

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais**  
**Bacharelado em Ciências Contábeis**

**ELLEN CRISTINE QUEIROZ**

**REGULAÇÃO CONTÁBIL E SEUS REFLEXOS NO ENSINO DA  
CONTABILIDADE: UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE BRASIL E ESPANHA**

**Brasília, DF**

**2014**

**Ellen Cristine Queiroz**

**Regulação contábil e seus reflexos no ensino da Contabilidade: Um estudo comparativo  
entre Brasil e Espanha**

Trabalho de Conclusão de Curso na modalidade Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa:  
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:  
Teoria da Contabilidade

Orientador: Prof<sup>a</sup>. Doutora Ducineli Régis  
Botelho

Brasília, DF  
2014

QUEIROZ, Ellen Cristine.

Regulação contábil e seus reflexos no ensino da Contabilidade: Um estudo comparativo entre Brasil e Espanha / Ellen Cristine Queiroz - Brasília, DF, 2014.

Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Doutora Ducineli Régis Botelho.

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia - Graduação) – Universidade de Brasília (UnB), 1º Semestre letivo de 2014.

Bibliografia.

1.Regulação Contábil. 2.Ensino da Contabilidade. 3.Brasil 4.Espanha I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II. Título.

CDD –

**Ellen Cristine Queiroz**

**Regulação contábil e seus reflexos no ensino da Contabilidade: Um estudo comparativo entre Brasil e Espanha**

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) defendido e aprovado no Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, aprovado pela seguinte comissão examinadora:

Prof<sup>ª</sup>. Doutora Ducineli Régis Botelho

Orientadora

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade Brasília (UnB)

Prof. Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa

Examinador

Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Universidade Brasília (UnB)

Brasília, DF  
27 de junho de 2014

**Reitor da Universidade de Brasília**

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo

**Vice-reitora da Universidade de Brasília**

Professora Doutora Sônia Nair Bão

**Decano de Pesquisa e Pós-Graduação**

Professor Doutor Jaime Martins de Santana

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior

**Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis**

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis**

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos

**Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno**

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva

**Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno**

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes

A Deus, quem me capacitou a realizar esse trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, meu alvo e principal orientador, pela força e sustento nos momentos de angústia, por todas as bênçãos derramadas sobre a minha vida, até mesmo aquelas que não enxerguei, pelo seu amor perfeito e incondicional, pela sua orientação e seu zelo, que me capacitou para a realização desse trabalho.

À minha família, meus pais, irmãos, tios e avós, pelo amor, carinho e incentivo.

Aos amigos que me apoiaram, obrigada pelo cuidado, por cada palavra e oração.

Aos colegas de curso, pelos incentivos e amizade ao longo do curso.

À professora doutora Ducineli Régis Botelho, orientadora, pelo apoio, por ter acreditado em mim e no meu trabalho.

A todos que, direta ou indiretamente, me ajudaram para a conclusão desta etapa.

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo analisar os reflexos da regulação contábil na educação da Contabilidade, sob o enfoque da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade através de estudo comparativo entre Brasil e Espanha. Para isso foi feita uma pesquisa qualitativa a qual aborda a atual situação da regulação contábil de ambos os países, identifica e define os principais órgãos regulamentadores da contabilidade brasileira e espanhola, explana acerca do ensino superior da Contabilidade e seu atual cenário nesses países e demonstra e analisa as semelhanças e diferenças da regulação e da educação contábil entre os dois países escolhidos como objeto de estudo. Os resultados demonstram que em ambos os países, com intensa presença governamental e grande quantidade de leis na regulação contábil, as exigências legais direcionadas às empresas influem diretamente nos profissionais contábeis, formados em cursos superiores de Contabilidade. Além de demonstrar que a influência norte-americana na contabilidade brasileira influenciou a forma como essa é vista, gerando uma especialização e direcionamento maiores na educação contábil, enquanto que na Espanha, a qual é dependente da União Europeia, o foco em contabilidade na educação superior financeira ainda é fraco.

**Palavras-chave:** Regulação contábil. Ensino da Contabilidade. Brasil. Espanha.

## RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene el objetivo de analizar los reflejos de la regulación contable en la enseñanza de la Contabilidad, bajo el enfoque de la convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad, a través de estudio comparativo entre Brasil y España. Para ello, fue realizada una pesquisa cualitativa en la que se demuestra la situación actual de la regulación contable en esos países, identifica y define los principales órganos normalizadores de la contabilidad brasileña y española, describe respecto a la enseñanza superior de la Contabilidad y su situación actual en los dos países y enseña y analiza las similitudes y diferencias de la regulación y educación contable entre los países de estudio. Los resultados demuestran que en ambos los países, con intensa presencia gubernamental y gran cantidad de leyes en la regulación contable, las exigencias legales direccionadas a las empresas influyen directamente en los profesionales contables, concluyentes de grados en Contabilidad. Además de demostrar que la influencia norteamericana en la Contabilidad brasileña influyó la manera como esa es vista, desarrollando una mayor especialización y direccionamiento en la educación contable, mientras que en España, que es dependiente de la Unión Europea, el enfoque en la contabilidad en la enseñanza superior financiera todavía es débil.

**Palabras clave:** Regulación contable. Enseñanza de la Contabilidad. Brasil. España.

## LISTA DE SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira de Companhias Abertas  
AECA – *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*  
APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais  
BACEN – Banco Central do Brasil  
BE – *Banco de España*  
BOVESPA – Bolsa de Valores do Estado de São Paulo  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CNE – Conselho Nacional de Educação  
CNMV – *Comisión Nacional del Mercado de Valores*  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CRC – Conselhos Regionais de Contabilidade  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
EEES – Espaço Europeu de Educação Superior  
FCEA – Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas  
FEA – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
IASB – *International Accounting Standards Board*  
IBRACON – Instituto Brasileiro dos Contadores  
ICAC – *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*  
INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira  
PGC – *Plan General de Contabilidad*  
PGC-PYMES – *Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas*  
SEBC – Sistema Europeu de Bancos Centrais  
SEC - *Securities and Exchange Commission*  
SFN – Sistema Financeiro Nacional  
SUSEP – Superintendência de Seguros Privados  
TRLSC – *Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital*  
UE – União Europeia  
USP – Universidade de São Paulo

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Natureza dos órgãos reguladores da Contabilidade no Brasil .....	19
Quadro 2 – Natureza dos órgãos reguladores da Contabilidade na Espanha .....	24
Quadro 3 – Disciplinas a serem cursadas no curso de Ciências Contábeis e Atuarias .....	27
Quadro 4 – Campos Interligados de formação em Ciências Contábeis no Brasil, segundo Resolução CNE/CES 10/2004 .....	28
Quadro 5 – Currículo do curso de Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas na Espanha, segundo Real Decreto 1421/90 .....	30
Quadro 6 - Comparação da Regulação e Educação Contábil entre Brasil e Espanha .....	32

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1.1</b>	<b>Contextualização.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2</b>	<b>Problema de Pesquisa.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3</b>	<b>Objetivos da Pesquisa.....</b>	<b>15</b>
<b>1.3.1</b>	<b><i>Objetivo Geral.....</i></b>	<b>15</b>
<b>1.3.2</b>	<b><i>Objetivos Específicos.....</i></b>	<b>15</b>
<b>1.4</b>	<b>Delineamento da Pesquisa.....</b>	<b>16</b>
<b>1.5</b>	<b>Justificativa.....</b>	<b>16</b>
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1</b>	<b>Regulação Contábil.....</b>	<b>18</b>
<b>2.1.1</b>	<b><i>Brasil.....</i></b>	<b>18</b>
<b>2.1.2</b>	<b><i>Espanha.....</i></b>	<b>23</b>
<b>2.2</b>	<b>Educação Superior Contábil.....</b>	<b>26</b>
<b>2.2.1</b>	<b><i>Brasil.....</i></b>	<b>26</b>
<b>2.2.2</b>	<b><i>Espanha.....</i></b>	<b>29</b>
<b>3</b>	<b>COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA.....</b>	<b>32</b>
<b>4</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>36</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>38</b>

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

Regulação, do latim *regula* (régua, barra), relacionado ao verbo do latim *regere* (reger, guiar, dirigir, controlar), pode ser conceituada como um conjunto de técnicas, sejam elas normas, leis, resoluções, que aplicadas a uma certa atividade a direcionam para um comportamento específico e anteriormente definido, ou seja, é uma forma de ação de uma entidade reguladora através do controle de atividades, entidades ou indivíduos (CARDOSO *et al*, 2008).

Segundo a noção de regulação apresentada por Selznick (1985 *apud* BALDWIN; CAVE; LODGE, 2012, p. 2-3, tradução nossa), que tem sido referenciada como principal significado, essa é “um controle exercido por um órgão público sobre atividades que são valorizadas pela comunidade”. Em contraponto Baldwin, Cave e Lodge (2012, p.3, tradução nossa) informam que é interessante observar a regulação em três sentidos diferentes:

Como um conjunto específico de comandos, em que a regulação envolve uma série de regras a serem aplicadas por um órgão destinado a esse propósito; como uma influência deliberada do estado, em que a regulação tem um sentido mais amplo e abrange todas as ações do estado que são criadas para influenciar atividades ou comportamentos sociais, os regimes a base de comando viriam dentro desse sentido, [...] como por exemplo aqueles baseados no uso de incentivos econômicos (impostos, subsídios) [...]; e como todas as formas de influência social ou econômica, no qual todos os mecanismos que afetam o comportamento – estes sendo do estado ou de outras fontes (por exemplo mercados) – são considerados regulatórios.

Diante dessa perspectiva, observa-se que a regulação não é exercida somente por entidades públicas, ou do Estado, podendo ser exercida inclusive por outros organismos, como entidades profissionais e corporativas, organizações voluntárias e outras entidades independentes, como é o caso, por exemplo, do *International Accounting Standards Board* (IASB) que “é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-Bretanha” (NIYAMA, 2005, p.40).

A regulação é aplicada em diversas áreas do conhecimento humano, no âmbito contábil essa age “para não deixar totalmente ao livre arbítrio de cada contador e de cada entidade a escolha dos princípios e práticas subjacentes à elaboração das demonstrações contábeis, visto que essas atendem a milhares e até milhões de interessados nas informações

contábeis” (CARDOSO *et al*, 2008, p.2), ou seja, a regulação da Contabilidade age como um direcionador na elaboração e divulgação dessas informações. Visto que, segundo Cardoso *et al* (2008, p.4), “a Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, se sobressai pelo papel que exerce no processo de fornecimento de informações econômico-financeiras para permitir decisões e julgamentos adequados por parte dos diversos usuários da informação contábil [...]”.

Diante da necessidade da divulgação das informações financeiras de forma clara e consistente aos usuários dessas, a regulação da Contabilidade tem como objetivo aumentar a qualidade do conjunto de normas a fim de elevar também a qualidade das informações contábeis fornecidas pelas diversas entidades (CARDOSO *et al*, 2008). Para os autores “a regulação da contabilidade exerce importante papel na conduta técnica de profissionais da área e no desenvolvimento de práticas que atendam os anseios dos usuários no tocante à quantidade e qualidade das informações contábeis”. Ressalta-se a importância da regulação contábil no que tange não somente à elaboração e divulgação das informações contábeis e sua qualidade, mas também à conduta das entidades e indivíduos produtores de tais informações.

O sistema contábil de um país é integrado por diversos componentes, que interagem entre si. Segundo Riccio e Sakata (2004), a educação superior da Contabilidade “é um sub-sistema do *sistema mundial de contabilidade*, por sua vez, formado por outros sub-sistemas: associações de profissionais, empresas, instituições públicas, órgãos regulamentadores, instituições de ensino”. Sendo a educação algo fundamental para o desenvolvimento de uma nação, seja ela qual for, observa-se a importância de abordá-la, devido a que não se conhece, na história do mundo, um país que tenha conseguido alcançar altos índices de qualidade de vida sem antes ter se preocupado com a educação (LEITE, 2005).

Através do ensino o conhecimento é transmitido e pensadores e profissionais são despertados e estimulados ao aprendizado. Na Contabilidade não é diferente, a educação é essencial na formação dos profissionais da área, desde o tema básico até o mais avançado, o ensino representa uma ferramenta diante das diversas mudanças que vem ocorrendo na contabilidade em âmbito nacional e internacional. Atualmente, a globalização, o aumento de competições entre as empresas, o ambiente econômico na qual se encontra o país, são alguns fatores que exigem resposta por parte do profissional contábil, diante disso, o ensino nessa área passa a ser fundamental para o desenvolvimento da profissão e para o seu reconhecimento pela sociedade (LEITE, 2005).

Para Niyama (2005, p.4), “a qualidade da educação na área contábil tem significativo impacto na qualidade e no tipo de informação, bem como no sistema contábil capaz de gerar

informações”. O ensino, assim, desempenha relevante função na formação de profissionais da área contábil e no desenvolvimento da contabilidade, entretanto, não se trata apenas do ensino técnico necessário para o exercício dessa profissão, mas também do estímulo de uma consciência profissional, pois “o contador precisa saber, antes de mais nada, da responsabilidade de seu trabalho para com a sociedade” (SIQUEIRA; PEREIRA, 2006, p.69).

A educação superior da Contabilidade como uma graduação, da área das Ciências Sociais Aplicadas, ou parte do currículo de um curso de Ensino Superior, em cada país é realizada de forma distinta. Isso porque a contabilidade é um resultado da interação de fenômenos de ambiente político, social, cultural e econômico de um país (DIAS FILHO; MACHADO *apud* CARDOSO *et al*, 2008)

Coelho e Lins (2010, p.7-8) apresentam que os procedimentos contábeis são realizados de maneiras diferentes entre os países, pois “a forma de governo (Republica, Monarquia etc.), a estrutura política (centralizada ou descentralizada) e o sistema legal do país (direito consuetudinário e direito romano), por exemplo, [...] instituem modelos específicos que impactam os processos contábeis”. Da mesma forma ocorre com a regulação contábil, a gama de normas e leis do âmbito contábil são distintas entre os países, “alguns países, por diversas razões, não possuem um padrão próprio de sistemas contábeis, nem uma estrutura-sistema legal (leis ou regulamentos), nem organismos profissionais de classe suficientemente fortes que possam influir na elaboração de normas contábeis” (NIYAMA, 2005, p.39).

Segundo Cardoso *et al* (2008, p.4), “o sistema de regulação da contabilidade de um país [...] é influenciado por diferentes agentes (órgãos do Estado, organizações profissionais, instituições vinculadas ao mercado financeiro e à academia contábil) que interagem entre si e agem sobre o próprio sistema”. Esses agentes, de acordo com seus objetivos e autoridade, criam leis, decretos, regulamentos, recomendações, que serão direcionados às entidades fornecedoras de informações contábeis.

A regulação pode surgir em face de falhas do mercado, em resposta a uma crise ou à falta de comparabilidade (HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999), e logo se desenvolver em diversos ambientes. No Brasil, por exemplo, a contabilidade se desenvolveu em um ambiente fortemente vinculado à escrituração sendo a regulação, dessa forma, desenvolvida em função a esse ambiente. A formação educacional nesse âmbito era realizada através de cursos de contabilidade de nível secundário, em que eram formados técnicos de contabilidade (NIYAMA, 2005).

Com a implantação de Normas Internacionais de Contabilidade, atualmente muitos países buscam a adoção ou a convergência a essas normas, com isso essas diferenças tendem

a diminuir, entretanto não deixam de existir, pois, além da conciliação às normas internacionais, ainda se conservam as particularidades inerentes a cada país.

Dessa forma, no presente trabalho se estuda o aspecto regulatório de dois países – Brasil e Espanha – e analisa-se os possíveis reflexos gerados na educação contábil em cada um desses, a fim de comparar os resultados obtidos. Para isso o estudo é apresentado em quatro capítulos, além dessa Introdução são eles: Referencial Teórico, em que é exposta a base teórica e informativa da regulação e educação dos países em estudo; Comparação entre Brasil e Espanha, na qual se compara e analisa as informações obtidas no capítulo anterior; e Considerações Finais, o qual apresenta as conclusões obtidas.

## **1.2 Problema da Pesquisa**

Diante do exposto formula-se a seguinte questão de pesquisa: a regulação contábil é refletida diretamente na educação contábil?

## **1.3 Objetivos da Pesquisa**

### ***1.3.1 Objetivo Geral***

Verificar o reflexo da regulação da Contabilidade na educação superior contábil, sob o enfoque da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, através de estudo comparativo entre dois países – Brasil e Espanha, no ano de 2014.

### ***1.3.2 Objetivos Específicos***

Em consonância com o objetivo geral, como objetivos específicos do presente trabalho tem-se:

- abordar a atual situação da regulação contábil do Brasil e da Espanha;
- identificar e definir os órgãos regulamentadores da contabilidade brasileira e espanhola;
- explicar acerca do ensino superior da Contabilidade e seu atual cenário nesses dois países;

- analisar as semelhanças e diferenças da regulação e educação contábil entre ambos os países.

#### **1.4 Delineamento da Pesquisa**

A plataforma teórica a ser apresentada trata a respeito do ambiente regulatório da Contabilidade no Brasil e na Espanha, sua atual situação e características em cada um desses países. Além da regulação, será abordado em especial um outro aspecto: a educação contábil, e suas características nos países em estudo, devido ao papel fundamental que o ensino desempenha na Contabilidade. Dessa forma tem-se como embasamento o estudo da regulação e da educação contábil sob o enfoque da Teoria da Contabilidade, e quanto à relação de ambos os temas ao âmbito internacional a Contabilidade Internacional.

O objeto de estudo escolhido para a realização deste trabalho, através de estudo comparativo, foram dois países: Brasil e Espanha. Brasil, devido a este ser o país do qual procede o presente trabalho de pesquisa e ambiente no qual está inserido. Espanha, em circunstância da semelhança de sua economia anos antes da atual crise e a economia atual do Brasil. Nos últimos anos grande parte da população brasileira experimentou o acesso ao crédito, medida essa tomada frente à questão da distribuição de renda. Segundo o economista espanhol Santiago Nino Becerra, esse quadro é semelhante à situação econômica espanhola entre os anos 1997 e 2007, anos antes da crise (CHADE, 2011). Dessa forma, o Brasil tem seguido o mesmo curso adotado anos atrás pela Espanha, de endividamento e crescimento através da concessão de crédito, sendo, no entanto, países distintos histórica e economicamente.

#### **1.5 Justificativa**

Este estudo, sob enfoque acadêmico, se justifica estando inserido na linha de pesquisa de Impactos da Contabilidade na Sociedade, do curso de graduação em Ciências Contábeis, do departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Universidade de Brasília. Nessa linha, se oferece a possibilidade de aprofundamento na obtenção de conhecimento contábil na área de Teoria da Contabilidade, através de pesquisa descritiva e comparativa entre Brasil e

Espanha, a respeito da regulação da Contabilidade e seus reflexos lançados sobre a educação superior contábil.

Quanto à oportunidade do trabalho, tem-se pesquisas realizadas através de estudo comparativo entre países, como, por exemplo, os estudos de Moura, Lima e Ferreira (2011), Riccio e Sakata (2004), e que abordam o assunto regulação ou educação contábil, como o de Cardoso *et al* (2008) e de Niyama e Silva (2005).

Como contribuição à sociedade é apresentada a abordagem de dois temas relevantes ao ambiente contábil de um país: a regulação e a educação, e com isso o aprofundamento do conhecimento da atual situação regulatória do Brasil e como se encontra a educação contábil nesse meio. Atualmente, com a globalização e uma maior interação entre países, torna-se importante a abordagem de temas que remetem ao ambiente internacional. Diante disso, entra em contexto a análise e apresentação da regulação e educação contábil na Espanha, um país cuja história formou-se de maneira diferente ao Brasil, com suas características e peculiaridades. Além, inclusive, da abordagem acerca da convergência às normas internacionais, no que se refere à regulação e educação contábil, nos dois países escolhidos como objetos do presente estudo.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Regulação Contábil

A forma como se desenvolve a regulação contábil em um país é resultado de diversos fatores e tendências, isso se deve pelo fato de a contabilidade estar inserida em múltiplos contextos, dentre eles econômicos, políticos, sociais e culturais, os quais se tem a participação dos provedores e usuários das informações contábeis (CARDOSO *et al*, 2008).

#### 2.1.1 Brasil

Inicialmente, a Contabilidade brasileira sofreu forte influência italiana, com a intervenção da lei no desenvolvimento dos processos contábeis. A proximidade geográfica existente entre Portugal e Itália, país de referencia contábil na época, facilitou com que as práticas contábeis italianas fossem importadas e utilizadas pelos portugueses e assim trazidas ao Brasil por meio da colonização (COELHO; LINS, 2010). Posteriormente sofrendo influencias norte-americanas.

A Contabilidade no Brasil até os anos 1970 se desenvolveu fortemente vinculada à legislação tributária e à escrituração, e com forte relacionamento com a profissão de guarda-livros, após essa década, além da legislação tributária, vinculou-se também à legislação societária e à regulação publicada por organismos governamentais (NIYAMA; SILVA, 2011), sendo, dessa forma, segundo Niyama (2005, p.2), “[...] politicamente fraca a influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão para determinação dos procedimentos contábeis”. Desde então se tem o inicio da história recente da contabilidade no Brasil.

O atual ambiente da regulação contábil do Brasil caracteriza-se por grande influência da legislação tributária, societária, ou de órgão de regulação específica. Entretanto, “o Brasil não possui uma doutrina verdadeiramente brasileira, seus fundamentos contábeis foram baseados primeiramente nos princípios Italianos, sendo mais tarde transferidos para o padrão Norte-Americano o qual persiste até os dias de hoje, sendo essa refletida em seu sistema contábil” (SILVA; RODRIGUES, 2013), que tem sofrido mudanças desde a busca pela convergência às Normas Internacionais.

Apresenta-se no Quadro 1 a natureza dos principais órgãos reguladores da Contabilidade no Brasil.

**Quadro 1 – Natureza dos órgãos reguladores da Contabilidade no Brasil**

<b>Públicos</b>	<b>Privados</b>
> Conselho Federal de Contabilidade (CFC) > Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) > Banco Central do Brasil (Bacen) > Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	> Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

**Fonte:** Elaboração Própria.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), criado pelo Decreto nº 9.295 de 27 de maio de 1946, é uma Autarquia Especial Corporativa, dotada de personalidade jurídica de direito público e que tem como atribuições: normatizar, orientar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, na qual se inserem contadores e técnicos em contabilidade, através dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC); organizar seu próprio Regimento Interno e aprovar os dos CRC; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais (CFC, n.d.); além de, segundo o Decreto nº 9.295/46 Art. 6º alínea f, “regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”. De acordo com o Decreto, o CFC é integrado por um representante de cada estado e mais o distrito, totalizando 27 conselheiros e mesmo número de suplentes. O presidente do Conselho é designado pelo Governo Federal e os demais membros são escolhidos em Assembleia.

Os Conselhos Regionais de Contabilidade, também criados pelo Decreto nº 9.295 de 1946, são auxiliares, subordinados e organizados segundo o CFC. Cabe a esse fixar a composição e o tipo de eleição de cada CRC, inclusive do respectivo presidente. Existem ao todo 27 Conselhos Regionais, sendo um para cada estado da Federação e um representante do Distrito Federal. São algumas das atribuições do CRC: registrar e emitir a carteira do profissional contábil; fiscalizar o exercício da profissão contábil, impedindo e punindo as infrações; publicar anualmente relatório de trabalhos e de profissionais registrados.

O Banco Central de um país tem como função clássica a de executor das políticas monetária e cambial, através do controle da oferta da moeda e do crédito (NIYAMA; GOMES, 2012, p.6). No ambiente brasileiro, o Banco Central do Brasil (Bacen), uma Autarquia Federal integrante do Sistema Financeiro Nacional (SFN), surgiu da transformação da antiga Superintendência da Moeda e do Crédito em 1964, através da Lei nº 4.595, desempenhando a função de “banco dos bancos”. Faz parte do SFN inclusive o Conselho

Monetário Nacional, responsável por emitir as normas gerais de contabilidade a serem observadas pelas instituições financeiras, juntamente fiscalização dessas por parte do Bacen (BRASIL, Lei nº 4.595, 1964).

O Bacen tem como objetivos zelar pela adequada liquidez da economia, promover o permanente aperfeiçoamento do sistema financeiro e zelar por sua estabilidade, manter as reservas internacionais em nível adequado e estimular a formação de poupança. Para isso estão dentre suas atribuições: emitir moeda-papel e moeda metálica; receber recolhimentos das instituições financeiras e bancárias; realizar operações de redesconto e empréstimo às instituições financeiras; regular a execução dos serviços de compensação de cheques e outros papéis; efetuar operações de compra e venda de títulos públicos federais; exercer o controle de crédito e a fiscalização das instituições financeiras e autorizar seu funcionamento; vigiar a interferência de outras empresas nos mercados financeiros e de capitais; e controlar o fluxo de capitais estrangeiros no país (BACEN, n.d.).

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), inspirada na *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos Estados Unidos, com a autoridade de controle no mercado de capitais foi criada em 1976, através da Lei nº 6.385 de 1976, que dispõe em seu Artigo 5º que a CVM é uma

[...] entidade autárquica em regime especial, vinculada ao Ministério da Fazenda, com personalidade jurídica e patrimônio próprios, dotada de autoridade administrativa independente, ausência de subordinação hierárquica, mandato fixo e estabilidade de seus dirigentes, e autonomia financeira e orçamentária.

Tem como função “regular, controlar e disciplinar a emissão e a distribuição de valores mobiliários, bem como as atividades das instituições e empresas participantes do mercado de capitais” (NIYAMA; GOMES, 2012, p.8). Para isso dentre suas atribuições está o registro de companhias abertas, e fiscalização e inspeção dessas; registro de distribuição de valores mobiliários; credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários; organização, funcionamento e operações das bolsas de valores; suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações; emissão de normas. Como administração da Comissão tem-se um presidente e quatro diretores, os quais são nomeados pelo Presidente da República, depois de aprovados pelo Senado Federal (CVM, n.d.).

Com a publicação de Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, a contabilidade brasileira se deparou com as necessidades de convergência internacional das normas contábeis, e assim a redução de custo e riscos, e de centralização na emissão dessas

normas. Diante disso, foi criado em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da união de esforços das entidades: Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC); Bolsa de Valores do Estado de São Paulo (BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade; Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto Brasileiro dos Contadores (IBRACON); sendo então composto por essas. Além dos membros efetivos, são convidados a participar das reuniões e decisões representantes dos órgãos governamentais, Bacen, CVM, Secretaria da Receita Federal e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) (COELHO; LINS, 2010).

Segundo Oliveira, Costa Junior, e Silva (2013),

a criação da nova instituição (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) passou a ser de fundamental importância a partir do momento em que a Comissão de Valores Mobiliários e o Banco Central do Brasil exigiram que as empresas apresentassem as demonstrações contábeis consolidadas de acordo com o padrão contábil fixado pelo IASB (*Internacional Accounting Standards Board*).

A Resolução CFC nº 1.055 de 7 de outubro de 2005, a qual cria o CPC, apresenta como objetivo desse Comitê

[...] 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.

E ainda, que é atribuição do CPC "estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos", um de seus produtos, sendo os outros Orientações e Interpretações, sendo que todos os três "poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos", e que devem ser aprovados por órgão regulador como CFC ou CVM.

Além disso, é importante destacar algumas de suas características, como sua autonomia das entidades que o compõem, sendo as decisões tomadas com a concordância de pelo menos 2/3 de seus membros; que a estrutura necessária para o exercício de suas

atividades é fornecida pelo CFC; e que seus membros, em sua maioria contadores, desempenham suas funções e atribuições sem remuneração para tal (CPC, n.d).

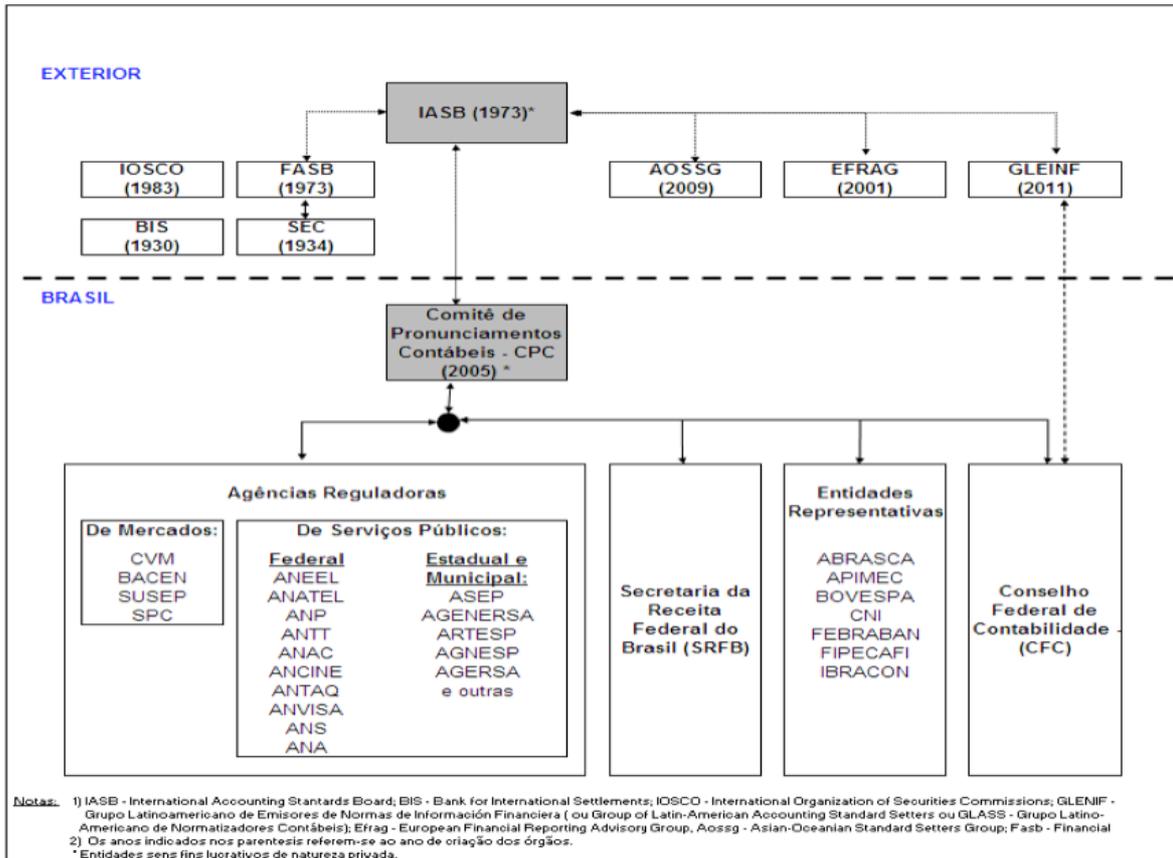
Dentre os vários regulamentos e leis que guiam a elaboração e divulgação das informações contábeis, duas merecem destaque devido ao marco que causaram nos últimos anos da história contábil brasileira, são elas a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações, e a Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, que altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei 6.404/76.

A Lei das Sociedades por Ações, inspirada na doutrina norte-americana, apresentou diversas inovações ao âmbito contábil, principalmente no que se diz respeito à elaboração de registros auxiliares no atendimento às exigências fiscais e na necessidade da observância dos princípios geralmente aceitos da Contabilidade da época de sua publicação (IUDÍCIBUS, 2009; NIYAMA, 2005).

A Lei 11.638/2007, proveniente de Projeto de Lei nº 3.741/00, é resultado de alguns procedimentos e ações que foram impulsionados com o intuito de fazer com que a contabilidade brasileira se harmonize com as “melhores práticas internacionais” (COELHO; LINS, 2010, p.14). Além disso, tal lei, no processo de normatização contábil do Brasil, deu ao CPC legitimidade institucional (OLIVEIRA; COSTA JUNIOR; SILVA, 2013)

Diante da atual busca pela harmonização contábil às normas internacionais, o quadro da regulação da Contabilidade brasileira pode ser demonstrado conforme a Figura 1.

**Figura 1 – Estrutura da Regulação Contábil no Brasil e sua relação com Instituições Internacionais**



Fonte: Oliveira, Costa Junior e Silva (2013).

### 2.1.2 Espanha

A Contabilidade espanhola se desenvolveu com forte vínculo à legislação, seja ela mercantil, fiscal, contábil ou outras emitidas por setores específicos (LAÍNEZ, 2001). Após a adesão desse país ao bloco econômico da União Europeia (UE) em 1986, viu-se a necessidade da harmonização da então legislação aos padrões europeus (FERNÁNDEZ; APARICIO; OLIVER, n.d.). Com o objetivo de atender essa necessidade criou-se leis e decretos, dentre eles a Lei 19/1988, sobre Auditoria de Contas, posteriormente modificada pela Lei nº 12 de 30 de junho de 2010 e revogada pelo Real Decreto Legislativo 1/2011, no qual se aprova a reformulação daquela lei; a Lei nº 19 de 25 de julho de 1989, que trata da reforma parcial e adaptações da legislação mercantil aos moldes das Diretrizes da Comunidade Econômica Europeia; o Real Decreto Legislativo 1564/1989, que aprova a reformulação da Lei das Sociedades Anônimas, e posteriormente revogado pelo Real Decreto Legislativo nº 1 de 2 de julho de 2010, em que é aprovado o texto reformulado da Lei das Sociedades de Capital (*Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital - TRLSC*); e o Real Decreto 1643/1990, o qual aprova o primeiro *Plan General de Contabilidad* (PGC) (HERMOSA, n.d.).

O PGC espanhol representa o desenvolvimento regulatório no que se refere a contas anuais individuais da legislação mercantil contida, basicamente, no Código de Comércio (CCom) e no TRLSC (FERNÁNDEZ; APARICIO; OLIVER, n.d.). O atual Plano Geral de Contabilidade entrou em vigor em 2008, aprovado através do Real Decreto 1514/2007 e atua como um manual da Contabilidade a ser desenvolvida pelas empresas, que foi elaborado buscando harmonia às Normas Internacionais de Contabilidade, por sua vez adotadas pela União Europeia a partir de 2002. Tal plano é de aplicação obrigatória a todas as empresas, salvo às pequenas e médias empresas que possuem um PGC direcionado a elas (*Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas*, PGC – PYMES), que inclusive contém critérios específicos aplicáveis às microempresas (KPMG, 2012).

O desenvolvimento do PGC adaptado às Diretrizes da União Europeia se dá pela emissão de Resoluções do *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (ICAC), e as interpretações sobre a adequada aplicação dos princípios contábeis através de consultas ou emissão de Notas Técnicas (KPMG, 2012).

Atualmente, o modelo de regulação contábil espanhol caracteriza-se por uma presente dependência do Governo, sobretudo do Ministério da Economia e Competitividade, e pouca participação do setor privado, diz-se assim que este possui um caráter jurídico-legal, além de ter de seguir as orientações do Bloco Econômico da União Europeia (KPMG, 2012), o que pode ser representado pelo Quadro 2, na qual são destacados alguns dos órgãos fontes da regulação contábil neste país, que em sua maioria se encontram no setor público.

**Quadro 2 – Natureza dos órgãos reguladores da Contabilidade na Espanha**

<b>Públicos</b>	<b>Privados</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; <i>Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas</i> (ICAC)</li> <li>&gt; <i>Banco de España</i> (BE)</li> <li>&gt; <i>Comisión Nacional del Mercado de Valores</i> (CNMV)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>&gt; <i>Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas</i> (AECA)</li> </ul>

**Fonte:** Elaboração Própria.

O ICAC, criado pela Lei 19/1988, é um organismo autônomo, vinculado ao Ministério de Economia e Competitividade, que formula leis e disposições, sendo o principal órgão regulador da Contabilidade na Espanha e também da profissão de auditoria. Suas normas “são de aplicação geral, salvo exista regulação específica nas normas emitidas pelos outros órgãos reguladores” (KPMG, 2012, p.59, tradução nossa). Como funções desse instituto, tratando-se

de supervisão, tem-se inspeção, revisão periódica, a qualificação dos sistemas de controle interno e a formulação de requerimentos de melhoria no exercício de auditoria (HERAS; CAÑIBANO; OSMA, 2011).

O presidente do ICAC, desempenhando o papel de diretor geral, é nomeado pelo governo através de proposta apresentada pelo Ministro de Economia e Fazenda, além também de indicar os membros que compõem o Comitê de Auditoria de Contas desse instituto (ICAC, n.d).

O *Banco de España* (BE) é o banco central e supervisor do sistema bancário espanhol. É membro do Sistema Europeu de Bancos Centrais (SEBC) e participa no desenvolvimento das funções básicas desse sistema, entre as quais estão definir e executar a política monetária na zona euro; realizar as operações de compra e venda de moeda; emitir a moeda em curso; promover o bom funcionamento dos sistemas de pagamento. O BE emite normas contábeis através de Circulares e monitora o cumprimento e a solvência da normatização específica às entidades que estão baixo sua supervisão (KPMG, 2012).

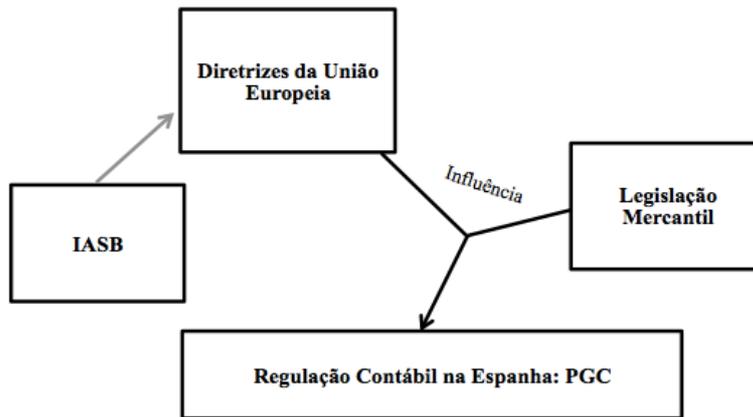
A *Comisión Nacional del Mercado de Valores* (CNMV) tem como atribuição a supervisão e a fiscalização dos mercados de capitais espanhóis, e para isso emite normas através de Circulares. Foi criada pela Lei 24/1988, a qual desencadeou uma grande reforma nesse segmento do sistema financeiro espanhol, posteriormente modificada pelas Leis 37/1998 e 44/2002, a fim de atualizar a anterior. A CNMV tem como objetivo “zelar pela transparência dos mercados de capitais e pela correta formação de preços, assim como a proteção aos investidores” (CNMV, n.d., tradução nossa).

A *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) “é a única instituição profissional espanhola emissora de Princípios e Normas de Contabilidade geralmente aceites e de pronunciamentos e estudos sobre praticas e gestão empresarial” (AECA, n.d., tradução nossa). Essa Associação surgiu em 1979, sem reconhecimento oficial, porém, mais tarde, muitas normas que emitiu foram refletidas na reforma de 1988/89 (CAÑIBANO; MORA, 1999). São seus objetivos o desenvolvimento científico da Contabilidade e Administração de Empresas, o fomento e o incentivo de estudos científicos nessas áreas, através do estabelecimento de convênios e intercâmbios com outras associações e instituições nacionais, e ajudas, prêmios, boletins e revistas que permitam uma maior difusão dos estudos científicos. Para isso fazem parte das Comissões de Estudos associações profissionais procedentes de universidades, empresas, firmas de auditoria e técnicos da Administração, além de representantes do BE, do ICAC, da CNMV, do *Instituto de Auditores*

*Internos*, da *Intervención General de la Administración del Estado*, entre outros (AECA, n.d.).

Frente à atual busca pela harmonização contábil internacional, conforme adoção da União Europeia, o quadro espanhol da regulação contábil pode ser demonstrado na Figura 2.

**Figura 2 – Fontes de Regulação Contábil na Espanha**



**Fonte:** Elaboração própria.

## 2.2 Educação Superior Contábil

Segundo Saudagaran (2004 apud NIYAMA; SILVA, 2005, p. 16) “a qualidade do ensino na área da contabilidade tem um impacto significativo na qualidade e no tipo de informação, assim como no sistema de contabilidade que ele tem capacidade de gerar”. Em países que possuem uma tradição contábil mais antiga, a Contabilidade é objeto de curso superior ao nível de graduação e também de mestrado e doutorado, além de especialização, tendo assim um nível elevado da educação nessa área. Já em países em que a Contabilidade é constantemente confundida com escrituração e a profissão contábil não é valorizada, seu ensino é fraco, não tendo, muitas vezes, oferta de cursos ao nível superior. (SAUDAGARAN, 2004 apud NIYAMA, 2009, p.4).

### 2.2.1 Brasil

“O ensino Contábil passou por diversas etapas até conciliar suas grades curriculares e adequar a separação de Técnico e Bacharel em Ciências Contábeis. Pois até então sua formação não acompanhava o novo cenário da globalização” (SILVA; RODRIGUES, 2013, p.3).

O primeiro curso superior em ciências contábeis do Brasil foi aprovado em 1945, denominado curso de Ciências Contábeis e Atuárias, através do Decreto-Lei nº 7.988, que também aprovou o curso de Ciências Econômicas e extinguiu o curso superior de Administração e Finanças e o Curso de Atuário (LEITE, 2005). Segundo esse autor, “o objetivo do desmembramento do curso superior de administração e finanças em dois [...] era preparar mão-de-obra cada vez mais especializada para atender às novas necessidades econômicas do país”. Tal Decreto-Lei, estabelece a duração de quatro anos para curso de ciências contábeis e as disciplinas a serem cursadas ao longo desse período, conforme demonstradas no Quadro 3.

**Quadro 3 – Disciplinas a serem cursadas no curso de Ciências Contábeis e Atuárias.**

<b>1º ano</b> Análise matemática. Estatística geral e aplicada. Contabilidade Geral. Ciência da administração. Economia política.	<b>2º ano</b> Matemática financeira. Ciência das finanças. Estatística matemática e demográfica. Organização e contabilidade industrial e agrícola. Instituição de direito público.
<b>3º ano</b> Matemática atuarial. Organização e contabilidade bancária. Finanças das empresas. Técnica comercial. Instituições de direito civil e comercial.	<b>4º ano</b> Organização e contabilidade de seguros. Contabilidade pública. Revisões e perícia contábil. Instituições de direito social. Legislação tributária e fiscal. Prática de processo civil e comercial.

**Fonte:** Elaboração própria.

Em seguida, em 1946 através do Decreto-Lei nº 15.601, é instituída a Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas (FCEA), posteriormente denominada Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FEA), instalada na Universidade de São Paulo (USP) (PELEIAS *et al*, 2007). Segundo Iudícibus (2009, p. 22), “foi com a criação da Faculdade de Ciências Econômicas e Atuárias em 1946, e com a instalação do curso de Ciências Contábeis e Atuárias, que o Brasil ganhou o primeiro núcleo efetivo, embora modesto, de pesquisa contábil nos moldes norte-americanos [...]”

Em 1951 é criada a Lei nº 1.401, de 31 de julho, que fracionou o curso de Ciências Contábeis e Atuárias nos cursos de Ciências Contábeis e de Ciências Atuárias, com diploma e currículo distintos para os dois cursos (PELEIAS *et al*, 2007).

No ano de 2004 é criada a Resolução CNE/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004, em que são instituídas as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso superior de graduação em

Ciências Contábeis, a serem seguidas pelas Instituições de Ensino Superior. Nessa Resolução são descritos os elementos que deverão compor a organização do currículo do curso de Ciências Contábeis, a ser estabelecido pelas instituições de ensino por meio de projeto pedagógico; formação profissional que revele capacitação, competências e habilidades, que deverá ser possibilitada pela instituição ao estudante. Descreve ainda os conteúdos que deverão ser abordados pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis, que revelem “conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade [...] observando o perfil definido para o formando” (CNE, 2004, Art. 5º) e que atendam a conteúdos descritos de Formação Básica, Formação Profissional e Formação Teórico-Prática, conforme Quadro 4.

**Quadro 4 – Campos Interligados de formação em Ciências Contábeis no Brasil, segundo Resolução CNE/CES 10/2004.**

Formação Básica	Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
Formação Profissional	Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
Formação Teórico-Prática	Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

**Fonte:** Elaboração própria.

Atualmente, no Brasil, são oferecidos cursos de graduação em Ciências Contábeis por Instituições de Ensino como universidades, centros universitários e faculdades, essas sendo públicas ou particulares. Conforme Censo do INEP de 2012, é apresentada na Tabela 1 a quantidade de cursos presenciais de graduação em Ciências Contábeis.

**Tabela 1 – Número de Cursos de Graduação Presenciais em Ciências Contábeis ofertados em 2012**

Instituições de Ensino				
Públicas			Privadas	Total
Federal	Estadual	Municipal		
69	62	56	942	1.129

Fonte: Adaptado de INEP (2012)

Ao final do curso de graduação, os estudantes, conforme lei, devem submeter-se ao Exame de Suficiência realizado pelo CFC, a fim de obter o registro de profissional contábil no CRC e exercer a profissão nessa área. Esse exame, implantado pela primeira vez no ano 2000, é uma avaliação de conhecimentos que foi implantada a partir da preocupação do CFC com a formação dos que exercerão a profissão contábil, no entendimento de buscar com que os profissionais tenham um alto nível de conhecimento teórico (CFC, 2007).

### 2.2.2 Espanha

Até o início da década de 70, a maior parte do ensino da Contabilidade na Espanha se fazia ao nível técnico, sendo de ensino superior os chamados Estudos Mercantis. Até então não havia cursos ao nível superior universitário dedicado ao ensino das ciências contábeis. Em 1970, através da Lei nº 14 de 4 de agosto, foram reformulados todos os níveis de educação na Espanha e as Escolas Profissionais de Comercio se integraram às Universidades como Escolas Universitárias. Em 1972 passam a se chamar Escolas Universitárias de Estudos Empresariais, através do Decreto 1378/72 (ÁLVAREZ, 2007).

No ano de 1990, por meio do Real Decreto nº 1421 de 21 de outubro, é estabelecido o título universitário oficial em Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas, suas diretrizes e as disciplinas a serem cursadas. *Licenciatura*, nesse caso, se entende como um curso de duração de quatro a cinco anos, divididos em dois ciclos, sendo cada ciclo com uma duração de ao menos 2 anos.

No Quadro 5 são apresentadas as disciplinas a serem abordadas em ambos os ciclos desse curso, provenientes das áreas de Contabilidade, Economia, Administração, Matemática, Estatística e Direito.

**Quadro 5 – Currículo do curso de Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas na Espanha, segundo Real Decreto 1421/90.**

1º Ciclo	Contabilidade Financeira e Analítica; Direito Empresarial; Economia Empresarial; Economia Espanhola e Mundial; Estatística e Introdução à Econometria; Macroeconomia; Matemática; Microeconomia.
2º Ciclo	Contabilidade Geral e Analítica; Administração Comercial; Administração Estratégica e Política de Empresa; Administração Financeira; Econometria.
Formação Teórico-Prática	Levando em consideração ao disposto no Real Decreto 1497/87, entre 25% e 50% do total de créditos a serem cursados devem ser destinados à prática, organizada por matérias.

**Fonte:** Elaboração própria.

Dessa forma, parte dos concluintes do curso de Licenciatura em Administração e Gestão de Empresas seriam os solicitados ao desempenho de funções nas áreas contábil e financeira (PÉREZ; CARDOSO, 2009).

Em 1998, Ministros da Educação da França, Alemanha, Itália e Reino Unido assinaram uma Declaração na qual se fomenta o desenvolvimento de um Espaço Europeu de Educação Superior (EEES). Em junho do ano seguinte, em uma nova conferência, é apresentada a Declaração de Bolonha, a qual estabelece o suporte para a estruturação de um Espaço Europeu de Educação Superior, organizado segundo princípios na área acadêmica como qualidade, mobilidade, diversidade e competitividade (EEES, n.d. a). Essa Declaração conta com uma participação maior que a do ano anterior, participando 30 países europeus.

Com a Declaração de Bolonha, diversas mudanças ocorreram no âmbito acadêmico europeu, na Espanha, um deles foi uma nova estrutura para os cursos superiores, em que ao invés de 1º e 2º ciclos o curso passa a se chamar grau, o que seria equivalente à graduação. Logo, como cursos superiores estão a graduação, o mestrado e o doutorado (EEES, n.d. b)

Somente em 2008 surgiu o curso de graduação em Contabilidade e Finanças, na *Universidad Carlos III de Madrid* com o título de Administração Financeira e Contabilidade, através de Resolução da *Secretaría de Estado de Universidades*. Esse fato deveu-se à necessidade da formação de profissionais com uma formação mais sólida na área contábil, visto que, com o passar dos anos, as normas dessa natureza se tornaram mais complexas, mutáveis e extensas, além de que sua aplicação requer habilidades técnicas mais sofisticadas (PÉREZ; CARDOSO, 2009).

Observa-se que a Espanha vem sofrendo mudanças no âmbito acadêmico, entretanto, o curso de graduação em Contabilidade e Finanças ainda é ofertado em pequena quantidade. Entre as 77 universidades espanholas, públicas e privadas, aproximadamente 25 são as que ofertam o curso de Contabilidade e Finanças, os cursos ofertados pelas outras universidades na área de Ciências Sociais e Jurídicas – como é classificada essa área na Espanha – que tem alguma relação com a Contabilidade são, Administração e Gestão de Empresas, ofertado pela maioria, Gestão de Empresas, Gestão Econômico-financeira, Ciências Empresariais e Finanças (UNIVERSIDADES, n.d.).

### 3. COMPARAÇÃO ENTRE BRASIL E ESPANHA

De acordo com o conteúdo apresentado no capítulo 2, Referencial Teórico, acerca da regulação e educação contábil do Brasil e da Espanha, apresenta-se o Quadro 6, com os principais aspectos desses temas em ambos os países.

<b>Quadro 6 – Comparação da Regulação e Educação Contábil entre Brasil e Espanha</b>		
<b>ASPECTOS</b>	<b>BRASIL</b>	<b>ESPANHA</b>
<b>REGULAÇÃO CONTÁBIL</b>		
<b>r.1 Influências Externas</b>	Inicialmente sofreu grande influência italiana, posteriormente norte-americana e atualmente busca convergência às Normas Internacionais.	Influenciada pelas diretrizes do bloco econômico da União Europeia, a qual está inserida.
<b>r.2 Influências Internas</b>	Legislação Tributária e Societária, Escrituração.	Legislação Mercantil, Fiscal.
<b>r.3 Elaboração de normas</b>	Grande presença governamental.	Dependência do Governo.
<b>r.4 Natureza dos principais órgãos reguladores</b>	Em maioria pública, sendo apenas um órgão de natureza privada, CPC.	Em maioria pública, sendo apenas um de natureza privada, AECA.
<b>r.5 Natureza do principal órgão regulador</b>	Privada (CPC).	Pública (ICAC).
<b>r.6 Aprovação das normas/ pronunciamentos/ atualizações</b>	Órgãos de natureza pública.	Órgãos de natureza pública.
<b>r.7 Órgão regulador da profissão contábil</b>	CFC, de natureza pública.	Não há.
<b>EDUCAÇÃO CONTÁBIL</b>		
<b>e.1 Ano de criação de curso superior específico em Contabilidade</b>	1945, Ciências Contábeis e Atuariais.	2008, Contabilidade e Finanças.
<b>e.2 Oferta de cursos de graduação em Ciências Contábeis (ou curso similar)</b>	Em grande quantidade.	Em pequena quantidade.
<b>e.3 Exame ao final da graduação para obtenção do registro de profissional contábil</b>	Exame de Suficiência, realizado pelo CFC.	Não há.

Fonte: Elaboração própria.

Diante do exposto no Quadro 6, é perceptível a semelhança entre Brasil e Espanha, em matéria de regulação contábil, no que se refere à presente influência da legislação, e portanto do governo, na elaboração e emissão das normas de Contabilidade (r.2, r.3). Assim, a grande

presença governamental no desenvolvimento da Contabilidade nesses países provocou uma fraca influência de órgãos de classe para a determinação dos procedimentos contábeis, ainda que ambos busquem convergência às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB.

No Brasil, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (r.5), esse quadro sofreu alterações, possuindo assim um órgão de natureza privada que emite, atualmente, os pronunciamentos, que adotam as Normas Internacionais, a serem seguidos pelas empresas (r.1), entretanto que tem de ser aprovados por órgãos reguladores como CFC ou CVM, esses de natureza pública. Na Espanha, o órgão de natureza privada existente, AECA (r.4), atualmente não exerce intensa influência na regulação contábil espanhola. Esse órgão foi criado antes da aderência ao bloco econômico da União Europeia por parte da Espanha. Após essa aderência, e com a nova necessidade do seguimento às diretrizes estabelecidas pela UE (r.1), como por exemplo a convergência às Normas Internacionais, criou-se o ICAC, órgão de natureza pública e atualmente o principal regulador da Contabilidade nesse país (r.5).

Apesar da presença de um órgão de natureza privada como principal emissor de normas contábeis no Brasil, esse até então tem passado por um processo de concentração dessas normas, visto que a criação do CPC é ainda recente, que seus pronunciamentos devem ser aprovadas por outros órgãos reguladores (r.6) e que existem várias normativas vigentes em matéria de conduzir as práticas contábeis, como as Leis 6.404/76 e 11.638/07 e outras específicas, as Normas Brasileiras de Contabilidade e outras normas específicas, como as emitidas pela CVM e pela Secretaria da Receita Federal. Na Espanha, apesar de a Contabilidade ter se desenvolvido com alto vínculo à legislação e haver também muitas normas, atualmente a regulação contábil encontra-se mais concentrada no ICAC através do *Plan General de Contabilidad*.

Com isso, em relação à educação, o ensinamento da Contabilidade se adequará a esses dois meios, na Espanha, a educação contábil torna-se mais prática e direta, pois a Contabilidade é direcionada, em sua maioria, por um único instrumento normativo, diferente do que ocorre no Brasil.

No quesito implementação de um curso superior voltado ao ensino da Contabilidade como matéria principal, o Brasil destacou a área contábil no ensino mais cedo que a Espanha, tendo sido criado o curso de graduação em Ciências Contábeis em 1951, enquanto que o curso de Contabilidade e Finanças na Espanha foi criado apenas 57 anos depois (e.1). Isso revela uma formação mais generalista por parte da Espanha, em que a separação dos cursos

vinculados à Administração de Empresas e outras matérias empresariais ocorreu de forma tardia.

Além disso, a oferta de cursos superiores ao nível de graduação na área contábil na Espanha, em comparação ao Brasil, é bem reduzida (e.2). É compreensível o número de cursos ofertados pelo Brasil ser maior devido ao seu tamanho, ao número maior da população e à maior quantidade de instituições existentes atualmente. Porém, ainda sim, a maioria das universidades da Espanha, inclusive as públicas, não oferta o curso de Contabilidade, o que, como dito antes, demonstra uma maior presença de uma formação generalista do que especialista, em que os profissionais contábeis são formados em áreas como Administração de Empresas ou Ciências Empresariais.

Algo que merece destaque é a presença do Espaço Europeu de Educação Superior orientando a forma como essa deve estabelecer-se nos países participantes desse grupo, como exemplo a Espanha. O que quebra os limites dos países e diminui a autonomia e a flexibilidade da educação superior espanhola, afetando assim inclusive a educação da Contabilidade.

Ademais, a presença de um órgão regulador da profissão contábil e a aprovação em uma avaliação para a obtenção de registro profissional tende a aprimorar a qualidade dos profissionais, visto que há maior responsabilidade lançada aos profissionais contábeis a respeito de seus conhecimentos, conduta e trabalho (r.7, e.3).

Algo que difere esses dois países e que merece destaque é a influencia exercida pelo sistema contábil norte-americano nos padrões contábeis brasileiro. Com isso explica-se a atual situação do Brasil, que se encontra em um nível de transição, em busca de uma maior relevância da área contábil, ao passo que a Espanha, também em situação de câmbios, ainda encontra-se em estágio de grande dependência, tanto do governo como das orientações do bloco econômico a qual está inserida.

Segundo Niyama (2005, p.16), os sistemas contábeis, entendidos como a forma a qual “funcionam os procedimentos para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas”, apesar da dificuldade de classificação, de modo geral, podem ser divididos em dois modelos, o Anglo-Saxão, cujos países pertencentes apresentam profissão contábil forte e atuante, sólido mercado de capitais (como fonte de recursos), pouca interferência do governo e demonstrações financeiras voltadas a atender os interesses dos investidores; e o Continental, que se caracteriza pela profissão contábil fraca e pouco atuante, fontes de recursos provenientes de instituições financeiras, forte interferência do governo na implantação de

padrões contábeis e demonstrações financeiras que buscam atender primeiramente aos credores e ao Governo.

Diante disso, é possível considerar a classificação do Brasil e da Espanha nessa corrente, de forma geral, pois, frente às particularidades contábeis de cada país, é dificultosa a categorização exata de um país em certo tipo de sistema contábil. Dessa forma, serão classificados em aspectos gerais e em conformidade com o que foi exposto no presente trabalho.

De acordo com a classificação entre Anglo-saxão e Continental e com o conteúdo apresentado, a respeito dos aspectos força de atuação da profissão contábil e grau de interferência do governo na regulação das práticas contábeis, ambos os países, se adequam à classificação de Continental. O Brasil, mesmo com um maior foco na Contabilidade, em comparação à Espanha, ainda está em período de transição e por isso, em aspectos gerais também se enquadra nessa visão, com pouca força da profissão contábil e forte influencia governamental na elaboração das normas contábeis.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da importância de temas como a regulação e a educação no cenário contábil, o presente trabalho de pesquisa teve como objetivo verificar o reflexo da regulação da Contabilidade na educação superior contábil, sob o enfoque da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, através de estudo comparativo entre Brasil e Espanha, no ano de 2014. De forma complementar e a fim de alcançar o objetivo proposto, através de pesquisa qualitativa o estudo aborda a atual situação da regulação contábil de ambos os países, identifica e define os principais órgãos regulamentadores da contabilidade brasileira e espanhola, explana acerca do ensino superior da Contabilidade e seu atual cenário no objeto de estudo escolhido e demonstra e analisa as semelhanças e diferenças da regulação e da educação contábil entre ambos os países.

Os resultados apresentados demonstram que a Contabilidade, como uma ciência social aplicada e produto do ambiente a qual atua, é altamente mutável. Isso pode ser confirmado com a quantidade de modificações ocorridas no ambiente regulatório ao longo do período escolhido para a presente pesquisa em ambos os países estudados, e que, ainda continuam em transição e mudanças.

As empresas devem sempre se adequar às normas vigentes e segui-las, a fim de estar prestando informações verídicas e legais. A Contabilidade, visto que é um produto do ambiente a qual está inserida, sofreu diversas modificações ao longo do tempo. Frente à isso e às exigências do mercado de trabalho de acordo com as normas, os profissionais contábeis devem estar cada vez mais bem preparados para o exercício dessa profissão e a educação desempenha fundamental papel nesse cenário, a fim de preparar os futuros profissionais de acordo com aquilo que lhes será cobrado no mercado de trabalho.

Verificando-se a partir dos dados apresentados, que em países cuja normatização contábil é totalmente dependente do governo a educação contábil acompanha esse ritmo e se faz de forma mais abrangente, tendo um ensino mais generalista, enquanto que em países que buscam a presença de órgãos de classe como protagonistas da regulação contábil a educação da Contabilidade se faz de maneira mais centrada e específica.

Sob a questão de limitação da pesquisa efetuada, foram encontradas dificuldades quanto ao encontro de fontes científicas de informação da regulação e educação contábil da Espanha, a quantidade de trabalhos realizados quanto a esses assuntos nesse país é reduzida. Além da dificuldade de encontrar dados estatísticos da educação da Contabilidade na

Espanha, os dados que existem de quantidade de cursos é separado por área e assim não havendo dados específicos do curso de Contabilidade e Finanças. Os dados presentes do número de universidades da Espanha que oferecem tal curso, foi encontrado consultando cada universidade da lista de universidades da Espanha, na página eletrônica de Universidades (n.d).

Recomenda-se que estudos como esse sejam realizados em comparação a outros países, como por exemplo aqueles que se classificam, conforme seu sistema contábeis, de forma distinta ao Brasil. E ainda que para se constatar, diretamente, quais são os reflexos da regulação contábil no ensino da Contabilidade, recomenda-se um estudo aprofundado nas emissões das normas e nos currículos das universidades. Algo que poderia ser analisado, por exemplo, são quais normas foram emitidas em um certo período de tempo e em que elas alteraram ou não o plano de ensino de uma disciplina fundamental no curso superior de Contabilidade.

## REFERÊNCIAS

AECA. **Portal AECA**. n.d. Disponível em: <<http://www.aeca.es/aeca/aeca/aeca.htm>>. Acesso em: 5 jun. de 2014.

ÁLVAREZ, Francisco Morán. **Historia de la Contabilidad: los estudios mercantiles y las escuelas de comercio**. León, Espanha, 2007. Disponível em:

<[http://www.asesoriamoran.com/historia\\_contabilidad.htm](http://www.asesoriamoran.com/historia_contabilidad.htm)>. Acesso em: 10 jun. de 2014

BACEN. **O Banco Central do Brasil – Bacen, Competências**. n.d. Disponível em:

<<http://www.bcb.gov.br/?LAICOMPETENCIAS>>. Acesso em: 15 maio de 2014.

BALDWIN, Robert; CAVE, Martin; LODGE, Martin. **Understanding Regulation: theory, strategy, and practice**. 2ª Ed. New York: Oxford University Press, 2012.

BANCO DE ESPAÑA. **Funciones**. n.d. Disponível em:

<<http://www.bde.es/bde/es/secciones/sobreelbanco/funcion/Funciones.html>>. Acesso em: 4 jun. de 2014.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 7.988 de 22 de setembro de 1954**. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 9.295 de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 4.594, de 31 de dezembro de 1964**. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, Cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências.

BRASIL. **Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

CAÑIBANO, Leandro; MORA, Araceli. Variables Explicativas de los sistemas de regulación contable: influencia de la profesión en los países de la Unión Europea. **Revista Española de**

**Financiación y Contabilidad.** Madrid, vol. 28, n. 100, p. 291 – 326, 1999.

CARDOSO, Ricardo Lopes. et al. Análise da regulação da Contabilidade à luz da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale.

CONGRESSO BASILEIRO DE CONTABILIDADE, 2008, Gramado. **Contabilidade: ciência a serviço do desenvolvimento**, v.1, 2008.

CFC. **Exame de Suficiência: uma abordagem histórica.** Brasília: CFC, 2007.

CFC. **O Conselho.** n.d. Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/o\\_conselho/](http://portalcfc.org.br/o_conselho/)>. Acesso em: 14 maio de 2014

CFC. **Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005.** Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC), e dá outras providencias.

CHADE, Jamil. ‘O Brasil é hoje a versão 2.0 da Espanha de 2003’, diz economista espanhol. **O Estado de S. Paulo**, São Paulo, 18 de nov. de 2011. Disponível em: <<http://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,o-brasil-e-hoje-a-versao-20-da-espanha-de-2003-diz-economista-espanhol,92827e>>. Acesso em: 2 jun. de 2014.

CNE. **Resolução CNE/CES nº 10 de 16 de dezembro de 2004.** Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.

CNMV. **Funciones.** n.d. Disponível em: <<http://www.cnmv.es/portal/quees/Funciones/Funciones.aspx>>. Acesso em: 5 de jun.de 2014.

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade. Abordagem contextual, histórica e gerencial.** São Paulo: Atlas, 2010.

CPC. **Conheça o CPC.** n.d. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 30 maio de 2014.

CVM. **A CVM**. n.d. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 28 maio de 2014.

EEES. **Desarrollo cronológico**. n.d. a. Disponível em: <<http://www.eees.es/es/eees-desarrollo-cronologico>>. Acesso em: 10 jun. de 2014.

EEES. **Estructura antigua - Estructura nueva (EEES)**. n.d. b. Disponível em: <<http://www.eees.es/es/eees-estructura-antigua-estructura-nueva-eees>>. Acesso em: 10 jun. de 2014.

ESPAÑA. **Real Decreto nº 1421 de 26 de octubre de 1990**. Establece el título universitario oficial de Licenciado en Administración y Dirección de Empresas y las directrices generales propias de los planes de estudios conducentes a la obtención de aquel.

FERNÁNDEZ, Sotero A.; APARICIO, Romano J.; OLIVER, Mercedes C. Introducción a la Contabilidad PGC de 1990, cap. 2, El método contable, **Normalización Contable en España**. n.d. Disponível em: <<http://www.contabilidad.tk/normalizacion-contable-en-espana-11.htm>>. Acesso em: 3 jun. de 2014.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERAS, Elena de las; CAÑIBANO, Leandro; OSMA, Beatriz García. La supervisión pública de la profesión de auditoría en España. **Revista de la Asociación de Contabilidad y Administración de Empresas**. Madrid, n. 94, p. 38 – 41, 2011.

HERMOSA, María del Pilar Yubero. **Normalización Contable**, n.d. Disponível em: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/normalizacion-contable.html> Acesso em: 4 jun. de 2014.

ICAC. **Quienes Somos**. n.d. Disponível em: <[http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/Quienes\\_Somos.aspx](http://www.icac.meh.es/ICAC/QuienesSomos/Quienes_Somos.aspx)>. Acesso em: 4 de jun. de 2014.

INEP. **Sinopses Estatísticas da Educação Superior**. 2012. Disponível em:

<<http://portal.inep.gov.br/superior-censosuperior-sinopse>>. Acesso em: 8 jun. de 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KPMG. **Plan General de Contabilidad: Comentarios y Desarrollos Prácticos**. 2ª Ed. Navarra, Espanha: Thomson Reuters Aranzadi, 2012.

LAÍNEZ, José Antonio. **La regulación de la información contable en España**. n.d. Disponível em: <<http://ciberconta.unizar.es/leccion/regula1/>> Acesso em: 3 de jun. de 2014.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das ciências contábeis no Brasil**. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; CÉSAR, Augusto Tibúrcio. Contabilidade e seu ambiente no Brasil. **Brazilia Business Review**. Vol. 2 no. 1. p. 13 – 32. Vitória, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; CÉSAR, Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de Instituições Financeiras**. 4ª Ed. São Paulo, 2012)

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Nathalia A. L. de; COSTA JUNIOR, Jorge V. da; SILVA, Adolfo H. C. e. Regulação Contábil no Brasil: uma análise dos processos de Audiência Pública do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nos anos de 2007 a 2011. **Advances in Scientific and Applied Accounting**. São Paulo, v.6, n.1, p. 49-65, 2013.

PELEIAS, Ivam Ricardo. et al. Evolução do ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo, Ed. 30 anos de Doutorado, p. 19 – 32, junho 2007.

PÉREZ, Bernabé Escobar; CARDOSO, Sergio Manuel Jiménez. La implantación del grado

en finanzas y contabilidad en el contexto del Espacio Europeo de Educación Superior: el caso de la Universidad de Sevilla. **Revista Española de Financiación y Contabilidad**. Vol. 38, nº142, p. 293 – 310, abr/jun 2009.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista Contabilidade & Finanças**. USP, São Paulo, n. 35, p. 35 - 44, maio/agosto 2004.

SECRETARÍA DE ESTADO DE UNIVERSIDADES. **Resolución de 24 de septiembre de 2008**. Publica el Acuerdo de Consejo de Ministros de 29 de agosto de 2008, por el que se establece el carácter oficial de determinados títulos de Grado y su inscripción en el Registro de Universidades, Centros y Títulos.

SILVA, Raiana Simões da; RODRIGUES, José Carlos. O Ensino da Contabilidade no Brasil: características e tendências. ENCONTRO CIENTÍFICO SUL MINEIRO DE ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ECONOMIA, 5, 2013, Itajubá.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; PEREIRA, Wally Chan (Org.). **Ensino e Pesquisa em Contabilidade**. Rio de Janeiro: Freita Bastos Editora, 2006.

UNIVERSIDAD. Universidades de España. n.d. Disponível em:

<<http://universidad.es/es/universidades/loyola-andaluc%C3%ADa>>. Acesso em: 11 jun. de 2014.