

PAULO MOREIRA DA ROSA

OS SISTEMAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL
UM ESTUDO SOBRE O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO E AS NORMAS E PRÁTICAS
CONTÁBEIS NA AVALIAÇÃO DE ELEMENTOS DO ATIVO

Dissertação apresentada à Universidade
Federal de Santa Catarina, para obtenção
do título de Mestre em Engenharia de
Produção.

Orientadora:
Prof^a. Aline França de Abreu, Ph.D

Florianópolis – SC – Brasil

Junho – 1998

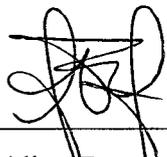
OS SISTEMAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL
UM ESTUDO SOBRE O EXERCÍCIO DA PROFISSÃO E AS NORMAS E PRÁTICAS
CONTÁBEIS NA AVALIAÇÃO DE ELEMENTOS DO ATIVO

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do Título de Mestre em Engenharia de Produção (Área de Concentração: Engenharia de Avaliação e Inovação Tecnológica), e aprovada em sua forma final pelo curso de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC.

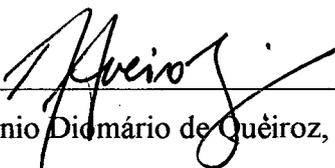


Prof. Ricardo Miranda Barcia, Ph.D
Coordenador do Programa de Pós-Graduação

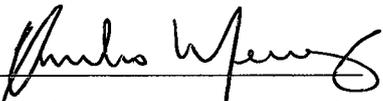
BANCA EXAMINADORA:



Prof.ª Aline França de Abreu, Ph.D
Orientadora



Prof. Antônio Diomário de Quêiroz, Dr.



Prof. Emílio Araújo Menezes, Dr.

Alguém
abandonando Deus age como se estivesse
apagando o Sol para continuar seu
caminho com uma lanterna.

Morgenstern

Dedico este trabalho à minha querida esposa Neli e aos meus três filhos, Paulo Júnior, Vinícius e Gustavo, pelo apoio nos momentos difíceis e compreensão em minhas ausências.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela graça da vida. Durante esta caminhada tive momentos de dificuldades e incertezas, mas foi nele que encontrei forças e fé para prosseguir até o fim.

À minha esposa e amiga Neli e aos meus três filhos, Paulo Júnior, Vinícius e Gustavo, pelo sacrifício que fizeram nesse período.

Aos meus pais Pedro (em memória) e Crispina pelo carinho, amor e experiências que souberam me transmitir.

Aos parentes e amigos que me apoiaram nesta caminhada.

À amiga e Prof^ª. Orientadora *Aline França de Abreu, Ph.D*, pelo inestimável apoio e orientação oferecidos desde a fase inicial até a conclusão deste trabalho, sem o que certamente este não seria concluído.

De maneira muito especial, ao Prof. *Dr. Antônio Diomário de Queiroz*, pelas providenciais críticas e sugestões feitas durante a elaboração deste trabalho.

Aos amigos Profs. *Massakazu Takakura* e *Mário Lonardoní*, respectivamente anterior e atual chefe do Departamento de Ciências Contábeis - DCC da Universidade Estadual de Maringá - UEM, minha instituição de origem, que me apoiaram e incentivaram a buscar novos horizontes.

Ao amigo Prof. *Minoru Takahashi* pelas críticas e sugestões feitas na fase final deste trabalho.

Aos demais colegas do DCC/UEM, que ficaram com suas atividades sobrecarregadas para que eu pudesse me dedicar exclusivamente ao curso de mestrado.

À Universidade Estadual de Maringá – UEM, que através da Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação – Divisão de Capacitação Docente, empenhou-se junto a CAPES, revertendo a posição de negativa para aprovação da concessão do auxílio financeiro, que me possibilitou terminar a pós-graduação.

Ao *Dr. Olivio Koliver*, Presidente do CRC-RS – Porto Alegre – RS., pela acolhida e importantes sugestões feitas na fase inicial deste trabalho.

Ao *Dr. Antonio Carlos Nasi*, de Porto Alegre – RS., Diretor do Brasil na AIC – Associação Interamericana de Contabilidade, pela indicação de bibliografia e de pesquisadores argentinos.

À *Rosângela, Neiva, Lúcia, Marilene, Rejane e Manoel*, todos funcionários do Conselho Federal de Contabilidade, em Brasília – DF., que me acolheram e ajudaram a encontrar materiais bibliográficos.

Ao Deputado Federal *Odílio Balbinotti*, que me recebeu em seu gabinete em Brasília, e deslocou uma funcionária para me acompanhar às embaixadas da Argentina, Paraguai e Uruguai e ao Ministério das Relações Exteriores.

Ao *Dr. Marcos L. Godoy Pereyra*, de Córdoba – Argentina, que me acolheu naquele país, apresentou-me ao Conselho Profissional de Ciências Econômicas e à Universidade Nacional de Córdoba.

Aos Profs. *Dr. Norberto Garcia, Dr. Eduardo Maldonado e Dr.^a Marcela Porporato*, da Universidade Nacional de Córdoba – Argentina, que muito contribuíram com materiais bibliográficos, informações e sugestões para o trabalho.

Aos Profs. do Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas da UFSC, sempre transmitindo seus mais nobres conhecimentos.

Aos colegas do Mestrado, pela convivência e novas amizades.

Ao amigo Prof. *Raul Pimenta* pela revisão de linguagem e sugestões preciosas.

A todos que de alguma forma contribuíram para tornar este trabalho uma realidade.

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS.....	xi
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS.....	xii
ABSTRACT.....	xiv
RESUMO.....	xv
1 - INTRODUÇÃO.....	01
1.1 - JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	02
1.2 - OBJETIVO DA PESQUISA.....	06
1.3 - DELIMITAÇÃO DO UNIVERSO DA PESQUISA.....	07
1.4 - METODOLOGIA DA PESQUISA.....	08
1.5 - LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	09
2 - CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA.....	11
2.1 - O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA.....	11
2.2 - A INTEGRAÇÃO DA AMÉRICA LATINA.....	13
2.3 - MERCADO COMUM DO SUL – MERCOSUL.....	16
2.3.1 - Período de Transição.....	17
3 - OS SISTEMAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL.....	22
3.1 – A PROFISSÃO CONTÁBIL NOS PAÍSES DO MERCOSUL.....	22
3.1.1 - Brasil.....	23
3.1.1.1 - Característica da Profissão Contábil.....	23
3.1.1.2 - Formação Acadêmica do Contador no Brasil.....	27
3.1.2 - Argentina.....	27
3.1.2.1 - Características da Profissão Contábil.....	27
3.1.2.2 - Formação Acadêmica do Contador Público na Argentina.....	29
3.1.3 - Paraguai.....	30
3.1.3.1 - Característica da Profissão Contábil.....	30
3.1.3.2 - Formação Acadêmica do Contador Público no Paraguai.....	31
3.1.4 - Uruguai.....	32
3.1.4.1 - Característica da Profissão Contábil.....	32
3.1.4.2 - Formação Acadêmica do Contador Público no Uruguai.....	34
3.2 - NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL.....	34
3.2.1 - Brasil.....	35

3.2.1.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis	35
3.2.1.2 - Emissão de Normas Contábeis Legais no Brasil.....	39
3.2.1.3 - Principais Normas Contábeis Legais do Brasil.....	41
3.2.2 - Argentina	41
3.2.2.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis	42
3.2.2.2 - Emissão de Normas Contábeis Legais na Argentina.....	44
3.2.2.3 - Principais Normas Contábeis Legais da Argentina.....	45
3.2.3 - Paraguai	45
3.2.3.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis	45
3.2.3.2 - Principais Normas Contábeis Legais do Paraguai	47
3.2.4 - Uruguai	47
3.2.4.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis	47
3.2.4.2 - Principais Normas Contábeis Legais do Uruguai	50
4 - COMPARATIVO DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS.....	53
4.1 CONCEITOS RELATIVOS ÀS DEMONSTRAÇÕES PATRIMONIAIS.....	53
4.1.1 - Considerações sobre o Ativo	62
4.1.2 - Considerações sobre o Passivo	67
4.1.3 - Considerações sobre o Patrimônio Líquido.....	70
4.2 - COMPOSIÇÃO E AVALIAÇÃO DE ELEMENTOS DO ATIVO	73
4.2.1 - Estoques.....	73
4.2.1.1 - Brasil.....	74
4.2.1.2 - Argentina	76
4.2.1.3 - Paraguai	77
4.2.1.4 - Uruguai	78
4.2.1.5 - Considerações sobre os Estoques:.....	81
4.2.2 - Investimentos Permanentes	82
4.2.2.1 - Brasil.....	83
4.2.2.2 - Argentina	86
4.2.2.3 - Paraguai	88
4.2.2.4 - Uruguai	88
4.2.2.5 - Considerações sobre Investimentos Permanentes:.....	90
4.2.3 - Ativo Imobilizado	91
4.2.3.1 - Brasil.....	91
4.2.3.2 - Argentina	95

4.2.3.3 - Paraguai	97
4.2.3.4 - Uruguai	98
4.2.3.5 - Considerações sobre o Ativo Imobilizado:.....	100
4.2.4 - Arrendamento Mercantil - <i>Leasing</i>	102
4.2.4.1 - Brasil.....	102
4.2.4.2 - Argentina	104
4.2.4.3 - Paraguai	105
4.2.4.4 - Uruguai	105
4.2.4.5 - Considerações sobre Arrendamento Mercantil – <i>Leasing</i>	106
4.2.5 - Ativo Diferido.....	107
4.2.5.1 - Brasil.....	107
4.2.5.2 - Argentina	110
4.2.5.3 - Paraguai	110
4.2.5.4 - Uruguai	110
4.2.5.5 - Considerações sobre o Ativo Diferido:	111
5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS DO TRABALHO.....	113
5.1 – CONCLUSÕES.....	113
5.1.1 - Organização dos Sistemas Contábeis no MERCOSUL.....	113
5.1.2 - Estrutura das Demonstrações e Avaliação dos Elementos do Ativo.....	114
5.1.3 - Proposta Conceitual e Estrutural dos Elementos do Ativo.....	116
5.2 – RECOMENDAÇÕES.....	121
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	123

LISTA DE TABELAS

TABELA I - Normas Brasileiras de Contabilidade - Profissionais.....	36
TABELA II - Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas.....	36
TABELA III - Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.....	38
TABELA IV - <i>Resolución Técnica - RT</i>	43
TABELA V - Normas Contábeis Paraguais.....	46
TABELA VI - Pronunciamentos Contábeis do Uruguai.....	48
TABELA VII - Princípios Contábeis utilizados nos Países do MERCOSUL.....	54
TABELA VIII - Normas de divulgação das Demonstrações Contábeis.....	56
TABELA IX - Conceito e Estrutura do Balanço Patrimonial.....	57
TABELA X - Conceito e Estrutura do Ativo.....	58
TABELA XI - Conceito e Estrutura do Passivo.....	66
TABELA XII - Conceito e Estrutura do Patrimônio Líquido.....	69
TABELA XIII - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	79
TABELA XIV - Critério de Avaliação aceito pelo Fisco.....	79
TABELA XV - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	80
TABELA XVI - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	80
TABELA XVII - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	80
TABELA XVIII - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	81
TABELA XIX - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	89
TABELA XX - Critério de Avaliação pela Equivalência Patrimonial.....	89
TABELA XXI - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	99
TABELA XXII - Critério de Avaliação aceito pelo Fisco.....	100
TABELA XXIII - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	106
TABELA XXIV - Critério de Avaliação determinado pelas Normas Contábeis.....	111

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS UTILIZADAS

- AIC – Associação Interamericana de Contabilidade
- ALADI – Associação Latino-Americana de Integração
- ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio
- ALCA – Área de Livre Comércio das Américas
- ALCSA – Área de Livre Comércio Sul-Americana
- BCB – Banco Central do Brasil
- BCP – Banco Central do Paraguai
- BCRA – Banco Central da República Argentina
- BCU – Banco Central do Uruguai
- CAN – Comunidade Andina
- CEPAL – Comissão Econômica para a América Latina
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade
- CNV – Comissão Nacional de Valores
- CRC – Conselho Regional de Contabilidade
- CVM – Comissão de Valores Mobiliários
- FACPCE – Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas
- FAGCE – Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas
- GIMCEA – Grupo de Integração do Mercosul em Contabilidade, Economia e Administração
- IASC – *International Accounting Standart Commitee*
(Comitê Internacional de Normas de Contabilidade)
- IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores
- IFAC – *International Federation of Accountants*
(Federação Internacional de Contadores)
- IGJ – Inspeção Geral da Justiça
- IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*
(Organização Internacional das Comissões de Valores)
- ITCP – Instituto Técnico de Contadores Públicos
- MC – Mercado Comum
- MERCOSUL – Mercado Comum do Sul
- NAFTA – *North American Free Trade Agreement*
(Acordo de Livre Comércio da América do Norte)

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC-P – Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais
NBC-T – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas
NIC – Normas Internacionais de Contabilidade
NPA – Normas e Procedimentos de Auditoria
NPC – Normas e Procedimentos de Contabilidade
OMC – Organização Mundial do Comércio
ONU – Órgão das Nações Unidas
PEPS – Primeiro que entra, Primeiro que sai
RT – Resolução Técnica
SRF – Secretaria da Receita Federal
TEC – Tarifa Externa Comum
UE – União Européia
UEM – União Econômica Monetária
UEPS – Último que entra, Primeiro que sai
ZLC – Zona de Livre Comércio
ZPT – Zona de Preferência Tarifária

ABSTRACT

This work in a first moment describes the process of economic integration, highlighting its modality and the entails that are created among the involved countries. It makes reference to the several integration attempts that happened in Latin America, rescuing a little of its history, the ideals and the causes defended by its precursors and the evolution of the integrative thoughts since 1750 to our days.

Regarding MERCOSUL, it analyzes the integration process starting from 1960, when the programs of economic approach between Brazil and Argentina were settled. It analyses how a simple project turned into a complex and operative integration program, starting from March 26, 1991, through the Agreement of *Asunción*, which had several different phases.

In a second moment, the work is addressed to the field of Accounting, highlighting the way accounting profession is organized in each country of MERCOSUL, focusing the respective class entities, regulation of the profession, and the elaboration of technical and legal accounting norms. Following that, it compares the norms and accounting practices used to evaluate the elements of the Assets in the countries that form the block. It was selected for that end the groups of bills such as *stocks*, *permanent investments*, *immobilized assets*, *mercantile lease - leasing* and *differed assets*, in which the divergences of legislation and of accounting practice are more significant.

Finally, the study shows that, in the context of the globalization, and with the formation of continental and/or regional blocks, the field of Accounting needs to be effectively the universal language of the business, turning the accounting demonstrations into true support instruments of the decision making process either for people inside on outside the organizations.

RESUMO

Este trabalho num primeiro momento descreve de forma sucinta o processo de integração econômica, destacando suas modalidades e os vínculos que se criam entre os países envolvidos. Faz referência às várias tentativas de integração ocorridas na América Latina, resgatando um pouco a história, os ideais e as causas defendidas por seus precursores e a evolução do pensamento integracionista desde 1750 até nossos dias.

Com relação ao MERCOSUL, analisa esse processo de integração a partir de 1960, quando se iniciaram os programas de aproximação econômica entre Brasil e Argentina. Comenta como um simples projeto se transformou em um programa de integração complexo e operativo, a partir de 26 de março de 1991, através do Tratado de Assunção, que teve várias fases distintas.

Num segundo momento, o trabalho direciona-se para o campo da Contabilidade, destacando como é organizada a profissão contábil em cada país do MERCOSUL, enfocando as respectivas entidades de classe, regulamentação da profissão e a elaboração de normas contábeis técnicas e legais. Em seguida faz um comparativo das normas e práticas contábeis utilizadas na avaliação dos elementos do Ativo nos países que formam o bloco. Seleciona para esse fim os grupos de contas *Estoques, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizado, Arrendamento Mercantil – Leasing e Ativo Diferido*, nos quais as divergências de legislação e de pronunciamentos contábeis são mais significativas.

Por fim, o trabalho mostra que, no contexto da globalização, com a formação de blocos continentais e/ou regionais, a Contabilidade precisa de fato ser a linguagem universal dos negócios, tornando as demonstrações contábeis verdadeiros instrumentos do processo de tomada de decisão por parte dos usuários externos.

1 - INTRODUÇÃO

O atual cenário mundial aponta para uma crescente internacionalização da economia, que se manifesta através do surgimento de blocos econômicos continentais e/ou regionais, exigindo-se uma economia aberta e a prática de livre comércio entre os países que formam esses blocos. Somam-se esforços para ampliação das relações socioculturais entre esses países, demonstrando que nos dias atuais procura-se através da integração o desenvolvimento socioeconômico, com o intuito de se proteger e/ou fortalecer, para enfrentar a competitividade a nível global.

Na América Latina busca-se a consolidação do Mercado Comum do Sul – MERCOSUL composto por Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, formalizado em 26 de março de 1991, através da assinatura do Tratado de Assunção, que fixou as metas, os prazos e os instrumentos para sua constituição. Associaram-se ao MERCOSUL o Chile em outubro de 1996, a Bolívia em janeiro de 1997 e por último, em abril de 1998 a CAN – Comunidade Andina, formada por Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela. E o organismo continua aberto a outros países do Cone Sul que tenham interesse em integrar o bloco. Para viabilizar o processo de integração é necessário definir mudanças nos estilos tradicionais de cada país em termos de ação educativa, comercial, administrativa e tecnológica, a fim de responder às demandas de um novo modelo de desenvolvimento, baseado nos altos níveis de competitividade externa.

O MERCOSUL transcende a simples compra e venda de produtos. O Tratado de Assunção prevê o livre trânsito das pessoas, a coordenação das políticas macroeconômicas e das políticas setoriais de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, alfandegária, de transportes, tecnologia, educação e de comunicações. Prevê também o intercâmbio cultural e a harmonização das legislações.

Diante desta realidade, as empresas necessitam de novos modelos administrativos, para suprir as exigências que surgem em decorrência das grandes movimentações nos campos econômico, social, político, tecnológico e financeiro. A flexibilidade dos cenários em suas várias dimensões impulsiona as empresas para a redefinição das estratégias competitivas e de seus controles internos. Sob a ótica do comportamento estratégico, é necessário na atualidade, que a tecnologia da informação exerça papel preponderante na estrutura organizacional das empresas. Se antes o recurso fundamental era o capital, hoje o grande recurso é a informação,

a qual permite competir e atender a uma demanda cada vez mais segmentada e exigente em termos de qualidade, rapidez e preços.

Essa redefinição tem-se caracterizado genericamente como o grande desafio das organizações que, movidas pela necessidade de integração com o MERCOSUL, precisam de sistema de informações gerenciais eficientes; e neste, a informação contábil apresenta-se como ferramenta indispensável à tomada de decisão. Evidentemente neste contexto se inserem as questões vinculadas ao exercício da profissão contábil, bem como a harmonização das normas e práticas contábeis no âmbito dos países do MERCOSUL.

O presente trabalho está estruturado em cinco partes básicas, de forma que a seqüência das informações oferece um perfeito entendimento de seu propósito.

A primeira parte é composta de introdução, razões e os objetivos da pesquisa, bem como delimitação, metodologia adotada e limitação do trabalho. A segunda contém a contextualização da pesquisa, onde se comenta o processo de integração econômica, a integração da América Latina e a formação do Mercado Comum do Sul.

A terceira parte faz menção ao sistema contábil, enfocando a organização da profissão e as normas e práticas contábeis utilizadas nos países do MERCOSUL. Na quarta é feito um comparativo dos conceitos relacionados com as demonstrações patrimoniais, bem como dos principais critérios de avaliação contábil dos elementos do Ativo, destacando-se os grupos das contas *Estoques*, *Investimentos Permanentes*, *Ativo Imobilizado*, *Arrendamento Mercantil – Leasing e Ativo Diferido*, nos quais as divergências de legislação e de pronunciamentos contábeis são mais significativas. Na quinta e última parte, estão expostas as considerações finais, abordando-se os resultados da pesquisa, conclusões e recomendações.

1.1 – JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

O processo de globalização e as inovações tecnológicas vem provocando profundas mudanças no comportamento do mercado e na gestão empresarial, afetando sensivelmente a natureza competitiva das organizações. Tanto que, atualmente, a discussão de temas como qualidade total, alianças estratégicas, *benchmarking*, logística integral, parcerias, *marketing* e outros, ganhou espaço nas mesas de reuniões dos ambientes empresariais na busca de novos caminhos.

Para as organizações inovadoras, a tecnologia da informação surge como ferramenta imprescindível na obtenção de recursos estratégicos, contribuindo significativamente para a melhoria da qualidade do seu produto, para a redução de custo e para a interação com seus parceiros, clientes e fornecedores. Através da informação a empresa pode perceber as rápidas transformações de um mercado globalizado.

SANTOS (1997:27), afirma:

“Neste mundo em transformação, a informação passa a ser um recurso de extrema importância para a gestão dos negócios. A posse de informações sobre mercado, concorrência, tendência dos negócios, consumidores, política, tecnologia e outras de igual importância pode transformar-se em fator de vantagem competitiva, na medida em que a empresa faz uso delas de forma mais inteligente do que os seus concorrentes.”

A globalização é um fenômeno que atinge todos os setores da sociedade; é um movimento que interfere na ação social, cultural e econômica de todos os países. Por necessidade de manutenção e do desenvolvimento de novas oportunidades de negócios, as empresas se inserem cada vez mais no mercado internacional através de parcerias, *joint-ventures*, participações societárias, consórcios etc., exigindo da contabilidade informações ágeis e confiáveis.

Para NASI (1996:45):

"O importante, na visão do profissional da Contabilidade, é que ele deve participar ativamente desse processo, integrar-se às necessidades da empresa, quer como profissional vinculado, quer como prestador de serviços de assessoria, consultoria e auditoria."

Neste sentido, órgãos internacionais como ONU - Órgão das Nações Unidas, OMC - Organização Mundial do Comércio, IOSCO - *International Organization of Securities Commissions* (Organização Internacional das Comissões de Valores), IFAC - *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores), IASC - *International Accounting Standard Committee* (Comitê Internacional de Normas de Contabilidade), AIC - Associação Interamericana de Contabilidade e outros, vêm mostrando, através de trabalhos realizados por profissionais de vários países, a necessidade de harmonização das práticas contábeis a nível mundial, consolidando assim a Contabilidade como linguagem universal dos negócios.

No processo globalizado, torna-se fundamental o dimensionamento das necessidades dos usuários externos, como dos bancos de investimentos e fundos de ações de outros países,

dos investidores que aplicam diretamente no capital da empresa, tornando-se acionistas, e dos investidores em outros papéis, como debêntures. Estes investidores certamente aplicam seus capitais se tiverem, preliminarmente, boas informações sobre o mercado e sobre a empresa em que vão investir.

NASI (1996:45), afirma:

"Um dos complicadores atuais para esses investidores é a informação não-harmonizada. O que uma empresa de capital aberto informa no Brasil é diferente do informado pela empresa americana, que, por sua vez, é diferente do que informa a firma alemã ou francesa."

Neste sentido, as empresas que atuam no âmbito do MERCOSUL, enfrentam sérias dificuldades em relação a gestão da informação contábil, principalmente aquelas que atuam em outros países do bloco através de filiais, controladas e com participações relevantes em coligadas. Elas mantêm dois ou mais sistemas de informações contábeis paralelos para atenderem as normas e práticas de cada país. Exemplo: uma empresa brasileira que possui o controle de uma outra em atividade na Argentina; para atender a legislação daquele país o balanço da Controlada precisa ser elaborado e publicado de acordo com as suas normas. Porém, para que o balanço possa ser consolidado ao da Controladora no Brasil, ele precisa ser elaborado em conformidade com as normas e práticas brasileiras. Para tanto, a empresa Controlada precisa manter dois bancos de dados com informações contábeis, isso implica em custos adicionais e nem sempre se tem as informações no tempo desejado.

A Contabilidade é uma ciência em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades. Nota-se a preocupação dos blocos já existentes e dos em formação, em encontrar soluções para as diferenças existentes entre os critérios contábeis utilizados. Por exemplo, a União Européia, após uma década de amplas discussões, aprovou um conjunto de normas que nortearão os procedimentos contábeis das empresas dos países integrantes, as chamadas *Directivas*. [YAMAMOTO, 1996:02]

Em novembro de 1993, os organismos profissionais representantes da AIC - Associação Interamericana de Contabilidade, dos países que integram o MERCOSUL, reunidos em *Punta del Este*, no Uruguai, constituíram um grupo de trabalho denominado GIMCEA - Grupo de Integração do MERCOSUL em Contabilidade, Economia e Administração, o qual se dispôs a desenvolver um plano de trabalho que abrange as seguintes questões:

- a) o livre exercício da profissão contábil no MERCOSUL;
- b) estudo dos principais aspectos da formação e habilitação profissional;
- c) possíveis alternativas para a harmonização de normas contábeis e de auditoria.

Os pontos *a* e *b* se reconhece que exigirão um processo lento, a ser desenvolvido a longo prazo. Primeiramente, está sendo realizado um levantamento das características dos currículos vigentes nas universidades e faculdades que oferecem o curso de graduação em Contabilidade. Somente após a conclusão deste trabalho se poderão desencadear ações junto às instituições de ensino e órgãos governamentais dos países membros do MERCOSUL, na busca de uma possível homogeneização da grade curricular do curso, que é o princípio básico para a formação e habilitação profissional e que conseqüentemente estará atendendo aos requisitos para pleitear o livre exercício profissional no âmbito do MERCOSUL.

No entanto, a formação acadêmica não é o único obstáculo encontrado. O livre exercício profissional tem uma vinculação direta com a forma institucional como se encontra organizada a profissão em cada país. E neste contexto, o Brasil e a Argentina possuem normas legais que regulam a profissão do Contador, estabelecendo obrigatoriedade de matrícula nos Conselhos Profissionais, os quais possuem poder de controle, vigilância e de emissão de normas a serem observadas pelos seus matriculados. Porém o Paraguai e Uruguai têm como organização profissional apenas colégios voluntários, que não possuem dispositivos legais para regular o exercício profissional.

No tocante ao item *c*, fixaram-se as seguintes etapas para o desenvolvimento dos trabalhos:

- 1) identificação das normas que já se encontram harmonizadas;
- 2) identificação das normas que podem ser harmonizadas a curto prazo, e que dependem apenas de alterações de resoluções dos próprios organismos profissionais;
- 3) identificação das normas que poderão ser harmonizadas a longo prazo, e que dependerão de alterações de dispositivos legais envolvendo órgãos governamentais de cada país. [VIEGAS, 1996:650-652]

O MERCOSUL caminha rumo à sua consolidação no âmbito comercial, mas, para tornar-se uma única economia ampla e sem fronteiras entre os países membros, como prevê o Tratado de Assunção, ainda existem muitas barreiras a serem superadas. O Grupo de Integração do MERCOSUL, que estuda os assuntos contábeis, vem atuando de forma

sistemática e consistente através de reuniões periódicas, porém, ainda são poucos os artigos e trabalhos divulgados a respeito do exercício da profissão e das normas e práticas contábeis.

O eixo central desta pesquisa está centrado nas perguntas que no seu conjunto caracterizam-se como situação-problema e cujas respostas consolidam-se no resultado do presente trabalho:

- Como está organizada a profissão contábil nos países do MERCOSUL?
- As assimetrias entre as Normas e Práticas Contábeis utilizadas na avaliação dos elementos do Ativo nos países integrantes do MERCOSUL são relevantes para efeitos de análise das demonstrações contábeis para os usuários externos ?

Considera-se como usuários externos, para as finalidades deste trabalho, os constituídos por acionistas, emprestadores de recursos, credores em geral e integrantes do mercado de capitais como um todo.

1.2 - OBJETIVO DA PESQUISA

De acordo com o Artigo 13 do Tratado de Assunção, a Área Contábil está em discussão no Subgrupo 4 – Políticas Fiscal e Monetária Relacionadas ao Comércio, do regulamento interno do Grupo Mercado Comum, que deverá realizar análise comparativa das normas vigentes no que tange ao mercado de capitais, bolsa de valores, bolsa de mercadorias e de futuros; harmonização dos tratamentos às importações com prazos superiores a 360 dias; harmonização das políticas de financiamento, seguro e crédito às exportações; análise das normas sobre movimentos de capitais e regimes de transferência de lucros, dividendos e *royalties*.

Assuntos relacionados à harmonização das Normas de Contabilidade e Auditoria, bem como do exercício da profissão contábil têm sido objeto de estudos e discussões permanentes por parte do GIMCEA – Grupo de Integração do Mercosul – Contabilidade, Economia e Administração, constituído em novembro de 1993 em Montevideu, com representantes dos órgãos de classes da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. São louváveis estas ações, porém no Brasil falta o envolvimento das instituições de ensino superior neste trabalho. Estas, que são as responsáveis diretas pela formação dos novos profissionais que atuarão neste ambiente de integração, não poderiam ficar alijadas desse processo. Embora a

solução não seja tão simples, as Universidades teriam como desenvolver projetos que envolvessem professores e alunos, estimulando a produção científica, o intercâmbio acadêmico e o conhecimento da tecnologia e da cultura de cada estado-parte. [ROSA e ABREU, 1997:50-51]

Neste contexto, o objetivo geral desta pesquisa é dar uma contribuição ao processo de harmonização das Normas e Práticas Contábeis dos países que integram o MERCOSUL. E os objetivos específicos são: evidenciar a forma de organização profissional da área contábil em cada país do MERCOSUL e seu papel no processo de elaboração de normas e procedimentos contábeis, bem como identificar as assimetrias existentes na avaliação contábil dos elementos do Ativo, mais especificamente dos grupos das contas *Estoques, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizado, Arrendamento Mercantil - Leasing e Ativo Diferido* e suas conseqüências no processo de análise das demonstrações patrimoniais feitas pelos usuários externos. Além do que, este trabalho poderá servir como subsídio para o desenvolvimento de novos estudos e pesquisas nesta área de conhecimento.

1.3 - DELIMITAÇÃO DO UNIVERSO DA PESQUISA

O universo de abrangência desta pesquisa compõe-se de:

- análise das leis, resoluções e das normas emanadas dos organismos de classe que regulam o exercício da atividade profissional do Contador nos países integrantes do MERCOSUL;
- análise das normas e práticas contábeis de avaliação dos elementos patrimoniais, adotadas por imposição legal e pelas normas técnicas elaboradas pelos organismos profissionais de cada país do bloco;
- identificação dos critérios de avaliação contábil do Ativo, restringindo-se aos grupos das contas que no estudo preliminar apresentaram divergências significativas de legislação e de normas contábeis: *Estoques, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizado, Arrendamento Mercantil - Leasing e Ativo Diferido*.

A avaliação contábil tratada neste trabalho consiste o sentido de avaliação monetária, ou seja, expressa a dimensão essencialmente financeira da Contabilidade.

Segundo GONÇALVES e BAPTISTA (1996:195):

“..., todo elemento patrimonial está sujeito a uma avaliação, racional, objetiva, de forma que se possa ter com precisão a medida do seu valor expresso em moeda. É a presença, na escrituração, do princípio do “Denominador Comum Monetário”.

O trabalho não entra no mérito das práticas diferenciadas para efeito de controle interno e das normas e pronunciamentos contábeis referentes às empresas de setores específicos; nem analisa de forma ampla e profunda todos os itens abrangentes pelas normas e pronunciamentos contábeis elaboradas pelos organismos governamentais e profissionais de cada país pertencente ao bloco.

1.4 - METODOLOGIA DA PESQUISA

No desenvolvimento de um trabalho de pesquisa, o método empregado é fator preponderante, e o entendimento das informações obtidas e a validação do resultado estão intimamente relacionados à aplicação do método. O estudo faz uma abordagem crítica sobre as normas e as práticas contábeis dos países do MERCOSUL e está classificado como pesquisa bibliográfica exploratória.

Esta pesquisa foi desenvolvida a partir da análise de materiais já elaborados, tais como: os princípios fundamentais da contabilidade, normas contábeis profissionais e técnicas, normas contábeis de caráter legal, livros técnicos e artigos científicos. Em razão da pouca disponibilidade de materiais bibliográficos recorreu-se à coleta de dados e informações através de visitas às embaixadas da Argentina, Paraguai e Uruguai, ao Grupo de Estudo Técnico do Ministério das Relações Exteriores do Governo Brasileiro, ao Conselho Federal de Contabilidade em Brasília, ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul e profissionais daquele estado membro do GIMCEA, a algumas empresas que atuam no MERCOSUL; bem como em viagem a Córdoba, na Argentina, a órgãos de classe, universidades, profissionais e pesquisadores daquele país, que forneceram materiais bibliográficos e informações importantes que foram utilizadas neste trabalho.

Para LEITE (1985:37),

“... a pesquisa bibliográfica constitui o instrumento por excelência do pesquisador. ... constitui, quase sempre, o primeiro passo de qualquer pesquisa científica”.

GIL (1996:48) afirma: "*Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisa bibliográfica.*" Assim, as pesquisas bibliográficas exploratórias buscam oferecer uma visão preliminar sobre um determinado fenômeno e constituem-se na primeira fase de uma investigação mais profunda. Ainda segundo GIL (1994:44-5), as pesquisas ou estudos exploratórios têm como principal objetivo:

"... desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. (...) Este tipo de pesquisa é realizada especialmente quando o tema escolhido é pouco explorado e torna-se difícil sobre ele formular hipóteses precisas e operacionalizáveis."

Neste sentido, SELLTIZ et al. (1959:60-1) enfatizam que a pesquisa exploratória tem como principal função a de descobrir idéias e intuições, e pronunciam-se da seguinte forma a respeito desse método de pesquisa:

"Muitos estudos exploratórios têm como objetivo a formulação de um problema para investigação mais exata ou para a criação de hipóteses. (...) Em tais condições, a pesquisa exploratória é necessária para a obtenção da experiência que auxilie a formulação de hipóteses significativas para pesquisas mais definitivas."

Segundo PREVIDELLI (1996:121): "*... na maioria das vezes os trabalhos de cunho exploratório buscam criar os alicerces para uma investigação posterior mais profunda*". Como se pode observar, a pesquisa exploratória é apropriada para estudos de fenômenos pouco conhecidos. Assim, a escolha desse método justifica-se em função do propósito da pesquisa, que é o de conhecer a realidade da profissão contábil, bem como de fazer um comparativo das normas e práticas contábeis utilizadas na avaliação contábil dos elementos do Ativo nos países do MERCOSUL, assunto considerado como barreira não tarifária entre os países-membros e até o momento pouco estudado.

1.5 - LIMITAÇÃO DA PESQUISA

O enfoque principal desta pesquisa foi o registro contábil, priorizando as demonstrações destinadas aos usuários externos, em relação à necessidade de informação para

tomada de decisão na esfera contábil-financeira das empresas que atuam no MERCOSUL. Evidentemente que neste contexto se inserem as questões vinculadas ao exercício profissional bem como à harmonização das normas e práticas contábeis. Assim priorizou-se nesta pesquisa a organização e regulamentação da atividade profissional, bem como os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais utilizados pelos estados-partes. De forma que o trabalho se propõe a contribuir nas discussões da liberalização do exercício profissional, apresentando a forma de organização e da regulamentação do profissional da Contabilidade em cada país do bloco.

No tocante às práticas contábeis, o estudo limita-se a analisar e fazer um comparativo dos principais critérios de avaliação contábil dos grupos das contas - *Estoques, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizado, Arrendamento Mercantil - Leasing e Ativo Diferido* - nos quais uma análise preliminar mostrou relevantes divergências de legislação e de normas contábeis que podem interferir na análise das informações contábeis utilizadas como instrumento de apoio à tomada de decisão por parte dos usuários externos.

Pela extensão que o presente trabalho assumiria, dificultando uma análise exaustiva de todos os aspectos envolvidos, optou-se por excluir a análise das eventuais divergências de legislação e de normas e procedimentos contábeis relacionadas à avaliação contábil dos elementos do Passivo, Patrimônio Líquido, bem como da apuração do Resultado do Exercício, nos países integrantes do MERCOSUL.

A pesquisa não contempla as normas e práticas contábeis para empresa de segmento específico, tais como financeiro, agrícola, construção civil, seguradora, imobiliária etc.; procurou-se, de modo geral, abordar as normas e práticas contábeis que abrangem todas as empresas, sejam elas, sociedade anônimas ou sociedade por quotas de responsabilidade limitada.

2 – CONTEXTUALIZAÇÃO DA PESQUISA

2.1 - O PROCESSO DE INTEGRAÇÃO ECONÔMICA

O processo de integração econômica é um conjunto de medidas que tem como objetivo promover a aproximação e a união entre as economias de dois ou mais países. Geralmente essas medidas começam com reduções tarifárias aplicadas ao comércio entre os países que fazem parte do processo de integração; o segundo passo é reduzir as restrições não-tarifárias, ou seja, barreiras que limitam o intercâmbio.

Os processos de integração econômica são classificados em diversas modalidades, variando de acordo com o grau de profundidade dos vínculos que se criam entre os países envolvidos. [FLORÊNCIO e ARAÚJO, 1996:25]

A seguir, faz-se um comentário a respeito de cada modalidade:

a) Zona de Preferência Tarifária – ZPT

Este processo de integração é bem rudimentar. Consiste apenas em assegurar níveis tarifários preferenciais entre os países membros do grupo, ou seja, passarão a trabalhar com tarifas inferiores às cobradas de países não pertencentes ao grupo. Um exemplo desse tipo de integração foi a ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio, criada em 1960 através do Tratado de Montevidéu, composta inicialmente pelos países Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai, mais tarde aderiram a Colômbia, Equador, Venezuela e Bolívia. Tinha como objetivo estabelecer preferências tarifárias entre os países membros.

b) Zona de Livre Comércio - ZLC

Este modelo de integração econômica consiste na eliminação de barreiras tarifárias e não-tarifárias incidentes sobre o comércio entre os países envolvidos.

Afirmam FLORÊNCIO e ARAÚJO (1996:26):

“Nas discussões desenvolvidas no GATT, considera-se que um acordo comercial, para ser considerado uma Zona de Livre Comércio, deve abarcar pelo menos 80% dos bens comercializados entre os países membros, ou seja, devem ser

eliminadas as barreiras que atingem pelo menos 80% dos produtos.”

Um exemplo deste modelo é o *NAFTA – North American Free Trade Agreement* (Acordo de Livre Comércio da América do Norte), formado entre Estados Unidos, México e Canadá, cujo objetivo é a eliminação de alíquotas de importação no intercâmbio de produtos.

c) União Aduaneira – UA

Esta terceira modalidade consiste em uma Zona de Livre Comércio, dotada também de uma Tarifa Externa Comum. No caso, aplica-se uma mesma tarifa para os produtos importados provenientes de países não pertencentes ao grupo. A história nos diz que esta forma de integração tornou-se conhecida já no século XIX, pela *Zollverein*, que culminou na união do Reino da Prússia a outros Estados alemães menores, antes da unificação de 1871.

FLORÊNCIO e ARAÚJO (1996:26) afirmam:

"Historicamente, o caso certamente mais famoso desse gênero de integração foi a Zollverein (que em alemão significa exatamente União Aduaneira), planejada e desenvolvida na década de 1850 por Otto von Bismarck, e que proporcionou a base econômica para a unificação política da Alemanha."

A Comunidade Econômica Européia, que foi instituída através da celebração do Tratado de Roma em 1957, também foi uma União Aduaneira até 1992, quando então passou para um estágio mais avançado de integração, o de Mercado Comum.

d) Mercado Comum – MC

Este tipo de integração não prevê apenas a livre circulação de bens, como é o caso da União Aduaneira, mas também a livre circulação de serviços, capitais e mão-de-obra. Além disso, o Mercado Comum pressupõe a coordenação de políticas macroeconômicas, de maneira que todos os países membros sigam os mesmos parâmetros para fixar suas taxas de juros e câmbios e na definição de sua política fiscal. Exemplo único, a União Européia – UE.

e) União Econômica e Monetária – UEM

Esta é a última fase, ainda não alcançada nem mesmo pelos países da atual União Européia, é a mais elevada etapa de integração.

Para FLORENCIO e ARAÚJO (1996:26):

"Ela ocorre quando existe uma moeda única e uma política monetária inteiramente unificada, conduzida por um banco Central Comunitário."

Enquanto no Mercado Comum os países coordenam suas políticas macroeconômicas, na União Econômica e Monetária a política macro é comum para todos. Atualmente na União Européia existem limites para as valorizações ou desvalorizações cambiais que cada país pode praticar, mas dentro desses limites as autoridades econômicas de cada país atuam livremente. Ainda não há uma moeda única, mas apenas uma unidade monetária comum de referência.

Na classificação dos processos de integração apresentados, percebe-se que são fases sucessivas de um mesmo processo, no qual cada modalidade inclui todas as características da anterior, com apresentação de alguns elementos novos.

Nesta classificação o MERCOSUL situa-se ainda apenas como uma União Aduaneira, porém o objetivo que figura no Tratado de Assunção, é o de construir um Mercado Comum. Assim valemo-nos da afirmação de FLORENCIO e ARAÚJO (1996:27):

"..., que o MERCOSUL é o projeto de construção de um Mercado Comum, cuja execução encontra-se na fase de União Aduaneira. Nessa mesma perspectiva, a União Européia é o projeto de construção de uma União Econômica e Monetária que se encontra na fase de Mercado Comum".

2.2 - A INTEGRAÇÃO DA AMÉRICA LATINA

A integração da América Latina enquanto fenômeno não é recente. Tem seus primórdios no início do século XVIII. Por volta de 1750 o venezuelano Francisco Miranda usou pela primeira vez o termo "América Latina". Falava na existência de duas Américas, a América do Norte (anglo-saxônica) e América Latina (hispânica). Por causa da colonização suas diferenças culturais eram visíveis. [SOARES, 1996:6]

Nas proximidades de 1810 Simon Bolívar, também venezuelano, pregava a integração da América Hispânica, quando então usou o termo "Pátria Grande". Reconhecendo as várias colônias espanholas como pátria, buscava organizá-las politicamente numa única nação. [SOARES, 1996:6]

Em 1824 levou sua bandeira ao nível continental, o que resultou na convocação de um Congresso, realizado no Panamá em 1826, quando propôs a formação de uma Liga Americana, com o objetivo de defender a integração, vista como condição necessária para sair da submissão aos colonizadores. [ARDAO, 1986:50]

O discurso de Bolívar teve fortes repercussões. A Inglaterra e os Estados Unidos o receberam como ameaça e provocação, mas na maioria dos países latinos era ele reconhecido como o grande mentor da idéia de integração, e por muitos chamado de "o libertador da América Latina".

Segundo ARDAO (1986:11), em 1875 o colombiano José Maria Torres Caicedo, outro defensor da integração e apóstolo da denominação América Latina desde 1850, disse na Europa: "*Hay américa anglosajona, dinamarquesa, holandesa, etc; la hay española, francesa, portuguesa; y a este grupo, qué denominación científica aplicarle sino el de latina?*". A América Latina foi o único continente que se autobatizou. E assim foram surgindo outros protagonistas em defesa da integração, como o grande pensador cubano José Martí em 1883 e José Enrique Rodó em 1900.

Mas seus ideais foram vencidos pelo movimento que se iniciou por volta de 1890, tendo como autor e executor do projeto o Secretário de Estado dos EUA James G. Blaine, o político norte-americano mais popular e representativo daquele momento histórico. Havia sido Deputado, Senador e Secretário de Estado por duas vezes, e ficou conhecido como o pai do pan-americanismo. [ARDAO, 1986:67]

Nascia assim outra tentativa de integração, mas pelo viés norte americano, tendo como discurso que a América poderia ter um projeto de desenvolvimento conjunto. Estava aí embutido o Projeto Imperialista dos Estados Unidos. Em 1910 foi realizada em Buenos Aires, a IV Conferência, a primeira de caráter institucional, que teve o nome de *Unión Panamericana*, projeto que sobreviveu por quase três décadas. [ARDAO, 1986:65]

Na década de 40 o pan-americanismo entra em crise. Os Estados Unidos, percebendo-o, começam a mudar seu discurso, pregando o Interamericanismo, uma nova forma de tratar os países latinos; e em 1948 cria-se a Organização dos Estados Americanos - OEA. E nesse mesmo ano o latino-americanismo é aceito pela primeira vez em denominação oficial de um organismo internacional das nações unidas: cria-se a CEPAL - Comissão Econômica para a América Latina. Surge então um novo momento histórico para a América Latina. Iniciam-se estudos preliminares visando a integração dos países latinos, com o objetivo de ampliar os restritos mercados nacionais, de modo a obter economia de escala e acelerar o desenvolvimento industrial.

Da CEPAL nasceu em 1960, através do Tratado de Montevideu, a ALALC - Associação Latino-Americana de Livre Comércio, composta em princípio pelos países: Argentina, Brasil, Chile, México, Paraguai, Peru e Uruguai. Em 1961 aderiram a Colômbia e o Equador; mais tarde em 1966 a Venezuela e por último a Bolívia, em 1967. Este projeto de integração estava vinculado ao pensamento defendido pela CEPAL, de tornar realidade a idéia do Mercado Comum Latino-Americano. Em 26 de maio de 1969 foi celebrado o Pacto Andino, Acordo de Integração Sub-regional de Cartagena, entre Bolívia, Chile, Colômbia, Equador e Peru; em 1973 aderiu também a Venezuela, e em 1976 o Chile se retira. De acordo com LAREDO (1992:19), o Pacto Andino " *...surgió de la experiencia frustrante de la ALALC para ese conjunto de países intermedios y de menor desarrollo económico relativo*". O Grupo Andino foi formado pelos países médios e pequenos pertencentes a ALALC. Com características comuns, achava-se que poderiam avançar mais rapidamente em um processo de integração sub-regional, que permitiria uma distribuição interna mais justa. Viam de certa forma que os benefícios derivados do Tratado de Montevideu, ou seja, da ALALC, praticamente se concentravam nos três países maiores, isto é na Argentina, Brasil e México.

A ausência de resultados concretos ao longo de duas décadas de funcionamento da ALALC criou perante a opinião pública a idéia de que o processo de integração da América Latina era inviável na prática. Na busca de relançar a idéia de integração sobre novas bases, em 12 de agosto de 1980, reuniu-se em Montevideu o Conselho de Ministros de Relações Exteriores da ALALC, e firmaram um novo tratado, criando a Associação Latino-Americana de Integração – ALADI em substituição da ALALC.

A ALADI apresentou algumas inovações. Dotou-se de mecanismos mais flexíveis para sua consecução; admitia e estimulava acordos sub-regionais, ou seja, acordos de liberalização comercial firmados apenas entre alguns países membros, e não entre os onze, desde que fossem respeitados princípios e conceitos comuns. Sobre essa base mais promissora, os acordos sub-regionais logo se tornaram a principal força motora da ALADI. Ainda em 1980, firmaram-se sob amparo da ALADI dois importantes acordos sub-regionais de complementação econômica: o Protocolo de Expansão do Comércio – PEC, entre Brasil e Uruguai, e o Convênio Argentino – Uruguaio de Complementação Econômica – CAUCE.

Iniciaram-se também nessa época, entre Brasil e Argentina, negociações de preferências comerciais, isto é, reduções tarifárias recíprocas. Contudo, esse relacionamento saltou para um patamar muito mais elevado em 1986, quando se firmou o Tratado de Cooperação Econômica, que buscava incrementar o comércio em setores-chave para as economias dos dois países. Em 1988 Brasil e Argentina assinam, sob o abrigo do sistema

jurídico da ALADI, um Tratado de Integração, que previa a formação de um Mercado Comum entre os dois países, incluindo a completa eliminação de barreiras ao comércio e adoção de uma Tarifa Externa Comum – TEC e a coordenação de políticas macroeconômicas.

O movimento em direção à integração econômica adquiria força, e não podiam ficar indiferente a esse fenômeno o Uruguai e o Paraguai, países que sempre tiveram na Argentina e no Brasil seus principais parceiros externos. Assim, já no início da década de 90, Paraguai e Uruguai negociaram sua adesão ao processo integrador brasileiro – argentino. Por sua vez, Brasil e Argentina decidiram não só confirmar os propósitos do Tratado de 1988, mantendo a integração como prioridade, como também acelerar o processo integrador. Surge então o Tratado de Assunção, assinado naquela capital em 26 de março de 1991. Mantendo o objetivo de construir um Mercado Comum, estabeleceu-se como prazo para essa tarefa o dia 31 de dezembro de 1994, e deu a esse projeto o nome de Mercado Comum do Sul – MERCOSUL.

2.3 - MERCADO COMUM DO SUL – MERCOSUL

Analisando o processo de integração a partir de 1960, percebemos que o MERCOSUL não surgiu do acaso, e sim dos programas de aproximação econômica realizados entre Brasil e Argentina. No entanto, sua evolução tem como fatores fundamentais, não só a extensão dos compromissos bilaterais, mas sobretudo a crescente participação da sociedade civil nos rumos da integração. Para FLORÊNCIO e ARAÚJO (1996:37), “... o MERCOSUL está apoiado sobre uma base triplíce: jurídica, política e econômica”. Segundo os mesmos autores, a base jurídica está vinculada à ALADI na forma de um Acordo de Complementação Econômica entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, obedecendo a todos os princípios e normas estabelecidos pela Associação. A base política consiste no processo de redemocratização vivido pelos quatro países na década de 80, e no empenho político ao longo dos anos, em criar e estimular um processo de integração. E a base econômica é configurada pela crescente diversidade e capacidade produtiva das quatro economias.

Embora a ALALC e ALADI não tenham alcançado plenamente seus objetivos, não podemos negar que suas ações contribuíram significativamente no processo integrador que culminou no MERCOSUL.

Outro fator que estimulou a criação do MERCOSUL é a questão geográfica. São quatro países vizinhos, com fronteiras extremamente permeáveis, onde os contatos entre as

populações de ambos os lados são muito densos, tanto nas fronteiras do Brasil com os três países, quanto nos limites entre Argentina e Uruguai e entre Argentina e Paraguai. Além do mais, não há grandes rivalidades étnicas, culturais e religiosas entre os países, já que a última experiência de conflito militar entre os países da região foi a Guerra do Paraguai, que aconteceu há mais de um século, ou seja, em 1864.

As rivalidades políticas marcadamente se dissiparam com o fim dos regimes militares, a partir do meados dos anos 80, contribuindo de maneira eficaz para o avanço concreto e dinâmico na formação de parceria entre Brasil e Argentina, o embrião do MERCOSUL.

Afirmam FLORÊNCIO e ARAÚJO (1996:38).

“Assim, um conjunto de fatores favoráveis à integração – fronteiras vivas, ausência de conflitos étnico-culturais, desaparecimento das rivalidades políticas graças ao fim dos regimes militares e o advento da democracia – explicam, em grande parte, a emergência do MERCOSUL como uma opção natural para o Brasil.”

Juntamente com esses fatores a ordem econômica nacional e internacional também contribuiu para a emergência do MERCOSUL. Tanto que a partir de 1990, a política brasileira de importação passou por um processo de mudança, dando início ao programa de abertura da economia.

2.3.1 - Período de Transição

Com a assinatura do Tratado de Assunção em 26 de março de 1991, iniciou-se o “período de transição” do MERCOSUL, assim definido pelo próprio Tratado. Esse período estendeu-se até 31 de dezembro de 1994, e foi caracterizado por dois elementos básicos: o desenvolvimento do programa de desgravação tarifária e a negociação dos instrumentos de política comercial comum. O cumprimento deste programa, bem como a aprovação dos instrumentos, permitiram que o MERCOSUL passasse a constituir-se, em 1º de janeiro de 1995, em uma União Aduaneira, encerrando-se assim o período de transição e iniciando-se uma nova etapa, que tem sido qualificada como período de consolidação da União Aduaneira.

Neste espaço de tempo, o MERCOSUL transformou-se, de um simples projeto, em um esquema de integração complexo e operativo. Para FLORENCIO e ARAÚJO (1996:41), esse período pode ser dividido em três fases distintas, que a seguir será comentado.

a) Primeira Fase

A primeira fase de transição do Tratado de Assunção compreende o período de março de 1991 a julho de 1992, que constituiu a fase preparatória. Os órgãos responsáveis pela condução do processo realizaram suas primeiras reuniões criando uma dinâmica própria de funcionamento. Deu-se início ao programa automático de liberalização comercial, que consistia em uma redução semestral de 7% em todas as tarifas incidentes sobre produtos comercializados entre os quatro países, partindo de uma redução inicial mínima de 47%. Este mecanismo era automático e cobria todos os produtos, salvo aqueles inscritos pelos países como exceções.

b) Segunda Fase

A segunda fase iniciou-se em julho de 1992 e foi até janeiro de 1994, período em que foram sistematizadas as tarefas a ser executadas, seguindo uma programação aprovada na reunião de Colônia, no Uruguai, que foi denominado “*Cronograma de Las Leñas*”.

Nessa fase surgiram as primeiras dificuldades concretas no avanço do MERCOSUL. Os setores produtivos que se sentiam ameaçados pelo processo de integração começaram a pressionar seus Governos por uma desaceleração das negociações e do programa de liberalização comercial. O setor industrial brasileiro também apresentou certas reservas ao processo, não por temer a concorrência dos outros três sócios, mas preocupado com o rumo que iam tomando as negociações da TEC – Tarifa Externa Comum. Mas as maiores resistências ao processo nasceram no setor industrial da Argentina, que se via exposto à concorrência da indústria brasileira. Porém, os Governos foram capazes de resistir às pressões nesse sentido, e preservar a concepção do MERCOSUL em sua integridade. Além disso, os setores privados dos quatro países começavam-se a ligar por laços mais complexos e profundos do que a simples troca de mercadorias. Iniciava-se a formação de *Joint-ventures*, parcerias, consórcios e outros tipos de associações interempresariais, visando a atender ao mercado em ampliação. Assim foi-se formando uma maioria silenciosa que contrabalançava as queixas dos setores descontentes. [FLORENCIO e ARAÚJO, 1996:44]

De certa forma, pode-se considerar que esta fase foi constituída por muito trabalho de natureza política, objeto de muitas discussões e convencimentos.

Outro fator que ajudou a esvaziar as críticas contra o processo de integração foi a evolução do comércio bilateral Brasil – Argentina. Em 1993 o intercâmbio de mercadorias entre os dois países já apontava para um equilíbrio.

Ainda nessa fase, o grande desafio foi a negociação da TEC - Tarifa Externa Comum. Cada país defendia uma TEC mais próxima possível de sua tarifa nacional, e isto dificultava o processo negociador. Surgiam idéias defendendo apenas a criação de uma Zona de Livre Comércio, justificando que o custo de ajuste de cada país a uma TEC era excessivo. Assim criaram-se muitas dúvidas, e provocaram-se grandes discussões, mas pouco a pouco a lógica individual foi dando espaço para a lógica coletiva, tornando possível continuar o processo rumo à etapa de União Aduaneira.

c) Terceira Fase

Esta fase assumiu uma característica de natureza mais técnica, e teve seu início em janeiro de 1994 após reunião do Conselho do Mercado Comum realizada em Colônia, no Uruguai. Nessa ocasião os países delinearão os temas centrais que deveriam ser solucionados até janeiro de 1995, para permitir o funcionamento do MERCOSUL, dentro do prazo previsto, como União Aduaneira. Tais temas basearam-se em dois elementos: uma Tarifa Externa Comum, com um número reduzido de exceções temporárias; e o Livre Comércio entre os quatro países, também com a possibilidade de exceções muito limitadas.

Nessa reunião também ficou entendido que os temas característicos de um Mercado Comum, como serviços, circulação de mão-de-obra e capital, e a coordenação de política macroeconômica, ficariam para uma etapa posterior. Desse modo, todo o esforço deveria ser concentrado na Tarifa Externa Comum e nos demais instrumentos de política comercial.

Assim, em agosto de 1994, na reunião seguinte do Conselho do Mercado Comum realizada em Buenos Aires, na Argentina, a maioria dos instrumentos de política comercial foram aprovados, ficando para a reunião de dezembro, em Ouro Preto, no Brasil, apenas rematar todas as negociações pendentes e aprovar a nova estrutura institucional do MERCOSUL, a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1995. [FLORÊNCIO e ARAÚJO, 1996:49].

A etapa de estabelecimento de uma Zona de Livre Comércio foi cumprida dentro dos prazos previstos pelo cronograma de desgravação tarifária fixado pelo Tratado de Assunção.

CARDOSO (1997:51) afirma:

“Contribuíram para isso a capacidade de diálogo e a vontade política de resistir às pressões protecionistas, vontade que teve e continua a ter lastro sólido na convergência das políticas de liberalização comercial nos quatro países.”

Após a reunião de Ouro Preto, o MERCOSUL ingressou na fase de formação de uma União Aduaneira, com uma Tarifa Externa Comum. Isso conduz a um vínculo mais estreito entre os Estados Partes, haja vista que a União Aduaneira exige maior grau de coordenação, uma vez que se unifica a política comercial em relação aos países externo do bloco.

Para CARDOSO (1997:52):

“ ... a criação de um Mercado Comum, permanece como objetivo de longo prazo. O momento é de consolidação das conquistas já alcançadas de expansão horizontal do Mercosul através da negociação de acordos com outros países – já concluída com o Chile e a Bolívia – e outros agrupamentos regionais, como a União Européia”.

O Acordo de Associação com o Chile começou a vigorar em 1º de outubro de 1996; o da Bolívia, assinado durante a reunião de Cúpula em Fortaleza, teve início em 1º de janeiro de 1997. Tais acordos visam a formação de uma Zona de Livre Comércio entre esses países e o bloco, mediante o cumprimento dos respectivos Programas de Liberalização Comercial progressivos. Esses dois países não podem ser considerados membros-pletos do MERCOSUL porque ainda não manifestaram a intenção de prosseguir no processo de integração, aderindo à União Aduaneira, o que implicaria na adoção da Tarifa Externa Comum – TEC, e posteriormente constituir também um Mercado Comum.

Segundo o Ministério das Relações Exteriores, a prioridade do MERCOSUL neste momento repousa na complementação do quadro normativo regulamentador da União Aduaneira. Encontram-se em elaboração no âmbito da Comissão de Comércio normas comuns relativas à defesa comercial, aplicação de medidas de salvaguarda, defesa da concorrência e defesa do consumidor. A próxima etapa do processo de integração é a livre circulação dos demais fatores de produção, capital e trabalho, que caracteriza o estabelecimento de um mercado comum de fato. [BRASIL Ministério das Relações Exteriores, 1997:54]

Buscando a expansão dos fluxos comerciais com seus vizinhos, em 16 de abril de 1998, o MERCOSUL e a CAN - Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela), assinaram o chamado Acordo Marco para a criação da Zona de Livre Comércio

entre os blocos. O acordo contém cláusulas de cooperação técnica e empresarial. Prevê a criação de mecanismos que possibilite expandir e diversificar o intercâmbio comercial, eliminar barreiras e restrições que afetam o comércio recíproco. Este acordo pode ser visto como estratégia do MERCOSUL rumo a formação da ALCSA – Área de Livre Comércio Sul-Americana, antes de concluir as negociações com os EUA para a viabilização da ALCA – Área de Livre Comércio das Américas.

3 - OS SISTEMAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL

3.1 – A PROFISSÃO CONTÁBIL NOS PAÍSES DO MERCOSUL

O exercício das profissões classicamente ditas liberais no âmbito dos países que formam o MERCOSUL tem sido objeto de estudos e de apresentações de trabalhos científicos em vários eventos nacionais e internacionais. É sabido que a existência de diferentes ordenamentos jurídicos no tocante ao exercício profissional, comuns aos países que integram ao MERCOSUL, decorre de condicionamentos histórico-culturais e de outros fatores como dimensão territorial, população, mercado de trabalho etc. Segundo KOLIVER (1996:16), a regulamentação das profissões liberais nos países do MERCOSUL apresenta três concepções:

- inexistência completa de regulamentação profissional;
- regulamentação de caráter genérico;
- regulamentação de cunho analítico.

De acordo com o raciocínio de KOLIVER, no primeiro caso nota-se total ausência da ingerência do Estado no exercício profissional, ou seja, não há regulamentação profissional, mas apenas organizações de natureza privada e voluntária, sem obrigatoriedade do registro para o exercício da profissão. Este modelo é aplicado no Paraguai e Uruguai. No segundo tem-se os países onde há a regulamentação profissional no sentido legal, isto é, o exercício profissional é reservado àqueles que dispõem de diploma de curso superior e de registro obrigatório em órgão profissional. Neste modelo as prerrogativas tendem a ser genéricas e os deveres específicos de acordo com os códigos de ética. Este sistema é adotado pela Argentina.

Por último, mostra a regulamentação de cunho analítico, como é o caso do Brasil, onde cada profissão é regulamentada por Lei ou Decreto-Lei, na maioria das vezes complementados por disposições analíticas constantes em decretos do Poder Executivo e por resoluções expedidas pelos respectivos Conselhos Profissionais, resultando num detalhamento das prerrogativas e dos deveres do profissional.

No campo de atividade das profissões inseridas no universo das chamadas Ciências Econômicas, encontram-se pelo menos quatro profissões distintas: Contador ou Contador Público, Economista, Administrador e Atuário. No Brasil estas profissões têm completa autonomia, com regulamentação profissional distinta e Conselhos próprios para a Contabilidade, Economia e Administração. Apenas os Atuários, devido a seu pequeno número

são controlados pelo próprio Ministério do Trabalho. O mesmo não ocorre na Argentina, onde a diferenciação existe somente no campo universitário, com a concessão de títulos de Contador Público, Licenciado em Economia e Licenciado em Administração, mas todas estão congregadas nas mesmas entidades, seja no Conselho Profissional de Ciências Econômicas ou no Colégio de Graduados em Ciências Econômicas.

No Paraguai, apesar de a profissão não estar regulamentada, e da não-obrigatoriedade de registro em órgão de classe, as profissões existem no conceito acadêmico e em termos reais do exercício, com tendência clara de regulamentação e autonomia distinta. No entanto, no Uruguai, ainda que a situação profissional se encontre de forma semelhante à do Paraguai, no tocante à regulamentação segue a tendência de congregar todas em uma mesma entidade, ou seja, no Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai.

Se não bastassem as diferenças já apontadas, existe um complicador adicional na área Contábil brasileira, como afirma KOLIVER (1996:17) “... o Brasil é o único país do Cone Sul que possui profissionais de nível médio, os Técnicos em Contabilidade, com prerrogativas que alcançam boa parte daquelas dos Contadores...”. Dada a importância do tema, o GIMCEA - Grupo de Integração do MERCOSUL - Contabilidade, Economia e Administração, constituído em novembro de 1993 em Montevidéu com representantes dos órgãos de classe da Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, vêm trabalhando na identificação das assimetrias e dos possíveis caminhos para o seu equacionamento.

3.1.1 - Brasil

3.1.1.1 - Característica da Profissão Contábil

A profissão contábil no Brasil foi regulamentada pelo Decreto-lei n.º 9.295 de 27/05/46. Somente os Contabilistas devidamente registrados no CRC podem exercer a profissão, e estão divididos em duas categorias profissionais:

1) TÉCNICO EM CONTABILIDADE:

- Contabilista que se formou em nível médio, ou seja, nos cursos de nível secundário (Curso Técnico de Contabilidade).

2) CONTADOR:

- Contabilista que se formou em nível superior, como Bacharel em Ciências Contábeis.

Estão regulamentadas no Artigo 25 do mesmo Decreto-lei, as atribuições profissionais consideradas como trabalhos técnicos de Contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extrajudiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais da Contabilidade. Porém, as atribuições definidas na alínea c são privativas dos contadores diplomados e daqueles que lhes são equiparados legalmente. (Decreto-lei n.º 9.295/46 Art. 26)

DEFINIÇÃO DE ÓRGÃOS DE CLASSE:

1. CONSELHOS - são entidades criadas por lei federal, com atribuições específicas de registro e fiscalização da profissão. Estão estruturados no Conselho Federal de Contabilidade, com sede em Brasília, que tem sob sua subordinação 27 Conselhos Regionais de Contabilidade, com sedes nas capitais estaduais.
2. CONFEDERAÇÃO - é a entidade sindical de grau superior, que congrega as federações da categoria, no mínimo de três. Os contabilistas integram a Confederação Nacional das Profissões Liberais.
3. FEDERAÇÕES - têm por finalidade o estudo, coordenação, proteção e representação legal dos Sindicatos e de seus filiados, no mínimo de cinco, com o intuito de colaborar com os poderes públicos e demais associações, no sentido de solidariedade profissional e de sua subordinação aos interesses nacionais.
4. SINDICATOS - são órgãos de estudo, defesa e coordenação dos interesses dos profissionais de contabilidade. Na medida de sua capacidade financeira, realizam também, variado programa, objetivando o aperfeiçoamento dos contabilistas.

5. ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS - são entidades civis que congregam profissionais de uma área para defesa de seus interesses, sendo um embrião de sindicato.
6. INSTITUTOS - são organizações de alto nível cultural, dedicadas ao estudo e pesquisa de caráter especializado.
7. ACADEMIAS - são entidades jurídicas de direito privado, que possuem por objetivo estimular o aperfeiçoamento técnico-contábil e o desenvolvimento cultural das letras contábeis, imprimindo às suas atividades sentido altamente educativo e promovendo solenidades cívicas e comemorativas de acontecimentos históricos relevantes da contabilidade.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC:

É uma autarquia federal, vinculada ao Ministério do Trabalho, criada pelo Decreto-Lei n.º 9.295 de 27 de maio de 1946. Coordena e congrega todos os Conselhos Regionais de Contabilidade. Forma com eles um grande Sistema Nacional de Registro e Fiscalização do Exercício da Profissão Contábil, é o órgão maior da Contabilidade no Brasil e tem natureza normativa.

COMPETE AO CFC:

- a) decidir em última instância, sobre recursos de penalidades impostas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- b) fixar os valores das anuidades, taxas, emolumentos e multas, devidos pelos profissionais e pelas empresas aos Conselhos a que estejam jurisdicionados;
- c) dirimir dúvidas suscitadas pelos Conselhos Regionais de Contabilidade;
- d) funcionar como Tribunal Superior de Ética Profissional, decidindo em última instância, sobre recursos de penalidades impostas pelos Tribunais Regionais de Éticas;
- e) baixar normas de interesse do exercício da profissão de Contabilista, promovendo medidas necessárias a suas regularidade e defesa;
- f) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação.

COMPOSIÇÃO DO CFC:

É composto por 15 Conselheiros efetivos e 15 suplentes, sendo 2/3 Contadores e 1/3 Técnicos em Contabilidade, que são eleitos por um colégio eleitoral, composto de um delegado-eleitor de cada CRC. O mandato dos Conselheiros é de quatro anos. Os Conselheiros elegem o Presidente e os demais membros da Diretoria, todos com mandato de 2 anos, podendo ser reeleitos por igual período.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE – CRC

Os CRCs também foram criados pelo Decreto-Lei 9.295/46, com as finalidades de registro e fiscalização do exercício da profissão de Contabilista, sendo subordinados ao CFC. Atualmente são 27 Conselhos Regionais, com sede nas capitais dos Estados da Federação.

PRINCIPAIS ATRIBUIÇÕES DOS CRCs:

- a) efetuar o registro dos contabilistas e cadastrar as sociedades e as firmas individuais que tenham como objetivo a exploração dos serviços contábeis;
- b) fiscalizar o exercício da profissão, impedindo e punindo as infrações;
- c) cobrar as anuidades, taxa e multas, fixadas pelo CFC;
- d) funcionar como Tribunal Regional de Ética.

COMPOSIÇÃO DO CRC:

É composto de 15 Conselheiros efetivos e 15 suplentes, que são eleitos pelo sistema de eleições diretas, através do voto pessoal, secreto e obrigatório, aplicando-se pena de multa em importância correspondente a até o valor da anuidade, ao contabilista que deixar de votar sem causa justificada.

Os contabilistas do interior votam nas Delegacias e ou Escritórios Regionais do CRC, e os da Capital depositam seus votos nas urnas instaladas em locais pré-estabelecidos, permitido-se também, o voto por correspondência, nas cidades onde não houver delegacia. O mandato dos membros do Plenário e respectivos suplentes é de 4 anos, renovando-se a sua composição de 2 em 2 anos, alternadamente por 2/3 e por 1/3.

3.1.1.2 - Formação Acadêmica do Contador no Brasil

O curso de Ciências Contábeis no Brasil teve seu currículo reformulado através da Resolução n.º 03 de 05/10/92, do Conselho Federal de Educação, fixando os mínimos de conteúdo e duração do programa. Segundo essa resolução, o curso terá no mínimo de 2.700 horas-aula, que deverão ser integralizadas em um máximo de sete e um mínimo de quatro anos, no caso de curso diurno; e de cinco anos, no caso de curso noturno. O currículo mínimo foi adotado para todos os alunos que ingressaram no curso a partir do ano letivo de 1994.

As disciplinas integrantes do currículo estão divididas em três categorias: na Categoria I, estão os conhecimentos de formação geral de natureza humanística e social; na Categoria II, os conhecimentos de formação profissional; na Categoria III, estão os conhecimentos ou atividades de formação complementar. O total de horas-aula do curso deverá ser distribuído entre as categorias dentro das seguintes faixas, respectivamente: de 15% a 25%; de 55% a 75% e de 10% a 20%.

3.1.2 - Argentina

3.1.2.1 - Características da Profissão Contábil

O profissional da contabilidade na Argentina é denominado de Contador Público, e o exercício da profissão está regulamentado pela Lei n.º 20.488 de 23/05/73 da nação Argentina, que abrange as ciências econômicas em geral. A profissão só pode ser exercida por pessoas titulares de diploma universitário, devidamente matriculadas no Conselho profissional.

O controle do exercício da profissão de Contador Público, por força do artigo 19 da mesma Lei, é exercido pelos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. Estes, apesar de terem sido criados por lei, são entidades de natureza jurídica privada, independentes do Estado, política, administrativa e economicamente.

Os Conselhos foram criados com âmbito de atuação e influência restritos às suas respectivas jurisdições. Suas principais atribuições são:

- a) criar e controlar as matrículas correspondentes às profissões de ciências econômicas;

- b) cuidar que se cumpram os princípios de ética que regem o exercício profissional;
- c) ordenar o exercício profissional de ciências econômicas e delimitar o dito exercício em suas relações com outras profissões;
- d) perseguir e combater, pelos meios legais ao seu alcance, o exercício ilegal da profissão;
- e) certificar as firmas (assinaturas) e legalizar os pareceres expedidos pelos profissionais quando tal requisito seja exigido.

Os Conselhos são compostos por 15 membros, eleitos por voto direto, secreto e obrigatório a todos os profissionais matriculados, sendo a duração do mandato de 4 anos. A participação de cada uma das profissões de ciências econômicas no conselho é proporcional ao número de inscritos em cada matrícula, não podendo ser representadas por número inferior a 2 conselheiros.

As principais fontes de receita dos conselhos são:

- a) as quotas de inscrição nas matrículas;
- b) as quotas periódicas pelo direito de exercício profissional;
- c) e os direitos cobrados pelas certificações de assinaturas dos matriculados.

Em compensação, os conselhos oferecem os seguintes benefícios:

- a) De caráter técnico:
 - 1. reuniões de extensão profissional;
 - 2. publicações periódicas;
 - 3. programa de educação continuada;
 - 4. serviço de assessoramento técnico e jurídico;
 - 5. centro de documentação bibliográfica;
- b) De caráter social
 - 1. subsídios por falecimento, nascimento de filhos, falecimento de cônjuge, casamento etc.;
 - 2. sistema médico, mediante contribuição adicional;
 - 3. turismo;
 - 4. ciclos culturais.

Uma das mais importantes atividades dos conselhos, da qual provém grande parte de suas receitas, é a certificação de firmas, uma espécie de reconhecimento de firma, cujo propósito principal é garantir que o profissional que assinou o balanço, informe e/ou parecer existe e está devidamente matriculado como tal em seu respectivo conselho, buscando impedir o exercício ilegal da profissão. A atividade está prevista na Lei 20.476/73.

Sendo os conselhos entidades com âmbito de atuação e influência restritos às suas respectivas jurisdições, fez-se necessária a existência de um órgão que, de alguma forma, congregasse todos os conselhos. Assim foi constituída em 1973 a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, organismo de segundo grau, com a principal finalidade de uniformizar as normas contábeis profissionais através da elaboração de resoluções técnicas para adoção, embora voluntária, pelos conselhos profissionais. Existem também os Colégios de Graduados em Ciências Econômicas, que são associações civis, sem fins lucrativos, cujo objetivo é o aperfeiçoamento profissional. Como entidade de segundo grau desses colégios, foi constituída em 1926, a Federação Argentina de Colégios de Graduados em Ciências Econômicas, que posteriormente teve seu nome alterado para Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas.

3.1.2.2 - Formação Acadêmica do Contador Público na Argentina

Tomando-se por base o programa da *Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires*, o currículo mínimo do curso de graduação é composto por cerca de 38 (trinta e oito) disciplinas, perfazendo um montante total aproximado de 3.000 (três mil) horas-aula.

O curso está dividido em três fases:

- a) ciclo básico comum;
- b) ciclo geral;
- c) ciclo profissional.

O ciclo básico comum é composto de seis disciplinas e cumprido num período mínimo de um ano, devendo o aluno obter aprovação na totalidade dessas matérias para poder ingressar na carreira de contador público propriamente dita, já que não há exame vestibular para o ingresso na universidade.

No ciclo geral, estão as disciplinas técnico-científicas formativas do profissional da contabilidade, num mínimo de 27 (vinte e sete), podendo ser cursadas até três disciplinas por período letivo e existindo a possibilidade do chamado “**exame livre**” para cada matéria, ou seja, a aprovação na mesma mediante a realização apenas de uma prova, sem a necessidade de frequência.

Para completar o curso, o aluno deve freqüentar ainda o ciclo profissional, ou as chamadas “**orientações**”, constituídas de disciplinas eleitas pelo aluno segundo a especialidade desejada, que são as seguintes: auditoria, administrativo-contábil, tributária, judicial-societária e setor público. Nessa fase, o aluno cursa, em média, cinco disciplinas.

Assim, o período mínimo para se obter o diploma de Contador Público na Universidade de Buenos Aires é de seis anos, incluindo o ciclo básico. Deve-se ressaltar, entretanto, que existem outras universidades, especialmente as privadas, cujo tempo mínimo de conclusão é de cinco anos, como é o caso, por exemplo, da *Universidad Argentina de la Empresa*, situada também em Buenos Aires. [POHLMANN, 1994:52]

3.1.3 - Paraguai

3.1.3.1 - Característica da Profissão Contábil

A profissão contábil no Paraguai está prevista na Lei n.º 371 de 06/12/72, que regulamenta o exercício profissional dos graduados em Ciências Contábeis e Administrativas. Porém essa lei é insuficiente para dar à profissão de Contador Público os ingredientes necessários para a qualificação de uma “profissão regulamentada”, pois não estabelece prerrogativa de competência exclusiva do contador, não cria um órgão de coordenação e fiscalização profissional, nem tampouco, determina sanções ao exercício ilegal da profissão.

A entidade que congrega os Contadores Públicos no Paraguai denomina-se Colégio de Contadores do Paraguai, de natureza jurídica privada, fundada em 09/06/1916, tendo como finalidades, entre outras, as seguintes:

- a) atuar para que o exercício da profissão se ajuste ao código de ética e aos princípios e normas contábeis geralmente aceitos;
- b) defender o prestígio profissional e velar para que seus membros gozem de garantia e consideração no exercício de suas funções;

- c) obter dos poderes públicos e de entidades particulares o reconhecimento dos direitos e prerrogativas que correspondam a seus associados e representar a profissão contábil em todas as instâncias.

A matrícula no Colégio de Contadores do Paraguai é facultativa, não se constituindo em condição necessária para o exercício da profissão, sendo requisito no entanto, para aqueles que a quiserem, somente a formação superior em contabilidade ou título equivalente.

Os dirigentes do Colégio de Contadores do Paraguai são eleitos por escrutínio secreto, no qual o voto dos profissionais matriculados não é obrigatório. O mandato dos membros eleitos é de 2 anos, e é cumprido em tempo parcial e em caráter honorífico.

Existem outras entidades paraguaias que congregam contadores, com fins semelhantes aos do Colégio, porém, compostas também por outros profissionais. É o caso do Colégio de Graduados em Ciências Administrativas do Paraguai, integrado por contadores, economistas e administradores, bem como da Associação de Graduados da Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas da Universidade Católica de Assunção, formada por contadores e administradores egressos dessa universidade.

Portanto, no Paraguai não há exigência do registro profissional, mas é importante registrar que existe um projeto de lei sobre o exercício profissional do Contador Público, apresentado ao parlamento pelo Colégio de Contadores do Paraguai, através do qual se pretende criar um conselho profissional de contadores, entidade que deverá ditar as normas contábeis e controlar o exercício profissional. O projeto foi aprovado em suas linhas gerais no final de 1991, mas retornou para reapreciação de alguns aspectos às comissões parlamentares. [POHLMANN, 1994:99-102]

3.1.3.2 - Formação Acadêmica do Contador Público no Paraguai

Existem duas universidades no Paraguai outorgando título de Contador Público: a Universidade Nacional de Assunção, instituição pública, e a Universidade Católica Nossa Senhora de Assunção, de propriedade privada. O currículo da carreira de Contabilidade da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Nacional de Assunção é composto de trinta e cinco disciplinas, das quais dezoito são de caráter técnico, perfazendo um total de 3.000 horas-aula durante o curso. A graduação pode ser completada em 5 ou 6 anos segundo

se trate, respectivamente, do plano intensivo diurno ou do plano regular noturno. [POHLMANN, 1994:102]

Para ingresso na Universidade Nacional de Assunção, o candidato precisa concluir o ciclo de ensino médio e submeter-se a um concurso de seleção, em que se estabelece como critério de aprovação a nota mínima 5,0, em todas as disciplinas objeto dos exames. O conjunto de disciplina e seu conteúdo é organizado de forma diversificada, atendendo à área de estudos a que pertence o curso pretendido pelo candidato. No entanto, na Universidade Católica Nossa Senhora de Assunção, o ingresso é feito após o candidato frequentar curso probatório, com duração mínima de 1 (um) ano. Para aprovação no curso probatório, o aluno deverá obter média final igual ou superior a 5,0 em todas as disciplinas do curso. A estrutura curricular do curso probatório é composta de disciplinas específicas de cada área de estudo. Uma vez aprovado no curso probatório, o estudante estará apto a ingressar no curso desejado. [SOUSA, 1995:73-74]

3.1.4 - Uruguai

3.1.4.1 - Característica da Profissão Contábil

A profissão de Contador Público no Uruguai até o momento não está regulamentada; existem, entretanto, alguns dispositivos esparsos que tratam do assunto, como é o caso de uma lei de 1917 que reserva aos contadores e peritos a possibilidade de exercer exclusivamente aqueles cargos que se ocupam da “*teneduría de libros*”. Essa disposição foi ampliada e renovada pelo Decreto 104/68, porém, muitos organismos públicos de nível intermediário não a cumprem.

Depois, tem-se a Lei n.º 12.802/60, (“*Ley de Rendición de Cuentas*”), que contém três artigos nos quais se estabelecem sucintamente algumas atuações privativas que podem ter certos profissionais, entre eles os contadores públicos. Essa Lei prevê a atuação do Contador Público em certificações de balanços, prestações de contas ou relatórios contábeis apresentados perante organismos públicos. Adicionalmente, prevê a possibilidade de firmar algum escrito perante a Justiça. Porém, por falta de regulamentação, a lei não era cumprida pela maior parte dos organismos públicos. Além disso, as sociedades anônimas, as empresas

de maior volume no país, podiam apresentar suas demonstrações contábeis sem a necessária intervenção de um Contador Público.

Em 1981 o Colégio de Doutores em Ciências Econômicas e Contadores do Uruguai, deu um importante impulso criando uma comissão de regulamentação profissional com a missão de preparar um projeto em tal sentido. A comissão cumpriu seu objetivo, e em maio de 1982 o projeto aprovado pelo Colégio em assembléia de sócios foi entregue ao Ministério do Trabalho e Seguridade Social, começando aí um largo período de informação e opinião por distintos ministérios, agremiações de outras profissões e pela Universidade da República.

Em fevereiro de 1991, o Decreto n.º 103/91, seguindo os moldes do projeto, reafirmou a obrigatoriedade de os relatórios contábeis apresentados perante organismos públicos estarem acompanhados de informe emitido por contador público. Posteriormente, em 1993, foi aprovado o Decreto n.º 240/93, que estabelece a obrigatoriedade de os balanços apresentados perante os organismos públicos terem pareceres de auditores independentes. Ressalta-se, entretanto, que até o momento a profissão contábil não está regulamentada.

Atualmente a entidade que congrega os contadores no Uruguai é o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai, que acolhe também os Administradores. Não é obrigatória a matrícula na entidade para fins de exercício da profissão.

O Colégio é uma entidade de natureza privada, independente do governo e de qualquer outro organismo oficial, dirigido e administrado por um Conselho Diretivo composto de 9 membros com mandato de 2 anos, eleitos por escrutínio secreto juntamente com o Conselho Fiscal, o Tribunal de Honra e a Comissão Eleitoral. Os membros eleitos exercem suas funções em tempo parcial e de forma honorífica.

De acordo com o Estatuto Social aprovado em 1960, as principais finalidades do Colégio são:

- a) reivindicar para a profissão os direitos correspondentes, atuando para que os Poderes Públicos ditem leis, decretos e outras disposições que façam respeitar os mesmos;
- b) formar e manter permanentemente atualizado o senso profissional e estimular as investigações relacionadas com a profissão;
- c) velar constantemente pela estrita observância dos princípios da ética e atuar como tribunal nos conflitos de ordem profissional;
- d) colaborar com todas as instituições públicas e privadas que se dediquem à investigação dos problemas relacionados com a profissão;

- e) lutar pelo aperfeiçoamento da Universidade, interessando-se por todas aquelas iniciativas que levem a tal fim. [POHLMANN, 1994:116-119]

3.1.4.2 - Formação Acadêmica do Contador Público no Uruguai

O título de Contador Público no Uruguai é outorgado pela Faculdade de Ciências Econômicas e de Administração da Universidade da República, após o aluno ter cursado pelo menos 33 disciplinas, perfazendo um total de 3.183 horas-aula, durante um período normalmente não inferior a 5 anos. [POHLMANN, 1994:119-120]

A política de acesso aos estudos superiores no Uruguai se caracteriza por sua concepção de ingresso livre, mas restrito pela exigência de afinidade entre o curso secundário concluído e o curso superior pretendido pelo estudante. Para orientar os estudantes que buscam o ensino superior, o Ministério da Educação e Cultura do Uruguai divulga anualmente o *Guia de Formación Profesional da Universidad de la República*, que traz detalhadamente todas as exigências a que os candidatos devem submeter-se.

Portanto, basta aos estudantes que concluem o ensino secundário efetuarem sua inscrição no curso superior desejado, de acordo com a afinidade, tendo o seu ingresso automático, sem qualquer tipo de seleção para ingresso. Vale ressaltar que entre os países-membros do MERCOSUL não se adota política de acesso similar, haja vista não se encontrar nos demais países, o acesso como resultado de uma simbiose entre o ensino secundário e o ensino superior. [SOUSA, 1995:68-71]

3.2 - NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS NOS PAÍSES DO MERCOSUL

Diante da nova postura comercial praticada pelos blocos de integrações regionais, como a UE, NAFTA, MERCOSUL e outros, fica demonstrado a necessidade de se buscarem estudos para viabilizar o reconhecimento de normas e práticas contábeis que venham facilitar a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis de maneira mais uniforme para qualquer entidade econômica.

O novo cenário transcende o âmbito de um país. A leitura e rápida interpretação dos fatos contábeis pelos usuários de diferentes regiões e dos mais diversos segmentos, precisa

tornar-se uma meta. Todavia, a harmonização das práticas contábeis, mesmo a nível de bloco regional, é um processo lento e de difícil conclusão, haja vista que sempre se depara com o aspecto cultural de preservação do sistema já existente em cada país.

No caso específico do MERCOSUL, depara-se com a seguinte realidade: o Brasil e a Argentina, países de maior expressão política e econômica do bloco, possuem uma estrutura bem organizada do processo de regulamentação e implementação das normas e práticas contábeis; no entanto, o Paraguai e Uruguai, apesar dos esforços, ainda não têm uma estrutura organizacional com poderes plenos para formular e colocar em prática de maneira uniforme suas normas contábeis, e recorre-se muitas vezes às Normas Contábeis Internacionais. Isto não é prejudicial, mas o agravante é que não se tem bem definida uma prática contábil uniforme em todo o país.

3.2.1 - Brasil

No Brasil, apesar de o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, ser o órgão máximo de controle do exercício profissional, bem como de editar princípios e normas contábeis e exigir o seu cumprimento, existem outras entidades que lidam com normas contábeis, algumas de forma sugestiva e outras de caráter legal, configuradas no item abaixo.

3.2.1.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis

- a) Conselho Federal de Contabilidade - CFC;
- b) Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON;
- c) Comissão de Valores Mobiliários - CVM;
- d) Banco Central do Brasil - BCB;
- e) Secretaria da Receita Federal - SRF

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC

A partir de 23/10/81, com a Resolução n.º 529, o CFC tomou para si a tarefa de elaboração e emissão de normas contábeis obrigatórias a todos os contadores e técnicos de

contabilidade, constituindo infração à Lei 9.295/46 e ao Código de Ética a sua não-observância por parte dos mesmos.

As Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC classificam-se em Profissionais e Técnicas. As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC-P, e as Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC-T. As NBCs podem ser detalhadas através de Interpretações Técnicas que, se necessário, incluirão exemplos e são identificadas pelo código da NBC a que se referem, seguido da sigla IT.

O CFC pode emitir Comunicados Técnicos quando ocorrerem situações decorrentes de atos governamentais que afetem, transitoriamente, as Normas Brasileiras de Contabilidade, e são identificados pela sigla CT. O Conselho Federal de Contabilidade emitiu e aprovou as normas profissionais e técnicas apresentadas nas tabelas abaixo.

TABELA I
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – PROFISSIONAIS

NBC-P 1	Normas Profissionais de Auditor Independente
NBC-P 2	Normas Profissionais de Perito Contábil
NBC-P 3	Normas Profissionais de Auditor Interno

TABELA II
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – TÉCNICAS

NBC-T 1	Das Características da Informação Contábil
NBC-T 2	Da escrituração Contábil
NBC-T 3	Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis
NBC-T 4	Da Avaliação Patrimonial

TABELA II
NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE – TÉCNICAS (cont.)

NBC-T 5	Da Correção Monetária
NBC-T 6	Da divulgação das Demonstrações Contábeis
NBC-T 7	Da Conversão da Moeda Estrangeira nas Demonstrações Contábeis
NBC-T 8	Das Demonstrações Contábeis Consolidadas
NBC-T 9	Da Fusão, Incorporação, Cisão, Transformação e Liquidação de Entidades
NBC-T 10	Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas
NBC-T 11	Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis
NBC-T 12	Da Auditoria Interna
NBC-T 13	Da Perícia Contábil

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON

Foi fundado em 13 de dezembro de 1971, como Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAIB, através da fusão de dois Institutos então existentes: Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (fundado em 26 de março de 1957) e do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (fundado em 02 de janeiro de 1968). Em 1º de julho de 1982 assumiu a denominação atual, após alteração estatutária, que permitiu maior abrangência de atuação e de interesses.

É uma entidade profissional que congrega os contadores e tem a função de discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil no Brasil, contribuindo com o intercâmbio de informações. Enquanto entidade associativa, tem a atribuição de recomendar ou sugerir procedimentos e posturas.

O IBRACON tem elaborados e publicados vários pronunciamentos técnicos sobre Normas e Procedimento de Auditoria - NPAs e Normas e Procedimentos de Contabilidade - NPCs, tendo sido algumas posteriormente oficializadas pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM, Banco Central do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, tornando-se de observância obrigatória.

O IBRACON é o representante oficial do Brasil junto às seguintes entidades internacionais:

- a) *Asociación Interamericana de Contabilidad - AIC;*
(Associação Interamericana de Contabilidade)
- b) *International Federation of Accountants - IFAC;*
(Federação Internacional de Contadores)
- c) *International Accounting Standard Committee - IASC*
(Comitê Internacional de Normas Contábeis)

Os pronunciamentos emitidos pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON são os indicados na tabela seguinte.

TABELA III
ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE

I	Ativo Circulante (exclui estoques)
II	Estoques
III	Aplicações temporárias em ouro
IV	Ativo Realizável a Longo Prazo
V	Empréstimo compulsório à Eletrobrás – classificação contábil e avaliação nos balanços
VI	Investimentos – participações em outras sociedades
VII	Imobilizado
VIII	Diferido
IX	Passivo Exigível
X	Contabilização do custo das férias de assalariados
XI	Debêntures
XII	Amortização de empréstimo em moeda estrangeira
XIII	Cláusulas restritivas em contratos de empréstimos
XIV	Receitas, Despesas e Resultados

TABELA III
ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE (cont.)

XV	Contabilização das variações cambiais
XVI	Imposto de renda - correção monetária
XVII	Contrato de construção, fabricação ou serviço
XVIII	Contabilização do valor relativo às isenções ou reduções de imposto de renda
XIX	Patrimônio Líquido – Contabilização da redução do ICMS e IPI por programas de investimento
XX	Imposto de renda diferido
XXI	Normas de consolidação
XXII	Contingências
XXIII	Transações entre partes relacionadas
XXIV	Reavaliação de ativos
XXV	Investimentos societário no exterior e critérios de conversão de demonstrações contábeis de outras moedas para reais

3.2.1.2 - Emissão de Normas Contábeis Legais no Brasil

É reservada por lei às seguintes entidades:

- d) Comissão de Valores Mobiliários - CVM;
- e) Banco Central do Brasil - BCB;
- f) Secretaria da Receita Federal - SRF.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM

Autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, criada pela Lei n.º 6.385 de 07/12/76, tem por finalidade disciplinar, fiscalizar e promover o desenvolvimento do mercado de valores mobiliários no Brasil. A estrutura administrativa é composta por um presidente e quatro diretores, todos nomeados pelo Presidente da República.

Sua esfera de competência abrange as empresas, instituições financeiras, investidores e demais segmentos que giram no mercado de valores mobiliários.

Valores mobiliários compreendem ações, debêntures, certificados de depósitos, bônus de subscrição, quotas de fundo de investimentos etc.

A Lei n.º 6.404/76 praticamente estabeleceu as premissas sob as quais a CVM passaria a atuar, dando proteção às minorias acionárias e credibilidade aos investidores no mercado de risco. Os maiores beneficiários da CVM são os acionistas, credores, Receita Federal e o próprio contador, pela exigência de observância das normas contábeis e valorização da profissão.

PRERROGATIVAS DA CVM:

- a) registrar as companhias abertas;
- b) registrar as emissões de valores mobiliários;
- c) credenciar auditores independentes e administradores de carteira de valores mobiliários;
- d) autorizar a constituição de bolsa de valores, sociedades corretoras e distribuidoras;
- e) suspender ou cancelar registros, credenciamentos ou autorizações;
- f) suspender a emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores;
- g) exigir a republicação de demonstrações financeiras.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BCB

Entidade vinculada ao Ministério da Fazenda, criada pela Lei 4.595 de 31 de dezembro de 1964, tem como objetivo zelar pela estabilidade e promover o aperfeiçoamento do Sistema Financeiro Nacional. Suas principais funções são a formulação, execução e o acompanhamento da política monetária, cambial e o controle das operações de créditos. Emite normas contábeis legais através de Resoluções impositivas às instituições financeiras.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – SRF

Órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, tem como objetivo principal fiscalizar e arrecadar os tributos federais. Tem emitido normas contábeis no tocante à Legislação do Imposto sobre a Renda.

3.2.1.3 - Principais Normas Contábeis Legais do Brasil

- Código Comercial Brasileiro, de 25 de junho de 1850;
- Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964, para entidades públicas;
- Leis das Sociedades Anônimas, Lei n.º 6.404 de 15 de dezembro de 1976;
- Resoluções emitidas pela CVM;
- Resoluções emitidas pelo Banco Central
- Regulamento do Imposto sobre a Renda

3.2.2 - Argentina

De 1969 quando de sua criação até 1983, a Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas – FAGCE, através de seu Instituto Técnico de Contadores Públicos - ITCP, produziu e publicou inúmeros pronunciamentos e recomendações que contribuíram para o desenvolvimento da prática contábil, e a partir de 1983 passou a emitir sua opinião através de informes.

Com a criação em 1973 da Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas – FACPCE, através da Lei 20.488/73, esta concebeu a atribuição de emitir as normas contábeis, que passam a ser obrigatórias a partir da adoção por parte dos Conselhos. Mas, existem também outros órgãos que emitem normas contábeis de caráter legal.

3.2.2.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis

- a) Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas - FACPCE;
- b) Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas - FAGCE;
- c) Comissão Nacional de Valores - CNV;
- d) Bolsa de Comércio de Buenos Aires – BCBA e outras;
- e) Banco Central da República Argentina - BCRA;
- f) Inspeção Geral da Justiça - IGJ;
- g) Superintendência de Seguro da Nação - SSN;
- h) Instituto Nacional de Ação Cooperativa - INAC;
- i) Instituto Nacional de Obras Sociais - INOS.

FEDERAÇÃO ARGENTINA DE CONSELHOS PROFISSIONAIS DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACPCE

A legitimidade para emissão de normas contábeis profissionais (NCPs) na Argentina pertence à FACPCE, entidade de segundo grau à qual estão filiados os Conselhos Profissionais. Porém a vigência de tais normas em cada jurisdição depende de decisão do respectivo Conselho; somente então se tornam obrigatórias aos profissionais matriculados.

O processo de estudo, discussão, preparação e apresentação das normas contábeis no âmbito da FACPCE é conduzido pelo Centro de Estudos Científicos e Técnicos, que é um órgão pertencente à Federação, cujo trabalho resulta basicamente na emissão de informes e projetos de NCPs, sobre as mais diversas questões relacionadas às ciências econômicas.

Quando um trabalho do Centro de Estudos alcança a categoria de informe, com possibilidades de a Federação transformá-lo posteriormente em Resolução Técnica, o mesmo deve ser submetido a prévia análise e opinião da Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas - FAGCE. Essa obrigatoriedade nasceu de um compromisso firmado em 06/04/85 entre as duas federações.

De acordo com o “*Acto Compromiso*”, dentro do prazo de 30 dias a FAGCE deverá emitir sua opinião sobre o informe submetido à sua consideração, podendo a FACPCE aceitar ou não as sugestões apresentadas. Vencida a fase de análise pela FAGCE, o informe do Centro de Estudo é submetido a um período de consulta de no mínimo seis meses, quando

poderá receber sugestões de profissionais, organismos empresariais, conclusões de congressos nacionais, jornadas regionais e de outras entidades.

Após período de consulta a junta de governo da FACPCE, por maioria simples, aprova o informe correspondente, denominando-o “*Resolución Técnica - RT*”. A Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas - FACPCE sancionou e publicou as Resoluções Técnicas indicadas na tabela abaixo.

TABELA IV
RESOLUCIÓN TÉCNICA – RT

RT n.º 1	<i>Modelo de presentación de estados contables (subs. Pelas RTs n.ºs 8 e 9)</i>
RT n.º 2	<i>Indexación de estados contables (substituída pela RT n.º 6)</i>
RT n.º 3	<i>Normas de Auditoria (substituída pela RT n.º 7)</i>
RT n.º 4	<i>Consolidación de estados contables</i>
RT n.º 5	<i>Valuación de inversiones en sociedades controladas y vinculadas</i>
RT n.º 6	<i>Estados contables en moneda constante (modif. pelas RTs n.ºs 8 e 10)</i>
RT n.º 7	<i>Normas de Auditoria</i>
RT n.º 8	<i>Normas generales de exposición contable</i>
RT n.º 9	<i>Normas part. de exposición contable p/ entes comerciales, industriales y servicios</i>
RT n.º 10	<i>Normas contables profesionales</i>
RT n.º 11	<i>Normas particulares de exposición contables para entes sin fines de lucro</i>
RT n.º 12	<i>Modificación parcial de las normas contables profesionales</i>
RT n.º 13	<i>Conversión de Estados Contables</i>

A RT n.º 6 deixou de ser aplicada, atendendo o que estabelece o Decreto do Poder Executivo 316/95, que suspende os ajustes por inflação.

FEDERAÇÃO ARGENTINA DE GRADUADOS EM CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FAGCE

Esta federação não tem poderes para emissão de normas técnicas, porém, por força do “*Acto Compromiso*” pode solicitar a FACPCE que um pronunciamento do Instituto Técnico de Contadores Públicos - ITCP, órgão vinculado à entidade, seja sancionado como norma técnica, por meio de seu encaminhamento ao Centro de Estudos para análise e elaboração de projeto, seguindo após, os trâmites regulares para se transformar em Resolução Técnica.

3.2.2.2 - Emissão de Normas Contábeis Legais na Argentina

É reservada por lei às seguintes entidades:

- a) Comissão Nacional de Valores - CNV, organismo de controle do governo federal sobre as sociedades que fazem oferta pública de seus títulos e valores mobiliários;
- b) Bolsa de Comércio – BC, de Buenos Aires, Córdoba, Rosário e outras bolsas do país, organismos não-estatais, têm sugerido normas contábeis, porém submetidas à consideração da CNV;
- c) Banco Central da Republica Argentina - BCRA, órgão que estabelece normas contábeis e de auditoria, para as entidades financeiras;
- d) Inspeção Geral da Justicia - IGJ, órgão da Nação Argentina que fiscaliza as sociedades por ações não controlada pela CNV, as sucursais e representações de sociedades estrangeiras, as associações civis e fundações. O IGJ tem emitido normas sobre os mais diversos temas contábeis, porém não conflitantes com as RTs emitidas pela FACPCE.
- e) Superintendência de Seguros da Nação - SSN, órgão com jurisdição sobre as entidades que realizam operações de seguros e assemelhados;
- f) Instituto Nacional de Ação Cooperativa - INAC, organismo responsável pelo controle das sociedades cooperativas, e tem emitido diversas resoluções contendo normas contábeis, algumas bem conflitantes com as RTs;
- g) Instituto Nacional de Obras Sociais - INOS, órgão que fiscaliza as obras sociais e o sistema nacional de seguro de saúde na Argentina.

3.2.2.3 - Principais Normas Contábeis Legais da Argentina

- Código Comercial de 1859;
- Lei das Sociedades Comerciais , Lei n.º 19.550/72;
- Lei do Imposto de Renda, regulamentada pelo Decreto n.º 2.353/86;
- Resolução n.º 195/92 da CNV;
- Resolução do BCRA;
- Resolução do IGJ.

3.2.3 – Paraguai

3.2.3.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis

- a) Colégio de Contadores do Paraguai;
- b) Comissão Nacional de Valores - CNV;
- c) Banco Central do Paraguai.

COLÉGIO DE CONTADORES DO PARAGUAI

Este é o órgão que conduz o processo de estabelecimento de normas contábeis no Paraguai. Apesar da obrigatoriedade imposta pelo colégio aos profissionais matriculados no mesmo, na prática a entidade não dispõe de poder necessário para fazer cumprir tal obrigação.

A partir de 1983, o Colégio de Contadores do Paraguai emitiu e aprovou as seguintes Normas Contábeis, veja próxima tabela.

TABELA V
NORMAS CONTÁBEIS PARAGUAIAS

NC-1	<i>Definición y contenidos de los estados contables</i>
NC-2	<i>Revelaciones específicas en el balanço general</i>
NC-3	<i>Valuación y presentación de las existencias en el contexto del sistema de costo historico</i>
NC-4	<i>Contabilidad de depreciación</i>
NC-5	<i>Contingencias y sucesos que ocurren despues de la fecha del balance</i>
NC-6	<i>Partidas no usuales y de periodes anteriores y cambios en politicas de contabilidad</i>
NC-7	<i>Contabilización do contrato de construcción</i>

Em 22/11/1989, tendo em vista a necessidade de um corpo mais completo de normas, o Conselho Diretivo do Colégio de Contadores do Paraguai emitiu uma resolução adotando, como normas a serem utilizadas no país, as **Normas Internacionais de Contabilidade – NICs** do *International Accounting Standards Committee - IASC*. Segundo a mesma resolução, essas normas estarão em vigência até que se elaborem e aprovem normas próprias mais adequadas à realidade e ao desenvolvimento econômico do país. [POHLMANN, 1994:104]

COMISSÃO NACIONAL DE VALORES – CNV

Entidade criada pela Lei n.º 94/91, para regulamentar e fiscalizar o mercado de capitais, estabelecendo rigorosos requisitos que devem ser cumpridos pelas empresas que desejam operar na bolsa de valores. Emitiu a Resolução n.º 15/92 que trata do Registro de Auditores Externos e estabelece Normas Básicas para a Auditoria de Demonstrações Contábeis. A partir daí, a auditoria independente passou a assumir importante papel.

BANCO CENTRAL DO PARAGUAI - BCP

Entidade que regula e fiscaliza as instituições financeiras e basicamente segue as mesmas normas da Resolução n.º 15/92 da CNV.

3.2.3.2 - Principais Normas Contábeis Legais do Paraguai

- Lei do Comerciante, Lei n.º 1.034/83, revogou o Código de Comércio;
- Lei Geral de Bancos e de outras Entidades Financeiras, Lei n.º 417/73;
- Legislação para Seguradoras, Decreto-Lei n.º 17.840/47;
- Legislação do Mercado de Capitais, Lei n.º 94/91;
- Lei do Imposto de Renda, Lei n.º 125/91.

3.2.4 - Uruguai

3.2.4.1 - Entidades que lidam com Normas Contábeis

- a) Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai;
- b) Banco Central do Uruguai - BCU;
- c) Instituto Nacional de Carnes - INC;
- d) Ministério de Economia e Finanças do Uruguai;
- e) Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas.

COLÉGIO DE CONTADORES E ECONOMISTAS DO URUGUAI

O processo de estabelecimento de normas contábeis profissionais é conduzido por este órgão, basicamente através de duas importantes comissões de estudos: a Comissão de Investigação Contábil e a Comissão de Auditoria.

Essas comissões são compostas por profissionais matriculados no Colégio, e reúnem-se periodicamente para discutir os mais variados assuntos contábeis, sempre com vistas a futuras emissões de pronunciamentos. As reuniões realizam-se a portas abertas, e antes de

serem definitivamente aprovadas pelo Conselho Diretivo como um pronunciamento, as resoluções das comissões são submetidas a um período de consultas normalmente por 3 meses, quando as mesmas são amplamente divulgadas à classe. A partir de 1964, o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai elaborou os pronunciamentos contábeis indicados na tabela abaixo. [POHLMANN, 1994:120]

TABELA VI
PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS DO URUGUAI

N.º 1	<i>Alcance y contenido del dictamen profesional</i>
N.º 2	<i>Normas y procedimientos de auditoria</i>
N.º 3	<i>Alcance y contenido del dictamen profesional</i>
N.º 4	<i>Fuentes de las normas contables para la presentación adecuada de los estados contables</i>
N.º 5	<i>Revision limitada de estados contables</i>
N.º 6	<i>Mantenimiento de registros contables</i>
N.º 7	<i>Informe de compilacion de destados contables</i>
N.º 8	<i>Normas de auditoria generalmente aceptada en el Uruguay</i>
N.º 9	<i>Normas de auditoria – aprovacion de la guias de IFAC n.º 01 a 16</i>
N.º 10	<i>Fuentes de normas contables para presentacion adecuada de los estados contables</i>
N.º 11	<i>Normas contables internacionales obligatorias y optativas</i>

BANCO CENTRAL DO URUGUAI - BCU

Fixou determinadas normas para o exercício da auditoria no âmbito das instituições financeiras e modificou as normas de controle dos sistema financeiro.

INSTITUTO NACIONAL DE CARNES - INC

Tem estabelecidas normas contábeis para as sociedades submetidas a sua fiscalização.

MINISTÉRIO DE ECONOMIA E FINANÇAS

Órgão responsável pela emissão de normas que trata do Imposto de Rendas da Indústria e do Comércio, contém diversos dispositivos de natureza contábil frequentemente reguladas pela legislação fiscal.

COMISSÃO PERMANENTE DE NORMAS CONTÁBEIS ADEQUADAS

Criada através da Resolução 90/91 do Poder Executivo, com objetivo de buscar o consenso entre os distintos setores interessados nos relatórios contábeis: emissores, receptores, profissionais meios acadêmicos. Com esta finalidade integram a comissão representante dos seguintes órgãos:

- a) Ministério da Economia e Finanças;
- b) Inspeção Geral de Fazenda;
- c) Câmara da Indústria do Uruguai;
- d) Câmara Nacional do Comércio;
- e) Bolsa de Valores;
- f) Associação de Bancos do Uruguai;
- g) Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai;
- h) Faculdade de Ciências Econômicas e de Administração;
- i) Colégio de Advogados.

O trabalho dessa comissão se destina a propor ao Poder Executivo normas contábeis para serem aplicadas pelas sociedades comerciais na preparação das demonstrações contábeis. O guia básico de orientação do trabalho da comissão está, em princípio, constituída pelas Normas Internacionais de Contabilidade – NICs, elaboradas pelo *Internacional Accounting Standards Committee – IASC*.

3.2.4.2 - Principais Normas Contábeis Legais do Uruguai

- Código Comercial de 1866;
- Lei das Sociedades Comerciais, Lei n.º 16.060/89;
- Legislação do Imposto sobre a Renda, de 1991;
- Circular n.º 1.070/81 do BCU.

CONSIDERAÇÕES SOBRE OS SISTEMAS CONTÁBEIS NO MERCOSUL

Em síntese, nos países do MERCOSUL os sistemas contábeis estão assim organizados:

- **Brasil** – A profissão contábil está regulamentada por força de lei. Somente os contabilistas devidamente registrados no Conselho Regional de Contabilidade - CRC podem exercer a profissão. São duas as categorias profissionais, o Técnico em Contabilidade – contabilista que se formou em nível médio, e o Contador – contabilista que se formou em nível superior como Bacharel em Ciências Contábeis. Em todos os Estados da Federação existe um CRC, cujas finalidades são registrar e fiscalizar o exercício da profissão de contabilista. Os CRCs estão hierarquicamente subordinados ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que além de ser o órgão máximo de controle da profissão é o responsável pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais e Técnicas. Além do CFC existem outros órgãos que lidam com normas e pronunciamentos contábeis no Brasil, tais como: Instituto Brasileiro de Contadores, Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil e a Secretaria da Receita Federal.
- **Argentina** – O profissional da Contabilidade na Argentina denomina-se Contador Público, e a profissão está regulamentada por lei que abrange as Ciências Econômicas em geral. O exercício da atividade profissional é permitido somente às pessoas titulares de diploma universitário na área, e devidamente matriculadas no conselho profissional. O controle do exercício profissional é exercido pelos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, entidades criadas por lei mas de natureza jurídica privada, com atuação e influência restrita às suas respectivas jurisdições. Estes conselhos estão voluntariamente associados

à Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, organismo de segundo grau criado com a finalidade de congregar todos os conselhos, e de elaborar as normas contábeis profissionais e técnicas. Essas entidades também congregam, além do Contador Público, outras profissões, como as de Administrador e Economista. Além da Federação outras entidades como Comissão Nacional de Valores, Banco Central da República Argentina, Inspeção Geral de Justiça, Instituto Nacional de Ação Cooperativa e outras, lidam com normas e pronunciamentos contábeis na Argentina.

- **Paraguai** – A profissão contábil não está regulamentada, não há obrigatoriedade de matrícula em entidade de classe para o exercício profissional. A entidade que congrega os Contadores Públicos no Paraguai denomina-se Colégio de Contadores do Paraguai, e a matrícula é de caráter voluntário. O requisito para o exercício da profissão é tão somente a formação superior em Contabilidade. Todavia, existem projetos em estudos que visam regulamentar a profissão. O processo de elaboração de normas contábeis no Paraguai é conduzido pelo Colégio de Contadores, porém, na prática não dispõe de poder para fazer cumprir tal obrigação. A Comissão Nacional de Valores e o Banco Central do Paraguai tem maior poder que o Colégio de Contadores para elaborar e pôr em prática suas normas contábeis.
- **Uruguai** – A profissão contábil no Uruguai também não está regulamentada. A entidade que congrega os Contadores Públicos é o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai, o qual acolhe também os Administradores. Não é obrigatória a matrícula na entidade para fins do exercício da profissão; para tanto, basta a formação superior em Contabilidade. Todavia, existem projetos em estudos que visam regulamentar a profissão. O Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai conduz o processo de elaboração de normas contábeis no país. Embora tenha elaborado vários pronunciamentos contábeis, na prática, não tem poder suficiente para impor sua obrigatoriedade. No Uruguai, além do Colégio de Contadores, outros órgãos elaboram normas contábeis. São eles: Banco Central do Uruguai, Instituto Nacional de Carnes, Ministério de Economia e Finanças do Uruguai e a Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas.

A tendência aponta para a harmonização das normas e práticas contábeis em nível mundial, e conseqüentemente para a liberalização dos serviços de Contabilidade. O desenvolvimento da profissão contábil começou a tomar corpo com a instalação do IASC – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade, com seus esforços para harmonizar as práticas contábeis em nível mundial. Posteriormente foi criada a IFAC – Federação Internacional de Contadores, culminando a década de 70 com dois pilares representativos da profissão contábil em plena atividades. [NASI, 1998:64]

A Organização Mundial do Comércio – OMC, vem trabalhando no processo de livre circulação de profissionais e serviços, na área de Contabilidade, entre os países-membros.

Afirma NASI (1998:66):

“Desde 1996, a OMC vem examinando, no Grupo de Trabalho sobre os Serviços Profissionais, o tratamento para a liberalização dos serviços de Contabilidade.”

Diante do cenário apresentado, cabe aos países do MERCOSUL, principalmente Paraguai e Uruguai, buscar urgentemente a regulamentação da atividade profissional, bem como unificar o processo de elaboração de normas e procedimentos contábeis.

4 - COMPARATIVO DAS NORMAS E PRÁTICAS CONTÁBEIS

4.1 CONCEITOS RELATIVOS AS DEMONSTRAÇÕES PATRIMONIAIS

A Contabilidade tem como objeto o Patrimônio da Entidade, que pode ser definido como um conjunto de bens, direito e obrigações pertencente a uma pessoa física, a uma sociedade ou a uma instituição de qualquer natureza, independentemente de sua finalidade. Portanto, o objetivo principal da Contabilidade é fornecer informação relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões com segurança. As regras básicas para que os profissionais da Contabilidade executem de maneira uniforme a escrituração, a apuração dos resultados e a apresentação dos demonstrativos contábeis são os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos.

FAVERO et al. (1995:38) afirmam:

“... os princípios contábeis se tornam geralmente aceitos pelo consenso profissional em função de sua utilidade, objetividade e praticabilidade. Nesse sentido, é importante observar que a Contabilidade sempre esteve associada ao desenvolvimento das sociedades, e ajustes são necessários para que, em cada época, as informações continuem sendo úteis para o tomada de decisões.”

As informações geradas pela contabilidade de uma entidade devem possibilitar ao usuário:

- avaliar sua situação, comportamento e tendências;
- comparar seus resultados com os de outros períodos ou entidades;
- projetar seu futuro nos marcos políticos, sociais e econômicos em que está inserida.

Assim, frente à abertura de mercado e à competitividade empresarial que estamos vivendo hoje, torna-se imprescindível a existência de informações corretas e oportunas sobre o patrimônio das entidades e suas mutações, com vistas à adequada avaliação de riscos e oportunidades por parte dos investidores, financiadores e fornecedores. A qualidade dessas informações deve ser assegurada pelo sistema de normas alicerçado nos Princípios Fundamentais da Contabilidade.

Neste sentido, passa-se a analisar de forma comparativa os Princípios Contábeis e os Conceitos relacionados com as Demonstrações Patrimoniais utilizados nos países do MERCOSUL.

TABELA VII
PRINCÍPIOS CONTÁBEIS UTILIZADOS NOS PAÍSES DO MERCOSUL

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
Princípios Fundamentais da Contabilidade	Requisitos e Qualidades da Informação Contábil	Pressupostos Básicos e Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis	Pressupostos Básicos e Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis
Resolução CFC n.º 750 de 29/12/93	Resolução Técnica n.º 10 de 12/06/92 – FACPCE	Normas Internacionais de Contabilidade – NIC	Normas Internacionais de Contabilidade – NIC
Princípios: - o da Entidade; - o da Continuidade; - o da Oportunidade; - o do Registro pelo Valor Original; - o da Atualização Monetária; - o da Competência; e - o da Prudência.	1) A informação fornecida deve ser verdadeira. Qualidades – Veracidade; Objetividade; Atualidade; Certeza; Essencialidade; Verificabilidade; Precisão e Confiabilidade. 2) Deve ser considerado o resultado da informação. Qualidades – Utilidade e Produtividade. 3) A informação deve ser a que corresponde. Qualidades – Pertinência; Integridade; Significação; Suficiência; Insubstituibilidade e Prudência. 4) A informação deve ser viável. Qualidades – Acessibilidade; Praticabilidade; Normalização; Comparabilidade; Oportunidade; Tempestividade e Clareza. 5) A informação deve ser organizada. Qualidades :- Sistematização e Racionalidade.	Pressupostos Básicos: - Regime de Competência; - Continuidade Características qualitativas das Demonstrações Contábeis: - Compreensibilidade; - Relevância; - Confiabilidade; - Comparabilidade.	Pressupostos Básicos: - Regime de Competência; - Continuidade Características qualitativas das Demonstrações Contábeis: - Compreensibilidade; - Relevância; - Confiabilidade; - Comparabilidade.

As Normas Brasileiras de Contabilidade estão alicerçadas em sete princípios fundamentais, que segundo a Resolução CFC n.º 750/93, representam a essência das doutrinas e teorias predominantes nos universos científico e profissional do País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio das Entidades.

Na Argentina as Normas Contábeis se fundamentam em cinco requisitos básicos acompanhados de um elenco de qualidades que necessariamente precisam ser contempladas pelas demonstrações contábeis. No Paraguai e Uruguai, em razão de as Normas Contábeis próprias não atenderem adequadamente todas as necessidades dos usuários, por recomendações dos Colégios Profissionais as empresas aos poucos estão aderindo as Normas Internacionais de Contabilidade, que se fundamentam em dois Pressupostos Básicos e quatro Características Qualitativas das Demonstrações Contábeis.

Nota-se que de certa forma, as Normas Brasileiras se prendem aos princípios formais da Contabilidade, priorizando a padronização da informação contábil. Quanto que as Normas Argentinas e as Internacionais demonstram priorizarem a qualidade da informação contábil. Todavia, não se pode negar que a abertura para a circulação de capitais tem provocado, neste final de século, forte pressão para a harmonização das normas contábeis aos moldes das Normas Internacionais. Porém, com notória rejeição dos Estados Unidos, que face ao seu poderio econômico, com o maior mercado de capitais do mundo, tentam impor suas normas como práticas gerais, que são fundamentadas em quatro princípios básicos para a apresentação das demonstrações contábeis. São eles:

- Custo histórico;
- Regime de competência de exercícios;
- Continuidade das operações da empresa;
- Consistência e comparabilidade

Assim, no aspecto de harmonização contábil o Paraguai e Uruguai se apresentam de certa forma numa posição confortável, pois não existe o apego na preservação das normas próprias, como é o caso do Brasil e da Argentina.

TABELA VIII
NORMAS DE DIVULGAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
<p>Comissão de Valores Mobiliário – CVM Instrução CVM 59/86: - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Instrução CVM 15/87: - Demonstrações Financeiras Consolidadas. Instrução CVM 64/87: - Demonstrações Contábeis complementares em moeda de capacidade aquisitiva constante</p>	<p>Comissão Nacional de Valores – CNV Resolução 195: - Demonstração da Situação Patrimonial - Demonstração de Resultado - Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido. - Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos. Demonstrações Consolidadas - Informações Complementares e - Notas Explicativas.</p>	<p>Comissão Nacional de Valores – CNV Resolução 05/92: - Demonstração da Situação Patrimonial. - Demonstração de Resultado - Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido - Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos. - Informações Complementares e - Notas Explicativas.</p>	<p>Comissão Nacional de Valores – CNV Regulamentado em outubro de 1993. - Demonstração da Situação Patrimonial. - Demonstração de Resultado. - Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos. - Projeto de distribuição de utilidades. - Demonstração da Situação Patrimonial Consolidada. - Informe de Compilação (emitido por um Contador)</p>
<p>Lei n.º 6.404/76 - Balanço Patrimonial. - Demonstração do Resultado do Exercício. - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. - Notas Explicativas</p>	<p>Leis n.ºs 19.550/72 e 22.903/83 - Balanço Geral - Demonstração de Resultado. - Notas Complementares, Quadros e Anexos.</p>	<p>Lei n.º 94/91 Faculta a CNV a estabelecer métodos de informação e ditar regulamentos sobre as Demonstrações econômico-financeiras e de Auditoria para as sociedades emissoras de títulos no Mercado de Capitais.</p>	<p>Lei n.º 16.060/89 - Demonstração da situação Patrimonial. - Demonstração de Resultados - Demonstrações Contábeis Consolidadas. - Informações Complementares</p>
<p>Conselho Federal de Contabilidade – CFC NBC-T-3, NBC-T-6 e NBC-T-8 - Balanço Patrimonial. - Demonstração de Resultado. - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. - Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. - Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados. - Notas Explicativas.</p>	<p>Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas FACPCE RT-08 e RT-09 - Demonstração da Situação Patrimonial ou Balanço Geral. - Demonstração de Resultado. - Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido. - Demonstração de Variações do Capital Circulante ou Demonstrações de Origens e Aplicações de Recursos. - Demonstrações Consolidadas. - Notas Complementares.</p>	<p>Colégio de Contadores do Paraguai Adota as NICs - Normas Internacionais de Contabilidade. - Demonstração da Situação Patrimonial. - Demonstração de Resultados. - Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos - Demonstração da Evolução do Patrimônio. - Notas complementares</p>	<p>Ministério da Economia e Finanças Decreto 103/91 - Demonstração da Situação Patrimonial. - Demonstração de Resultados. - Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos - Demonstração da Evolução do Patrimônio. - Quadro de Bens de Uso, Intangíveis e Investimentos em Imóveis – Amortizações. - Notas complementares.</p>

Na tabela VIII fica evidenciado que nos quatro países do MERCOSUL a Contabilidade sofre influência do Governo, da Área Econômica e do Mercado de Capitais. Essas interferências são feitas através da elaboração de leis, decretos e resoluções que ditam normas de procedimentos e de apresentação de demonstrativos contábeis, em alguns casos, até conflitando com as Normas Técnicas elaboradas pelos órgãos Profissionais.

Acredita-se que tais interferências ocorrem no momento em que a Contabilidade ora praticada não consegue atender a todas as necessidades de seus usuários, e pela falta de sintonia dos órgãos profissionais com os interferentes.

TABELA IX
CONCEITO E ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
Balanço Patrimonial	Demonstração da Situação Patrimonial ou Balanço Geral	Demonstração da Situação Patrimonial	Demonstração da Situação Patrimonial
CONCEITO É a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, o Patrimônio da Entidade.	CONCEITO Em determinado momento tal demonstração mostra o Ativo, o Passivo e o Patrimônio Líquido, e, se for o caso, a participação minoritária em sociedades controladas.	CONCEITO Expõe a natureza, quantidade e origem dos recursos econômicos da sociedade na data de encerramento do período informado.	CONCEITO Apresenta em forma sintética a situação econômica, patrimonial e financeira da entidade em um determinado momento.
CONTEÚDO É constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.	CONTEÚDO É constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.	CONTEÚDO É constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.	CONTEÚDO É constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio.
ESTRUTURA Ativo: - Ativo Circulante - Ativo Real. a L. Prazo - Ativo Permanente Passivo: - Passivo Circulante - Passivo Exig. a L. Prazo Resultados de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido: - Capital - Reservas - Lucros ou Prejuízos Acumulados	ESTRUTURA Ativo: - Ativo Corrente - Ativo Não-Corrente Passivo: - Passivo Corrente - Passivo Não-Corrente Participação de Terceiros em Soc. Controladas Patrimônio Líquido: - Capital - Ajustes de Capital - Reservas - Resultados Acumulados	ESTRUTURA Ativo: - Ativo Corrente - Ativo Não-Corrente Passivo: - Passivo Corrente - Passivo Não-Corrente Patrimônio Líquido: - Capital - Ajustes de Capital - Reservas - Resultados Acumulados	ESTRUTURA Ativo: - Ativo Corrente - Ativo Não-Corrente Passivo: - Passivo Corrente - Passivo Não-Corrente Patrimônio: - Capital - Ajustes de Capital - Reservas - Resultados Acumulados

TABELA X
CONCEITO E ESTRUTURA DO ATIVO

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
ATIVO	ATIVO	ATIVO	ATIVO
<p>CONCEITO Compreende as aplicações de recursos representados por bens e direitos. Suas contas são dispostas em ordem decrescente do grau de liquidez.</p> <p>Ativo Circulante: Compreende as disponibilidades, os bens e direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente. Compõe-se de: - Disponível - Créditos - Invest. Temporários - Estoques - Despesas Antecipadas - Outros Valores e Bens</p>	<p>CONCEITO Representa os bens e direitos de propriedade da entidade e as parcelas imputáveis contra receitas atribuíveis a períodos futuros. As contas são ordenadas de forma decrescente de sua liquidez global.</p> <p>Ativo Corrente: os Ativos se classificam em Correntes, caso se espere que se convertam em dinheiro ou equivalente, no prazo de um ano, contado desde a data de encerramento do período a que se refere a demonstração contábil, ou se já o são naquela data. Compõe-se de: - Caixa e Bancos - Créditos - Investimentos - Bens de Câmbio - Outros Ativos</p>	<p>CONCEITO Representa os bens e direitos da entidade. O ordenamento das contas se faz de acordo com o seu grau decrescente de liquidez, globalmente considerada em cada grupo.</p> <p>Ativo Corrente: um Ativo é considerado Corrente quando se estima que sua realização ou vencimento ocorrerá dentro de doze meses a partir da data de encerramento do exercício considerado. Por realização deve entender-se a transformação do ativo em dinheiro ou equivalente. Compõe-se de: - Disponibilidades - Invest. Temporários - Créditos - Bens de Câmbio - Outros Ativos</p>	<p>CONCEITO Representa os bens e direitos da entidade. O ordenamento das contas se faz de acordo com o seu grau decrescente de liquidez, globalmente considerada em cada grupo.</p> <p>Ativo Corrente: Um Ativo é considerado Corrente quando se estima que sua realização ou vencimento ocorrerá dentro de doze meses a partir da data de encerramento do exercício considerado. Por realização deve entender-se a transformação do ativo em dinheiro ou equivalente. Compõe-se de: - Disponibilidades - Invest. Temporários - Créditos - Bens de Câmbio - Outros Ativos</p>
<p>Ativo Real. a L. Prazo: Compreende os bens e direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte. Compõe-se de: - Créditos - Estoques - Invest. A Longo Prazo - Despesas Antecipadas - Outros Valores e Bens</p> <p>Ativo Permanente: são os bens e direitos não destinados a transformação direta em meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na entidade ultrapasse um exercício. É constituído pelos subgrupos: - Investimentos - Imobilizado - Diferido</p>	<p>Ativo Não-Corrente: Compreende todos os Ativos que não podem ser classificados como Correntes, de acordo com o indicado no ponto anterior, ou seja, que os prazos esperados de conversão em dinheiro ou equivalente se situem após o término do ano subsequente à data da demonstração. Incluem-se também neste grupo, os Bens de Uso e os Ativos Intangíveis. Compõe-se de: - Créditos - Bens de Câmbio - Investimentos - Bens de Uso - Ativos Intangíveis - Outros Ativos</p>	<p>Ativo Não-Corrente: Corresponde aos Ativos já mencionados e outros, cujo prazo de realização excede o período de doze meses a partir do encerramento do exercício considerado. Compõe-se de: - Créditos - Bens de Câmbio - Invest. a Longo Prazo - Bens de Uso - Ativos Intangíveis - Outros Ativos</p>	<p>Ativo Não-Corrente: Corresponde aos Ativos já mencionados e outros, cujo prazo de realização excede o período de doze meses a partir do encerramento do exercício considerado. Compõe-se de: - Créditos a Longo Prazo - Bens de Câmbio - Invest. a Longo Prazo - Bens de Uso - Intangíveis - Outros Ativos</p>

TABELA X
CONCEITO E ESTRUTURA DO ATIVO – (cont.)

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
DISPONÍVEL São os recursos que se encontram à disposição imediata da entidade, ou seja, numerário em caixa, saldos bancários e os títulos de liquidez imediata.	CAIXA E BANCOS Inclui o dinheiro efetivo em caixa e bancos do país e do exterior e outros valores de poder liberatório e liquidez similar.	DISPONIBILIDADES Inclui o dinheiro efetivo em caixa e bancos do país e do exterior e outros valores de poder liberatório e liquidez similar.	DISPONIBILIDADES Compreendem as existência de dinheiro, cheques, depósitos em contas correntes e outros valores que tenham as características de liquidez certa e efetiva, em moeda nacional e/ou estrangeira.
CONTAS A RECEBER São valores a receber decorrentes de vendas a prazo de mercadorias e serviços a clientes, além de outras transações inerentes às atividades da empresa.	CONTAS A RECEBER Incluídas em créditos	CONTAS A RECEBER Incluídas em Créditos	CONTAS A RECEBER Incluídas em Créditos
CRÉDITOS São os títulos de créditos, quaisquer valor mobiliário e outros direitos.	CRÉDITOS São direitos que a entidade possui contra terceiros para receber importâncias em dinheiro ou outros bens ou serviços. Devem ser separados os créditos por vendas dos bens e serviços correspondentes às atividades habituais da entidade dos que não tenham essa origem.	CRÉDITOS Direitos da sociedade contra terceiros para receber somas de dinheiro ou outros bens ou serviços. Devem classificar-se pela sua origem, separando-se os que provêm da venda de bens e serviços que habitualmente são comercializados pela sociedade, dos que tem outra origem.	CRÉDITOS Direitos que a empresa tem contra Terceiros para receber somas em dinheiro ou outros bens ou serviços, com exceção daqueles que por suas características devem ser incluídas em disponibilidades ou inversões.
INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS Representam aplicações de recursos financeiros em títulos e valores mobiliários disponíveis no mercado, com objetivo de obter lucros derivados de receitas financeiras ou de negociações desses ativos.	INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS Compreendem aplicações de recursos com o propósito de obter uma renda ou outro benefício, explícito ou implícito, os quais não fazem parte dos ativos dedicados à atividade principal da entidade, bem como as aplicações efetuadas em outras entidades. Incluem, entre outras: títulos e valores, depósitos a prazo fixo em entidades financeiras, empréstimos, imóveis e propriedades.	INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS Compreendem aplicações de fundos a curto prazo de excedentes financeiros ou aplicação de recursos em ativos que não fazem parte da atividade principal da sociedade, realizadas com o propósito de obter uma renda ou outro benefício explícito ou implícito. Incluem, entre outros: títulos e valores, depósitos a prazo fixo, empréstimos, imóveis, propriedades e investimentos em outras sociedades.	INVESTIMENTOS TEMPORÁRIOS Representam aplicações de caráter transitório efetuadas com o propósito de obter uma renda de fácil realização, os quais não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa. Entre outras, se incluirão os títulos públicos reajustáveis, bônus do tesouro, letras de tesouraria, ações, depósitos a prazo fixo, empréstimos, etc.

TABELA X
CONCEITO E ESTRUTURA DO ATIVO – (cont.)

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
ESTOQUES São os valores referentes às existências de produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviços em andamento e outros valores relacionados às atividades-fins da entidade.	BENS DE CÂMBIO São os bens destinados a venda no curso normal das atividades da entidade ou que se encontram em processo de produção para venda ou que são geralmente consumidos na produção dos bens ou serviços que se destinam a venda, assim como os adiantamento a fornecedores por compra desses bens.	BENS DE CÂMBIO São os bens destinados a venda dentro da atividade normal da sociedade. Incluem os bens que se encontram em processo de produção para venda ou os que se consomem no processo produtivo dos bens que se destinam a venda.	BENS DE CÂMBIO Compreendem aqueles que se adquirem ou produzem para venda, os que se encontram em processo de produção ou aqueles que são consumidos na produção ou comercialização dos bens ou serviços que se destinem a venda.
DESPESAS ANTECIPADAS Representam pagamentos antecipados, cujos benefícios ou prestação de serviços à empresa se farão durante o exercício seguinte.	DESPESAS ANTECIPADAS Não trata especificamente, são registradas em Outros Ativos.	DESPESAS ANTECIPADAS Não trata especificamente, são registradas em Créditos.	DESPESAS ANTECIPADAS Não trata especificamente, são registradas em Outros Créditos.
INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO Representam aplicações de recursos financeiros em títulos e valores mobiliários disponíveis no mercado, com o objetivo de obter lucros derivados de receitas financeiras ou de negociações desses ativos, com previsão de realização após o exercício subsequente.	INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO São aplicações com prazo maior de doze meses efetuadas com o objetivo de obter renda ou outro benefício e que não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa. Incluem entre outros os valores as participações em outras empresas, sociedades controladas e vinculadas, imóveis e propriedades.	INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO São aplicações com prazo maior de doze meses efetuadas com o objetivo de obter renda ou outro benefício e que não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa. Incluem entre outros os valores as participações em outras empresas, sociedades controladas e vinculadas, imóveis e propriedades.	INVESTIMENTOS A LONGO PRAZO São aplicações com prazo maior de doze meses efetuadas com o objetivo de obter renda ou outro benefício e que não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa. Incluem entre outros os valores as participações em outras empresas, sociedades controladas e vinculadas, imóveis e propriedades.
INVESTIMENTOS PERMANENTES São aplicações de recursos em participações em outras sociedades e em direitos de Qualquer natureza que não se destinam à manutenção da atividade da empresa.	INVESTIMENTOS PERMANENTES Incluídos em Investimentos a Longo Prazo	INVESTIMENTOS PERMANENTES Incluídos em Investimentos a Longo Prazo	INVESTIMENTOS PERMANENTES Incluídos em Investimentos a Longo Prazo

TABELA X
CONCEITO E ESTRUTURA DO ATIVO - (cont.)

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
<p>IMOBILIZADO É formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas etc.) como na forma intangível (marcas, patentes etc.).</p>	<p>BENS DE USO São bens tangíveis utilizados na atividade principal da entidade incluindo os que estão em construção, em trânsito ou montagem e os adiantamentos a fornecedores desses bens. Os bens destinados a locação ou arrendamento são incluídos em investimentos, exceto no caso de entidades cuja atividade principal seja a mencionada.</p>	<p>BENS DE USO São bens tangíveis utilizados na atividade principal da sociedade incluindo os que estão em construção, em trânsito ou montagem e os adiantamentos a fornecedores desses bens. Os bens destinados a locação ou arrendamento são classificados em investimentos, exceto em sociedades onde a atividade principal seja a mencionada.</p>	<p>BENS DE USO São aqueles bens tangíveis utilizados na atividade da empresa, que têm uma vida útil estimada superior a um ano e que não estão destinados a venda.</p>
<p>LEASING Não existe uma norma que trate especificamente da operação do <i>leasing</i>. Na prática não há segregação em operacional e financeiro, ambos são tratados como operacional e contabilizados como operação de aluguel.</p>	<p>LEASING Não existe uma norma que trate especificamente da operação do <i>leasing</i>. Mas na prática há segregação em operacional e financeiro. O operacional é considerado como despesa de aluguel e o financeiro como a compra de um bem financiado.</p>	<p>LEASING Não existe uma norma que trate especificamente da operação do <i>leasing</i>. Mas na prática há segregação em operacional e financeiro. O operacional é considerado como despesa de aluguel e o financeiro como a compra de um bem financiado.</p>	<p>LEASING Não existe uma norma que trate especificamente da operação do <i>leasing</i>. Mas na prática há Segregação em operacional e financeiro. O operacional é considerado como despesa de aluguel e o financeiro como a compra de um bem financiado.</p>
<p>ATIVO DIFERIDO Compreende despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação, aos quais tais despesas estão associadas, bem como as incorridas com pesquisas e desenvolvimentos de novos produtos.</p>	<p>ATIVO DIFERIDO Está incluído em Ativos Intangíveis.</p>	<p>ATIVO DIFERIDO Está incluído em Ativos Intangíveis.</p>	<p>ATIVO DIFERIDO Está incluído em Ativos Intangíveis.</p>
<p>ATIVOS INTANGÍVEIS Estão incluídos em Ativo Imobilizado.</p>	<p>ATIVOS INTANGÍVEIS São aqueles representados por franquias ou direitos de uso de bens não tangíveis, cujo valor depende da possibilidade de produzir receitas futuras. Incluem-se direitos de propriedades intelectuais, patentes, marcas, licenças; gastos de organização ou pré-operacionais; gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos etc.</p>	<p>ATIVOS INTANGÍVEIS São aqueles bens que representam franquias ou direitos de uso de bens não tangíveis, cujo valor depende da possibilidade de produzir receita futura. Incluem-se neste grupo de bens: patentes, marcas e licenças; direitos de propriedades intelectuais; gastos com pesquisa e desenvolvimento; gastos de organização e pré-operacionais etc.</p>	<p>ATIVOS INTANGÍVEIS São os representados por franquias, vantagens etc. e aqueles cuja existência depende de sua capacidade potencial de gerar lucros futuros. Podem estar sujeitos a depreciação, o que, se for o caso, implica demonstrar separadamente o montante do ativo, as amortizações acumuladas e os valores líquidos.</p>

TABELA X
CONCEITO E ESTRUTURA DO ATIVO – (cont.)

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
OUTROS VALORES E BENS Representam os Ativos não relacionados com as atividades-fins da entidade	OUTROS ATIVOS Representam os Ativos não enquadrados nas categorias anteriores.	OUTROS ATIVOS Representam os Ativos não enquadrados nas categorias anteriores.	OUTROS ATIVOS Representam os Ativos não enquadrados nas categorias anteriores.

4.1.1 - Considerações sobre o Ativo

No Brasil, segundo as Normas Contábeis, o Ativo se classifica em *Circulante*, *Realizável a Longo Prazo* e *Permanente*. Entretanto, nos demais países do bloco, o Ativo se classifica apenas em *Corrente* e *Não-Corrente*. A classificação *Corrente* e *Não-Corrente* tem por base o prazo de um ano, contado a partir da data do encerramento do período a que se refere a demonstração contábil, ao passo que a classificação brasileira em *Circulante* e *Realizável a Longo Prazo* assenta-se no prazo de um exercício social, ou seja, classificam-se em *Circulante* os direitos cujo prazo de realização situe-se no curso do exercício social subsequente à data do balanço patrimonial; e em *Realizável a Longo Prazo* os que se situem após o término do exercício social subsequente.

A classificação brasileira está definida de forma dúbia que provoca interpretações diferentes. Vejam: se o balanço patrimonial for encerrado no último dia do exercício social, que poderá ser no dia trinta e um de dezembro ou em qualquer outra data definida pela empresa, ficará entendido que o exercício subsequente será os próximos doze meses. Mas se o balanço for encerrado no primeiro trimestre do exercício, dá-se a entender que o exercício social subsequente ocorrerá num período de até vinte e um meses, descaracterizando totalmente o sentido de circulante e de longo prazo.

Importante observar para o que menciona a NBC T 3 no item 3.2.2.5:

“Na Entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior que o exercício social, a classificação no Circulante ou Longo Prazo terá por base o prazo desse ciclo.”

São poucas as empresas em que o ciclo operacional é superior ao exercício social. No entanto, para as empresas que se enquadram nessa condição, recomenda-se evidenciar em

Nota Explicativa o prazo do seu ciclo operacional. As normas dos demais países do MERCOSUL não mencionam tal situação, o que leva a entender que a duração do ciclo operacional não exerce influência na classificação.

Quanto à disposição das contas do Ativo, todas as normas determinam que as contas sejam dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização. Porém as normas contábeis argentinas, paraguaias e uruguaias não mencionam a classificação do grupo Ativo Permanente, onde no Brasil são classificados os bens e direitos de caráter permanente na empresa, ou seja, aqueles que a empresa não tem interesse de negociar. Na Argentina, Paraguai e Uruguai, tais Ativos são classificados no Realizável a Longo Prazo em grupo denominado Bens de Uso.

Disponível – a composição desta conta é igual nos quatro países, difere apenas na nomenclatura, no Brasil denomina-se Disponível, na Argentina Caixa e Bancos, no Paraguai e Uruguai Disponibilidades. Neste item a harmonização é possível apenas com a mudança de denominação.

Contas a Receber – no Brasil são compostas de valores a receber decorrentes de vendas a prazo de mercadorias ou serviços a clientes, além de outras transações inerentes às atividades da empresa. Podem separar-se em: *Contas a Receber – Clientes*, e *Contas a Receber – Outros Créditos*. Nos demais países do bloco não se utiliza esta conta, esses valores são incluídos em *Créditos*. A harmonização deste item também é possível apenas com a mudança de denominação.

Créditos – esta conta no Brasil é formada de títulos, valores mobiliários e outros direitos relacionados às atividades-fins da entidade, enquanto os direitos não relacionados às atividades-fins da entidade são registrados em *Outros Valores e Bens*. Nos demais países do MERCOSUL utilizam-se as contas *Créditos por Vendas* para o registro dos direitos provenientes das atividades-fins e a conta *Outros Créditos* para os direitos não relacionados às atividades-fins da entidade. Apenas com a mudança de conceito e denominação de algumas das contas é possível a harmonização.

Investimentos Temporários – nas demonstrações brasileiras esta conta representa aplicações de recursos financeiros em títulos, valores mobiliários e outros direitos disponíveis no mercado. O objetivo é a obtenção de resultados derivados de receitas financeiras ou de lucros com a negociação desses ativos. As demonstrações dos demais países membros do bloco econômico, representam também essas aplicações, porém incluem outros valores, como investimentos em outras sociedades, imóveis e propriedades etc. Além dessas diferenças, na Argentina esta conta é denominada apenas por Investimentos, e seu caráter temporário se

observa por estar registrada no grupo *Ativo Corrente*. Com a complementação da denominação e pequenas mudanças de conceitos é possível a harmonização deste item.

Estoques - a composição desta conta é semelhantes nos quatro países. O que difere entre as normas são suas especificidades, a denominação da conta e os critérios de avaliação contábil. Por exemplo, as normas argentinas e uruguaias são mais específicas quando determinam que os adiantamentos a fornecedores dos bens integrantes desta conta sejam contabilizados em *Estoques* e em *Outros Créditos*, respectivamente; e as normas brasileiras e paraguaias não esclarecem onde devem ser registrados tais direitos, porém, na prática são contabilizados em *Créditos*. Com exceção do Brasil, os países do bloco denominam esta conta de *Bens de Câmbio*. Este item requer uma análise mais profunda e será analisado detalhadamente no capítulo 4.2.1.

Despesas Antecipadas - esta conta é utilizada somente no Brasil, e representa pagamentos antecipados, cujos benefícios à empresa se farão durante o exercício seguinte. Na Argentina estas despesas são registradas na conta *Outros Ativos*, no Paraguai em *Créditos* e no Uruguai em *Outros Créditos*. Apenas com pequenas mudanças no conceito e na denominação de algumas das contas é possível a harmonização deste item.

Investimentos a Longo Prazo – nas demonstrações brasileiras esta conta representa os Ativos referidos na conta *Investimentos Temporários*, cujos prazos esperados de realização situem-se após o término do exercício social subsequente à data do Balanço Patrimonial. As demonstrações dos demais países do bloco econômico seguem a mesma lógica, no entanto, incluem-se nesta os investimentos em coligadas e controladas, ou seja, os investimentos permanentes. Além disso, na Argentina a denominação dada a essa conta é apenas *Investimentos*, e seu caráter de longo prazo se observa por estar registrada no grupo *Ativo Não-Corrente*. Com a complementação da denominação e pequenas mudanças de conceitos é possível a harmonização deste item.

Investimentos Permanentes - nas demonstrações brasileiras esta conta é registrada no grupo *Ativo Permanente*, e é constituída pelas aplicações de caráter permanente em outras sociedades, seja coligadas ou controladas, além dos bens e direitos que não se destinem à manutenção das atividades-fins da entidade. Nos demais países membros esses ativos estão incluídos na conta *Investimentos a Longo Prazo*. Esta conta será analisada com detalhes no capítulo 4.2.2 por requer uma análise mais profunda.

Imobilizado – no Brasil esta conta é composta pelos bens e direitos *Tangíveis* e *Intangíveis*, utilizados na manutenção das atividades-fins da entidade. Nos demais países do bloco esta conta é denominada de *Bens de Uso*, e é formada somente pelos bens *Tangíveis*

utilizados na atividade principal da entidade. E os direitos e os bens *Intangíveis* são classificados em uma conta denominada de *Ativos Intangíveis*. Este item merece ser estudado profundamente, portanto será analisado mais adiante no capítulo 4.2.3..

Arrendamento Mercantil – *Leasing* – no Brasil não há segregação em *leasing* operacional e financeiro, ambos são tratados como operacional e contabilizados como operação de aluguel. Nos demais países do MERCOSUL é feita a segregação em *leasing* operacional e financeiro, sendo o operacional tratado como operação de aluguel e o financeiro como compra de um Ativo financiado. Neste item se faz necessário um estudo mais profundo, no entanto, será analisado com mais detalhes no capítulo 4.2.4.

Ativo Diferido – nas demonstrações brasileiras representa aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social. Nos demais países membros essas aplicações estão incluídas em *Ativos Intangíveis*. Este item será analisado detalhadamente no capítulo 4.2.5.

Ativos Intangíveis – no Brasil não há tratamento específico para esse grupo, os bens *Intangíveis* representados por marcas, patentes, franquias e outros bens não tangíveis, fazem parte do Ativo Imobilizado. Nos demais países do bloco, esse grupo recebe um tratamento específico, e além de agrupar os bens já mencionados, inclui outros, como gastos com pesquisas e desenvolvimentos, gastos de organização e pré-operacionais e outros valores com possibilidade futura de produzir rendas, que no Brasil são tratados como *Ativo Diferido*. Com pequenos ajustes no conceito e mudança de denominação é possível a harmonização deste item.

Outros Valores e Bens – nas demonstrações brasileiras representam os Ativos não relacionados com as atividades-fins da entidade. Nas demonstrações dos demais países do bloco representam os Ativos não enquadrados especificamente nas categorias anteriores, fornecendo-se informação adicional segundo sua significação, e recebem a denominação de *Outros Ativos*. Apenas com a mudança de denominação é possível a harmonização deste item.

TABELA XI
CONCEITO E ESTRUTURA DO PASSIVO

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
PASSIVO	PASSIVO	PASSIVO	PASSIVO
<p>CONCEITO Compreende as origens de recursos representadas por obrigações. Suas contas são dispostas em ordem decrescente de prioridade de pagamento das exigibilidades.</p> <p>Passivo Circulante: corresponde às obrigações conhecidas e aos encargos estimados, cujos prazos de vencimentos se situem no curso do exercício subsequente ao do encerramento do Balanço Patrimonial.</p> <p>Passivo Exig. a L. Prazo: compreende as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados se situem após o término do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial.</p> <p>Resultado de Exercícios Futuros: Compreende os valores recebidos como receitas antecipadas por conta de produtos ou serviços a serem concluídos em exercícios futuros, diminuídos dos custos e despesas correspondentes.</p>	<p>CONCEITO Representa as obrigações certas da entidade e as contingentes que devem ser registradas. Suas contas são ordenadas expondo primeiro as obrigações certas e depois as contingentes.</p> <p>Passivo Corrente: corresponde às obrigações certas e exigíveis e as previsões constituídas, cujos vencimentos ou exigibilidade se produzirão nos doze meses seguintes à data de encerramento da Demonstração Contábil.</p> <p>Passivo Não-Corrente: corresponde a todos os Passivos que não podem ser classificados como Correntes, de acordo com o indicado no item anterior.</p>	<p>CONCEITO Compreende as obrigações certas ou contingentes da entidade com terceiros alheios à mesma. Suas contas devem ser ordenadas em função do grau de certeza de sua existência, em sentido decrescente.</p> <p>Passivo Corrente: um passivo será considerado Corrente quando se estima que seu vencimento se dará dentro dos doze meses seguintes a partir da data do encerramento do exercício considerado.</p> <p>Passivo Não-Corrente: Compreende as obrigações cujos prazos de vencimento excede o período de doze meses a partir do encerramento do exercício considerado.</p>	<p>CONCEITO Representa as obrigações certas da entidade e as previsões para fazer frente a situações de contingências. Suas contas devem ser ordenadas em função do grau de certeza de sua existência, em sentido decrescente.</p> <p>Passivo Corrente: um passivo será considerado Corrente quando se estima que seu vencimento se dará dentro dos doze meses seguintes a partir da data do encerramento do exercício considerado.</p> <p>Passivo Não-Corrente: Compreende as obrigações cujos prazos de vencimento excedem o período de doze meses a partir do encerramento do exercício considerado.</p>
<p>OBRIGAÇÕES Representam todos os compromissos da entidade para com terceiros, incluindo empréstimos, financiamentos, fornecedores, obrigações fiscais, encargos sociais e outros.</p>	<p>DÍVIDAS São aquelas obrigações certas, determinadas ou determináveis.</p>	<p>DÍVIDAS São obrigações certas, determinadas ou determináveis.</p>	<p>DÍVIDAS São obrigações certas, determinadas ou determináveis para com terceiros.</p>

TABELA XI
CONCEITO E ESTRUTURA DO PASSIVO - (cont.)

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
<p>PROVISÕES São normalmente encargos e riscos já conhecidos que ainda não foram faturados contra a empresa, e seus valores são calculáveis, mesmo por estimativa.</p>	<p>PROVISÕES São aquelas parcelas que, na data a que se referem as demonstrações contábeis, representam valores estimados para fazer frente a situações contingentes que provavelmente se tornarão obrigações para a ente.</p>	<p>PROVISÕES São valores estimados para fazer frente a situações contingentes que provavelmente se tornarão em obrigações para a sociedade.</p>	<p>PROVISÕES São aquelas parcelas que na data do encerramento do exercício representam valores estimados para fazer frente a situações contingentes que podem originar obrigações para a empresa.</p>

4.1.2 - Considerações sobre o Passivo

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, o Passivo compreende as origens de recursos representadas por obrigações, que devem ser agrupadas segundo sua expressão qualitativa em *Circulante* ou *Exigível a Longo Prazo*. As contas do Passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade estabelecidos ou esperados, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos.

As obrigações serão classificadas no *Passivo Circulante* quando vencerem no exercício seguinte, e no *Passivo Exigível a Longo Prazo* quando o prazo do vencimento exceder o exercício seguinte, levando-se sempre em consideração a questão do ciclo operacional. Cabe ainda ressaltar, que no Passivo ocorre a mesma situação questionada quanto a interpretação do exercício social subsequente, assunto já mencionado com mais detalhes no tópico Ativo.

No entanto, nas Normas Contábeis dos demais países do bloco, ou seja, da Argentina, Paraguai e Uruguai, o Passivo representa as obrigações certas da entidade e as contingentes que podem ser registradas. As contas integrantes do Passivo são classificadas em *Corrente* e *Não-Corrente*. Dentro de cada grupo seu ordenamento deve efetuar-se em sentido decrescente do grau de certeza de sua existência, ou seja, expõe primeiro as obrigações certas e depois as contingentes.

São classificadas no *Passivo Corrente* as obrigações cujo vencimento ou exigibilidade ocorrerá nos doze meses seguintes à data do encerramento do exercício, e as

provisões constituídas para fazer frente a situações de contingência que possam converter-se em obrigações certas e exigíveis dentro desse mesmo período. No *Passivo Não-Corrente* registram-se todas as obrigações cujo prazo de vencimento ou exigibilidade exceda o período de doze meses a partir da data do encerramento do exercício considerado.

Aparentemente a divergência mais significativa apresentada no Passivo é a relativa ao grupo denominado Resultado de Exercícios Futuros. Além desse grupo ser classificado somente no Brasil, há divergências internas quanto a sua definição. A NBC T 3 do Conselho Federal de Contabilidade, no item 3.2.2.7, define que os Resultados de Exercícios Futuros estão vinculados a valores recebidos antecipadamente à conclusão ou à entrega de produtos ou à prestação de serviços futuros, no entanto para FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN (1994:393) esta definição não está correta. E afirmam:

“A melhor definição de Resultados de Exercícios Futuros implica o recebimento antecipado de valores que correspondam, em obediência ao regime de competência, a exercício futuros que não impliquem obrigação de entrega futura de produtos ou prestação de serviços, ou qualquer obrigação de devolução ou ressarcimento dos valores recebidos.”

No mesmo sentido afirmam IUDÍCIBUS et. al. (1995:410):

“Neste grupo não devem ser registradas as contrapartidas de eventuais faturamentos antecipados. (...) A própria classificação do grupo, intermediariamente ao Exigível e ao Patrimônio Líquido, conduz à classificação como Resultados de Exercícios Futuros de valores não representativos de qualquer tipo de obrigação por parte da empresa.”

Deste modo, para se chegar a uma proposta de harmonização a nível de bloco, dos elementos do Passivo, se faz necessário um estudo exaustivo do assunto, o que não será feito no presente trabalho, devido à extensão que o mesmo assumiria. Todavia, em razão da importância do assunto, registre-se, a intenção de continuar a pesquisa numa próxima oportunidade.

TABELA XII
CONCEITO E ESTRUTURA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido	Patrimônio Líquido	Patrimônio
<p>CONCEITO Compreende os recursos próprios da entidade, ou seja, a diferença a maior do Ativo sobre o Passivo. Na hipótese de o Passivo superar o Ativo, a diferença denomina-se Passivo a descoberto. As contas que compõem este grupo devem ser agrupadas segundo sua expressão qualitativa, em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capital - Reservas - Lucros ou Prejuízos Acumulados 	<p>CONCEITO É o resultado do Ativo menos o Passivo. Inclui as contribuições dos proprietários ou sócios, o capital, os resultados não destinados, reservas e resultados acumulados etc. Expõe-se em uma linha e se publica com detalhes na Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capital - Reservas - Resultados Acumulados 	<p>CONCEITO Representa o aporte dos proprietários e a participação dos acionistas no total do Ativo da sociedade. Formado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capital - Reservas - Resultados Acumulados 	<p>CONCEITO Todas as contas que representam o Patrimônio devem separar-se e agrupar-se em função de sua natureza. O ordenamento se faz de acordo com o grau decrescente de limitações legais ou contratuais para sua distribuição. Como segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Capital - Reservas - Resultados Acumulados
<p>CAPITAL São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas e lucros.</p>	<p>CAPITAL Este grupo é composto pelo capital subscrito e dos aportes irrevogáveis efetuados pelos proprietários e por lucros capitalizados.</p>	<p>CAPITAL É o valor legal do capital emitido pela empresa, segundo sua forma jurídica (ações, partes sociais, etc.), devendo distinguir o capital integralizado do capital a integralizar.</p>	<p>CAPITAL É o valor legal do capital emitido pela empresa, segundo sua forma jurídica (ações, partes sociais, etc.). Deve distinguir o capital integralizado do capital a integralizar.</p>
<p>RESERVAS São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias. Segregadas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reservas de Capital - Reservas de Reavaliação - Reservas de Lucros 	<p>RESERVAS São lucros retidos pela empresa voluntariamente ou por disposição legal, estatutária e outras. Segregadas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reservas Voluntárias - Reservas Legais - Outras Reservas 	<p>RESERVAS São parcelas dos lucros retidos voluntariamente ou por disposição legal, contratual ou estatutária. Segregadas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reservas Voluntárias - Reservas Legais - Outras Reservas 	<p>RESERVAS São parcelas dos lucros retidos voluntariamente ou por disposição legal, contratual ou estatutária. Segregadas em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Reservas Voluntárias - Reservas Legais - Outras Reservas
<p>RESERVAS DE CAPITAL Representam valores recebidos pela empresa e que não transitaram pelo Resultado como Receitas, por se referirem a valores destinados a reforço do Capital.</p>	<p>RESERVAS DE CAPITAL Não trata especificamente.</p>	<p>RESERVAS DE CAPITAL Não trata especificamente.</p>	<p>RESERVAS DE CAPITAL Não trata especificamente.</p>
<p>RESERVAS DE REAVALIAÇÃO São formadas a partir das contrapartidas de aumentos de valores atribuídos a elementos do Ativo, em virtude de reavaliações ao preço de mercado.</p>	<p>RESERVAS DE REAVALIAÇÃO As contrapartidas da reavaliação, são contabilizadas diretamente no Resultado do Exercício.</p>	<p>RESERVAS DE REAVALIAÇÃO Não trata especificamente.</p>	<p>RESERVAS DE REAVALIAÇÃO As contrapartidas da reavaliação, são contabilizadas diretamente no Resultado do Exercício.</p>

TABELA XII
CONCEITO E ESTRUTURA DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – (cont.)

RESERVAS DE LUCROS São constituídas pela apropriação de lucros da empresa para atender várias finalidades específicas.	RESERVAS DE LUCROS São constituídas pela apropriação de lucros da empresa para atender finalidades específicas.	RESERVAS DE LUCROS São constituídas pela apropriação de lucros da empresa para atender finalidades específicas.	RESERVAS DE LUCROS São constituídas pela apropriação de lucros da empresa para atender finalidades específicas.
LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, estes apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido.	RESULTADOS ACUMULADOS São lucros ou prejuízos acumulados sem designação específica.	RESULTADOS ACUMULADOS Correspondem a prejuízos ou lucros acumulados sem designação específica.	RESULTADOS ACUMULADOS Correspondem a prejuízos ou lucros acumulados sem designação específica.

4.1.3 - Considerações sobre o Patrimônio Líquido

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade, o Patrimônio Líquido representa os recursos próprios da entidade, e suas contas devem ser agrupadas de acordo com sua expressão qualitativa, em Capital, Reservas e Lucros ou Prejuízos Acumulados. Excepcionalmente, se o Passivo superar o Ativo, a entidade deverá modificar a forma habitual da equação patrimonial, apresentando de forma vertical o Ativo diminuído do Passivo, tendo como resultado o “Passivo a Descoberto”.

As contas que formam o Patrimônio Líquido são publicadas analiticamente na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, que fornece a movimentação ocorrida nas diversas contas, fazendo clara indicação do fluxo, origens e valor de cada acréscimo ou diminuição do Patrimônio Líquido durante o exercício.

As Normas Contábeis da Argentina consideram o Patrimônio Líquido igual ao Ativo menos o Passivo, e nas demonstrações consolidadas, menos as participações minoritárias. Incluem os Aportes dos Proprietários, as Reservas e os Resultados Acumulados, no entanto, se expõem em apenas uma linha, como Patrimônio Líquido, e publicam as contas com detalhes na Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, onde são indicadas todas as movimentações ocorridas no exercício.

No Paraguai o Patrimônio Líquido representa os Aportes dos Proprietários e as participações dos acionistas no Ativo da sociedade. O ordenamento se faz de acordo com o grau decrescente de limitações legais ou contratuais para sua distribuição, ou seja, Capital, Reservas e Resultados Acumulados. No Uruguai, apesar de ser constituído e ordenado como no Paraguai, denomina-se o grupo apenas por Patrimônio. Em ambos os países as contas que formam o Patrimônio Líquido são publicadas analiticamente na Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, que evidencia todas as variações ocorridas no exercício.

Capital – nas demonstrações brasileiras o Capital representa valores recebidos pela empresa, ou por ela gerados, e que são formalmente incorporados ao Capital através das contas Capital Integralizado e Capital a Integralizar. Nas demonstrações argentinas o Capital é composto pelas contas Capital Subscrito, Ajustes de Capital, Aportes não Capitalizados e de Lucros Capitalizados. Nas demonstrações paraguaias e uruguaias o Capital representa o valor legal emitido pela empresa, seguindo sua forma jurídica, formado pelas contas Capital Integralizado, Capital a Integralizar e Ajustes de Capital.

Reservas – nas demonstrações brasileiras Reservas representam os valores decorrentes de retenções constituídas através das contas Reservas de Capital, Reservas de Reavaliação e Reservas de Lucros. Nas demonstrações argentinas, paraguaias e uruguaias as Reservas representam lucros retidos por disposição voluntária, legal, estatutária ou contratual, através das contas Reservas Voluntárias, Reservas Legais e Outras Reservas.

Reservas de Capital – nas demonstrações brasileiras Reservas de Capital representam valores recebidos pela empresa destinados a reforço do Capital, tais como ágio na emissão de ações, alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição e doações, desde que tenham a característica de valores recebidos para expansão da empresa. Nas demonstrações dos demais países do MERCOSUL, não está indicado Reservas, mas Ajustes de Capital, que são decorrentes de correção inflacionária.

Reservas de Reavaliação – nas demonstrações brasileiras representam os valores formados a partir das contrapartidas das novas avaliações a elementos do Ativo. Nas demonstrações argentinas e uruguaias a Reavaliação de elementos do Ativo não constitui reservas, as quais são incorporadas ao Resultado. No entanto as demonstrações paraguaias não mencionam tal reavaliação.

Reservas de Lucros – nas demonstrações brasileiras representam valores constituídos pela apropriações de lucros da empresa para atender a finalidades específicas, representadas pelas contas Reserva Legal, Reservas Estatutárias, Reservas para

Contingências, Reservas de Lucros a Realizar, Reservas de Lucros para Expansão etc. Nas demonstrações dos demais países do bloco, representam retenções de lucros por decisões voluntárias, legais, estatutárias ou contratuais, representadas pelas contas Reservas Voluntárias, Reservas Legais e Outras Reservas.

Lucros ou Prejuízos Acumulados – em todos os países do bloco a composição desta conta é a mesma, ou seja, é constituída de lucros retidos ou ainda não distribuídos e dos prejuízos ainda não compensados. A diferença é apenas de nomenclatura, e somente o Brasil utiliza este título, enquanto os demais denominam Resultados Acumulados.

Pela extensão que o presente trabalho assumiria, não será feita uma análise exaustiva dos elementos do Patrimônio Líquido, porém devido à importância que o assunto requer admite-se a intenção de continuar o estudo oportunamente.

4.2 – COMPOSIÇÃO E AVALIAÇÃO DE ELEMENTOS DO ATIVO

Na análise preliminar detectou-se que o maior grau de assimetrias entre as normas e práticas contábeis estão na composição e avaliação dos grupos das contas Estoques, Investimentos Permanentes, Ativo Imobilizados, Arrendamento Mercantil – *Leasing* e Ativo Diferido.

Assim, o objetivo deste capítulo é fazer um comparativo analisando detalhadamente a composição e os principais critérios de avaliação destes elementos do Ativo. Critérios estes, aceitos pelos órgãos profissionais e governamentais que elaboram as Normas e Práticas Contábeis nos países que integram o MERCOSUL.

4.2.1 – Estoques

Afirmam IUDÍCIBUS et al. (1995: 151) que:

"Os estoques representam um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e no fim do período contábil é essencial para uma apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente de avaliação."

Os estoques são bens adquiridos ou produzidos pela empresa com objetivo de comercialização ou utilização própria no curso normal de suas atividades. A avaliação ou atribuição de custos aos estoques é muito extensa e complexa, porém, analisa-se o que recomendam os órgãos profissionais e fiscais de cada país integrante do MERCOSUL.

4.2.1.1 - Brasil

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

A NBC T 4 - Da Avaliação Patrimonial emitida pelo CFC estabelece em seus itens 4.2.3.1 a 4.2.3.4, os critérios de avaliação dos estoques, como segue:

“4.2.3.1 - Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor.

4.2.3.2 - Os estoques de produtos acabados e em elaboração e os serviços em andamento são avaliados pelo custo de produção, atualizado monetariamente, ou valor de mercado quando este for menor.

4.2.3.3 - Os estoques obsoletos ou inservíveis são avaliados pelo valor líquido de realização e os estoques invendáveis devem ser baixados.

4.2.3.4 - Os estoques de animais e de produtos agrícolas e extrativos, destinados à venda, poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando atendidas as seguintes condições:

- a) que a atividade seja primária;
- b) que o custo de produção seja de difícil determinação;
- c) que haja um efetivo mercado que possibilite a liquidez imediata desse estoque e que valide a formação do seu preço;
- d) que seja possível estimar o montante das despesas de realização da venda”.

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

A Lei 6.404/76 em seu Art. 183 item II, estabelece o seguinte critério para avaliação de estoques:

I - ...

II - Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior.

§ 1º - Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro.

§ 4º - Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIO - CVM

Através do Ofício Circular CVM/PTE/578/85 item 1, e do Ofício Circular CVM/309/86 item 8, a CVM estabelece que os critérios para avaliação de estoques devem ser consoantes com o Artigo 183 da Lei 6.404/76, não aceitando critérios estabelecidos por legislação especial ou tributária que contrariem a referida Lei. Ainda de acordo respectivamente com os itens 5 e 15 dos mesmos ofícios circulares, despesas financeiras não podem ser ativadas no estoque.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES – IBRACON

Apesar de não ser órgão impositivo, o IBRACON trata do assunto em seu pronunciamento II - Estoques. De acordo com o parágrafo 8º, o principal critério para a avaliação de estoques é o custo histórico (preço de compra mais os gastos adicionais), isto é, a soma dos gastos aplicáveis e débitos incorridos direta ou indiretamente para colocar um bem do estoque em sua condição e localização atuais. Entretanto, pode haver exceção no caso de produtos agrícolas, pecuários e extrativos, que poderão ser avaliados aos preços correntes de mercado deduzidos das despesas de vendas, quando esse critério prevalecer naquele ramo de atividade.

Ainda no parágrafo 17 o IBRACON afirma que vários métodos diferentes são usados na prática para atribuição de custo aos estoques e destaca como de aceitação generalizada os seguintes: custo médio ponderado, PEPS ou FIFO (primeiro a entrar, primeiro a sair), UEPS ou LIFO (último a entrar, primeiro a sair) e identificação específica.

No Brasil os dois primeiros são os de aplicação mais freqüente. O custo por identificação específica é pouco utilizado devido às condições peculiares de sua aplicação; e o método UEPS, por não ser aceito pelo fisco, tem uso restrito porque seria necessário outro controle de estoques em paralelo (parágrafo 18).

FISCO

Segundo o Regulamento do Imposto de Renda de 1.980, no artigo 185, as mercadorias, matérias-primas e bens em almoxarifado devem ser avaliados pelo custo de aquisição.

Para quem possua inventário permanente, a apuração do custo de aquisição far-se-á considerando-se o critério do custo médio ponderado móvel, ou, alternativamente, o custo das mercadorias adquiridas mais recentemente (PEPS ou LIFO). Para quem não possua o inventário permanente, somente o critério PEPS é aceito - (Parecer Normativo CST nº 06/79). [FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN 1994:146]

4.2.1.2 – Argentina

FEDERAÇÃO ARGENTINA DE CONSELHOS PROFISSIONAIS DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACPCE

A Resolução Técnica n.º 10, emitida pela FACPCE, em seus itens 3.5 a 3.7, determina para avaliação de estoques os critérios abaixo:

3.5 - Estoques em geral - pelo seu custo de reposição, recompra ou reprodução na data a que se refere a avaliação. Em caso de impossibilidade de determinação ou estimativa desses valores, se admitirá o custo original expresso em moeda constante.

3.6 - Estoques fungíveis, com mercado transparente e que possam ser comercializados sem esforço significativo de vendas - pelas respectivas cotações na data de encerramento do período nos mercados em que normalmente atua a sociedade, excluídos os custos adicionais (comissões, impostos e similares) que gerarão sua comercialização. Os valores assim determinados serão computados na medida em que forem representativos dos valores estimados líquidos de realização.

3.7 - Estoques em processo de produção ou construção que se prolongue no tempo - quando sua venda não oferecer dificuldades e se possa considerar que o esforço mais significativo do processo de geração de resultados é de produção ou construção, serão avaliados pelo valor líquido de realização proporcionado segundo o grau de progresso da produção ou construção e do correspondente processo de geração de resultados. Quando a

venda apresentar mais dificuldades, ou existir incerteza a respeito da concretização do lucro, avaliar-se-á pelo custo de reposição.

FISCO

Para fins de apuração do Imposto de Renda, a avaliação dos estoques é feita com base no seu valor de aquisição, pelo método UEPS ou LIFO (último a entrar, primeiro a sair), o que deixa o valor do custo de aquisição bem próximo ao valor de reposição.

4.2.1.3 - Paraguai

COLÉGIO DE CONTADORES DO PARAGUAI

De acordo com a Norma Contábil n.º 02/83, do Colégio de Contadores do Paraguai, os estoques podem ser avaliados pelo custo histórico, custo histórico corrigido e a valores correntes; deve porém, ser evidenciado em notas explicativas o procedimento utilizado. O estoque de mercadorias e produtos considerados obsoletos devem ser avaliados pelo valor líquido de realização.

A Norma Contábil n.º 03/83, estabelece que se utilizar o custo histórico, o critério de apropriação deve ser o PEPS ou FIFO (primeiro a entrar, primeiro a sair), e se usar o UEPS ou LIFO (último a entrar, primeiro a sair), necessariamente deverá evidenciar a diferença entre o valor apresentado no balanço e o menor valor dos estoques obtidos por um dos seguintes critério: PEPS, média ponderada ou valor líquido de realização.

COMISSÃO NACIONAL DE VALORES - CNV

Segundo a Resolução n.º 05/92 da CNV, os estoques devem ser avaliados pelo seu custo ou pelo valor de mercado, quando este for menor. Poderá também ser avaliado pelo custo de reposição ou reprodução da data do encerramento do balanço; nesse caso, todos os itens dos estoques deverão obedecer esse mesmo critério. Os ganhos ou perdas decorrentes da manutenção dos estoques deverão ser apropriados ao resultado do período.

Os estoques de bens fungíveis (produtos agropecuários, minerais etc.), serão avaliados pelo valor líquido de realização ou pela cotação do dia nos mercados onde são habitualmente comercializados, deduzidos os gastos de comercialização, impostos e outros.

FISCO

A legislação fiscal através da Lei n.º 125/91, autoriza que os estoques podem ser avaliados pelo custo histórico, custo histórico corrigido ou a valores correntes. Permite ainda outras formas de avaliação, que sejam uniformes e adequadas aos negócios da entidade e que não tragam dificuldades de fiscalização.

4.2.1.4 - Uruguai

COLÉGIO DE CONTADORES E ECONOMISTAS DO URUGUAI

Este é o órgão responsável pela emissão de Normas Contábeis no país, e em seu Pronunciamento n.º 11, reconheceu como aplicáveis as Normas Internacionais de Contabilidade - NICs.

Segundo a NIC n.º 2, os estoques devem ser avaliados pelo custo histórico ou pelo valor líquido de realização, dos dois o menor. Os critérios de apropriações recomendados são o PEPS ou FIFO (primeiro a entrar, primeiro a sair), ou Custo Médio Ponderado, ficando o UEPS ou LIFO (último a entrar, primeiro a sair), como forma alternativa. No entanto, a NIC n.º 29 que trata das Demonstrações Financeiras em economias hiperinflacionárias, com relação aos estoques, recomenda que o seu valor de aquisição seja corrigido monetariamente, ou que seja utilizado o custo corrente.

LEGISLAÇÃO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS

De acordo com o Decreto 105/91 que regulamenta o artigo 91 da Lei 16.060, os estoques serão avaliados pelo custo de produção ou pelo valor de mercado na data do encerramento do balanço.

FISCO

Segundo a Lei n.º 16.170/90, os estoques devem ser avaliados pelo custo de produção ou aquisição ou pelo valor corrente. O Fisco poderá aceitar ainda outros sistemas de avaliação de estoques, desde que compatíveis com a atividade, que sejam uniformes e que não ofereçam dificuldades de fiscalização.

TABELA XIII
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

MERCADORIAS, PRODUTOS ACABADOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO, MATÉRIAS-PRIMAS, ALMOXARIFADO ETC.			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo Histórico	- Custo de Reposição	- Custo Histórico	- Custo Histórico
- Custo Corrigido, ou	- Custo Corrigido	- Custo Corrigido	- Custo Corrigido
- Valor de Mercado	- Custo Histórico	- Custo de Reposição	- Custo de Reposição
Quando este for menor			

TABELA XIV
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO ACEITO PELO FISCO

MERCADORIAS, PRODUTOS ACABADOS, PRODUTOS EM ELABORAÇÃO, MATÉRIAS-PRIMAS, ALMOXARIFADO ETC.			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo de Aquisição	- Custo de Aquisição	- Custo Histórico	- Custo Histórico
Métodos:	Método:	- Custo Corrigido	- Custo de Reposição
- Custo Médio	- UEPS ou LIFO	- Custo de Reposição	Métodos:
- PEPS ou FIFO		Métodos:	- PEPS ou FIFO
		- PEPS ou FIFO	- C. Médio Ponderado
		- UEPS ou LIFO	- UEPS ou LIFO

TABELA XV
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

BENS FUNGÍVEIS			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Valor de Mercado	- Valor Líquido de Realização	- Valor Líquido de Realização	- Valor Líquido de Realização

TABELA XVI
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

PRODUTOS AGRÍCOLA, ANIMAIS E EXTRATIVOS.			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Valor de Mercado	- Vide Bens Fungíveis	- Vide Bens Fungíveis	- Valor Líquido de Realização

TABELA XVII
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

ESTOQUES EM PRODUÇÃO OU CONSTRUÇÃO QUE SE PROLONGUE NO TEMPO			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo histórico ou - Valor de Mercado, quando este for menor	- Valor Líquido de Realização	- Valor Líquido de Realização	- Valor Líquido de Realização

TABELA XVIII
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

ESTOQUES OBSOLETOS			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Valor Líquido de Realização	- Não previsto nas normas	- Valor Líquido de Realização	- Não previsto nas normas

4.2.1.5 - Considerações sobre os Estoques:

De acordo com as Normas e Procedimentos Contábeis Norte-americanas os estoques são avaliados pelo custo de aquisição ou produção ou pelo valor de mercado, o que for menor. E podem ser utilizados os métodos FIFO (PEPS), LIFO (UEPS) ou Custo Médio, e todos os custos indiretos de produção são alocados aos estoques.

De forma semelhante definem as Normas Internacionais de Contabilidade que os estoques devem ser valorizados pelo custo histórico, e em economias hiperinflacionárias pelo custo histórico corrigido monetariamente ou a valor realizável líquido, dos dois o menor. Essas normas recomendam a utilização dos métodos FIFO (PEPS) ou Custo Médio Ponderado, e o método LIFO (UEPS) é uma alternativa aceitável, porém não recomendada. Não é obrigatório alocar aos estoques todos os custos indiretos de produção. [CRC-SP, 1997:23 e 40]

A prática adotada para avaliação de estoques nos quatro países do MERCOSUL não são tão conflitantes, apenas a Argentina se utiliza de critérios diferenciados. Vejamos:

- **Brasil** – os estoques são avaliados pelo custo histórico, e em período de alta inflação pelo custo histórico corrigido monetariamente ou pelo valor de mercado, quando este for menor. O país utiliza-se dos métodos FIFO (PEPS) e do Custo Médio, e não admite a adoção do método LIFO (UEPS).
- **Argentina** – os estoques em geral são avaliados pelo custo de reposição e se utiliza do método LIFO (UEPS).

- **Paraguai e Uruguai** – os estoques são avaliados de acordo com as NICs, ou seja, pelo custo histórico e/ou custo histórico corrigido monetariamente ou pelo valor líquido de realização, dos dois o menor. E se utilizam dos métodos FIFO (PEPS) e do Custo Médio Ponderado.

Nota-se que entre Brasil, Paraguai e Uruguai basicamente não há conflitos, e os critérios adotados estão de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. Porém a Argentina se utiliza dos critérios não recomendados pelas NICs, no entanto, utilizados pelas Normas e Procedimentos Contábeis Norte-americanas.

Acredita-se que as Normas Contábeis Norte-americanas foram feitas para serem utilizadas em economias estáveis, nas quais a adoção de qualquer um desses critérios e métodos mencionados não provocaria grandes distorções. Mas para as economias em que a estabilidade está em processo de consolidação é mais seguro utilizar os critérios recomendados pelas NICs.

Assim, na medida em que as economias dos países do MERCOSUL vão conquistando sua estabilidade, a questão da harmonização da prática contábil na avaliação dos estoques vai-se tornando possível e aceitável.

4.2.2 - Investimentos Permanentes

Para FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN (1994:193):

"Os investimentos permanentes são as aplicações de recursos em participações em outras sociedades e em direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo realizável (não destinados à realização por venda) e que não se destinam à manutenção da atividade da empresa."

O que distingue os investimentos permanentes dos temporários é exatamente a intenção de permanência, que geralmente é manifestada no momento da aquisição do direito, mas pode também ocorrer posteriormente, efetuando-se seu registro no grupo do Ativo Permanente.

4.2.2.1 - Brasil

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

A NBC-T- 4 - Da Avaliação Patrimonial - dispõe em seus itens 4.2.6.1 e 4.2.6.2:

4.2.6.1 - Os investimentos permanentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou com base no valor de patrimônio líquido.

4.2.6.2 - São avaliados com base no valor de patrimônio líquido:

- a) o investimento relevante em cada coligada, quando a investidora tenha influência na administração ou quando a porcentagem de participação da investidora representa 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada;
- b) os investimentos em cada controlada;
- c) os investimentos em coligadas e/ou controladas, cujo valor contábil seja, em conjunto, igual ou superior a 15% (quinze por cento) do patrimônio líquido da investidora.

Parágrafo único - Os conceitos de empresas coligadas, controladas e de relevância de investimentos são aqueles estabelecidos pela legislação societária.

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

A Lei 6.404/76, no Art. 183 diz: No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

...

"III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 e 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas; ..."

"Art. 248 - No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (art. 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:

I - o valor do patrimônio líquido da coligada ou da controlada será determinado com base em balanço patrimonial ou balancete de verificação levantado, com observância das normas desta lei, na mesma data, ou até 60 (sessenta) dias, no máximo, antes da data do balanço da companhia; no valor de patrimônio líquido não serão computados os resultados não realizados decorrentes de negócios com a companhia, ou com outras sociedades coligadas à companhia, ou por ela controladas;

II - o valor do investimento será determinado mediante a aplicação, sobre o valor de patrimônio líquido referido no número anterior, da porcentagem de participação no capital da coligada ou controlada;

III - a diferença entre o valor do investimento, de acordo com o número II, e o custo de aquisição corrigido monetariamente, somente será registrada como resultado do exercício:

- a) se decorrer de lucro ou prejuízo apurado na coligada ou controlada;
- b) se corresponder, comprovadamente, a ganhos ou perdas efetivos;
- c) no caso de companhia aberta, com observância das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 1º - Para efeito de determinar a relevância do investimento, nos casos deste artigo, serão computados como parte do custo de aquisição os saldos de créditos da companhia contra as coligadas e controladas.

§ 2º - A sociedade coligada, sempre que solicitada pela companhia, deverá elaborar e fornecer o balanço ou balancete de verificação previsto no número I".

Com relação às participações societárias permanente, a lei estabelece dois critérios de avaliação, mutuamente exclusivos: 1) pelo custo de aquisição; ou 2) pelo valor do patrimônio líquido, mais conhecido como Método da Equivalência Patrimonial.

De acordo com o artigo 248, a aplicação do método da equivalência patrimonial subordina-se à satisfação cumulativa de dois requisitos básicos: 1) que o investimento seja relevante para a companhia investidora; e 2) que a empresa investida seja controlada, ou, se coligada, que a investidora tenha influência sobre sua administração, ou participe com 20% ou mais de seu capital social.

A definição de relevância está contida no parágrafo único do artigo 247:

"Art. 247 ...

Parágrafo único - Considera-se relevante o investimento:

- a) em cada coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;

b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia."

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIO - CVM

A Instrução n.º 01, de 27 de abril de 1978 desce a detalhes quanto aos procedimentos necessários à avaliação dos investimentos, embora aplicável somente às companhias abertas. Outro aspecto importante é que, por força do Parecer Normativo n.º 78/78, essa norma da CVM tem eficácia inclusive para efeitos fiscais.

No inciso V, a Instrução n.º 01/78 equipara a subsidiária integral à controlada, sendo a controladora sua única acionista. Segundo a CVM, nas companhias abertas a avaliação pela equivalência patrimonial é obrigatória para todos os investimentos em controladas, independentemente do critério de relevância. Tal disposição, contida na letra "b" do inciso IX dá maior alcance à obrigatoriedade de avaliação pela equivalência patrimonial do que o estabelecido pela Lei 6.404/76.

Nessa questão, ainda, a Instrução n.º 01/78 vai além da Lei n.º 6.404/76 quando exige, na letra c do inciso IX, a avaliação pela equivalência patrimonial dos investimentos em coligadas que, no conjunto de participações, tenha o valor contábil correspondendo a pelo menos 15% (quinze por cento) do Patrimônio Líquido da investidora, mesmo que o percentual de participação em alguma ou mesmo em todas seja inferior a 20% (vinte por cento) e não exista influência na administração. [FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN, 1994:204]

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON

O IBRACON, através do Pronunciamento n.º VI - Investimentos: Participações em Outras Sociedades, traça as diretrizes básicas de avaliação em contabilização de tais investimentos. O referido pronunciamento abrange as participações em sociedades coligadas e controladas e as participações em outras sociedades de natureza permanente, voluntárias ou decorrentes de incentivos fiscais.

O IBRACON fundamenta boa parte de seu pronunciamento na Lei 6.404/76, na Instrução CVM n.º 01/78 e na legislação do Imposto de Renda em vigor.

FISCO

A Legislação fiscal acerca de investimentos permanentes está basicamente consubstanciada no Decreto n.º 85.450 de 04.12.80 (Regulamento do Imposto de Renda/80), que incorporou os dispositivos do Decreto-lei n.º 1.598/77, além dos Pareceres Normativos CST n.º 78/78 e 108/78. Numa apreciação geral pode-se dizer que a legislação fiscal obedece aos preceitos estabelecidos pela Lei 6.404/76 e Instrução n.º 01/78 da CVM, já que, em relação a esta última foi-lhe atribuída eficácia para efeitos fiscais pelo Parecer Normativo n.º 78/78.

De acordo com o Parecer Normativo CST 78/78, os investimentos em sociedades não coligadas e não controladas não podem ser considerados como relevantes, independentemente de sua importância para a pessoa jurídica investidora. As regras referentes ao método da equivalência patrimonial propriamente dito são idênticas às enunciadas pela Lei 6.404/76 e pela Instrução n.º 01/78 da CVM.

4.2.2.2 - Argentina

FEDERAÇÃO ARGENTINA DE CONSELHOS PROFISSIONAIS DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACPCE

A Resolução Técnica n.º 5 normatizou os procedimentos a serem adotados quanto à avaliação dos investimentos em controladas e coligadas, como segue:

Para ser considerados de conformidade com as normas contábeis, os investimentos permanentes em sociedades sobre as quais se exerce o controle (controladas ou subsidiárias) devem ser avaliados conforme o método do valor patrimonial proporcional, ou seja, equivalência patrimonial. Sobre essa base, deve-se computar também os resultados produzidos por tais investimentos.

O método do valor patrimonial proporcional será a norma técnica aplicada para a avaliação dos investimentos permanentes em sociedades que, sem ter o controle, exercem uma influência significativa em suas decisões.

Para a aplicação do método do valor patrimonial proporcional devem-se seguir as pautas estabelecidas nesta norma:

1. Controle - Entende-se exercer o controle, quando se possui participação por qualquer título que outorgue os votos necessários para formar a vontade social, nas reuniões ou assembléias (artigo 33 inciso 1º da lei 19.550). Para os fins desta norma, considera-se que, contar com os votos necessários para formar a vontade social, implica possuir mais de 50% dos votos possíveis, direta ou indiretamente, na data de encerramento do exercício da sociedade controladora.
2. Influência significativa - Para exercer influência significativa nas decisões deverá considerar-se:
 - a) a posse por parte da empresa detentora de uma participação tal da sociedade coligada que outorgue os votos necessários para influir na aprovação de seus demonstrativos contábeis e na distribuição de lucros;
 - b) a representação na diretoria ou órgãos administrativos superiores, na sociedade coligada;
 - c) a participação na fixação de políticas;
 - d) a existência de operações importantes entre a sociedade investidora e a coligada (por exemplo, ser o único fornecedor/cliente ou o mais importante, com uma diferença significativa sobre o restante);
 - e) o intercâmbio de executivo a nível de direção;
 - f) a dependência técnica de uma das sociedades pelo respeito a outra.

Ao proceder à mencionada avaliação, deve-se também atentar para:

- a) a forma como está distribuído o resto do capital (maior ou menor concentração em mãos de outros investidores);
- b) a existência de acordos ou situações (intervenções, concordatas e outras) que poderiam outorgar a direção a algum grupo minoritário.

COMISSÃO NACIONAL DE VALORES - CNV

A CNV não aceita a defasagem de datas de encerramento do exercício social se a investida for uma empresa de capital aberto.

4.2.2.3 - Paraguai

COLÉGIO DE CONTADORES DO PARAGUAI

Por não possuir uma norma própria adequada, o Colégio passou a recomendar o uso da Norma Internacional de Contabilidade - NIC n.º 28, que se refere à contabilização de investimentos em sociedades coligadas ou controladas. E apresenta dois métodos de avaliação: o método da equivalência patrimonial e o de custo.

No método de custo o investimento é avaliado com base no custo histórico, sujeito a reavaliações ou atualizações monetárias; e no método da equivalência patrimonial, o investimento inicialmente é contabilizado pelo seu custo, sendo posteriormente ajustado pelas mutações subsequentes do patrimônio líquido da investida, proporcionalmente ao seu percentual de participação.

Os investimentos permanentes em sociedades sobre as quais se tenha o controle, ou se exerça uma influência significativa em suas decisões, devem ser avaliados conforme o método da equivalência patrimonial. Se o acionista possui direta ou indiretamente, 20% (vinte por cento) ou mais das ações com direito a voto de uma companhia, supõe-se que tenha influência significativa.

4.2.2.4 - Uruguai

COLÉGIO DE CONTADORES E ECONOMISTAS DO URUGUAI

Em suas normas próprias, não são referenciados os investimentos em coligadas e controladas, sendo, então, admitida a utilização da NIC n.º 28 (descrita acima) para esse fim. No entanto, esta norma não é considerada de caráter obrigatório, mas sim, optativo.

TABELA XIX
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

PARTICIPAÇÕES PERMANENTE EM OUTRAS SOCIEDADES			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo Histórico	- Custo de Reposição	- Custo Histórico	- Custo Histórico
- Custo Corrigido	- Equivalência Patrimonial.	- Custo Corrigido	- Custo Corrigido
- Equivalência Patrimonial.		- Equivalência Patrimonial.	- Equivalência Patrimonial.

TABELA XX
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO PELA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

PARTICIPAÇÕES PERMANENTE EM OUTRAS SOCIEDADES			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Investimento em controlada;	- Investimento em controlada;	- Investimento em controlada;	- Investimento em controlada;
- Investimento relevante em coligada;	- Influência significativa na coligada –	- Influência significativa na coligada –	- Influência significativa na coligada –
- Influência na administração;	não há especificação de porcentagem (%)	20 % ou mais das ações com direito a voto.	20 % ou mais das ações com direito a voto.
- Participação da investidora \geq 20% do capital social da coligada;			
- Investimentos no conjunto de coligadas \geq 15% do valor do P. L. da Investidora.			

4.2.2.5 - Considerações sobre Investimentos Permanentes:

No tocante à prática contábil adotada para avaliar os investimentos permanentes, quer pelo método de custo ou pelo método da equivalência patrimonial, não se apresentam divergências significativas de procedimentos; mas sim, com relação à aplicação ou não do método da equivalência patrimonial. Vejamos:

No Brasil se aplica o método nos seguintes casos:

- a) para todos os investimentos em controladas;
- b) para os investimentos relevantes em coligadas, ou seja, quando o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da investidora, ou cujo valor contábil seja, no conjunto das sociedades coligadas, igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da investidora;
- c) quando a investidora tenha influência na administração da coligada;
- d) quando a porcentagem de participação da investidora representar 20% (vinte por cento) ou mais do capital social da coligada;

Na Argentina o método é aplicado para:

- a) todos os investimentos em controladas;
- b) os investimentos em coligadas, desde que a investidora exerça influência significativa nas decisões. Não há menção de porcentagem da participação no capital social da coligada.

No Paraguai e Uruguai a aplicação do método é:

- a) para todos os investimentos em controladas;
- b) para os investimentos em coligadas, quando a investidora exerce influência significativa nas decisões, ou seja, possui 20% (vinte por cento) ou mais das ações com direito a voto das coligadas.

As Normas e Procedimentos Contábeis Norte-americanas determinam que os Investimentos Permanentes podem ser avaliados pelo método de custo ou pela equivalência patrimonial, sendo este último adotado nas seguintes circunstâncias: para investimentos em *joint ventures* e em empresas em que o investidor detenha de 20% (vinte por cento) até 50% (cinquenta por cento) da participação.

As Normas Internacionais de Contabilidade, adotadas pelo Paraguai e Uruguai, recomendam a avaliação pelo método da equivalência patrimonial para todos os investimentos em controladas, e nas coligadas quando a investidora exerce influência significativa, ou seja, possui 20% (vinte por cento) ou mais das ações com direito a voto da coligada.

Assim, acredita-se que as Normas e os Procedimentos Contábeis utilizados no Brasil são os mais claros e objetivos, se comparados com as dos demais países do MERCOSUL. Senão vejamos: na Argentina consideram relevante a influência significativa, mas não definem em porcentagem o que é significativo, o que deixa a questão subjetiva. No Paraguai e Uruguai a definição de relevância é clara, ou seja, 20% (vinte por cento) ou mais das ações com direito a voto da coligada, mas não se trata a questão no conjunto de participações. Estas desigualdades podem comprometer as informações para tomada de decisão.

4.2.3 - Ativo Imobilizado

FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN (1994:232) definem:

"O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens e direitos necessários à manutenção das atividades da empresa, podendo apresentar-se tanto na forma tangível (edifícios, máquinas etc.), como na forma intangível (marcas, patentes etc.). O imobilizado abrange, também, os custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados."

Desta forma, integram o imobilizado todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, bem como os direitos exercidos com essa finalidade.

4.2.3.1 - Brasil

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

Através da NBC - T4 da Avaliação Patrimonial, o Conselho estabelece assim os critérios de avaliações do imobilizado:

"Os componentes do ativo imobilizado são avaliados ao custo de aquisição ou construção, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas depreciações, amortizações e exaustões acumuladas, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica.

Os bens e direitos recebidos por doação são registrados pelo valor nominal ou de mercado, o que for mais claramente identificado.

O fundo de comércio e outros valores intangíveis adquiridos são avaliados pelo valor transacionado, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base na estimativa de sua utilidade econômica".

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

A Lei 6.404/76 em seu artigo 183, que trata dos Critérios de Avaliação do Ativo, no item V menciona que os direitos classificados no imobilizado devem ser avaliados pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão. Porém esta mesma lei introduziu a possibilidade de se avaliarem os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, chamando a isso de Reavaliação.

No § 3º do artigo 182, estabelece o seguinte:

“§ 3º - Serão classificadas como Reservas de Reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do Ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do art. 8º, aprovado em assembléia geral.”

O artigo 8º trata da avaliação de bens a serem incorporados ao patrimônio da sociedade, via integralização de capital, sendo que, as disposições nele contidas aplicam-se às reavaliações de elementos do Ativo.

“Art. 8º - A avaliação dos bens será feita por três peritos ou por empresa especializada, nomeados em assembléia geral dos subscritores, convocada pela imprensa e presidida por um dos fundadores, instalando-se em primeira convocação com a presença de subscritores que representem metade, pelo menos, do capital social, e em segunda convocação com qualquer número.”

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIO - CVM

Segundo o Ofício Circular/CVM/PTE/n.º 578/85, item 5 e Ofício Circular CVM/PTE/n.º 309/86, item 15, as despesas financeiras não podem ser incluídas no valor do imobilizado.

A Instrução CVM n.º 191, de 15.07.92, em seu artigo 7, determina que os itens não-monetários, dentre os quais se enquadra o Ativo Permanente, devem ser registrados por seu valor presente, na data de sua aquisição ou formação.

De acordo com o Parecer de Orientação n.º 24, de 15.01.92, item 14, a CVM trata da Consolidação das Notas Explicativas, no tópico Avaliação, estabelece que:

“Deverão ser divulgados os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos e dos ajustes para atender perdas prováveis na realização de elementos do ativo.”

Quanto à Reavaliação, na Deliberação CVM n.º 27, de 05 de fevereiro de 1986, a CVM aprovou o Pronunciamento “XXIV – Reavaliação de Ativos” do IBRACON, tornando-a aplicação obrigatória por parte das companhias abertas. E no tocante às informações que devem constar em notas explicativas, através do Parecer de Orientação n.º 24, no tópico Reavaliação, a CVM reeditou os itens sugeridos pelo IBRACON e acrescentou os seguintes:

- utilização da reserva para aumento de capital ou compensação de prejuízos;
- reavaliações parciais ressaltando os itens reavaliados; e
- reavaliações em controladas, evidenciando as companhias que fizeram reavaliações e as que não fizeram.

Apesar de a Lei das Sociedades por Ações mencionar que a Reavaliação pode ser feita para os elementos do Ativo, a CVM em sua Deliberação n.º 183 de 19 de junho de 1995, restringe a reavaliação basicamente aos bens tangíveis do ativo imobilizado e isso desde que não esteja prevista a sua descontinuidade.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON

O IBRACON recomenda que os bens do imobilizado devem ser avaliados ao custo de aquisição ou de construção corrigido monetariamente, devendo, quando aplicável, ser deduzidas dos saldos das respectivas contas a depreciação e exaustão ou amortização, também atualizadas.

No tocante à reavaliação de ativos, o IBRACON trata do tema em seu Pronunciamento XXIV, nos parágrafos 3 a 5 da seguinte forma:

“3. A reavaliação significa a adoção do valor de mercado para os bens reavaliados, abandonando-se o princípio de custo corrigido. Conceitualmente, objetiva que o balanço

reflita valores mais próximos da sua efetiva realidade econômica em termos de ativos e, conseqüentemente, do patrimônio líquido da empresa.

4. Permite, ainda, que os bens do imobilizado reavaliados sejam apropriados, através da depreciação, aos custos ou despesas por tais valores atualizados, apurando resultados operacionais mais consentâneos com o conceito de reposição dos ativos.

5. A atualização do patrimônio líquido das empresas, em função da reavaliação, reflete de maneira mais adequada a realidade de seus ativos, gerando uma relação mais correta entre capital próprio e de terceiros.”

As hipóteses possíveis de reavaliação previstas são aquelas apresentadas nas letras *a* a *d* do parágrafo 12 do pronunciamento, quais sejam:

- a) reavaliação voluntária de ativos próprios;
- b) reavaliação de ativos por controlada e coligada;
- c) reavaliação na subscrição de capital em outra empresa com conferência de bens;
- d) reavaliação em fusão, incorporação ou cisão de empresas.

O parágrafo 67 aponta as informações a serem divulgadas em Notas Explicativas pelas empresas, relativamente às reavaliações:

- a) histórico e data da reavaliação – somente no exercício de reavaliação;
- b) sumário, por conta, dos valores de avaliação, respectivos valores contábeis e o valor da reserva constituída – somente no exercício da reavaliação;
- c) efeito no resultado do exercício, oriundo das depreciações, amortizações ou exaustões sobre a reavaliação, e eventuais baixas posteriores ao seu registro;
- d) tratamento quanto a dividendos e participações e menção à responsabilidade da empresa relativa ao imposto de renda futuramente exigível.

FISCO

Os bens classificados no ativo imobilizado devem ser agrupados levando-se em consideração sua natureza e as taxas anuais de depreciação, amortização ou exaustão a eles aplicáveis, de acordo com o artigo 11, item II, da Lei n.º 7.799 de 10.07.89.

"Art. 11 - item II - os bens do imobilizado devem ser agrupados em contas distintas segundo sua natureza e as taxas anuais de depreciação ou amortização a eles aplicáveis; os imóveis, os recursos minerais e florestais e as propriedades imateriais deverão ser registrados em subcontas separadas".

A base para avaliação de bens componentes do ativo imobilizado é seu custo de aquisição (valor original). A escrituração deve ser mantida conforme determina o artigo 12 da Lei n.º 7.799/89:

"Art. 12 - o contribuinte deve manter registros que permitam identificar os bens do imobilizado e determinar o ano da sua aquisição, o valor original e os posteriores acréscimos ao custo, reavaliações e baixas parciais a eles referentes".

O artigo 326 do Regulamento do Imposto de Renda/80, incorpora o conceito de reavaliação da Lei n.º 6.404/76 e determina a não inclusão no lucro real da reserva formada pela reavaliação de bens, desde que estes pertençam ao ativo permanente:

"Art. 326 – A contrapartida do aumento de valor de bens do ativo permanente, em virtude de nova avaliação baseada em laudo nos termos do artigo 8º da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não será computada no lucro real enquanto mantida em conta de reserva de reavaliação (Decreto-lei n.º 1.598/77, art. 35 e Decreto-lei n.º 1.730/79, art.1º, VI)."

4.2.3.2 - Argentina

FEDERAÇÃO ARGENTINA DE CONSELHOS PROFISSIONAIS DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACPCE

No tocante à avaliação do imobilizado a Resolução Técnica n.º 10 da FACPCE no item B - 3.13, diz que se poderá optar por um dos critérios abaixo estabelecendo uma ordem marcada pelas práticas vigentes, com o objetivo de ir gradualmente direcionando-se para à utilização do critério de valores correntes. Caso este critério traga dificuldades práticas pela não disponibilidade de tais valores, recomenda-se o uso do critério do custo original corrigido por índice específico, indicado na letra *b* item 2.

- a) Custo original expresso em moeda constante - neste caso, o custo original será corrigido de acordo com o *índice de precios al por mayor - nivel general*.
- b) Valores corrente - este critério pode ser expresso de três formas:
 - 1) Custo de reposição - Para o caso em que se encontre disponível o custo de reposição direto, será a alternativa mais recomendada. Deverá tratar-se de bens com um mercado efetivo, por exemplo, frotas de veículos de transporte para vendedores ou empregados de uma empresa, terrenos, etc. Quando só

existir no mercado bens novos de idênticas características às do bem a avaliar, se considerará o custo de reposição do novo menos a depreciação correspondente.

- 2) Custo original corrigido por índice específico - Neste caso, o custo original acumulado será expresso de acordo com a evolução de um ou mais índices específicos de preços do tipo de bens de que se trata. Para que sejam válidos, esses índices deverão ser selecionados entre os publicados pelo *INDEC - Instituto Nacional de Estadísticas y Censos*, ou calculados sobre a base deles mediante um processo que seja suscetível de verificação por parte de terceiros. Porém, será necessário que o índice utilizado seja o mais apropriado para reconhecer a evolução de preços de bens pertencentes a um tipo igual ou similar a dos bens em consideração.
- 3) Avaliações técnicas (reavaliações) - As avaliações técnicas deverão ser preparadas por profissionais independentes ou equipes interdisciplinares de profissionais independentes, em ambos os casos com a correspondente habilitação profissional e de reconhecida idoneidade nesse tipo de avaliação. Em todos os casos, será requerido a participação de um contador público. Deverá ser analisado se os bens podem ser avaliados individualmente ou apenas considerando o seu conjunto pode-se chegar a valores adequados. As avaliações técnicas se basearão, como ponto de partida, no valor de substituição da capacidade de serviços dos bens, entendendo-se como tal o montante necessário para adquirir ou produzir aqueles que, ao fim da atividade da sociedade, tenham uma significação econômica equivalente e resultem substitutos lógicos dos existentes. Se pode tomar a última avaliação técnica como base para sua expressão posterior usando índices específicos para o tipo de bens considerado. Este procedimento só poderá ser aplicado caso não se tenham produzido mudanças que gerem dúvidas sobre a validade dos resultados obtidos. No caso em que não existam índices específicos publicados pelo INDEC que possam ser aplicados, poderá ser utilizado o *índice de precios al por mayor - nivel general*, devendo-se ter as mesmas precauções a respeito da validade dos resultados obtidos. As contrapartidas dos acréscimos oriundos das reavaliações são contabilizadas diretamente em contas de resultado.

Em qualquer dos critérios descritos e dependendo da natureza dos bens, serão deduzidas as depreciações acumuladas até a data de encerramento do exercício, computadas sobre o valor contábil de tais bens. Para o cálculo das depreciações, deve ser considerada, fundamentalmente, a capacidade de produção do bem, vinculando sua existência ao tipo de exploração a que corresponda. Deverão ser identificados e expostos seus efeitos, em todos os casos em que ocorra uma das circunstâncias seguintes: a) mudança de base de avaliação ou de nova expressão; b) extensão ou redução de vida útil atribuída; c) alteração de métodos ou critérios de amortização.

COMISSÃO NACIONAL DE VALORES - CNV

A CNV não admite a contabilização de reavaliações do ativo imobilizado. Na verdade, quando a avaliação do imobilizado é feita a valores correntes tornam-se dispensáveis as reavaliações.

FISCO

O Fisco não trata especificamente da avaliação dos bens, donde se conclui que há aceitação dos critérios contábeis praticados. A respeito da depreciação, utiliza o conceito de vida útil, sendo suas taxas, em alguns itens, diferentes das adotadas no Brasil. Por exemplo: automóveis na Argentina têm vida útil estimada de 15 anos, enquanto no Brasil é de apenas 5 anos.

4.2.3.3 - Paraguai

COLÉGIO DE CONTADORES DO PARAGUAI

Segundo o Pronunciamento n.º 2 são considerados ativo fixo os imóveis, máquinas e equipamentos. E deverão ser apresentados no balanço por seus valores originais corrigidos e depreciados pelo desgaste efetivo dos bens. Excepcionalmente, aceita-se o valor de mercado.

Em caso de juros de financiamentos, sobre os ativos em períodos de construção ou instalação, se fizerem parte dos custos desses ativos, deve ser mencionado, em notas explicativas, o valor desses juros, enquanto existir essa prática.

Deverá ser apresentada, em quadro complementar, a classificação dos principais bens que integram o ativo fixo e suas alterações durante o exercício, inclusive a depreciação. Nos casos de ativos totalmente depreciados e que ainda estão em operação, devem ser demonstrados pelo seu valor de custo e separadamente a depreciação correspondente.

Quando o ativo não puder ser mais utilizado, o ativo deve estar registrado pelo seu valor líquido ou o valor líquido de realização, o que for menor.

COMISSÃO NACIONAL DE VALORES - CNV

Consideram-se ativo imobilizado os bens tangíveis destinados à atividade principal da sociedade, incluindo-se aqueles que estejam em construção, montagem ou em trânsito, e os adiantamentos para aquisição dos bens. São avaliados pelo custo de aquisição ou construção corrigido. E os bens destinados à locação ou arrendamento deverão ser classificados em investimentos.

FISCO

É obrigatória para fins fiscais, a atualização dos valores do ativo fixo e de suas depreciações. A atualização será baseada na aplicação do percentual de variação do índice de preços ao consumidor, da data do último balanço até a data de encerramento do balanço atual. Consideram-se como ativo fixo inclusive os bens destinados a locação e arrendamento.

4.2.3.4 - Uruguai

COLÉGIO DE CONTADORES E ECONOMISTAS DO URUGUAI

Através do Pronunciamento n.º 11, o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai tornou obrigatório o uso das Normas Internacionais de Contabilidade - NIC. E no tocante ao imobilizado, a NIC 16 conceitua como ativos tangíveis adquiridos por uma

empresa para serem usados na atividade operacional, para alugar a terceiros ou para fins administrativos. E espera-se que seja utilizado por mais de um ano. E deve ser avaliado pelo seu custo histórico corrigido, sendo o mesmo composto de preço de compra, incluídas despesas de importação e impostos não recuperáveis quando for o caso, e quaisquer outros custos diretamente atribuídos para colocar o bem em condições de uso, considerando-se os descontos como diminuição do custo. Aceita-se também a reavaliação dos ativos.

FISCO

Entende-se como bens do ativo fixo aqueles destinados às atividades da empresa, sendo considerados também os imóveis com exceção dos destinados a venda. A atualização de valores dos bens do ativo imobilizado e suas amortizações é obrigatória para efeitos fiscais. Deverá ser feita anualmente, tendo como base a variação do índice geral de preços. O Fisco não especifica se os bens intangíveis são parte ou não do ativo imobilizado, menciona apenas o termo ativo fixo.

O Decreto Lei 103/91 considera como imobilizado os bens tangíveis utilizados na atividade da empresa, que tenham vida útil estimada superior a um ano e que não sejam destinados à venda. Também são considerados os bens em construção ou em processo de instalação e todos os recursos destinados à incorporação destes bens. Devem ser consideradas na apuração do valor do bem as respectivas depreciações e amortizações.

TABELA XXI
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

ATIVO IMOBILIZADO			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo Histórico	- Valores Corrente	- Custo Corrigido	- Custo Corrigido
- Custo Corrigido	- Custo Corrigido		- Reavaliação
- Reavaliação	- Reavaliação		

TABELA XXII
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO ACEITO PELO FISCO

ATIVO IMOBILIZADO			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo Histórico - Reavaliação	- Não trata especificamente	- Custo Corrigido	- Custo Corrigido

4.2.3.5 - Considerações sobre o Ativo Imobilizado:

Sobre os critérios de avaliação do Ativo Imobilizado, com exceção da Argentina, que tem como prioridade a utilização de valores correntes, os países basicamente se utilizam de critérios semelhantes, ou seja, do custo histórico e ou custo corrigido. Somente em casos excepcionais no Paraguai aceita-se o valor de mercado.

Com relação às reavaliações, apenas o Paraguai não menciona sua utilização; nos demais países, a prática é comum, porém notam-se posições diferentes no tocante aos bens que podem ser reavaliados. Por exemplo, no Brasil a Lei 6.404/76 refere-se aos elementos do ativo, enquanto que o IBRACON considera apenas para os bens do Ativo Imobilizado, posição esta aceita pela CVM através da Deliberação n.º 27/86; e o Regulamento do Imposto de Renda aceita tão somente para os bens do Ativo Permanente. São contabilizadas como Reservas de Reavaliação as contrapartidas dos aumentos atribuídos a elementos do Ativo em virtude de novas avaliações; procedimento recomendado pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

Na Argentina a reavaliação é aceita para os bens do Ativo Imobilizado, segundo as normas contábeis e o fisco, e a contrapartida da reavaliação é contabilizada diretamente na conta de resultado. No entanto, a CNV não admite a contabilização de reavaliação para as companhias de capital aberto. No Uruguai, o fisco e a CNV não fazem qualquer menção do caso, porém, segundo as normas contábeis, aceita-se a reavaliação dos ativos, e as diferenças oriundas da reavaliação são apropriadas em contas de resultado.

As divergências acentuadas estão na composição do Ativo Imobilizado:

- 1) o Brasil considera como Ativo Imobilizado os bens tangíveis e intangíveis e não considera assim os bens para fins de locação ou arrendamento;
- 2) a Argentina considera Ativo Imobilizado apenas os bens tangíveis e utiliza um grupo específico para os bens intangíveis; e também não considera os bens para fins de locação ou arrendamento;
- 3) o Paraguai também considera Ativo Imobilizado somente os bens tangíveis e utiliza um grupo específico para os bens intangíveis; porém, há divergência entre a Comissão Nacional de Valores – CNV e o Fisco no tocante aos bens destinados a locação ou arrendamento: a CNV determina a sua contabilização como investimentos e o Fisco como ativo imobilizado.
- 4) o Uruguai tornou obrigatório o uso da NIC n.º 16 – Norma Internacional de Contabilidade, que considera como Imobilizado apenas os bens tangíveis, porém, inclui os bens destinados a locação e arrendamento.

Na Argentina, Paraguai e Uruguai o Imobilizado é classificado como *Ativo Não-Corrente*, ao passo que no Brasil sua classificação é feita no *Ativo Permanente*. Existem ainda outros pontos discutíveis, como por exemplo: os bens para fins de locação ou arrendamento e os *bens intangíveis*.

No Brasil e na Argentina os bens com finalidades de locação ou arrendamento são classificados respectivamente nos grupos *Investimentos Permanentes* e *Investimentos a Longo Prazo*, seguindo o raciocínio de que devem ser classificados no Imobilizado somente os bens de permanência duradoura destinados ao funcionamento normal da sociedade. No entanto, o Paraguai e o Uruguai os classificam em Imobilizado, procedimento este que encontra respaldo nas Normas Internacionais de Contabilidade e nas Normas Contábeis Norte-americanas. [CRC-SP, 1997:53]

Entende-se que a Contabilidade precisa atender satisfatoriamente a todos que se utilizam de suas informações, e neste sentido, acredita-se que a prática utilizada pelo Brasil e Argentina traz maior evidência para o usuário externo, sem interferir no resultado da entidade.

Em relação aos *Bens Intangíveis*, o Brasil é o único país do MERCOSUL que os considera como Imobilizado; os demais classificam em grupo específico denominado *Ativos Intangíveis*, também respaldados pelas Normas Internacionais de Contabilidade e pelas Normas Norte-americanas, que recomendam esse procedimento. Neste caso, julga-se que a prática da segregação dos *Bens Tangíveis* e *Intangíveis* é salutar para os usuários das informações contábeis e segue a tendência internacional.

4.2.4 - Arrendamento Mercantil - *Leasing*

Para FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN (1994:255):

"Operações de leasing ou arrendamento mercantil são aquelas em que, através de um contrato, uma empresa arrendadora formalmente concede a uma arrendatária o direito de uso de determinado bem durante um período especificado."

Na prática, esta operação é realizada de duas formas, ou seja, através de arrendamento operacional ou arrendamento financeiro. A primeira caracteriza-se pela locação do bem, por um prazo bem inferior ao de sua vida útil, ficando os encargos de manutenção por conta da arrendadora. Via de regra, não há opção de compra dada ao arrendatário. A Segunda caracteriza-se por ter o prazo contratual mais próximo ao da vida útil econômica do bem, sendo a arrendatária responsável pelos encargos advindos de sua manutenção, e a existência, no final do contrato, de um valor de opção de compra normalmente muito inferior ao de mercado do bem arrendado. Esse tipo de contrato é basicamente uma operação de financiamento.

4.2.4.1 - Brasil

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

Até o momento o CFC não emitiu nenhuma norma regulamentando os procedimentos contábeis no tocante ao *leasing* ou arrendamento mercantil.

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

A Lei n.º 6.404/76 não trata especificamente de operação *leasing*, em linhas gerais aborda os critérios a serem seguidos no tocante à avaliação e classificação das contas patrimoniais e de resultados. No artigo 176, § 5º a lei menciona a necessidade de revelação aos usuários do critério de avaliação dos elementos patrimoniais (letra a), bem como dos ônus reais sobre os ativos (letra d) e dados relativos às obrigações a longo prazo (letra e).

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON

Em seu Pronunciamento VII - Imobilizado, considera alguns problemas especiais, dentre os quais cita os contratos de arrendamento de bens do imobilizado.

De acordo com este pronunciamento, os contratos com opção de compra ou com garantia de transferência da propriedade do bem para o arrendatário ao final do contrato, ou ainda a transferência da posse do bem durante um período substancial de sua vida útil, caracterizam-se como operações de financiamento. Assim, o Instituto sugere, a partir da essência econômica da transação, a contabilização do bem no imobilizado e os pagamentos futuros como cancelamento da dívida contraída, devendo os juros da operação e a depreciação do bem ser registrados nos resultados do períodos aos quais competirem. (FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN, 1994:256)

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM

O Parecer de Orientação n.º 15 de 28.12.87, em seu item 4, tece algumas considerações sobre as notas explicativas referentes a operações de arrendamento mercantil, ressaltando o aspecto informativo da Contabilidade, a qual deve basear-se, se necessário, na essência econômica em vez da forma jurídica da qual se reveste, pois no Brasil as operações de arrendamento mercantil, na essência se caracterizam como operações de financiamento, conhecidas como arrendamento financeiro.

Segundo o item 4 do referido Parecer, o reconhecimento das operações de arrendamento mercantil no Brasil provoca enormes distorções nas demonstrações financeiras à medida que, de um lado, são omitidos os valores dos ativos aplicados nas atividades da companhia e, de outro, os passivos correspondentes, além de se antecipar (e não evidenciar) despesas de depreciação sob a forma de despesa de arrendamento.

Como forma de minimizar a falta de informações adequadas sobre esse tipo de operação aos usuários das demonstrações financeiras, a CVM passou a requerer das companhias de capital aberto arrendatárias, enquanto não houver mudança no processo de contabilização das operações de arrendamento realizadas no Brasil, a evidenciação, em nota explicativa, das informações e os efeitos dessas operações. (subitem 4.1 do referido Parecer).

Assim, as companhias devem divulgar a existência de contratos de arrendamento, informando o valor do ativo e do passivo que existiriam caso tais contratos tivessem sido registrados como operações de financiamento. (FIPECAFI e A. ANDERSEN, 1994:257)

FISCO

O artigo 235 do Regulamento do Imposto de Renda/80, que trata das contraprestações de arrendamento mercantil, considera custo ou despesa operacional da empresa arrendatária as contraprestações pagas ou creditadas por força de contrato de arrendamento mercantil.

O parágrafo 1º deste mesmo artigo menciona que a aquisição, pelo arrendatário, de bens arrendados em desacordo com as disposições da Lei n.º 6.099, de 12.09.74, é considerada operação de compra e venda a prestação.

A Lei n.º 6.099, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil, no parágrafo único de seu artigo 1º, com redação modificada pelo inciso I, artigo 1º, da Lei n.º 7.132 de 26.10.83, estabelece a definição de arrendamento mercantil:

“Parágrafo único – Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.”

4.2.4.2 - Argentina

Na Argentina não existe qualquer norma contábil profissional ou pronunciamento, que diga respeito aos procedimentos contábeis a ser adotados nos casos de operações de arrendamento mercantil. Porém na prática, o tratamento fiscal do *leasing* financeiro é o do reconhecimento como bens adquiridos desde o momento inicial da operação pelo contatado, sendo considerados como uma compra com financiamento e fazendo parte do seu ativo, depreciados de acordo com as normas gerais que regem as empresas. E no caso de *leasing* operacional os débitos deve ser registrados como despesa de aluguel para o período contábil.

4.2.4.3 - Paraguai

O Colégio de Contadores do Paraguai tornou obrigatória a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade – NICs e, posteriormente, a Comissão Nacional de Valores - CNV adotou-as para as empresas de capital aberto. Desta forma a contabilização das operações de arrendamento mercantil deve obedecer a NIC n.º 17, que determina que um *leasing* financeiro deve ser refletido no balanço do arrendatário pelo registro de um ativo e um passivo em valores iguais ao início do *lease*, no valor de mercado do ativo arrendado, ou, se menor, no valor presente das prestações. As prestações do bem arrendado devem ser alocadas entre a despesa financeira e a redução do passivo em aberto. A despesa financeira deve ser alocada ao longo do termo do *lease*, a fim de produzir uma taxa de juros constante periódica sobre o saldo remanescente do passivo para cada período.

Um *leasing* financeiro gera uma despesa de depreciação para o Ativo, bem como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação para os ativos arrendados deve estar em consonância com a política para os ativos próprios depreciáveis.

O débito dos resultados num *leasing* operacional deve ser a despesas de aluguel para o período contábil. (Boletim do IBRACON n.º 228: 8-9)

4.2.4.4 - Uruguai

O Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai aprovou em seu Pronunciamento n.º 11 - *Normas Contables Internacionales Obligatorias y Optativas*, de 1.990 e os Decretos n.ºs 103/91 - *Estados Contables Uniformes* e 105/91 - *Normas Contables Adecuadas*, deram o caráter legal, tornando obrigatória a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade, entre as quais a de n.º 17 que trata sobre a contabilização dos arrendamentos mercantis, comentada no item anterior.

TABELA XXIII
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

ARRENDAMENTO MERCANTIL – <i>LEASING</i>			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Não há segregação entre <i>leasing</i> financeiro e operacional.	- Há segregação entre <i>leasing</i> financeiro e operacional.	- Há segregação entre <i>leasing</i> financeiro e operacional.	- Há segregação entre <i>leasing</i> financeiro e operacional.

4.2.4.5 - Considerações sobre Arrendamento Mercantil – *Leasing*

As operações de Arrendamento Mercantil na Argentina, Paraguai e Uruguai obedecem aos mesmos princípios, sendo segregados em operacional e financeiro. O operacional é considerado como despesa de aluguel para o período contábil, e o financeiro é considerado contabilmente como compra de bens financiados.

No Brasil, entretanto, não há esta segregação, sendo ambos tratados como operacional, ou seja, na prática, a grande maioria dos contratos de arrendamento mercantil, apesar de consistirem em essência numa operação de financiamento, vêm sendo contabilizados como operação de aluguel.

De acordo com as Normas e Procedimentos Contábeis Norte-americanos, as operações de *leasing* financeiro são registradas no *Ativo Imobilizado*, tendo em contrapartida obrigações registradas no *Passivo Circulante* e no *Exigível a Longo Prazo*, na data e pelo valor da contratação do financiamento. Esse procedimento segue a essência da transação, de que efetivamente se trata de um financiamento do Ativo.

Da mesma forma recomenda as Normas Internacionais de Contabilidade que um *leasing* financeiro deve ser refletido no balanço do arrendatário pelo registro de um *Ativo* e um *Passivo* em valores iguais no início do *lease*, sujeito a depreciação de acordo com a política adotada pela empresa para os ativos próprios. E o *leasing* operacional deve ser tratado como um contrato de aluguel, registrando os pagamentos efetuados em despesas de aluguéis para o período contábil.

Aqui se depara com um item que no Brasil precisa ser melhor definido e adequado à sua essência. De modo que no MERCOSUL o Brasil é o único país a dar um tratamento contábil diferente dos demais, não acompanhando as práticas internacionais, que caminham rumo à harmonização.

4.2.5 - Ativo Diferido

Para FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN (1994:263):

“O Ativo Diferido caracteriza-se por evidenciar os recursos aplicados na realização de despesas que, por possuírem claro potencial de contribuição para a formação do resultado de mais de um exercício social futuro, somente são apropriadas às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influencia a geração do resultado de cada exercício.”

Os ativos diferidos distinguem-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados na medida em que estiverem contribuindo na geração do resultado de cada exercício. Compreendem os gastos de implantação e pré-operacionais, gastos com pesquisas e desenvolvimento de produtos, gastos com reorganização ou reestruturação empresarial etc.

4.2.5.1 - Brasil

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC

A NBC-T - 4 - Da Avaliação Patrimonial dispõe em seu item 4.2.8.1 que: "os componentes do ativo diferido são avaliados ao custo de aplicação, atualizado monetariamente, deduzido das respectivas amortizações, calculadas com base no período em que serão auferidos os benefícios deles decorrentes a partir do início da operação normal. A baixa do valor aplicado deve ser registrada quando cessarem os empreendimentos que integravam, ou restar comprovado que estes não produzirão resultados suficientes para amortizá-los."

LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

O item V do artigo 179 da Lei 6.404/76 define que, no Ativo Diferido, serão classificadas:

"As aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais."

Quanto aos critérios para a avaliação dos ativos diferidos, a referida lei em seu artigo 183 assim define:

"Art. 183 - no balanço os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

...

VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.

...

§ 3º - os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los."

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM

Através da Deliberação CVM n.º 29 de 05 de fevereiro de 1986, a Comissão de Valores Mobiliários aprovou e referendou o pronunciamento do IBRACON sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, que menciona:

"Todas as despesas e perdas ocorridas em determinado período deverão ser confrontadas com as receitas reconhecidas nesse mesmo período ou a ele atribuídas, havendo alguns casos especiais:

- a) os gastos de período em que a entidade é total ou parcialmente pré-operacional. São normalmente ativados para amortização como despesas a partir do exercício em que a entidade, ou a parte do ativo, começar a gerar receitas;

- b) a parcela dos gastos dos departamentos de pesquisa e desenvolvimento que superar o montante necessário para manter o setor em funcionamento, independentemente do número de projetos em execução. (...) Todo o gasto incremental necessário para determinado projeto poderá ser ativado e, quando o projeto iniciar a geração de receitas, amortizado contra as receitas. Os gastos diferidos que não vierem a gerar receitas deverão ter seus valores específicos descarregados como perda no período em que se caracterizar a impossibilidade da geração de receita ou o fracasso ou desmobilização do projeto." [FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN, 1994:267]

O artigo 6º da Instrução CVM n.º 191, de 15 de julho de 1992, define que os elementos do ativo permanente são itens não-monetários. O artigo 7º da mesma Instrução estabelece que os itens não-monetários devem ser registrados por seu valor presente na data de sua aquisição ou formação.

INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES - IBRACON

No tocante à aplicação de princípios contábeis no ativo diferido, o IBRACON em seu pronunciamento n.º VIII - DIFERIDO, enumera os seguintes aspectos:

1. "As aplicações de recursos classificáveis no ativo diferido (...) serão registradas ao custo monetariamente corrigido e amortizadas a partir do início das operações normais da empresa ou do período em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes e até a cessação desse usufruto.
2. As despesas classificadas no ativo diferido deverão ser totalmente amortizadas nos resultados do período em que forem abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinam, ou no período em que for comprovado que essas atividades ou empreendimentos não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-las."

FISCO

O Decreto-lei n.º 1.598/77, que estabeleceu normas de direito tributário para adaptar a legislação do imposto sobre a renda às inovações da lei de sociedades por ações no

parágrafo 1º do seu artigo 15, definindo o tratamento fiscal a ser dado aos ativos diferidos mencionados no item VI do artigo 179 da Lei n.º 6.404/76, assim se expressa:

"§ 1º - poderão ser amortizados os encargos e as despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, tais como:

- a) os juros durante o período de construção e pré-operação;
- b) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais, ou de implantação do empreendimento inicial;
- c) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa."

O Decreto n.º 85.450/80, que efetuou a consolidação da legislação tributária do imposto sobre a renda, oferece maiores detalhes para a aplicação prática, no âmbito da escrituração fiscal, das normas citadas, estabelecendo, nos itens I e II de seu artigo 209, que poderão ser amortizados. [FIPECAFI e ARTHUR ANDERSEN, 1994:269]

4.2.5.2 - Argentina

Na Argentina não existe especificamente o grupo do Ativo Diferido, sendo os gastos pré-operacionais, de organizações, marcas e patentes, *goodwill* e similares, considerados como Ativos Intangíveis.

4.2.5.3 - Paraguai

Em suas legislações e pronunciamentos não faz referências ao Ativo Diferido, e os itens considerados diferido no Brasil, no Paraguai fazem parte dos Bens Intangíveis.

4.2.5.4 - Uruguai

Idem ao Paraguai.

TABELA XXIV
CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO DETERMINADO PELAS NORMAS CONTÁBEIS

ATIVO DIFERIDO			
BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
- Custo Histórico	- Não existe esta classificação.	- Não existe esta classificação.	- Não existe esta classificação.

4.2.5.5 - Considerações sobre o Ativo Diferido:

Apenas o Brasil adota esta classificação, os demais utilizam o grupo Bens Intangíveis, que na realidade abrange não só os itens considerados como Ativo Diferido no Brasil (gastos de organizações, pesquisas e etc.), como também alguns itens Intangíveis considerados como Ativo Imobilizado (marcas e patentes etc.). No Brasil este item é um dos que sofrem forte interferência da Legislação Tributária, ao ponto de gerar polêmicas entre estudiosos e profissionais da área Contábil.

FIPECAFI e ARTHUR. ANDERSEN (1994:264) afirmam:

“Os principais problemas contábeis relacionados com o ativo diferido dizem respeito a: custos e despesas que podem (ou devem) ser diferidos; o grau de incertezas no tocante à realização dos benefícios futuros aceitável para o diferimento de custos e receitas; o método de amortização a ser utilizado, linear ou outro que represente a efetiva contribuição do custo ou despesa diferidos para o resultado de cada exercício.”

Segundo as Normas e Procedimentos Contábeis Norte-americanas os custos de pesquisa e desenvolvimento, bem como as despesas pré-operacionais, são reconhecidos como despesas assim que incorridas. São contabilizados como Ativo Diferido somente os custos de pesquisa e desenvolvimento relacionados às atividades, conduzidas por terceiros, e os exclusivos das indústrias extrativas, desde que haja uma avaliação positiva da recuperação desses custos. Os demais custos e despesas são contabilizados diretamente como despesas operacionais, diferentemente do Brasil. [CRC-SP, 1997:25].

Da mesma forma recomendam as Normas Internacionais de Contabilidade que os custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser registrados como despesas, a menos que sejam custos de desenvolvimento de um projeto que preencha os seguintes critérios:

- a) o produto/processo está definido claramente e os custos atribuíveis a ele podem ser identificados separadamente;
- b) a viabilidade técnica do produto já foi demonstrada;
- c) a gerência indicou sua intenção de produzir e colocar no mercado ou utilizar o produto/processo;
- d) existe uma indicação clara de um mercado futuro para o produto/processo, ou, se for utilizado internamente, sua utilidade é demonstrada claramente; e
- e) existem recursos adequados ou estes estarão disponíveis para completar o projeto e colocar o processo/produto no mercado.

Ainda segundo as NICs, os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao que se espera recuperar em termos razoáveis das receitas futuras relacionadas, considerando-se os custos de desenvolvimento futuro, de produção, de venda e de administração relacionados. Devem ser alocados aos períodos contábeis futuros numa base sistemática, relacionada ou com a venda ou a utilização esperada para o produto/processo ou com sua vida útil. [CRC-SP, 1997:41-42].

Dentro deste entendimento, é visível a tendência internacional de que não devem ser incluídos no Balanço itens que representem simples expectativa de benefícios econômicos futuros, ou seja, no Ativo só deveriam ser registrados itens que efetivamente possuam valor de troca. Assim, o Brasil com a abertura para o capital internacional, necessariamente terá que repensar sua prática, uma vez que a pressão para a harmonização contábil a nível mundial torna-se cada dia mais forte e evidente.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS DO TRABALHO

5.1 – CONCLUSÕES

5.1.1 – Organização dos Sistemas Contábeis no MERCOSUL

Os sistemas contábeis nos países do MERCOSUL estão organizados de formas diferenciadas. O exercício da atividade profissional do Contador não tem o mesmo reconhecimento em cada país. O Brasil e a Argentina têm a profissão regulamentada por força de lei, podendo exercer a atividade somente os profissionais matriculados em suas respectivas entidades de classe, as quais, embora tenham os mesmos objetivos, não possuem a mesma estrutura e autonomia. No entanto, no Paraguai e Uruguai a profissão não está regulamentada, não há obrigatoriedade de registro em entidades de classe para o exercício profissional.

No Brasil os Conselhos Regionais de Contabilidade – CRCs, estão hierarquicamente subordinados ao Conselho Federal de Contabilidade – CFC, que é a entidade máxima de controle profissional e responsável pela elaboração de normas técnicas, profissionais e éticas da profissão contábil no país. No entanto, na Argentina o controle do exercício profissional é exercido pelos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, que estão voluntariamente associados à Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. Essas entidades também congregam, além do Contador Público, outras profissões, como as de Administrador e Economista.

No Brasil existem duas categorias de profissionais de Contabilidade, uma com formação do nível de segundo grau, chamada Técnico em Contabilidade, e a outra com formação de nível superior, com título de Bacharel em Contabilidade, denominada Contador. Entretanto na Argentina, Paraguai e Uruguai existe apenas a categoria de nível superior, ou seja, o Licenciado em Contabilidade, denominado Contador Público.

Mesmo com algumas divergências, pode-se afirmar que a profissão contábil está organizada e regulamentada no Brasil e Argentina. Todavia, no Paraguai e Uruguai não há regulamentação profissional, e as entidades de classe existentes são de natureza voluntária, sem obrigatoriedade de registro para o exercício profissional. Não obstante, em ambos os países, existem projetos que visam reverter esta situação, ou seja, regulamentar o exercício da profissão no âmbito das ciências econômicas.

Assim, para se chegar ao livre exercício da profissão contábil no MERCOSUL, é preciso superar muitas barreiras, que em sua maioria extrapolam a condição do conhecimento

técnico do profissional e atingem a esfera política e sociocultural de cada país. O processo de integração exige um amplo esforço no sentido de compatibilização e harmonização de políticas, legislações e procedimentos nas diversas áreas, dentre as quais o exercício da atividade profissional.

Neste sentido, o grupo de estudo que desenvolve trabalhos que visam a harmonização das normas e práticas contábeis, bem como o livre exercício da atividade profissional no âmbito do MERCOSUL, tem-se orientado pela tendência mundial. Tanto que os organismos profissionais do Brasil e da Argentina atuam, desde as primeiras reuniões do grupo de trabalho da Organização Mundial do Comércio – OMC, como assessor das respectivas chancelarias.

Todavia, sem tirar a visão do cenário mundial, faz-se necessário que cada país do bloco procure resolver com a máxima urgência as assimetrias entre as entidades que elaboram normas e procedimentos contábeis de caráter técnico e legal. Reconhecer o poder de cada entidade é fator primordial para se chegar ao êxito.

5.1.2 – Estrutura das Demonstrações e Avaliação dos Elementos do Ativo

A composição e a estrutura das demonstrações patrimoniais, bem como os critérios utilizados na avaliação contábil dos elementos do *Ativo* nos quatro países do bloco são bastante diversificados, e isto prejudica a análise comparativa entre as empresas, gerando desconfiança nas informações contábeis apresentadas através dos balanços. Vejamos: na avaliação dos *Estoques* entre o Brasil, Paraguai e Uruguai não há grandes conflitos, e os critérios utilizados estão de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. No entanto, a Argentina adota critério único no bloco, além do que, em alguns casos, existem divergências até na classificação dos *Bens*. Por exemplo, na Argentina e Paraguai, “*bens fungíveis*” refere-se a produtos agrícolas, animais, extrativos etc., enquanto que no Brasil e Uruguai, são mercadorias que se gastam ou consomem com facilidade.

Na avaliação contábil dos *Investimentos Permanentes* as divergências significativas referem-se mais à aplicação ou não, do método da equivalência patrimonial. Apenas o Paraguai e Uruguai apresentam uniformidade de aplicação, em razão da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, ao passo que o Brasil e Argentina, os dois países de maior influência no bloco, utilizam critérios bem diferenciados.

Quanto aos critérios de avaliação contábil do *Ativo Imobilizado*, com exceção da Argentina, que tem como prioridade a utilização de *Valores Correntes*, os países são basicamente iguais, ou seja, avaliam pelo *Custo Histórico* e/ou *Custo Corrigido*, e somente em caso excepcional no Paraguai aceita-se o *Valor de Mercado*. Porém existem divergências consideráveis na composição do *Ativo Imobilizado*. O Brasil, contrariando as Normas Internacionais de Contabilidade, considera Imobilizado os *bens tangíveis* e *intangíveis* necessários à manutenção da atividade das empresas. A Argentina considera apenas os *bens tangíveis* utilizados na manutenção das atividades da entidade, atendendo parcialmente às recomendações das NICs. O Paraguai e o Uruguai, além de considerar apenas os *bens tangíveis*, incluem no Imobilizado os bens destinados a locação ou arrendamento, procedimento este recomendado pelas NICs.

As operações de *Arrendamento Mercantil – Leasing*, são tratadas no Brasil, inadequadamente, como operações de aluguéis, contrariando as NICs bem como as Normas Contábeis Norte-americanas. Todavia, nos demais países do MERCOSUL faz-se segregação em *leasing* operacional e *leasing* financeiro, dando tratamento adequado à prática internacional

Há também discrepância quanto ao *Ativo Diferido*. Apenas o Brasil adota esta classificação, enquanto que os demais países utilizam o grupo *Bens Intangíveis*, que abrange tanto os *diferidos* como também alguns itens *intangíveis* considerados no Brasil como *Ativo Imobilizado*. A prática adotada pelo Brasil não só difere das demais, como contraria as Normas Internacionais de Contabilidade, que recomendam registrar no Ativo somente os bens que efetivamente possuam valor de troca.

Após as análises efetuadas, constata-se que existem divergências acentuadas entre os procedimentos contábeis adotados nos países que integram o MERCOSUL. Destarte muitas das divergências surgem não apenas em função da aplicação de diferentes métodos, como também por questões de doutrina e do desenvolvimento da teoria contábil. Nota-se também, uma relação direta entre a profissão e as normas contábeis. No Brasil e Argentina, onde a profissão contábil está regulamentada, com órgãos de classe fortes e bem estruturados, suas normas adquirem força de lei, a adoção torna-se de caráter obrigatório. Todavia no Paraguai e Uruguai, onde a profissão contábil ainda não está regulamentada e o registro junto aos órgãos de classe não está vinculado ao exercício da atividade profissional, além de as normas contábeis não contemplarem todos os assuntos concernentes, sua adoção é de caráter facultativo.

O MERCOSUL está inserido num cenário mais amplo, que é o da globalização dos mercados, e a cada dia fica mais evidente a crescente necessidade de informações contábeis, com considerável grau de padronização, por parte dos usuários externos, sejam eles credores, investidores ou acionistas; como também a necessidade de disponibilização de tais informações com maior velocidade. A harmonização das normas e práticas contábeis trará inúmeras vantagens para as empresas e para os usuários externos. Relacionam-se abaixo algumas das vantagens.

a) Vantagens para as empresas:

- redução de custo na consolidação de balanços;
- redução de custo na preparação de informes para o mercado de capitais;
- facilidade no treinamento de pessoal;
- facilidade na análise comparativa nos diferentes mercados para uma mesma atividade;
- facilidade na análise dos informes gerenciais para tomada de decisão;
- facilitação no processo de comunicação com seus acionistas, credores e investidores em geral e outras.

b) Vantagens para os usuários externos:

- maior confiabilidade nas informações contábeis;
- facilidade de comparação entre empresas com a mesma atividade em países diferentes;
- disponibilização de informações com maior velocidade e outras.

Para a profissão contábil de um modo geral, a harmonização trará valorização e credibilidade junto aos seus usuários e perante toda a sociedade.

5.1.3 – Proposta Conceitual e Estrutural dos Elementos do Ativo

Este trabalho pretende contribuir para o processo de harmonização das normas e procedimentos contábeis no âmbito dos países do MERCOSUL. Para tanto, apresenta-se uma proposta sugerindo conceitos e estrutura para os elementos do Ativo, que poderá ser utilizada inicialmente pelas empresas que atuam no MERCOSUL em forma de preparação à harmonização total. Os critérios utilizados na definição desta proposta foram o resultado da

análise comparativa entre as normas e práticas contábeis de cada país do bloco, bem como, a prática recomendada pelas Normas Internacionais de Contabilidade.

PROPOSTA

CONCEITOS E ESTRUTURA PARA OS ELEMENTOS DO ATIVO

- 1 - Ativo** – As contas do Ativo compreendem as aplicações de recursos representadas por bens e direitos, e deverão ser dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, observando-se iguais procedimentos para os grupos e subgrupos.
- 1.1 - Ativo Circulante** – Serão classificados aqui todos os bens e direitos já convertidos em dinheiro ou que se transformarão em dinheiro dentro do prazo de doze meses, a partir da data de encerramento do período a que se refere a demonstração contábil. Este grupo de contas deverá ser subdividido em diversos subgrupos.
 - 1.1.1 - Disponibilidades** – Serão classificados neste subgrupo os valores em numerários disponíveis em caixa, os depósitos bancários com direito a imediata utilização, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito e que representam recursos com livre movimentação.
 - 1.1.1.1 - Caixa** – Representa dinheiro, bem como cheques recebidos e ainda não depositados, pagáveis irrestrita e imediatamente.
 - 1.1.1.2 - Bancos – Conta Movimento** – Representam contas de livre movimentação.
 - 1.1.1.3 - Numerário em Trânsito** – Representa dinheiro em trânsito.
 - 1.1.1.4 - Aplicações de Liquidez Imediata** – São aplicações de curtíssimo prazo no mercado financeiro.
 - 1.1.2 - Créditos** – Neste grupo serão classificados os direitos a receber decorrentes de vendas a prazo e outras operações a prazo realizadas pela empresa.
 - 1.1.2.1 - Duplicatas a Receber** – Representam um direito a cobrar de clientes proveniente da venda a prazo de mercadorias ou serviços. E excepcionalmente das vendas de bens do imobilizado, como imóveis, equipamentos, veículos etc.
 - 1.1.2.2 - Títulos a Receber** – Representam valores a receber oriundos de renegociação de contas a receber, empréstimos a receber de terceiros e de vendas não ligadas às operações normais da empresa, tais como vendas de investimentos como ações, debêntures, imóveis etc.

- 1.1.2.3 - Cheques em Cobranças** – Essa conta engloba os cheques recebidos até a data do balanço, mas não cobráveis imediatamente, por serem pagáveis em outras praças ou por outras restrições de seu recebimento a vista.
- 1.1.2.4 - Dividendos Propostos a Receber** – Essa conta destina-se a registrar os dividendos a que a empresa tem direito, em função de participações em outras empresas.
- 1.1.2.5 - Bancos – Contas Vinculadas** – Representam os depósitos vinculados para liquidação de contratos de câmbio, liquidação de importações, liquidação de empréstimos, garantias e de depósitos bloqueados por força de cláusulas contratuais.
- 1.1.2.6 - Juros a Receber** – Representam os juros a receber de terceiros oriundos de empréstimos, bem como de outras operações nas quais os juros não sejam agregados aos próprios títulos.
- 1.1.2.7 - Adiantamento a Terceiros** – Representam os numerários entregues a terceiros, mas sem vinculação específica ao fornecimento de bens, produtos ou serviços contratuais predeterminados.
- 1.1.2.8 - Créditos a Funcionários** – Nesta conta devem englobar-se todas as operações de créditos a funcionários por adiantamentos concedidos por conta de salários, por conta de despesas, por conta de empréstimos e outros.
- 1.1.2.9 - Impostos a Recuperar** – Nesta conta são registrados os casos de impostos a recuperar pela empresa. Face à variedade de impostos, pode-se segregar em subcontas.
- 1.1.2.10 - Outros Créditos** – Representam outros direitos a receber não enquadrados especificamente nas contas anteriores.
- 1.1.3 - Investimentos Temporários** – Serão classificados neste subgrupo valores aplicados de caráter temporário cujos prazos de resgate ocorra dentro do prazo de doze meses, a partir da data de encerramento do período a que se refere a demonstração contábil. Exemplo: Depósito a prazo fixo, Títulos e valores mobiliários, Títulos de créditos, Ações, Ouro etc.
- 1.1.4 - Estoques** – Neste subgrupo serão classificadas as mercadorias destinadas a venda, a distribuição, a transformação ou ao uso próprio no curso normal das atividades. Serão representados basicamente pelas contas: Mercadorias para Revenda, Produtos Acabados, Produtos em Elaboração, Matérias-primas, Almoxarifado, Importações em andamentos, Adiantamentos a Fornecedores etc.

- 1.1.5 - Despesas Antecipadas** – Serão classificadas neste subgrupo as aplicações de recursos em despesas cujo benefício para a empresa contratante ocorrerá em períodos subsequentes. Inclui normalmente as seguintes contas: Prêmios de Seguros, Aluguéis pagos Antecipados, Assinaturas e Anuidades, Antecipação de Comissões e Prêmios etc.
- 1.2 - Ativo Realizável a Longo Prazo** – De uma forma geral serão classificados neste grupo os subgrupos e as contas da mesma natureza dos classificados no Ativo Circulante que, todavia, tenham sua realização certa ou provável após o término de doze meses, a partir da data de encerramento do período a que se refere a demonstração contábil.
- 1.3 - Ativo Permanente** – Serão registrados neste grupo os bens e direitos de caráter permanente na empresa, ou seja, aqueles que a empresa não tem interesse de negociar.
- 1.3.1 - Investimentos Permanentes** – Representam aplicações de recursos em participações permanentes em outras sociedades e em direitos de qualquer natureza, que não se destinem à atividade principal da empresa.
- 1.3.1.1 - Participações Permanentes em outras Sociedades** – Registram-se nesta conta somente os investimentos significativos em outras sociedades que tenham a característica de aplicação de capital permanente, cuja intenção é usufruir dos rendimentos proporcionados por esses investimentos; segregar em subcontas.
- 1.3.1.2 - Outros Investimentos Permanentes** – Serão registrados nesta conta os investimentos não relevantes em outras sociedades, e os demais investimentos permanentes, tais como Obras-de-arte, Terrenos e Imóveis para futura utilização, Imóveis com finalidades de locação ou arrendamento etc., segregar em subcontas.
- 1.3.2 - Ativo Imobilizado** – Serão registrados neste subgrupo os bens e direitos tangíveis destinados à manutenção das atividades da empresa, ou seja, os que têm um corpo físico, tais como Terrenos, Obras civis, Máquinas, Móveis, Veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc.
- 1.3.3 - Ativos Intangíveis** – Serão registrados neste subgrupo os bens e direitos intangíveis destinados à manutenção das atividades da empresa, cujo valor resida não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como Patentes, Direitos Autorais, Marcas, *Goodwill* etc.
- 1.3.4 - Ativo Diferido** – Serão registradas neste subgrupo as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, ou seja, despesas já incorridas que pelo benefício futuro delas esperado têm

sua apropriação às contas de resultado à medida e na proporção em que essa contribuição influencie a geração do resultado de cada exercício social.

Acredita-se que com a harmonização dos procedimentos contábeis o processo que visa o livre exercício da profissão contábil no MERCOSUL será beneficiado.

PROPOSTA

PLANO DE CONTAS SIMPLIFICADO PARA O ATIVO

1 - ATIVO

1.1 - Ativo Circulante

1.1.1 - Disponibilidades

1.1.1.1 - Caixa

1.1.1.2 - Bancos – Conta Movimento

1.1.1.3 - Numerário em Trânsito

1.1.1.4 - Aplicações de Liquidez Imediata

1.1.2 - Créditos

1.1.2.1 - Duplicatas a Receber

1.1.2.2 - Títulos a Receber

1.1.2.3 - Cheques em Cobranças

1.1.2.4 - Dividendos Propostos a Receber

1.1.2.5 - Bancos – Contas Vinculadas

1.1.2.6 - Juros a Receber

1.1.2.7 - Adiantamento a Terceiros

1.1.2.8 - Créditos a Funcionários

1.1.2.9 - Impostos a Recuperar

1.1.2.10 - Outros Créditos

1.1.3 - Investimentos Temporários

1.1.4 - Estoques

1.1.5 - Despesas Antecipadas

1.2 - Ativo Realizável a Longo Prazo

1.3 - Ativo Permanente

1.3.1 - Investimentos Permanentes

1.3.1.1 - Participações Permanentes em outras Sociedades

1.3.1.2 - Outros Investimentos Permanentes

1.3.2 - Ativo Imobilizado

1.3.3 - Ativos Intangíveis

1.3.4 - Ativo Diferido

5.2 – RECOMENDAÇÕES

A globalização aos poucos vem exigindo, como condição indispensável de sucesso, que a contabilidade seja a linguagem universal dos negócios. Neste sentido é que o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade – IASC e a Federação Internacional de Contadores – IFAC, vêm trabalhando permanentemente na busca de uma harmonização capaz de suprir tais exigências. Com relação ao MERCOSUL, que é a razão deste trabalho, fazemos as seguintes recomendações:

- que se busque inicialmente uma harmonização pelo menos para as empresas que já estão atuando no MERCOSUL;
- enquanto não for possível a harmonização plena, que sejam evidenciados os critérios utilizados na avaliação patrimonial e os efeitos nos resultados;
- que haja maior abertura por parte das entidades profissionais envolvidas no estudo de harmonização dos procedimentos contábeis dos países do MERCOSUL, dando oportunidade a que mais profissionais e pesquisadores participem desse trabalho;
- que através de convênios e parcerias os organismos profissionais e as universidades dos quatro países criem condições para o desenvolvimento de projetos sobre o assunto;
- que as universidades propiciem intercâmbios de professores e acadêmicos, para uma maior integração a nível acadêmico;
- que através da Associação Interamericana de Contabilidade – AIC, o estudo de harmonização contábil seja estendido a toda a América Latina.

O processo de integração implica na busca de articulação de ações com o propósito de obter soluções aos problemas comuns. Neste sentido, os órgãos de classe e as

universidades desempenham papel fundamental na geração e na disseminação de novos conhecimentos. Para tanto, é necessário uma maior interação entre essas instituições, a fim de que possa ocorrer desenvolvimento mútuo.

As limitações do presente trabalho surgiram da reduzida disponibilidade de materiais e informações sobre o assunto. Daí por que este se torna relevante, uma vez que seus resultados poderão desencadear o desenvolvimento de outras pesquisas, ou mesmo dar continuidade a esta, explorando exaustivamente as assimetrias entre os elementos patrimoniais do Passivo, Patrimônio Líquido, Resultado do Exercício e de outras demonstrações contábeis, cuja publicação é de caráter obrigatório.

Por fim, há que se considerar que o propósito deste trabalho não foi esgotar o assunto pesquisado, mas sim, dar uma contribuição ao processo de harmonização das Normas e Práticas Contábeis, servindo de referência e motivando novos trabalhos nesta área, e fortalecendo a consciência de que a consolidação do MERCOSUL se dará via integração de seus povos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARDAO, Arturo. Nuestra America Latina - Temas latinoamericanos. Montevideo: Ediciones de la Banda Oriental SRL, 1986.
- BRASIL, Leis, Decretos, etc. Lei n.º 6.404, de 15-12-76. Lei das sociedades por ações. 2ª ed. São Paulo: Atlas. 1995.
- BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Dicas do mercosul. Brasília: MRE, 1997.
- CARDOSO, Fernando Henrique. Dicas do mercosul. Brasília: MRE, 1997.
- COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Armonización de normas contables de los países del mercosur. Montevideo: 1995.
- COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas y disposiciones relativas al ejercicio profesional. Uruguai. 1994.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Harmonização das normas de auditoria dos países integrantes do mercosul. Brasília: CFC, 1995.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. São Paulo: Atlas, 1995.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Relatório das atividades do grupo de integração do mercosul - GIMCEA. Brasília: 1995.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Contabilidade no contexto internacional. São Paulo: Atlas, 1997.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. Coletânea da legislação da profissão contábil. Curitiba: CRCPR, 1997.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 10.ed. rev. ampl. Porto Alegre: CRCRS, 1996.
- FAVERO, Hamilton Luiz. et. al. Contabilidade – teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1995.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Comparacion entre las normas contables de auditoria de los países integrantes del mercosur y las normas internacionales. Buenos Aires: FACPCE, 1996.
- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Compendio de resoluciones tecnicas. Buenos Aires: Amalevi, 1997.

- FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALIS DE CIENCIAS ECONÓMICAS - CECYT. Comparacion de Normas Contables Profesionales Aplicadas em el ambito del MERCOSUR. Buenos Aires: CECYT, 1996.
- FIPECAFI & ARTHUR ANDERSEN. Normas e práticas contábeis no Brasil. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- FLORÊNCIO, Sérgio Abreu e Lima & ARAÚJO, Ernesto H. F. Mercosul hoje. São Paulo: Alfa Omega, 1996.
- GIL, Antonio C. Como elaborar projetos de pesquisa. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1996
- GIL, Antonio C. Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Atlas, 1994
- GONÇALVES, Eugênio Celso e BAPTISTA, Antônio Eustáquio. Contabilidade geral. São Paulo: Atlas 1996.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. Comparação das práticas contábeis internacionais, americanas e brasileiras. Boletim do IBRACON n.º 228 p.5, São Paulo, maio de 1997.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. et. al. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 4ª ed. rev. São Paulo: Atlas, 1995.
- KOLIVER, Olivio - A harmonização das normas para o exercício profissional no âmbito dos países do cone sul: balanço das assimetrias e dos possíveis caminhos para o seu equacionamento - Brasília: RBC n.º 102, p. 12, 1996.
- LAREDO, Iris Mabel. La integracion latinoamericana en el actual escenario mundial: de la ALALC. ALADI al MERCOSUR. Rosario: UND Editora, 1992.
- LEITE, Eduardo de Oliveira. A monografia jurídica. Porto Alegre: Fabris, 1985.
- NASI, Antonio Carlos - A Globalização dos mercados e sua influência nas normas de auditoria - Brasília: RBC n.º 102, p. 45, 1996.
- NASI, Antonio Carlos. Globalização da economia e as novas tendências da profissão contábil no século XXI. Revista Brasileira de Contabilidade - RBC n.º 109, Brasília: CFC, 1998.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. (dissertação de mestrado), São Paulo: FEA/USP, 1994.
- PREVIDELLI, José de J. Mudanças organizacionais em empresas multinacionais. (Tese de Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1996.
- ROSA, Paulo Moreira da & ABREU, Aline França de. Informação e globalização – o impacto na função contábil. Anais da XII Convenção dos Contabilista do Paraná. Maringá: CRC/PR, 1997.

- SANTOS, Dilson Gabriel dos. Globalização e competitividade. Uberlândia: TELECO n° 152, 1997.
- SELLTIZ, C. et al. Research methods in social relations. New York: Henry Holt and Company, inc., revised edition, 1959.
- SOARES, Maria Susana Arrosa. Mercosul e globalização. Material do curso ministrado na UFSC na 3ª reunião especial do SBPC no período de 2 a 4 de maio. Florianópolis, 1996.
- SOUSA, Vicente de Paula. As políticas e as práticas de acesso ao ensino superior nos países que integram o mercosul. (Dissertação de Mestrado). Florianópolis: UFSC, 1995.
- VIEGAS, Juan Carlos. et. al. Contabilidad presente y futuro. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 1996.
- YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o mercosul. (Tese de Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 1996.