HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL: O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL FRENTE ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Marcelo ROCHA OLIVEIRA
Universidade Federal da Bahia
(Brasil)

Sergio Henrique DA CONCEIÇÃO
Universidade do Estado da Bahia
(Brasil)

Mamadu LAMARANA BARI
Universidade Federal de Viçosa
(Brasil)

Lívia da Silva Modesto RODRIGUES
Universidade do Estado da Bahia
(Brasil)

RESUMO

O desenvolvimento da prática contábil está, intimamente, relacionado com o desenvolvimento da economia de cada País. Como as empresas cresceram em tamanho e em complexidade, os interesses dos administradores e os interesses dos demais usuários das informações financeiras tornaram-se mais distintos. A linguagem dos negócios traduz a própria linguagem da Contabilidade, como Ciência capaz de sistematizar e instrumentalizar a mudança com foco dos seus objetivos gerais e qualitativos. A necessidade de se repensar as normas contábeis dos países, tornando-as homogêneas no tratamento contábil, a fim de que a informação de uma empresa possa ser compreendida em qualquer parte do mundo é exigência intrínseca para se avançar nos relacionamentos internacionais. Um conjunto harmonizado de normas contábeis possibilitaria, em muitos casos, que os contadores apresentassem informações financeiras com maior qualidade, pois facilitaria o processo de comunicação da informação contábil. O objetivo deste trabalho é realizar um estudo comparativo entre a normas contábeis que regulamentam a evidenciação das informações contábeis nos países do Mercosul.

Palavras-Chaves: Normas Brasileiras de Contabilidade e Harmonização Internacional.

ABSTRACT

The development of accountability practice is intimately related to the development of the economy of each country. As the businesses grew in size and in complexity, the interests of the administrators and the interests of the others informational financial users have became more distinct. The language of the affairs translates the owner Accountancy language, as a science able to systemize and lead the change focusing its qualitative and overall objectives. The need to rethink the accountancy norms of the countries, becoming smooth in the accountancy handling, in order that the information from a business could be understood in any part of the world is demand intrinsic to advance at the international relations. A set attuned of accountancy norms would enable, in many cases, that the accountants would present great quality financial information, therefore it could facilitate the communicational accountancy process. The aim of this work is to accomplish a comparative study amidst the accountancy norms that regulate the evidences of the accountancy information at the countries from Mercosul.

Key-Words: Brazilian norms of Accounting and International Harmonization.

1. INTRODUÇÃO

A Contabilidade tem como um de seus principais objetivos, prestar informações úteis sobre as entidades para seus diversos usuários, sendo que a maioria destes são externos. Esses usuários externos não podem escolher os critérios de mensuração e/ou evidenciação contábil e, nem tampouco, escolher o auditor responsável pelo exame das demonstrações financeiras da entidade; mas têm que acreditar nas demonstrações contábeis certificadas por tais profissionais, e em que tais demonstrações estejam sendo elaboradas corretamente e com a cuidadosa aplicação do conjunto de conhecimentos certos e gerais da ciência contábil. Iudícibus (1997, p.23), afirma que*: "o objetivo básico da Contabilidade, portanto, pode ser resumido no fornecimento de informações econômicas para vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais"*.

O desenvolvimento da prática contábil está, intimamente, relacionado com o desenvolvimento da economia de cada País. Como as empresas cresceram em tamanho e em complexidade, os interesses dos administradores e os interesses dos demais usuários das informações financeiras tornaram-se mais distintos. Esses últimos precisam de uma crescente demanda de informações financeiras para que possam julgar, com isenção, a performance do administrador e da empresa. Paralelamente ao crescimento do tamanho e da complexidade das empresas, os problemas envolvidos na publicação das demonstrações contábeis também se tornaram mais amplos. Teve-se, então, a necessidade de estabelecer um conjunto de normas que fossem aceitas pelos profissionais contábeis e usuários da informação contábil, e que servissem como referência para preparação e divulgação das demonstrações.

A posição de marcos conceituais da Contabilidade busca a fidelidade da informação e não seria recomendável, em termos de relatórios direcionados a usuários externos, que os mesmos fatos contábeis, ocorridos numa mesma empresa, e numa mesma data, possam representar resultados diferentes nesse ou naquele país. O que se assiste, e não é de hoje é a unificação de mercados, e que vêm causando uma mudança radical na cultura internacional no que se refere à utilização destas informações patrocinadoras do gerenciamento eficaz do conhecimento analítico contábil.

Um dos principais temas de discussão do XV Congresso Mundial de Contadores, realizado em 1997, na França, foi *"a urgente necessidade de harmonização internacional das normas contábeis, em face da crescente globalização da economia e das relações internacionais"* (Franco, 1999, p.31). Com a globalização da economia e a crescente participação de diversos investidores mundiais no mercado financeiro, somadas as diferenças políticas, econômicas e sociais de cada País, as demonstrações contábeis baseadas nos princípios, normas, procedimentos ou padrões contábeis se tornaram inadequadas para prestar informações financeiras úteis aos usuários a nível internacional. Têm-se observado que *"entidades internacionais da profissão contábil vêm buscando o desenvolvimento de normas de Contabilidade uniforme e aperfeiçoada de modo a promover a aceitação das mesmas em nível internacional"* (CRC-SP, 1997, p.30). Um conjunto uniforme de princípios (normas, padrões ou procedimentos) possibilitaria que os contadores

apresentassem informações financeiras com maior qualidade, tornando-se, assim, um instrumento importantíssimo na tomada de decisão, pois facilitaria o entendimento entre todas as partes interessadas, independentes do País do usuário da informação financeira. *"A harmonização das normas internacionais de Contabilidade e Auditoria será uma das condições para a profissão contábil enfrentar os desafios da globalização"* (Franco, 1999, p.23).

Nesse contexto, o processo evolutivo da informação adquire postura inovadora frente à exigência de um novo usuário num cenário social, econômico e político internacional que vai se modificando e se transformando rapidamente. Nessa internacionalização das empresas, em especial às do Mercado Comum da América do Sul - Mercosul, vê-se necessária a harmonização dos procedimentos contábeis sob pena de perder seus investimentos internacionais, pois empresas de capital aberto necessitam de mercado externo para continuarem competitivas e o propósito de obter informações confiáveis perante acionistas é de fundamental importância para a sua continuidade.

Importantes organismos internacionais que diretamente estão envolvidos no exercício da profissão contábil estão preocupados com a efetiva utilização das demonstrações e relatórios; além de que órgãos internacionais de fomentos de recursos como Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, Fundo Monetário Internacional - FMI, bem como *International Organization of Securities Commissions* – IOSCO e *Organization for Economic Cooperation and Develoment* (OECD), dificultarão o acesso de capitais aos países que não adotem uma política de harmonização internacional das normas contábeis. As Normas Internacionais de Contabilidade – NIC's (*International Accounting Standards* – IAS's) são emitidas pela *International Accounting Standards Board* – IASB, não anulam os regulamentos locais, pois as mesmas não possuem respaldo legal, sendo que cada país possui sua autonomia nacional. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), estão envolvidos no processo de harmonização das normas contábeis, promovendo discussões necessárias para a implantação do plano de ação para integrar o Brasil nesse processo. Não obstante a isso, a preocupação na América do Sul, em especial nas relações entre Brasil-Argentina, e também no âmbito da prestação de serviços em nossa área contábil, foi criado o Grupo de Integração do Mercosul (GIMCEA), com o intuito de harmonizar normas e apresentar sugestões para o atendimento comum das exigências para o exercício da atividade do contabilista nos diversos países integrantes do Mercosul.

Um conjunto harmonizado de normas contábeis possibilitaria, em muitos casos, que os contadores apresentassem informações financeiras com maior qualidade, pois facilitaria o processo de comunicação da informação contábil. O objetivo deste trabalho é realizar um estudo comparativo entre a normas contábeis que regulamentam a evidenciação das informações contábeis nos países do Mercosul.

Esta pesquisa adotou o procedimento metodológico de natureza teórica, adotando-se método de observação indireta. As técnicas utilizadas para determinar a forma de aplicação do método foram as de documentação indireta, através da utilização de consulta bibliográfica e documental. Foi escolhido o método comparativo, por proceder à investigação de indivíduos, classes, fenômenos, fatos, padrões ou comportamentos, com vistas a ressaltar as

semelhanças e diferenças entre eles, possibilitando o estudo de grandes grupos sociais, separados pelo tempo e pelo espaço.

2. A ORGANIZAÇÃO DA CONTABILIDADE NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Antes de aprofundar os estudos sobre os critérios contábeis adotados, faz-se necessário o entendimento de como a Contabilidade está organizada nos países, leis, normas de procedimentos, entidades de classe, etc. Para tanto, neste capítulo, será abordado a forma de atuação da Contabilidade e sua organização nos países do Mercosul.

2.1 – Argentina

A emissão de normas contábeis profissionais na Argentina é de responsabilidades da "*Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas*" (FACPCE). O tempo de vigência de tais normas em cada estado depende, porém, de decisão do respectivo conselho, quando então torna-se obrigatória aos profissionais matriculados. A análise, discussão e apresentação das normas contábeis pelo FACPCE é conduzido através do "*Centro de Estudos Científicos y Técnicos* (CECYT), órgão pertencente à Federação, cujo trabalho resulta basicamente na emissão de informes sobre as mais diversas questões relacionadas às ciências econômicas.

Quando um trabalho do CECYT alcança a categoria de informe, visando a posterior transformação em resolução técnica pela Federação, o mesmo deve ser submetido à prévia análise e parecer da "*Federación de Graduados en Ciencias Económicas*" (FAGCE), esta deverá emitir sua opinião sobre ele, dentro de trinta dias. Se não houver ressalvas, o informe é devolvido à FACPCE, para que ela dê continuidade ao processo. Caso contrário, a FACPCE poderá:

a) aceitar as observações formuladas pela FAGCE, modificando o projeto original; ou
b) não aceitá-las, situação em que o projeto deverá seguir seu trâmite acompanhado da opinião emitida pela FAGCE e, em caso de aprovação da resolução técnica definitiva, fará parte da mesma, de forma sintética, a opinião fundamentada que oportunamente formulará a FAGCE.

Passada a fase de análise pela FAGCE, o informe do CECYT é submetido a um período de consulta de, no mínimo, seis meses, durante o qual são recebidos comentários e sugestões de profissionais organismos empresariais e outras entidades, assim como conclusões de congressos nacionais e jornadas regionais organizadas pela FACPCE. Terminado esse período, o corpo diretivo da FACPCE aprova os informes correspondentes, denominando-os "*Resoluciones Técnicas*"(RT's). Estas têm vigência em cada jurisdição somente até o conselho profissional respectivo adotá-las formalmente. Assim, a emissão

de normas contábeis profissionais compete à FACPCE, mas o poder de torná-las obrigatórias aos contadores públicos está adstrito aos conselhos profissionais.

As normas contábeis legais na Argentina são emanadas de leis, decretos, regulamentos e outros textos legais (Yamato, 1996 p.19):

a) Código de Comércio;
b) Lei das sociedades comerciais;
c) Lei do Imposto de Renda;
d) Resoluções da "*Comisión Nacional de Valores*" e da "*Bolsa de Comercio de Buenos Aires*";
e) Normas e comunicações do "*Banco Central de La República Argentina*";
f) Resoluções da "*Inspeccion General de Justicia*";
g) Resoluções da "*Superintendencia de Seguros de la Nacion*";
h) Resoluções do "*Instituto Nacional de Acción Cooperativa*";
i) Resoluções do "*Instituto Nacional de Obras Sociales*";
j) Normas para os "*Fundos Comunes de Inversion*".

2.2 – Brasil

O conjunto de normas contábeis brasileiras, assim como nos Estados Unidos da América, tem mais de uma fonte emissora de normas (ou princípios), dentre as quais se destacam o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Comissão de Valores Mobiliários e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON).

No âmbito do CFC as normas editadas possuem caráter geral e aplicabilidade obrigatória a todas as entidades, tendo em vista o prerrogativa profissional do conselho para o estabelecimento de normas de caráter profissional e técnica.

No contexto da CVM, as normas editadas possuem caráter específico no âmbito das companhias por ações de capital aberta, estando, portanto, sua obrigatoriedade restrita ao conjunto dessas companhias.

O IBRACON, constitui-se como um colegiado de profissionais de contabilidade e auditoria, que promovem estudos relativos a boa prática contábil e auditorial, tais estudos acabam por ser materializados em muitos aspectos em normas posteriormente editadas pelo CFC (órgão normativo).

Com o advento da Resolução 1.055/2005 editada pelo CFC foi constituído o Conselho de Pronunciamentos Contábeis tendo como seus membros permanentes:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC);
- Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI); e
- Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBRACON).

O CPC possui como membros convidados de caráter permanente:

- Banco Central do Brasil (BC);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal (SRF); e
- Secretaria de Seguros Privados (SUSEP).

A implantação do CPC é etapa determinante para o término da prática de múltiplas normas emanadas de diferentes representações. O conselho posiciona-se no sentido de tornar-se único colegiado de normatização das práticas contábeis no país através da união dos diferentes institutos.

A Resolução n.º 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade, editou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, definindo 07 (sete) princípios:

a) Princípio da Entidade,
b) Princípio da Continuidade,
c) Princípio da Oportunidade,
d) Princípio do Registro pelo Valor Original,
e) Princípio da Atualização Monetária,
f) Princípio da Competência,
g) Princípio da Prudência.

A Resolução CFC n.º 774/94, que aprovou o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, coloca que *"os princípios constituem sempre as vigas - mestras de uma ciência, revestindo-se dos atributos de universalidade e veracidade, conservando validade em qualquer circunstância"* (CFC, 2000, p.38). Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, neste contexto, deverão ser aplicados em qualquer patrimônio, independentemente do tipo, forma ou natureza das atividades da entidade; servindo de base para a verdadeira evidenciação dos fatos e eventos econômicos e financeiros.

Outra característica emanada da Resolução n.º 774/94 é que os princípios não podem, em hipótese alguma, ser hierarquizados, pois se constituem verdadeiros axiomas contábeis, *"admitidos sem necessidade de demonstração, ultrapassando, pois a condição de simples conceitos"* (CFC, 2000, p.38); ou seja, os princípios têm o mesmo grau de importância dentro do conjunto de conhecimentos contábeis. Os princípios como natureza de verdade da Ciência, não serão emanadas de normas ou diretivas operacionais, sendo fonte obrigatória na elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Uma Norma Brasileira de Contabilidade *"estabelecerá regras sobre a apreensão, o registro, relato, demonstração e análise das variações sofridas pelo patrimônio, buscando descobrir suas causas, de forma a possibilitar a feitura de prospecções sobre a Entidade e não podem sofrer qualquer restrição na sua observância"* (CFC, 2000, p.39).

A Resolução n.º 751/93 do Conselho Federal de Contabilidade colocou que *"as Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC n° 560-83, de 28-10-1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade"* (CFC, 2000, p.71), e são classificadas em Normas Profissionais e Normas Técnicas, podendo ser detalhas através das Interpretações Técnicas (IT´s). Além dessas o Conselho Federal de Contabilidade poderá emitir Comunicados Técnicos quando

ocorrerem situações decorrentes de atos governamentais que afetem, transitoriamente, as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

A Deliberação CVM n.º 29/86 foi a única manifestação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) sobre os objetivos e conjunto de princípios (postulados, princípios e convenções contábeis). Entretanto, este organismo emitiu diversos Pareceres de Orientação e Ofícios-Circulares (anexo M), determinando procedimentos contábeis e orientações sobre divulgação de informações em notas explicativas e no relatório dos administradores, aplicáveis a itens específicos na Contabilidade das sociedades anônimas.

O IBRACON, que congrega profissionais de diferentes atividades, com interesse no estudo técnico da Contabilidade, na edição de normas técnicas de Contabilidade e auditoria e no aprimoramento da profissão no Brasil, tem como objetivos (IBRACON, 2002):

a) ênfase na definição dos procedimentos e padrões de auditoria que permitam a sociedade brasileira, num sentido amplo, o melhor dos serviços e conhecimento sobre as atividades de auditoria;
b) a permanente divulgação da importância da auditoria independente para a sociedade;
c) a condição de referenciamento, como um selo de qualidade das empresas de auditoria;
d) o estabelecimento de políticas de interpretação e manifestação sobre princípios e normas de Contabilidade oriundas das entidades normativas, fazendo estabelecer, inclusive as diferenças em relação às práticas internacionais;
e) propor às mesmas entidades reguladoras, áreas adicionais de atuação, fixação de padrões técnicos nas atividades contábeis e de comprometimento de outras áreas de gestão das organizações [grifos nossos];
f) contribuir com as entidades de ensino para a melhoria da formação profissionais no campo da auditoria independente;
g) contribuir para a capacitação dos profissionais integrantes do seu quadro associativo;
h) divulgar nas escolas de ensino do segundo grau, os campos de atuação dos profissionais contadores na área de auditoria independente;
i) adotar as normas emitidas pelas entidades reguladoras, no campo de atuação profissional, permitindo tecer opiniões, eventualmente divergentes sempre que o consenso intelectual dos órgãos de representação da entidade assim entenderem [grifos nossos];
j) as regionais são estruturadas em Câmara de Auditores Independentes e Câmara de Contadores, sendo que esta última atende aos profissionais Contadores das seguintes áreas de atuação: Contadores da Área Privada, Contadores da Área Pública, Peritos Judiciais, Auditores.

O IBRACON, também, emitiu diversas Normas e Procedimentos Contábeis (anexo N) e Comunicados (anexo O). O Comunicado Técnico n.º 02/00, baseado na crescente internacionalização dos mercados e na possibilidade

de que usuários de outros países utilizem as informações emanadas das demonstrações contábeis, recomenda que o parecer dos auditores independentes seja emitido com o intuito de esclarecer quais normas de auditoria foram empregadas e quais as práticas contábeis foram adotadas na elaboração das demonstrações contábeis, como segue:

> *"...(2) Nossos exames foram conduzidos de acordo com as normas de auditoria aplicáveis* ***no Brasil****.*
> *(3) Em nossa opinião, (...), de acordo com as práticas contábeis emanadas da legislação societária* ***brasileira****.*
> *ou, quando aplicável,*
> *(3) Em nossa opinião, (...), de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade aplicados* ***no Brasil****"* (IBRACON, 2000).

No Modelo-Padrão dos Relatórios dos Auditores Independentes, o IBRACON orienta que o mesmo contenha a afirmação *"estejam de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade (ou práticas contábeis previstas na legislação societária brasileira, se for o caso)"* (IBRACON, 2001). Com isto, o IBRACON admite a utilização de diferentes fontes de normas contábeis na preparação e apresentação das demonstrações contábeis.

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6404/76), no seu art. n.º 177, exige a obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos, dando importância aos métodos ou critérios uniformes no tempo (princípio da uniformidade) e às mutações patrimoniais segundo o regime de competência (princípio da competência). O artigo n.º 183 da Lei das Sociedades Anônimas destaca que, a avaliação dos elementos do ativo deve ser realizada pelo custo de aquisição, excetuada a hipótese em que o valor de mercado seja menor, além de possibilitar a reavaliação dos ativos (artigo n.º 182). O artigo n.º 185 da referida Lei, exigia a correção monetária das demonstrações contábeis, porém este dispositivo foi revogado através do artigo n.º 4 da Lei n.º 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que no seu parágrafo único, vedou a utilização de qualquer sistema de correção monetária de demonstrações financeiras, inclusive para fins societários.

A legislação tributária brasileira utiliza o lucro líquido apurado pela escrituração contábil, efetuando-se ajustes exigidos ou permitidos definidos em legislação pertinente (artigo n.º 247 do Decreto-lei n.º 3000 de 26/03/1999), a fim de se determinar o lucro tributável para fins de cálculo do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro; contudo não efetuou nenhuma comunicação ou instrução sobre os princípios contábeis, mas emitiu diversas regras normativas sobre reconhecimento, mensuração e avaliação de mutações patrimoniais.

No Brasil, ainda possuímos conjuntos de normas e procedimentos contábeis aplicados a áreas específicas. O BACEN – Banco Central do Brasil editou o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), através da Circular 1.273/1987 com o objetivo de unificar os diversos planos contábeis existentes à época e uniformizar os procedimentos de registros

e elaboração de demonstrações financeiras. O COSIF está dividido em três capítulos:

a) capítulo 1 - Normas Básicas - estão consolidados os princípios, critérios e procedimentos contábeis que devem ser utilizados por todas as instituições integrantes do sistema financeiro;
b) capítulo 2 - Elenco de Contas - são apresentadas as contas integrantes do plano contábil e respectivas funções; e
c) capítulo 3 – Documentos - são apresentados os modelos de documentos de natureza contábil que devem ser elaborados por todas as instituições integrantes do sistema financeiro.

Diante de vários conjuntos de conhecimentos contábeis com variadas denominações (postulados, princípios, convenções, normas, padrões, procedimentos, princípios fundamentais, entre outros), qual conjunto de conhecimento contábil deveria ser obedecido pelos contadores no desenvolvimento de suas atividades? Essa pergunta torna árdua a busca de uma resposta concreta e objetiva, pois a não obediência às normas impostas pelos organismos normatizadores, causa sanções e penalidades diferentes, cada um em sua esfera de atuação, principalmente, porque em muitos pontos estas normas são conflitantes entre si.

A Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) e na Lei nº 6.385/76, que regula Mercado de Valores Mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários, tiveram diversas alterações sobre o funcionamento do mercado financeiro e de capitais nacional, bem como sobre as competências da Comissão de Valores Mobiliários – CVM, através da Lei n.º 10.303 de 31/10/2001 (Projeto-Lei n.º 3.115-C/ 97, na Câmara; Projeto-Lei Complementar n.º 23/ 2001 no Senado), da Medida Provisória n.º 8, de 31/10/2001 e do Decreto n.º 3.995 de 31/10/2001. A nova redação ao artigo 22 da Lei 6385/76 (reeditado pelo Decreto n.º 3.995 de 31 de outubro de 2001) coloca que:

> "§ 1º Compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas sobre:
>
> <u>I - a natureza das informações que devam divulgar e a periodicidade da divulgação;</u>
>
> <u>II - relatório da administração e demonstrações financeiras;</u>
>
> III - a compra de ações emitidas pela própria companhia e a alienação das ações em tesouraria;
>
> <u>IV - padrões de Contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes;</u>
>
> V - informações que devam ser prestadas por administradores, membros do conselho fiscal, acionistas controladores e minoritários, relativas à compra, permuta ou venda de valores mobiliários emitidas pela companhia e por sociedades controladas ou controladoras;..."*[grifos nossos]*

A redação do artigo coloca claramente que cabe a CVM a competência de legislar sobre as normas e padrões contábeis, bem como definir quais as características das informações financeiras, a serem prestadas pelas sociedades anônimas. Porém, temos as Resoluções emitidas pelo CFC, que tratam dos princípios e normas contábeis, que deveriam ser seguidas pelos profissionais da Contabilidade. Segundo o artigo 1.º § 1° da Resolução CFC n.º 750/93 *"a observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC)"* (CFC, 2000, p.29). A não observância dos PFC´s e das NBC´s por parte dos contadores constitui infração disciplinar, podendo o contador sofrer as penalidades previstas no Código de Ética Profissional do Contabilista.

Acentuando as dificuldades de uma conciliação dos procedimentos e práticas contábeis, deveriam ser observadas as normas emanadas da legislação tributária nas diversas esferas governamentais, além de alguns procedimentos e práticas realizadas por empresas multinacionais instaladas no país, que têm como fonte às normas do país de origem da empresa.

2.3 – Paraguai

A emissão de normas contábeis no Paraguai é de responsabilidade do "*Colegio de Contadores Del Paraguay*", e de aplicação obrigatória pelos membros matriculados no mesmo.

Apenas cinco pronunciamentos, desde 1983, foram emitidos pelo "*Colegio de Contadores Del Paraguay*", a seguir:

NC 1: Definição e conteúdo das demonstrações contábeis.

NC 2: Divulgação específicas do Balanço Geral.

NC 3: Avaliação e apresentação dos estoques no contexto do sistema de custos históricos.

NC 4: Contabilização da depreciação.

NC 5: Contingência e fatos ocorridos após a data do Balanço.

As normas contábeis legais no Paraguai estão inseridas nos seguintes textos:

a) Lei do comerciante;
b) Legislação bancária;
c) Legislação para companhias seguradoras;
d) Lei do mercado de Capitais, e
e) Legislação fiscal

Um importante órgão no Paraguai é a Comisión Nacional de Valores que tem, entre suas atribuições a de estabelecer métodos de informações sobre relatórios econômico-financeiros, auditorias perícias e outros requisitos a serem cumpridos pelas sociedades emissoras. A Resolução nº 5/92, que estabelece normas de Contabilidade e informes contábeis para as empresas de capital aberto, visou propiciar confiabilidade e transparência nas informações contábeis.

2.4 – Uruguai

O processo de emissão de normas profissionais no Uruguai é conduzido pelo "Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contables del Uruguai!, através de duas comissões de estudos: a comissão de investigação contábil e a comissão de auditoria. Segundo Yamamoto (1996 p.33) antes de serem aprovados os pronunciamentos, as resoluções das comissões são submetidas a um período de consulta, normalmente de três meses, quando as mesmas são amplamente divulgadas à classe.

Os pronunciamentos tratam basicamente de manutenção de registros contábeis, normas contábeis e de auditoria geralmente aceitas no País e normas contábeis internacionais obrigatórias e opcionais. Quanto às normas de auditoria geralmente aceitas no Uruguai (pronunciamento nº 9), torna obrigatória a adoção das preconizadas pelo *Internacional Federation of Accountants* (IFAC).

O pronunciamento nº10 estabelece e hierarquiza as fontes de normas contábeis para a adequada apresentação das demonstrações contábeis, incluindo, como de aplicação obrigatória, as internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Commitee* (IASC). A escolha das normas contábeis a serem utilizadas deve obedecer, em primeiro lugar, àquelas emitidas pelo "Colegio"; em segundo lugar, às Normas Internacionais de Contabilidade, declaradas obrigatórias no Uruguai e, caso o tema objeto da análise não seja tratado por nenhuma das normas citadas, poderão ser utilizados os estudos e tratados reconhecidos sobre o assunto em questão, as NIC's Optativas, as resoluções das Conferências Internacionais de Contabilidade (CIC) e os pronunciamentos da Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), as resoluções das Jornadas de Ciências Econômicas do Cone Sul e, finalmente, os pronunciamentos de órgãos profissionais de outros países. Nesta última situação, quando existirem várias normas contábeis, aplicáveis com a mesma finalidade dentro da mesma hierarquia de aplicação, deverá ser selecionada a que melhor se adapte à situação e que tenha sua utilização mais difundida no meio contábil.

Caracterizam como fontes de normas contábeis no Uruguai, as seguintes legislações:

a) Código de Comércio;
b) Lei das Sociedades Comerciais;
c) *Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas*;
d) Regulamento do Imposto de Renda;
e) Normas do Banco Central.

Tabela 1 - Quadro resumo das entidades que emitem normas contábeis nos países do MERCOSUL.

País	Órgãos de Natureza Profissional	Entidades Legais
Argentina	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPEC)	Código de Comércio Lei das Sociedades Comerciais – Lei 19.550/72 Lei de Imposto de Renda – Decreto 2.353/86 Comisión Nacional de Valores – Instrução nº195/92 Banco Central de la República Argentina Inspeccion General de Justicia (IGJ) Lei nº 22.315 Superintendencia de Seguros de la Nacion (SSN) Res. 21.523/92 Instituto Nacional de Acción Cooperativa (INAC) Instituto Nacional de Obras Sociales (INOS) Fundos Comunes de Inversion – Lei 24.083/92
Brasil	Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)	Código Comercial Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 Regulamento do Imposto de Renda – Decreto 84.450/80 Comissão de Valores Mobiliários – Instrução nº64 Banco Central do Brasil – Regulamento específica para diversos tipos de Instituições Financeiras.
Paraguai	Colegio de Contadores del Paraguay	Lei do Comerciante – Lei 1.034/83 Lei do Imposto de Renda – Lei 125/91 Legislação Bancária – Lei nº 417/73 Legislação para Seguradoras – Decreto – Lei nº 17.840/47 Comisión Nacional de Valores –Resolução nº 5/92
Uruguai	Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contables del Uruguai	Código do Comércio Lei das Sociedades Comerciais – Lei 16.060/89 Lei do Imposto de Renda Banco Central Del Uruguai – Circular nº 1.070/81 Comisión Permanente de Normas Centrables Adecuadas

Fonte: YAMAMOTO, Marina Mitiyo. **A contabilidade e o mercosul**. São Paulo, SP: USP, 1996. p.40

Tabela 2 - Quadro Resumo das Normas e Legislações atualmente em vigor nos países do MERCOSUL

PAÍS	LEGISLAÇÕES (Leis, Decretos, etc.)	NORMAS (Entidades Profissionais)
Argentina	Lei das Sociedades nº 19.550/72 Lei do Imposto de Renda – Decreto 2353/86 Instrução CNV 195/92 Banco Central – CONAU “Inspección General de Justicia! Superintendencia de Seguros – Res. 21.523/92 Fondos Communes de Inversión – Lei 24.083/92	Federacion Argentina de Consejos Profissionales de Ciencias Económicas – FACPCE – RT – Regulamentacion Tecnica números 3.5.7.8.9.10 e 11.
Brasil	Lei Societária – nº 6404/76 Mercado de Capitais – Instruções números, 2/78, 191/92 Fiscal – Lei nº8.383/91	Conselho Federal de Contabilidade – CFC Resoluções nºs 563/83. 597/85. 596/85, 612/85, 684/90, 686/90, 737/92 IBRACON – Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade
Paraguai	Lei Societária – Lei 1.034/83 Lei nº 125/91 – Fiscal Lei Bancária – Lei nº 417 de 13/11/73 Lei das Seguradoras – Decreto – Lei nº 17.840/47 Lei do Mercado de Capitais – Lei 94/91	Colegio de Contadores del Paraguay – Pronunciamientos nºs 1, 2, 3, 4 e 5
Uruguai	Lei Societária – Lei nº 16.060/89 Decreto Lei nº 103/91 Decreto Lei nº 540/91 Decreto Lei nº 105/91 Decreto Lei nº 200/93 Circular nº 1.444/93 – e nº 148/94 Banco Central Comunicacion números 93/60, 94/12, 94/73 – Banco Central	Colegio del Contadores Y Economistas del Uruguay – Pronunciamentos números: nº 5/81 nº 6/82 nº 7/89 nº 8/90 nº 9/90 nº 10/90 nº 11/90

Fonte: Fonte: YAMAMOTO, Marina Mitiyo. **A contabilidade e o mercosul**. São Paulo, SP: USP, 1996. p.41

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realidade mostra que a dicotomia entre a teoria e a prática, transforma paradigmas, fortalecendo a função contábil e a responsabilidade derivada do contador e a sua não omissão em relação a evolução e atualização dos referendos austeros e conceituais da harmonização dos procedimentos, avaliando os impactos contraídos em nossa ciência, com o rigor técnico contábil da utilização de recursos vitais para uma gestão de qualidade baseada em

informações prestadas com clareza e harmonia nos entendimentos contábeis auferidos, evitando a manipulação de resultados.

O conhecimento é o novo recurso com força motriz da economia, aliada a tecnologia de informação, permite a quebra de barreiras físicas, tornando a economia mundial refém de um mercado globalizado. O filtro eficaz da informação recebida será um fator decisivo na tomada de decisão, com características intermitentes de competência, eficiência, prática e subjetividade da informação. Não basta apenas, as normas contábeis estarem harmonizadas, é preciso adotar a questão ética profissional, normas de educação e tecnologia da informação, visto que a Contabilidade deve procurar redefinir seus paradigmas, mensuração e potencialização de mercados.

A Contabilidade vale por sua capacidade de fomento e sinergia do processo evolutivo da informação correta e útil aos seus usuários. O produto do trabalho contábil só terá mérito e utilidade se atender plenamente as necessidades de quem dela se utiliza. Harmonizar não significa exclusivamente padronizar. Harmonização é uma proposição clara e objetiva na obtenção de solução de problemas internacionais de natureza contábil, trazendo conseqüências econômicas positivas para a comunidade internacional. Traduz então na utilidade da informação gerada, medida, divulgada e responsável capaz de resolver conflitos intercontinentais, buscando o equilíbrio e o entendimento que zela pela essência da realidade da situação e não somente pela forma legal.

A harmonização contábil tenderá a diminuir os conflitos de informação, visando a própria harmonização social. A homogeneidade perfeita está longe de ser alcançada, já que a realidade econômica, política e social entre os países são divergentes.

Diante do exposto ao longo do trabalho, observamos que o desafio da Ciência Contábil é a busca de respostas imediatas aos problemas e dificuldades enfrentadas pelos diversos usuários, sendo que isto, obrigatoriamente, passa pelo desenvolvimento de um arcabouço de conhecimento contábil, que seja fonte primária para o desenvolvimento do conhecimento contábil geral. Espera-se que os pronunciamentos sejam realmente de altíssima qualidade, estando respaldados pela legalidade atribuída; e que atendam às necessidades societárias e tributárias, bem como aos diversos usuários da informação contábil: governo, acionistas, investidores, bancos, etc., incluindo assuntos emergentes da profissão contábil, como responsabilidade social, ambiental, ética profissional; compondo um novo modelo contábil nacional, criaria bases para o desenvolvimento da Contabilidade brasileira, com a abertura de melhores perspectivas futuras;

Face ao apresentado, verificamos que em termos de processo de comunicação contábil, as normas e padrões contábeis vigentes nos países do Mercosul, não apresentam divergências substancias, pois as diferenças identificadas referem-se ao ordenamento dos elementos patrimoniais, do que sobre a essência do mesmo. Esta pesquisa aponta que: as diferenças entre as estruturas das Demonstrações Contábeis, aqui analisadas, não são tão substanciais a ponto de inviabilizar um processo de harmonização; entretanto, as mesmas não são tão semelhantes entre si a ponto de tornar desnecessário um processo de harmonização, já que os usuários da informação contábil, em função da globalização da economia, parecem sinalizar para uma postura cada vez mais exigente em relação à qualidade dessa informação.

7. REFERÊNCIAS

ANTONIOZ, Joseph – **L'economia des peupies et i'harmonisation des comptabilités**, ed Charat, Pont – de – Beauvoisin, janeiro de 1968

BACEN – BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular n.º 1.273**. Brasília: BACEN, 2004.

BEUREN, Ilse Maria ; BRANDÃO, Juliana Favero. **Demonstrações contábeis no Mercosul**: estrutura, análise e harmonização. São Paulo: Atlas, 2001

BRASIL. **Decreto-Lei nº 3000.** Brasília: Congresso Nacional, 1999.

_____. **Decreto-Lei nº 3995.** Brasília: Congresso Nacional, 2001.

_____. **Lei Federal nº 6385.** Brasília: Congresso Nacional, 1976.

_____. **Lei Federal nº 6404.** Brasília: Congresso Nacional, 1976.

_____. **Lei Federal nº 9249.** Brasília: Congresso Nacional, 1995.

_____. **Lei Federal nº 10303.** Brasília: Congresso Nacional, 2001.

_____. **Projeto de Lei da Câmara nº 23.** Brasília: Congresso Nacional, 2001.

COMISSÃO VALORES MOBILIARIOS (CVM). **Deliberação CVM n.º 29.** Brasília: CVM, 2005.

CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1, 1924. Rio de Janeiro. ***Anais*...** Rio de Janeiro: 1924.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** Brasília: CFC, 2005.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO (CRC-SP). **Contabilidade no contexto internacional**. São Paulo: Atlas, 1997.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). **Statements of financial accounting concepts**. New York: John Wiley & Songs, 1998.

_____. **A vision for the future**. Report the FASB. 2000

_____. **Statements of financial accounting standards.** 2001. Disponível em: http://accounting.rutgers.edu/raw/fasb/facts. Acesso em: 01 jul. 2002.

FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

IBRACON – INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Normas Internacionais de Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Comunicado Técnico n.º 02/00.** Brasília: IBRACON, 2000.

_____. **Comunicado Técnico n.º 01/01.** Brasília: IBRACON, 2001.

_____. **Objetivos do Ibracon.** 2002. Disponível em: http://www.ibracon.com.br. Acesso em: 01 jul. 2002.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). **International accounting standards *1997*.** London: IASC, 1997.

IUDICÍBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 1997.

Sá, Antônio Lopes de. *La valeur sociale de la Comptabilité sous une optique de I'Harmonie pour la Globalisation* In: anais do **XV Congresso Mundial de Contabilidade**, Paris, 1997.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o mercosul. São Paulo, SP: USP, 1996.