilidade deve ser avaliada, visto que o que pode dar certo em um país talvez não se aplique a outro, devido às diferenças nos sistemas contábeis.

Diante do resultado encontrado no presente estudo, para as principais temáticas já expostas, conclui-se que as pesquisas que enfocam os fatores que influenciam o *financial reporting* são relevantes para o esclarecimento dos usuários das informações contábeis em relação às diferenças remanescentes, mesmo após a adoção das IFRS, auxiliando na escolha das políticas contábeis que podem ser adotadas pelos países.

Apesar de todos os demais temas não terem apresentado variação significativa no número de vezes que aparecem no total de artigos, eles podem ser considerados importantes e têm seu devido papel para o estudo da contabilidade internacional. Todavia, é necessário destacar que a temática “pesquisa na área internacional” (5,33%), assim como a temática “classificação”, representam 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”, na qual o presente trabalho se encaixaria, não parece ser tão enfocada pelos pesquisadores. Este resultado pode estar relacionado ao fato de que os pesquisadores estão mais preocupados com assuntos pontuais, que poderiam contribuir diretamente com o processo de convergência. Entretanto, a análise da temática das pesquisas na área internacional pode servir como um instrumento de auxílio na determinação do andamento dos esforços para essa harmonização, pois pode oferecer uma visão geral sobre a efetividade do processo de convergência, o entendimento dos fatores que são obstáculos para a convergência, das particularidades de cada país e da relevância da adoção das IFRS, além dos motivos que levam a essa adoção.

4.3. Concentração de artigos por ano

A concentração dos artigos em cada ano é apresentada 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 a um interesse mais recente em se saber a extensão e os efeitos da adoção das normas internacionais.

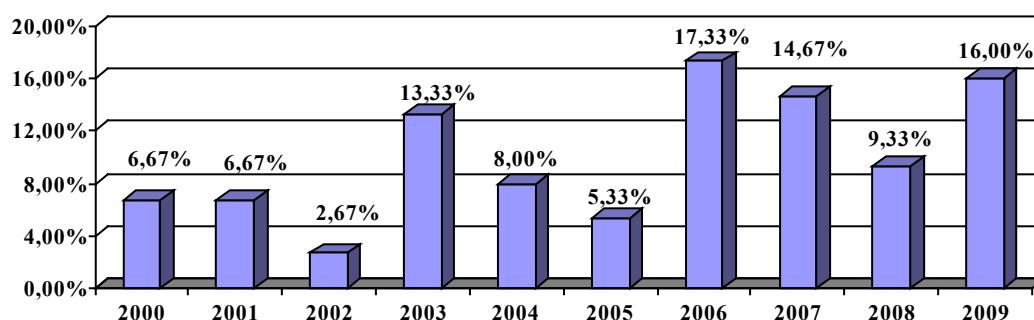


Gráfico 1: Concentração de artigos em cada ano

Como pode ser observado na Tabela 3, a temática “estudos de países” começou a aparecer a partir 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
2000	DIFIN	3	60,0	FIFR (3)
	MENSC	1	20,0	MMH(1)
	PASA	1	20,0	
2001	CL	1	20,0	
	DIFIN	1	20,0	IFC(1)
	IMP	1	20,0	QC/PG (1)
	PASA	1	20,0	
	PI	1	20,0	
2002	MENSC	2	100,0	MMH(2)
2003	DIFIN	9	90,0	AN(3),IFC(2), CUI(1), FIFR(1), MC(1),QC(1)
	CL	1	10,0	

continuação

2004	DIFIN	3	50,0	FIFR(2), IFC(1)
	CL	1	16,7	
	EP	1	16,7	
	MENSC	1	16,7	MAV(1)
2005	DIFIN	3	75,0	IFC(3)
	MENSC	1	25,0	MMH(1)
2006	DIFIN	6	46,1	FIFR(2),CUI(1),FIA(1),IFC(1),MC(1)
	IMP	2	15,4	AO(1),QC/PG (1)
	PASA	2	15,4	
	CL	1	7,7	
	MENSC	1	7,7	
	PI	1	7,7	
2007	DIFIN	4	36,4	IFC(2),CUI(1), FIFR(1)
	EP	2	18,2	
	IMP	2	18,2	AO(1),AV(1)
	MENSC	1	9,1	MMH(1)
	PASA	1	9,1	
	PI	1	9,1	
2008	EP	3	42,8	
	DIFIN	2	28,6	AN(1),FIFR(1)
	IMP	2	28,6	AO(1), QC/PG (1)
2009	MENSC	3	25,0	MMH(3)
	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 em 2006 e em 2007 talvez possa estar relacionado à obrigatoriedade da adoção das IFRS pela União Europeia 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, verificou-se nesta pesquisa 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 considerar e discutir o quanto são importantes na área de contabilidade internacional.

Constatou-se um aumento das pesquisas relacionadas à temática “estudos de países” nos últimos anos do período analisado, o que 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. Por 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 como resultado de sua adoção obrigatória pela União Europeia. Entretanto, 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 Europeia (em 2005), torna-se propício o estudo do direcionamento das pesquisas na área internacional. Considerando os achados da pesquisa aqui relatados, verifica-se que pode haver lacunas na literatura e oportunidades para pesquisadores. Dessa forma, temas que podem ser considerados relevantes e que contribuem para o entendimento das questões relacionadas à convergência contábil internacional podem estar sendo relegados a um segundo plano em detrimento de outros “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.

No presente estudo, a pesquisa dos artigos foi realizada por meio de palavras-chave e o acesso à base de dados estava vinculado a uma instituição específica. Nesse sentido, a quantidade de artigos encontrados pode estar associada a esses dois fatores, não sendo necessariamente a quantidade total de artigos existentes publicados na área, o que constitui uma limitação do trabalho.

Pesquisas futuras poderiam enfocar as principais temáticas estudadas em contabilidade internacional no âmbito brasileiro, bem como fazer o comparativo com o resultado encontrado nos periódicos internacionais.

REFERÊNCIAS

- AL-SHAMMARI, B.; BROWN, P.; TARCA, A.. An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. **The International Journal of Accounting**, v.43, p. 425-447, 2008.
- ALI, M. J.; AHMED, K.; HENRY, D.. Harmonization of accounting measurement practices in south asia. **Advances in International Accounting**, v.19, p. 25-58, 2006.
- ALP, A.; USTUNDAG, S.. Financial reporting transformation: The experience of Turkey. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 20, n. 6, p. 680-699, 2009.
- ASHBAUGH, H.; PINCUS, M.. Domestic Accounting Standars, International Accounting Standars, and Predictability of earnings. **Journal of Accounting Research**, v. 39, n. 3 , 2001.
- BAE, K. H.; TAN, H.; WELKER, M.. International GAAP Differences: The impact on Foreign Analysts. **The Accounting Review**, v.83, n. 3, p.593-628, 2008.
- 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.
- BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. The effect of International institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v.29, p. 1-51, 2000.
- BALL, R.; ROBIN, A.; WU, J. S.. Incentives versus standars: properties of accounting income in four East Asian countries. **Journal of Accounting and Economics**, v.36, p. 235-270, 2003.
- 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).

BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M.H.. International Accounting Standards and Accounting Quality. **Journal of Accounting Research**, v.46, n.3, 2008

BENSTON, G. J.; BROMWICH, M.; LITAN, R. E.; WAGENHOFER, A.. Book Review Worldwide Financial Reporting, The Development and Future of Accounting Standards. **The International Journal of Accounting**, v. 42 , p. 444-453, 2007.

BOWRIN, A. R.. International Accounting Standards and Financial Reporting Uniformity: The case of Trinidad and Tobago. **Advances in International Accounting**, v. 20, p. 27-53, 2007.

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

CAIRNS, D.; NOBES, C.. Book review: The convergence handbook: a comparison between international accounting standards and UK financial reporting requirement. **The International Journal of Accounting**, v.36, p. 385-386, 2001.

CANIBANO, L.; MORA, A.. Evaluating the statistical significance of de facto accounting harmonization: a study of European global players. **The European Accounting Review**, v.9, n. 3, p. 349-369, 2000.

CARMO, C. H. S.; RIBEIRO, A. M.; CARVALHO, L. N. G.. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./out./nov./dez. 2011.

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. CHANCHANI, S.; WILLET, R.. An empirical assesment of Gray's accounting value construct. **The International Journal of Accounting**, v.39, p. 125-154, 2004.

CHANCHANI, S.; WILLET, R.. An empirical assesment of Gray's accounting value construct. *The International Journal of Accounting*, v.39, p. 125-154, 2004.

CHAND, P.; PATEL, C.. Convergence and harmonization of accounting standards in the South Pacific region. **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, v. 24, p. 83-92, 2008.

CHRISTENSEN, H. B.; LEE, E.; WALKER, M.. Cross-sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 341-379, 2007.

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). **Deliberação nº 550, de 17 de outubro de 2008**. Dispõe sobre a apresentação de informações sobre instrumentos financeiros derivativos em nota explicativa às informações trimestrais – ITR.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Instrução nº 464**, de 29 de janeiro de 2008. Altera a Instrução CVM nº 247, de 27 de março de 1996.

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.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Instrução nº 475, de 17 de dezembro de 2008. Dispõe sobre a apresentação de informações sobre instrumentos financeiros, em nota explicativa específica, e sobre a divulgação do quadro demonstrativo de análise de sensibilidade. Revoga a Instrução CVM nº 235, de 23 de março de 1995.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). Banco Central do Brasil e a Comissão de Valores Mobiliários reiteram o compromisso assumido com a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS), 22/01/2010. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/port/infos/Banco%20Central%20do%20Brasil%20e%20a%20Comiss%C3%A3o%20de%20Valores%20Mobili%C3%A1rios%20IFRS.asp>>. Acesso em: 20/07/2012.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Memorando de Entendimentos entre IASB, CFC e CPC, 29/01/2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/mostraNoticia.php?id_noticia=72>. Acessado em: 20/07/2012.

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.

COVRIG, V. M.; DEFOND, M. L.; HUNG, M.. Home Bias, Foreign Mutual Fund Holdings, and Voluntary Adoption of International Accounting Standards. **Journal of Accounting Research**, v.45, n.1,2007.

D'ARCY, A., Accounting classification and international Harmonization debate-an empirical investigation. **Accounting Organizations and Society**, v. 26, p. 327-349, 2001.

DAMANT, D.. Harmonising world reporting: global financial reporting standars come closer. *Balance Sheet*, v. 8, n. 4 , p. 37-38(2), 2000.

DASKE, H.; GEBHARDT, G.. International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. **Abacus**, v.42, n. 3/4, 2006.

DASKE, H.; HAIL, L.; LEUZ, C.; VERDI, R.. Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences. **Journal of Accounting Research**, v. 46, n. 5, p.1085-1142, 2008.

DING, Y.; HOPE, K.; JEANJEAN, T.; STOLOWY, H.. Differences between domestic accounting standars and IAS: Mensurament, determinants and implications. **Journal os Accounting and Public Policy**, v. 26, p. 1-38, 2007.

DING, Y.; JEANJEAN, T.; STOLOWY, H.. Observations on measuring the differences between domestic accounting standards and IAS: A reply. **Journal of accounting and Public Policy**, v. 28, n. 2, p. 154-161, 2009.

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.

DJATEJ, A.; GAO, G.; SARIKAS, R. H. S.; SENTENEY, D. L.. An Investigation Of The

Impact Of Degree of IFRS Implementation On The Comparative Accuracy And Bias Of Equity Securities Analysts East And West European Firms Earnings Forecasts. **The Journal of Applied Business Research**, v. 24, n. 4, 2008.

DOUPNIK, T. S.; RICHTER, M.. Interpretation of uncertainty expressions: a cross-national study. **Accounting, Organizations and Society**, v.28 , p. 15-35, 2003.

DOUPNIK, T. S.; RICCIO, E. L.. The influence of conservatism and secrecy on the interpretation of verbal probability expressions in the Anglo and Latin cultural areas. **The International Journal of Accounting**, v. 41, p. 237-261, 2006.

ERICKSON, D.; ESPLIN, A.; LAUREEN, M.A.. One world - One accounting. **Business horizons**, v.52, n.6, p. 531-537, 2009.

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

FONTES, A.; RODRIGUES, L. L.; CRAIG, R.. Measuring convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards. **Accounting Forum**, v. 29, p. 415-436, 2005.

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.

FULBIER, R. U.; HITZ, J. M.; SELFHORN, T.. Relevance of Academic Research and Researchers' Role in the IASB's Financial Reporting Standard Setting. **Abacus**, v. 45, n. 4, p. 455-492, 2009.

GARRIDO, P.; LEÓN, A.; ZORIO, A.. Measurement of formal Harmonization progress: The IASC experience. **The International Journal of Accounting**, v.37, p. 1-26, 2002.

GUENTHER, D. A.; YOUNG, D.. The association between financial accounting measures and real economic activity: a multinational study. **Journal of Accounting and Economics**, v.29, p. 53-72, 2000.

HALLER, A.; ERNSTBERGER, J.; FROSCHAMMER, M.. Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS – empirical evidence from Germany. **Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting**, v. 25, n. 2, p. 226-236, 2009.

HAVERTY, J. L.. Are IFRS and USGAAP converging? Some evidence from People's Republic of China companies listed on the New York Stock Exchange. **Journal of International, Auditing and Taxation**, v. 15, p. 48-71, 2006.

HODGDON, C.; TONKAR, R. H.; ADHIKARI, A.; HARLESS, D. W.. Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of statutory audit. **The International Journal of Accounting**, v. 44, p. 33-55, 2009.

HOPE, O. K.. Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standards, and Analysts' Forecast Accuracy: An International Study. **Journal of Accounting Research**, v.41, n. 2, p. 235-272, 2003a.

HOPE, O. K.. Firm-Level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin. **Journal of International Management and Accounting**, v.14, p. 218-248, 2003b.

IATRIDIS, G.; ROUVOLIS, S.. The post-adoption effects of the implementation of International

Financial Reporting Standards in Greece. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 19, n. 1, p. 55-65, 2010.

IASB. International Accounting Standard Board. Convergence between IFRSs and USGAAP. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Global+convergence/Convergence+with+US+GAAP/Convergence+with+US+GAAP.htm>> Acesso em: 18/07/2012.

JAAFAR, A.; MCLEAY, S.. Country Effects and Sector Effects on the Harmonization of Accounting Policy Choice. *Abacus*, v. 43, n.2, p. 156-189, 2007.

JACOB, R. A.; MADU, C. N.. International financial reporting standards: an indicator of high quality? **International Journal of Quality & Reliability Management**, v. 26, n. 7, p. 712–722, 2009.

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.

JONES, S.; HIGGINS, A. D.. Australia's switch to international financial reporting standards: a perspective from account preparers. **Accounting and Finance**, v.46, p. 629-652, 2006.

KARAMANOU, I.; NISHIOTIS, G. P.. Disclosure and the Cost of Capital: Evidence from the Market's Reaction to Firm Voluntary Adoption of IAS. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 36, p. 793–821, 2009.

KOTHARI, S. P.. Capital markets research in accounting. *Journal of Accounting and Economics*, v.31, p. 105-231, 2001.

KVAAL, E.; NOBES, C.. International differences in IFRS policy choice: a research note. **Accounting and Business Research**, v. 40, n. 2, p. 173-187, 2010.

LARA, J. M. G.; OSMA, B. G.; NOGUER, B. G. A.. Effects of Database Choice on International Accounting Research. *Abacus*, v. 42, n. 3/4, 2006.

LARSON, R. K.; STREET, D. L.. Convergence with IFRS in an expanding Europe: progress and obstacles identified by large accounting firm's survey. **Journal of International Accounting and Taxation**, v.13, p. 89-119, 2004.

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

LEUZ, C.. IAS versus USGAAP: Information Asymmetry-Based Evidence from Germany's New Market. **Journal of Accounting Research**, v.41, n. 3, p. 445-472, 2003.

LEUZ, C.. Cross listing, Bonding and firms' reporting incentives: A discussion of Lang, Raedy and Wilson(2006). **Journal of Accounting and Economics**, v.42, p. 285-299, 2006.

LEWIS, P. A.; SALTER, S. B.. Europe and America- together or apart: an empirical test of differences in actual reported results. **Advances in International Accounting**, v.19, p. 221-242, 2006.

LOPES, A. B.; WALKER, M.. Asset revaluations, future firm performance and firm-level corporate governance arrangements: New evidence from Brazil. **The British Accounting Review**, v. 44, p. 53-67, 2012.

MACIAS, M.; MUIÑO, F.. Examining dual accounting systems in Europe. **The International Journal of Accounting**, v. 46, p. 51-78, 2011

MEULEN, S. V.; GAEREMYNCK, A.; WILLEKENS, M.. Attribute differences between

USGAAP and IFRS earnings: An exploratory study. *The International Journal of Accounting*, v. 42, p. 123-142, 2007.

MORRIS, D. M.. International Convergence: Reality or Myth? **Financial Executive**, v. 22, n. 10, 2006.

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

NOBES, C.. On accounting classification and international harmonization debate. *Accounting, Organizations and Society*, v. 29, p. 189-200, 2004.

NOBES, C.. On the myth of “Anglo-Saxon” financial accounting: a coment. *The International Journal Of Accounting*, v. 38, p. 95-104, 2003.

OLIVEIRA; V. A.; LEMES, S.. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 155-173, maio/jun./jul./ago. 2011

OTHMAN, H. B.; ZEGHAL, D.. A study of earnings-management motives in the Anglo-American and Euro-Continental accounting models: The Canadian and French cases. **The international Journal of Accounting**, v.41, p. 406-435, 2006.

PAPADAKI, A.. Discussion of “Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture”. **The International Journal of Accounting**, v.40, p. 351-358, 2005.

PENG, S.; TONDKAR, R. H.; SMITH, J. V. L; HARLESS, D.W. Does convergence of Accounting Standars Lead to the convergence of Accounting Pratices? A Study from China. **The International Journal of Accounting**, v. 43, p. 448 – 468, 2008.

PERUMPRAL, S. E.; EVANS, M.; AGARWAL, S.; AMENSHIENAN, F.. The evolution of Indian accounting standards: Its history and current status with regard to International Financial Reporting Standards. **Advances in Accounting**, v. 25, n. 1, p. 106-111, 2009.

POPE, P. F.. Discussion of Disclosure Practices, Enforcement of Accounting Standars, and Analysts’ Forecast Accuracy: An International Study. **Journal of Accounting Research**, v.41, nº 2 , p. 273-283, 2003.

RADEBAUGH, L.; GRAY, S. J.. **International Accounting and Multinational Enterprises**. 4ed. Boston: John Wiley & Sons, 1997.

RAHMAN, A.; PERERA, H.; GANESH, S.. Accounting Practice Harmony, Accounting Regulation and Firm Characteristics. **Abacus**, v. 38, n.1, 2002.

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.

SANTOS, E. S.; CALIXTO, L.. Impacto do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas. **RAE-eletrônica**, v. 9, n.1, art.5, jan./jun. 2010.

SCHULTZ, J. J.; LOPEZ, T. J.. The impact of national influence on accounting estimates: Implications for international accounting standard-setters. **The International Journal of Accounting**, v.36, p. 271-290, 2001.

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

TSAKUMIS, G. T.. The influence of Culture on Accountants' Application of Financial Reporting Rules. **Abacus**, v.43, n.1, 2007.

TYRRALL, D.; WOODWARD, D.; RAKHIMBEKOVA, A.. The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan. **The International Journal of Accounting**, v. 42, P. 82-110, 2007.

VANSTRAELEN, A.; ZARZESKI, M. T.; ROBB, S. W. G.. Corporate Nonfinancial Disclosure Practices and Financial Analyst Forecast Ability Across Three European Countries. **Journal of International Financial Management and Accounting**, v. 14, p. 249-278, 2003.

WEBB, K. A.; CAHAN, S. F.; SUN, J.. The effect of globalization and legal environment on voluntary disclosure. **The international Journal of Accounting**, v.43, p. 219-245, 2008.

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

WILLIAMS, S. M.. An international investigation of associations between societal variables and amount of disclosure on information technology and communication problems: The case of Y2K. **The International Journal of Accounting**, v. 39, p. 71-92, 2004.

XIAO, J. Z.; WEETMAN, P.; SUN, M.. Political Influence and Coexistence of a Uniform Accounting System and Accounting Standards: Recent Developments in China. **Abacus**, v.40, n. 2, 2004.

YOUNG, D.; GUENTHER, D. A.. Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. **Journal of Accounting Research**, v.41, n.3, 2003.

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.

ZEGHAL, D.; MHEDHBI, K.. An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting**, v.41, p. 373-386, 2006.

DADOS AUTORES:

LUCIANA MIYUKI IKUNO

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte

Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF - Brasil

70910-900

JORGE KATSUMI NIYAMA

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte

Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF - Brasil

70910-900

CLAUDIO MOREIRA SANTANA

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte

Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF - Brasil

70910-900

DUCINELI RÉGIS BOTELHO

Universidade de Brasília

Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais.

Campus Universitário Darcy Ribeiro - Asa Norte

Prédio da FACE – 2º Andar - Salas B1-02 - Brasília, DF - Brasil

70910-900