

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO - ECONÔMICO
CURSO DE PÓS - GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: Políticas e Gestão Institucional

**CONGRUÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO CONTEÚDO DAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA
NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: COM
ÊNFASE NA SUA HARMONIZAÇÃO**

JULIANA FAVERO BRANDÃO

FLORIANÓPOLIS

2000

Juliana Favero Brandão

**CONGRUÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO CONTEÚDO DAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA NOS
PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: COM
ÊNFASE NA SUA HARMONIZAÇÃO**

Dissertação apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Administração.

Orientadora: Ise Maria Beuren, Dra.

Florianópolis, dezembro de 2000.

**CONGRUÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO CONTEÚDO DAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA
NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: COM
ÊNFASE NA SUA HARMONIZAÇÃO**

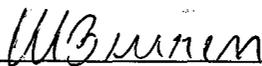
Juliana Favero Brandão

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de Mestre em Administração (área de concentração em Políticas e Gestão Institucional) e aprovada, na sua forma final, pelo Curso de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Santa Catarina.



Prof. Nelson Colossi, Dr.
Coordenador do Curso

Apresentada à Comissão Examinadora integrada pelos professores:



Ilse Maria Beuren, Dra. (orientador)



Eloise Helena Livramento Dellagnelo, Dra. (membro)



Paulo Cesar da Cunha Maya, Dr. (membro)

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente, a DEUS e a meu pai (junto dele), por saber que em nenhum momento me deixaram só.

Minha profunda gratidão a minha mãe, Elidia, pelos sacrifícios que fez, para que eu, hoje, alcançasse mais uma conquista. Por me apoiar e incentivar em todas as horas de minha vida. Agradeço, também, a Sr. Francisco, companheiro inseparável dela.

Sincero agradecimento, a minha orientadora Prof^a Dr^a Ilse Maria Beuren, por sua confiança, seu empenho, sabedoria e amizade, que marcaram tanto minha trajetória acadêmica. Minha admiração especial à sua dedicação.

Aos amigos inesquecíveis do Núcleo de Pesquisa e Estudos em Custos para a Gestão Empresarial - NUPEC, que participaram e contribuíram nesta caminhada, Ana Lúcia, Cristiane, Verônica, Artur, Mere e Fabian.

Aos colegas do curso de mestrado Luciana Merlin, Sueli e Emanuelle.

À Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), aos professores do Curso de Pós-Graduação em Administração (CPGA) pelo crescimento intelectual e de vida, proporcionados. Aos professores e servidores do Curso de Ciências Contábeis, pela atenção sempre dispensada.

Ao Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - CNPq, pelo apoio financeiro recebido.

SUMÁRIO

LISTA DE QUADROS	vii
RESUMO	viii
ABSTRACT	ix
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Tema e problema	1
1.2 Objetivos	4
1.3 Justificação do estudo	5
1.4 Organização do trabalho.....	7
2 O MERCOSUL	8
2.1 A evolução dos Acordos Comerciais.....	8
2.1.1 Modalidades de Acordos Comerciais.....	8
2.1.2 Acordos firmados na América Latina	10
2.2 Origem do MERCOSUL.....	12
3 A PROFISSÃO CONTÁBIL NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL	14
3.1 A profissão contábil na Argentina	14
3.1.1 Prerrogativas Profissionais	15
3.1.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação	15
3.1.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação	18
3.2 A profissão contábil no Brasil	18
3.2.1 Prerrogativas Profissionais	20
3.2.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação	20
3.2.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação	23
3.3 A profissão contábil no Paraguai.....	23
3.3.1 Prerrogativas Profissionais	24
3.3.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação	25
3.3.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação	26
3.4 A profissão contábil no Uruguai.....	27
3.4.1 Prerrogativas Profissionais	27
3.4.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação	28
3.4.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação	30
4 METODOLOGIA	31
4.1 Especificação do problema.....	31
4.1.1 Perguntas de pesquisa.....	31
4.1.2 Definição constitutiva de termos	32
4.1.3 Definição operacional de categorias de análise	33
4.2 Delineamento da pesquisa	35
4.3 Coleta e análise dos dados.....	36
4.4 Limitações da pesquisa.....	37

5 NORMAS E PRÁTICAS APLICÁVEIS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA	39
5.1 Fundamentação legal para a elaboração das demonstrações contábeis	39
5.1.1 Fundamentação legal das demonstrações contábeis na Argentina	39
5.1.2 Fundamentação legal das demonstrações contábeis no Brasil	41
5.1.3 Fundamentação legal das demonstrações contábeis no Paraguai	45
5.1.4 Fundamentação legal das demonstrações contábeis no Uruguai	47
5.2 A estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.....	53
5.2.1 A estrutura das demonstrações contábeis na Argentina.....	53
5.2.2 A estrutura das demonstrações contábeis no Brasil	58
5.2.3 A estrutura das demonstrações contábeis no Paraguai.....	64
5.2.4 A estrutura das demonstrações contábeis no Uruguai.....	70
5.3 O conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.....	77
5.3.1 O conteúdo das demonstrações contábeis na Argentina	77
5.3.2 O conteúdo das demonstrações contábeis no Brasil	83
5.3.3 O conteúdo das demonstrações contábeis no Paraguai	92
5.3.4 O conteúdo das demonstrações contábeis no Uruguai.....	95
6 ANÁLISE DAS CONGRUÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA	106
6.1 Análise das congruências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória	106
6.2 Análise das divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória	111
6.3 Análise da viabilidade de harmonização do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória	115
7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	122
7.1 Conclusões.....	122
7.2 Recomendações	124
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	125

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Apresentação do Balanço Patrimonial, Balanço Geral ou <i>Estado de Situación Patrimonial</i>	116
Quadro 2 - Apresentação da Demonstração do Resultado ou <i>Estado de Resultado</i>	117
Quadro 3 - Apresentação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos ou <i>Estado de Origen y Aplicación de Fondos</i>	119
Quadro 4 - Apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou <i>Estado de Evolución del Patrimonio Líquido</i>	120

RESUMO

Frente a atual conjuntura econômica mundial, que estimula a competitividade das organizações em nível global, constata-se o surgimento de acordos comerciais entre países com interesses comuns. Neste contexto, surgem os chamados blocos econômicos que visam o desenvolvimento comercial, econômico, social e político de seus integrantes. Em um cenário regionalizado, presencia-se a evolução do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL. De modo a tornar as organizações mais eficazes no mercado mundial, a Contabilidade, como sistema de informação e avaliação patrimonial, deve prover seus usuários com relatórios confiáveis e de ampla compreensão internacional. Sob esta ótica, os profissionais da contabilidade devem preparar-se para este mercado, buscando conhecer, inicialmente, como está estruturada sua profissão frente aos profissionais de outros países. Bem como, compreender as práticas e normas técnicas adotadas nos demais países, com vistas a comparabilidade das informações fornecidas pela contabilidade. Contudo, para que as informações disponíveis nas demonstrações contábeis sejam efetivamente úteis e pertinentes aos usuários destas, torna-se indispensável a existência de normas para sua elaboração e divulgação. Não obstante, a diversidade de normas e padrões contábeis existentes nos países, inclusive naqueles integrantes do MERCOSUL, procura-se contribuir, com este trabalho, para a averiguação e análise das congruências e divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL, com ênfase na busca da harmonização destas demonstrações.

ABSTRACT

In front of the current worldwide economic conjuncture, which stimulates the organisations competitiveness in global level evidences the commercial agreements sprouting between countries with common interests. In this context, the economic blocks, as they're called, appear, which intend to reach its integrands commercial, economic, social and politician development. In a regional scene, it's noticed the *Mercado Comum do Sul – MERCOSUL* evolution. Turning organisations more efficient in the world-wide market, the Accounting, as an information and equity appraisal system, must provide its users with trustworthy reports and of wide international understanding. Therefore, the accounting professionals must be prepared for this market, searching to know, primarily, how its profession is structured compared with professionals of other countries. As well as, understanding accounting practices and technical rules adopted in the others countries, intend to reach comparability of the information supplied by the accounting. However, becomes indispensable the existence of accounting statements information available elaboration and disclosure standards, being effectively useful and pertinent to their users. Because of the existing diversity of accounting rules and standards in the countries, including the ones that participates of the MERCOSUL, this work intends to contribute to verify and analyse the congruencies and divergences of compulsory publication accounting statements content in those countries, with emphasis in the harmonisation searching of these statements.

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo são abordados os tópicos preliminares do trabalho. Inicialmente, apresentam-se o tema e problema que deram origem à presente pesquisa. Em seguida, são evidenciados os objetivos geral e específicos pretendidos. Por fim, apresenta-se a justificativa teórico-empírica e a organização do estudo.

1.1 Tema e problema

A contabilidade nasceu de forma rudimentar no início das civilizações. Sá¹ afirma que “as mais antigas manifestações do pensamento contábil são as contas primitivas, as que identificam os objetos (geralmente por figuras) e a quantidade desses mesmos objetos (geralmente por riscos ou sulcos) como meios patrimoniais.”

Contudo, para que a contabilidade pudesse ser entendida como um sistema de escrituração, passaram-se muitos séculos. Hendriksen e Van Breda² relatam que, “à medida que a história da contabilidade é contada, torna-se rapidamente evidente que a contabilidade foi um produto de muitas mãos e muitas terras”, até que pudesse ser devidamente registrada. Ressaltam que isto se deu por volta de 1494, em Veneza, quando o frei franciscano Irmão Luca Pacioli escreveu seu livro relatando o sistema das partidas dobradas.

Schimidt³ afirma que "o desenvolvimento e a propagação das partidas dobradas ajudaram o homem a atravessar o último período medieval vivido pela Europa, facilitando a solidificação de um novo período histórico, no qual novas formas de administrar e comercializar foram implantadas." Desde então, a contabilidade vem sendo tratada e estudada como recurso fundamental para o registro dos acontecimentos patrimoniais.

Sá⁴ lembra que, “o aparecimento das cidades, a estrutura dos Estados, o poder Religioso, o surgimento da moeda, a concentração de riqueza, a divisão do trabalho, o

¹ SÁ, Antônio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997, p.20.

² HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p.41.

³ SCHIMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000, p.25

⁴ SÁ, Antônio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997, p.12

domínio dos mares, a expansão comercial, a Revolução Industrial, a descoberta do papel, a revolução científica, a informática, todos esses fatores alteraram e continuam alterando a história dessa ciência do patrimônio.” Entende-se, com isso, que a contabilidade continuará evoluindo e adaptando-se ao novo contexto, da mesma forma como a humanidade o faz.

A partir da segunda metade deste século, com o impulso do pós-guerra, observa-se muitos avanços de ordem tecnológica, econômica, política e social. Estes são reflexos de uma sociedade em busca de um desenvolvimento globalizado. A expansão das formas de comunicação, também, consolida-se como fator propulsor do desenvolvimento econômico, devido a velocidade com que, atualmente, obtêm-se informações sobre os mais variados assuntos de diversas partes do mundo.

Este avanço das comunicações possibilita, portanto, um grande volume de informações à disposição de gestores e outros interessados, atuantes no meio empresarial, que visam o crescimento dos mercados de bens e serviços.

Evidencia-se, desta maneira, a necessidade de conhecer aspectos diretamente relacionados às práticas contábeis adotadas pelos diferentes países, tendo em vista sua aplicação nas novas demandas decorrentes da evolução comercial dos mercados.

Assim, diante da atual conjuntura econômica mundial e o fenômeno denominado globalização, esta ciência social procura evoluir e contribuir para o aperfeiçoamento das formas de comércio decorrentes de tais fatos. Tendo que, de certa forma, ser novamente reescrita por muitas mãos e muitas terras.

Neste contexto, surgem os chamados blocos econômicos, que podem ser formados por conglomerados de regiões, países e continentes. Para alcançar a integração econômica dentro de um bloco, alguns ajustes são necessários, tais como eliminação de barreiras alfandegárias e acordos nos campos político, econômico e social.

Na América do Sul observa-se esta forma de integração por meio do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL. Este firmado integralmente entre os chamados “países-membros” ou “estados-partes”, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai. Para que esta integração traga os resultados almejados, conforme Maia⁵, os países-membros deverão:

⁵ MAIA, Jayme de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.169

- a) adotar um Programa de Liberação Comercial, que permita a livre movimentação de bens, serviços e fatores produtivos dentro dos países do MERCOSUL;
- b) adotar, com os países não integrantes do bloco, tarifas aduaneiras e políticas comerciais comuns;
- c) coordenar suas políticas macroeconômicas de forma a harmonizar-se com os princípios do MERCOSUL; e
- d) tornar suas legislações coerentes com os princípios deste mercado.

Observa-se que já há uma preocupação, por parte dos governos de países-membros dos blocos econômicos existentes, em apresentar soluções para as diferenças encontradas nos campos econômico, político, social.

Dentre os inúmeros fatores a serem trabalhados em direção à integração de países e mercados, um deles diz respeito aos instrumentos pelos quais as empresas, transnacionais ou não, informam à sociedade sua situação patrimonial e financeira. Estes instrumentos são as demonstrações contábeis fornecidas pela contabilidade que, enquanto ciência social, é significativamente influenciada pelo ambiente e pelas tradições nacionais em cada país que atua.⁶

Com a criação dos blocos econômicos, muito tem sido feito, no sentido de harmonizar as práticas contábeis adotadas pelos países, buscando formas de normatização para as atividades realizadas pelos profissionais da contabilidade.

No entanto, ainda há uma diversidade de normas e padrões contábeis, profissionais e técnicos não harmonizados, em todo o mundo. Porém, devido a ascensão cada vez maior dos blocos econômicos e das empresas transnacionais, vem se consolidando a necessidade de comparabilidade das informações contábeis divulgadas internacionalmente pelos profissionais desta ciência. Evidenciando-se, desta forma, a importância da harmonização de normas técnicas e também profissionais no sentido de contribuir para o desenvolvimento da contabilidade e sua utilidade junto aos usuários.

A Contabilidade, enquanto sistema de informação, deve prover seus usuários com relatórios confiáveis e de ampla compreensão, de modo a tornar a organização mais eficaz no mercado mundial.

⁶ ELKHAROUF, Farouk Wasep. "A comparison of the ability of Financial Ratios based on Different Accounting Standards to Predict Bankruptcy". Tese de doutorado apresentada à University of Illinois at Urbana - Champaign em 1982, p.1. In: CASTRO NETO, José Luís de. Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. Tese de doutorado. São Paulo: FEA/USP, 1998, p.1

Diante de um mercado globalizado, o anseio por informações úteis para o processo decisório tem feito com que as informações fornecidas pela contabilidade assumam, cada vez mais, um aspecto estratégico dentro das organizações. Entretanto, a divergência de normas e práticas contábeis entre países de um mesmo bloco econômico pode, de alguma forma, afetar o interesse de investidores em potencial na aplicação de recursos que não estejam respaldados por práticas contábeis de domínio dos mesmos. Castro Neto⁷ enfatiza que “a diversidade de padrões contábeis afeta a mensuração das transações e a forma de divulgação das informações das empresas, podendo dificultar o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários localizados em outras culturas”.

Sob esta perspectiva, os profissionais da área contábil devem dar sua contribuição, no sentido de propor alternativas para que as normas e práticas contábeis sejam harmonizadas, a fim de viabilizar a ampliação das formas de comércio entre os países. Assim, este trabalho procura responder a seguinte questão-problema:

Qual o nível de congruência do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória, com vistas à sua harmonização, nos países-membros do MERCOSUL?

1.2 Objetivos

O objetivo geral do presente estudo consiste em verificar o nível de congruência do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória com vistas à sua harmonização nos países-membros do MERCOSUL.

Como objetivos específicos pretende-se o que segue:

- evidenciar a regulamentação da profissão contábil na Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai;
- apresentar a legislação vigente sobre a elaboração das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL;

⁷ CASTRO NETO, José Luís de. Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. Tese de doutoramento. São Paulo: FEA/USP, 1998, p.2

- investigar a estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nestes países;
- verificar o conteúdo dessas demonstrações contábeis em cada país integrante do MERCOSUL; e
- analisar as congruências e divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória com vistas à sua harmonização.

1.3 Justificação do estudo

Com a internacionalização dos mercados, percebe-se uma grande expectativa, por parte dos empresários, em ultrapassar as fronteiras de atuação comercial, visando novas oportunidades de negócios.

Isto também desencadeia-se na América do Sul, com maior destaque, a partir do acordo de livre comércio firmado por meio do Mercado Comum do Sul. Este, por sua vez, prima pelo desenvolvimento sócio-econômico de seus países-membros.

As oportunidades de investimentos, no âmbito internacional, demandam, por parte dos gestores, a busca por informações atualizadas, úteis e relevantes para a tomada de decisão. Beuren⁸ corrobora dizendo que “os gestores precisam conhecer profundamente a organização que está sob sua responsabilidade, bem como o ambiente competitivo onde ela opera, a fim de avaliar o impacto da turbulência ambiental e desenvolver o cenário para uma solução eficaz.” Neste contexto, insere-se a contabilidade como instrumental apto a fornecer aos gestores informações ágeis e confiáveis para o processo de gestão empresarial.

Os usuários da contabilidade, interessados na abertura comercial proporcionada pelo MERCOSUL, cada vez mais, exigem informações contábeis que possam ser estruturadas, compreendidas e analisadas em todos os países integrantes do MERCOSUL. Para que possa haver uma compatibilidade da contabilidade apresentada nestes países, surgiram iniciativas governamentais e de entidades de classe, no sentido de, investigar possíveis alternativas para a harmonização deste tema.

⁸ BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998, p.13.

Observa-se, com isto, uma possível tendência de harmonização das normas e práticas contábeis adotadas nos países-membros do MERCOSUL.

Em princípio, parece ser simples alcançar uma uniformidade contábil no âmbito do MERCOSUL, já que a contabilidade tende a ser, geralmente, aceita e compreendida mundialmente⁹. Porém, encontram-se obstáculos que merecem atenção e, principalmente, que devem ser superados.

Neste sentido, Montaldo¹⁰ apresenta algumas dificuldades a serem superadas:

- a) diversidade de pontos de vista que dizem respeito aos estados financeiros;
- b) diferença no grau de desenvolvimento da profissão contábil em diversos países;
- c) influência das leis fiscais nos estados financeiros;
- d) diferença entre os distintos países com respeito aos dados econômicos básicos que afetam os informes financeiros;
- e) falta de uniformidade nas práticas recomendadas na profissão contábil.”

Neste sentido, o presente trabalho ganha importância, na medida em que busca apresentar e analisar os pontos congruentes e divergentes das normas e práticas contábeis, adotadas para a elaboração das demonstrações contábeis, nos países-membros do MERCOSUL.

Assim, este trabalho visa contribuir, sob o ponto de vista teórico, como base científica para futuros estudos, apresentando a forma como está organizada e regulamentada a profissão contábil em cada país estudado, além de relatar os fatores congruentes e divergentes sobre o conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL.

O estudo ganha importância prática, na medida em que possa servir de subsídio para que gestores utilizem-no como ponto de partida, na elaboração de demonstrativos e relatórios contábeis transnacionais. Este estudo visa, ainda, de forma prática, auxiliar os profissionais da área contábil, e demais usuários, na compreensão e leitura de informes contábeis passíveis de compatibilização, de modo que possa haver um avanço nas relações comerciais entre os países-membros do MERCOSUL.

⁹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 95, p.42.

¹⁰ MONTALDO, Oscar. A realidade econômica internacional e a profissão contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*: Brasília, ano XXIV, n.92, Mar./ABR. 95, p.31.

1.4 Organização do trabalho

O trabalho foi dividido em sete capítulos para melhor compreensão do tema. O primeiro capítulo aborda a introdução, que contempla, inicialmente, o tema e problema do estudo. Em seguida, são definidos os objetivos pretendidos com a pesquisa. Por fim, apresenta-se a justificativa do estudo, além da organização do trabalho.

O segundo capítulo contempla o surgimento do MERCOSUL, a evolução dos acordos comerciais, essencialmente, na América Latina, a origem do MERCOSUL e seu contexto atual.

No terceiro capítulo, apresenta-se a regulamentação da profissão contábil nos países-membros no MERCOSUL: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

No quarto capítulo enfoca-se a metodologia da pesquisa. Esta, subdividi-se em especificação do problema, delineamento da pesquisa, coleta e análise dos dados e limitações da pesquisa.

O quinto capítulo evidencia as normas e práticas aplicáveis às demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do Mercado Comum do Sul. Este capítulo subdividi-se em três seções. Primeiramente, aborda-se a fundamentação legal necessária para a elaboração das demonstrações contábeis nos quatro países integrantes do MERCOSUL. Na sequência discute-se a estrutura das demonstrações contábeis e, por fim, o conteúdo das mesmas.

No capítulo seguinte apresenta-se a análise das congruências e divergências encontradas no conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória, com vistas à uma possível harmonização.

Por fim, são apresentadas as conclusões da presente pesquisa, bem como as recomendações para futuros estudos.

2 O MERCOSUL

Este capítulo, primeiramente, apresenta-se a evolução dos acordos comerciais, com ênfase àqueles firmados na América Latina. Em seguida, aborda a origem do MERCOSUL e seu contexto atual.

2.1 A evolução dos Acordos Comerciais

Nesta seção, inicialmente, são expostas as diversas modalidades de acordos comerciais possíveis. Na seqüência, aborda-se a evolução dos acordos comerciais firmados na América Latina.

2.1.1 Modalidades de Acordos Comerciais

Segundo Mello¹¹, “um dos aspectos mais marcantes da evolução da economia internacional nos últimos tempos tem sido a aglutinação de países em blocos ou superblocos. Verifica-se uma tendência acelerada de formação de blocos comerciais regionais e bilaterais, de áreas de livre comércio e de uniões aduaneiras.”

Estes movimentos objetivam, de certa forma, derrubar as barreiras alfandegárias e incentivar o comércio entre países com interesses econômicos comuns. Faz-se, a seguir, uma rápida incursão em algumas modalidades possíveis de integração econômica entre regiões.

a) Zona de Preferência Tarifária

A Zona de Preferência Tarifária (ZPT) é uma das formas mais rudimentares de integração, pois, consiste apenas em assegurar níveis tarifários preferenciais para os

¹¹MELLO, Isabel Parente de. A inserção do MERCOSUL na economia mundial. In: BRANDÃO, Antônio Salazar P.; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1997, p.75-120, p.77.

países-membros do grupo. Em outras palavras, aos países do bloco incidirão tarifas inferiores às cobradas dos países que não pertencem ao bloco.¹²

b) Zona de Livre Comércio

As Zonas de Livre Comércio (ZLC) são formadas, conforme Maia¹³, “por países que concordam em eliminar ou reduzir as barreiras alfandegárias apenas para as importações de mercadorias produzidas dentro dessa área.” Casella¹⁴ acrescenta que a ZLC “pressupõe a eliminação de tarifas e barreiras não tarifárias, sejam estas técnicas, fito-sanitárias, quantitativas ou de qualquer natureza, que acarretem restrições ao comércio entre os Estados integrantes”.

c) União Aduaneira

Nesta modalidade de integração, acrescenta-se ao exposto na Zona de Livre Comércio uma taxa externa comum. Rosa¹⁵ comenta que, neste caso, “aplica-se a mesma tarifa para os produtos importados provenientes de países não pertencentes ao grupo”.

Casella¹⁶ diz que agrega-se ao modelo anterior “a instituição de tarifa externa comum e regime geral de origem, aplicáveis em toda a união alfandegária, em relação a importações procedentes de terceiros Estados.”

d) Mercado Comum

Neste caso, há uma grande integração entre os povos pertencentes ao bloco econômico. Vázquez¹⁷ explicita que “seus pilares são as chamadas liberdades

¹² FLORÊNCIO, Sérgio Abreu e Lima; ARAÚJO, Ernesto Henrique Fraga. *Mercosul hoje*. São Paulo: Alfa Omega, 1996, p.25.

¹³ MAIA, Jayme de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998, p.149.

¹⁴ CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e espaço econômico (1995-2001-2006)*. São Paulo: LTR, 1996, p.34.

¹⁵ ROSA, Paulo Moreira da. *A contabilidade no MERCOSUL*. São Paulo: Atlas, 1999, p.25.

¹⁶ CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e espaço econômico (1995-2001-2006)*. São Paulo: LTR, 1996, p.34.

¹⁷ VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integración en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinares sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995, p.29.

fundamentais: livre circulação de mercadorias, de pessoas, de capitais e livre prestação de serviços.”

Para Casella¹⁸, o Mercado Comum “adiciona às exigências dos modelos anteriores a supressão de barreiras à livre circulação de pessoas, serviços, mercadorias e capitais entre os Estados-membros, bem como exige grau mínimo de coordenação e harmonização de políticas econômicas comuns, em setores vitais da economia integrada”.

e) União Econômica e Monetária

Após o estágio de Mercado Comum, segue-se o de União Econômica e Monetária que busca compatibilizar as políticas econômicas nacionais. Implica ainda, conforme Vázquez¹⁹, em uma “harmonização das políticas fiscais e monetárias nos países que a integram. Em um sentido mais amplo se fala da coordenação de políticas macroeconômicas.”

Florêncio e Araújo²⁰ vão além, e comentam que “ela ocorre quando existe uma moeda única e uma política monetária inteiramente unificada, conduzida por um Banco Central comunitário.”

Neste caso, há uma supressão das barreiras sendo institucionalizada uma unificação em que todos os países do bloco concordam com as condições estabelecidas por este.

2.1.2 Acordos firmados na América Latina

Em se tratando dos acordos firmados na América Latina, observa-se que, desde o século passado, sucedem-se projetos e esforços contínuos para a integração política e econômica de toda a América. Com a mesma intensidade que surgiram

¹⁸ CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e espaço econômico (1995-2001-2006)*. São Paulo: LTR, 1996, p.34.

¹⁹ VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integracion en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinarios sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995, p.29.

²⁰ FLORÊNCIO, Sérgio Abreu e Lima; ARAÚJO, Ernesto Henrique Fraga. *Mercosul hoje*. São Paulo: Alfa Omega, 1996, p.26.

iniciativas inovadoras entre acordos comerciais, escassos tem sido seus resultados concretos.

O anseio em ter-se uma América Latina unida vem desde o tempo de Bolívar. Em 1824, este precursor pretendeu reunir os representantes de todas as ex-colônias espanholas na América, no “*Congreso Anfictiónico de Panamá*”. Porém, esta iniciativa não obteve o efeito desejado.²¹

Neste século, destacam-se diversas iniciativas integracionistas, principalmente, no pós-guerra. Um dos antecedentes fundamentais da integração na América Latina é a Associação Latinoamericana de Livre Comércio - ALALC, firmada em 13 de fevereiro de 1960 na cidade de Montevidéu no Uruguai. Kunzler e Maciel²² afirmam que, “seu objetivo último era a criação de um mercado comum regional, a partir da formação de uma zona de livre comércio em um período não superior a doze anos, prazo esse que foi ampliado, em 1969, pelo Protocolo de Caracas, e passou a ser 31 de dezembro de 1980.” Porém, esta associação não conseguiu atingir seus objetivos devido a estes serem demasiadamente ambiciosos, além de sua grande extensão continental que abarcava países em diferentes níveis de desenvolvimento econômico.²³

Decorridos 20 anos, com o intuito de prosseguir com o processo de integração, o modelo ALALC foi reestruturado, tendo seus objetivos modificados na busca de soluções para os impasses surgidos no passado. Assim, em 12 de agosto de 1980, em Montevidéu, foi instituída a Associação Latino-americana de Integração - ALADI.

De acordo com Vázquez²⁴, a ALADI tem como objetivo final de longo prazo, o estabelecimento de forma gradual e progressiva, de um Mercado Comum Latinoamericano. Pois, permite a celebração de acordos, mesmo que não haja a participação do total dos países-membros. Estes acordos são chamados de Acordos de Alcance Parcial.

²¹ CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e espaço econômico (1995-2001-2006)*. São Paulo: LTR, 1996, p.115.

²² KUNZLER, Jacob Paulo; MACIEL, Carlos. *MERCOSUL e o mercado internacional*. 2 ed. Porto Alegre: Ortiz, 1995, p.158.

²³ VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integracion en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinarios sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995, p.9.

²⁴ VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integracion en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinarios sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995, p.10.

Neste sentido, puderam ser feitos acordos visando o interesse dos países com maior disposição para a integração. Contexto, no qual, insere-se o MERCOSUL.

2.2 Origem do MERCOSUL

Com os rumos de uma economia internacional cada vez mais integrada e competitiva, a exemplo da Comunidade Econômica Européia em promissor desenvolvimento nos anos 80, a vontade política em acelerar o processo integracionista na América do Sul consolida-se em um acordo bilateral em que participam Argentina e Brasil. Segundo Kunzler e Maciel,²⁵ logo após o fim do governo militar, ocorreu a assinatura da Declaração de Iguazu em novembro de 1985.

No ano seguinte, mais um passo foi dado em direção ao que no futuro teria o nome de Mercado Comum do Sul. De acordo com Vázquez²⁶, “em 29 de julho de 1986, na cidade de Buenos Aires, se estabelece o Programa de Integração e Cooperação Econômica entre Argentina e Brasil, para promover a integração, o comércio e o desenvolvimento de ambos os países através de doze protocolos setoriais.”

Após seguidas negociações entre os Governos da Argentina e do Brasil, também demonstraram interesse na criação de um mercado comum, os Governos do Paraguai e Uruguai. Por conseguinte, em 26 de março de 1991 instituiu-se o Tratado de Assunção para a constituição do Mercado Comum do Sul - MERCOSUL.

O Tratado de Assunção, documento que define as bases para formação do mercado comum, foi complementado com Protocolos adicionais. Dentre os mais significativos destacam-se o Protocolo de Brasília, em 17 de dezembro de 1991, tratando de soluções para Controvérsias no MERCOSUL, e o Protocolo de Ouro Preto, em 17 de maio de 1995, que estabeleceu a nova estrutura institucional do MERCOSUL, destinada a vigorar durante o período de consolidação da União Aduaneira.

Nestes Protocolos também foram estabelecidas etapas de integração, para as quais, fixaram-se objetivos a serem alcançados em períodos pré-determinados. Desta

²⁵ KUNZLER, Jacob Paulo; MACIEL, Carlos. *MERCOSUL e o mercado internacional*. 2 ed. Porto Alegre: Ortiz, 1995, p.185.

²⁶ VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integracion en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinarios sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995, p.11.

forma, até 31 de dezembro de 1994, ocorreu o período de transição para a Zona de Livre Comércio, na qual providenciou-se a remoção de barreiras tarifárias e não-tarifárias para a livre circulação de bens, capitais e pessoas. Após esta data, entrou em vigor a União Aduaneira que previa a Tarifa Externa Comum (TEC) a ser adotada pelos países-membros do Acordo, porém criada com algumas ressalvas que deverão ser sanadas até o ano de 2001.

Conforme texto elaborado pela Divisão do Mercado Comum do Sul do Ministério das Relações Exteriores - MRE, “o MERCOSUL resulta do novo modelo de desenvolvimento adotado pelos países que o integram, o qual se caracteriza pelo incentivo à abertura econômica e à aceleração dos processos de integração regional.” Visando, com isso, conseguir uma maior participação destes quatro países na economia internacional²⁷.

O MERCOSUL, atualmente, busca sua expansão horizontal, firmando acordos de livre comércio com outros blocos econômicos e países da América Latina. Neste contexto, foram firmados acordos comerciais parciais com o Chile, em 1996, e com a Bolívia, em 1997, no sentido de ampliar as relações comerciais do MERCOSUL e consolidar laços políticos com países vizinhos²⁸.

²⁷BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Disponível na internet. <http://www.mre.gov.br> (maio/2000).

²⁸BRASIL. Ministério das Relações Exteriores. Disponível na internet. <http://www.mre.gov.br> (maio/2000)

3 A PROFISSÃO CONTÁBIL NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL

Este capítulo, primeiramente, descreve como está organizada a profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL. Em seguida, são expostas as prerrogativas da profissão contábil nos países-membros do bloco. Após, são apresentados os órgãos profissionais de regulamentação e, por fim, os órgãos legais de regulamentação de cada país.

3.1 A profissão contábil na Argentina

Na Argentina, o profissional que exerce a Contabilidade denomina-se Contador Público. Este, para o exercício legal da profissão, deve ser titular de diploma universitário e estar devidamente inscrito no Conselho Profissional da Província, ao qual pertence sua atividade.

A Lei nº 20.488 da Nação Argentina, de 23 de maio de 1973, que inclui as Ciências Econômicas em geral, regulamenta a profissão de Contador Público.²⁹

Rosa³⁰ salienta que, no campo das Ciências Econômicas, podem estar inseridas as seguintes profissões: Contador ou Contador Público, Economista, Administrador e Atuário. Assim, os Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas ou os Colégios de Graduados em Ciências Econômicas, da Argentina, congregam todos os profissionais do universo das Ciências Econômicas.

A profissão contábil encontra normas legais para sua execução nos conselhos profissionais, a quem cumpre controlar o exercício da atividade de seus associados e emitir resoluções e normas para seu cumprimento no âmbito de atuação de sua jurisdição.

As jurisdições dos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas são assim distribuídas, existe um Conselho em cada Província e um na Capital Federal.

Os Conselhos Profissionais, de acordo com Pohlmann³¹, “apesar de terem sido criados por Lei, são entidades de natureza jurídica privada, independente do Estado,

²⁹ ROSA, Paulo Moreira da. *A contabilidade no MERCOSUL*. São Paulo: Atlas, 1999, p.40.

³⁰ ROSA, Paulo Moreira da. *A contabilidade no MERCOSUL*. São Paulo: Atlas, 1999, p.36.

³¹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set.95, p.47.

política, administrativa e economicamente.” Sendo estes órgãos independentes, conveniente era a criação de um órgão que congregasse todos os conselhos provinciais. Assim, em 1973, foi instituída a *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE). A principal finalidade da criação deste órgão foi, conforme Pohlmann³², “a de uniformizar as normas contábeis através da emissão de resoluções técnicas para adoção, embora voluntária, pelos conselhos profissionais.”

Há, ainda, enquanto entidades representativas da profissão contábil, na Argentina, os Colégios de Graduados em Ciências Econômicas, cujo objetivo fundamental é o aperfeiçoamento profissional da Contabilidade. Em 1926 foi fundada a entidade que, atualmente, tem o nome de *Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas*.

A profissão contábil, na Argentina, pode ser analisada sob a perspectiva das prerrogativas profissionais, dos órgãos de profissionais de regulamentação e dos órgãos e normas legais de regulamentação.

3.1.1 Prerrogativas Profissionais

Na Argentina, as prerrogativas profissionais exclusivas dos Contadores Públicos estão previstas na Lei n.º 20.488/73, art. 13, que regulamenta a profissão.

Entende-se, conforme referido artigo, que são atribuições privativas dos Contadores aquelas que requerem título de Contador Público ou equivalente para: matéria econômica e contábil quando os *dictámenes* sirvam a fins judiciais, administrativos ou estejam destinados a fazer fé pública em relação a questões previstas neste mesmo artigo; e também, em matéria judicial para a produção e firma de *dictámenes* relacionados como questões previstas no artigo³³.

3.1.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação

³² POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIPECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 95, p.48.

³³ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.46.

Na Argentina, basicamente são dois os órgãos profissionais de regulamentação: a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas e a Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas.

A FACPCE é uma entidade de segundo grau, que congrega, atualmente, 24 Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas, instituída em 1973, com o objetivo de unificar as normas técnicas a nível nacional³⁴.

Aos Conselhos Profissionais de cada Província são atribuídas algumas funções, a saber:

- “1) criar e controlar as matrículas correspondentes às profissões de ciências econômicas;
- 2) cuidar que se cumpram os princípios de ética que regem o exercício profissional;
- 3) ordenar o exercício profissional de ciências econômicas e delimitar o dito exercício em suas relações com outras profissões;
- 4) perseguir e combater, pelos meios legais ao seu alcance, o exercício ilegal da profissão;
- 5) certificar as firmas (assinaturas) e legalizar os pareceres expedidos pelos profissionais quando tal requisito seja exigido.”³⁵

O principal Conselho Profissional de Contabilidade, na Argentina, é o *Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal* - CPCECF (Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Capital Federal), considerado um organismo intermediário³⁶.

Atualmente, este Conselho conta com 48.000 profissionais inscritos, sendo que sua administração está a cargo do Conselho Diretivo, integrado por profissionais das distintas carreiras, que se renovam por meio de eleições democráticas periódicas. Além deste Conselho Diretivo, existe a Comissão Fiscalizadora com funções de controle, que também é eleita livremente pelos profissionais matriculados³⁷.

Com referência às normas de contabilidade, a FACPCE criou, em 1974, “o organismo de investigação científica: o Centro de Estudos Científicos e Técnicos - CECYT. Ele produz as normas que, uma vez aprovadas pela Junta de Governo da

³⁴ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar> (fevereiro/2000).

³⁵ ARGENTINA. Ley n.º 20.488, en 23 de julio de 1973. Regla el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas en el ámbito nacional. Buenos Aires: s.n., 1973, art. 21

³⁶ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar> (fevereiro/2000).

³⁷ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL. Disponível na internet. <http://www.cpcecf.com.ar> (fevereiro/2000).

Federação, adquirem caráter de resoluções técnicas³⁸. Porém, estas somente terão vigência obrigatória nas jurisdições a partir do momento em que sejam adotadas como obrigatórias em cada um dos Conselhos Profissionais. Estes poderão introduzir nestas Resoluções Técnicas as modificações que considerarem convenientes.

Em 06 de abril de 1985, foi assumido o compromisso pelos representantes da FAGCE em subscrever uma Ata-compromisso com o objetivo de harmonizar suas atividades com a FACPCE. No item 5º desta Ata-compromisso consta que, “em respeito a emissão e sanções de normas técnicas por pontos separados se acorda um procedimento coordenador que se inserem a presente, e se individualizam como Anexo I e II, que se consideram parte integrante este convênio³⁹”.

De acordo com o item 1º do Anexo I, “a instituição legalmente autorizada para as sanções e para por em vigência as normas técnicas profissionais é a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas através de seus conselhos aderidos.” Na sequência do Anexo I, em seu item 4º, explicita que na medida que se respeite o acordo inserido na Ata-compromisso, a FAGCE não poderá emitir pronunciamentos técnicos da categoria de seus *dictámenes* ou similares com caráter de obrigatórios. Ressalta-se que este acordo firmado entre a FACPCE e a FAGCE terá aplicação restrita à elaboração de normas técnicas de caráter obrigatório.

O Anexo II de que trata a Ata-compromisso descreve os procedimentos necessários para a emissão de normas técnicas.

Por sua vez, a *Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas* - FAGCE (Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas) reúne os Colégios de Graduados de todo o território nacional argentino. Segundo Pohlmann⁴⁰, à FAGCE está vinculado o Instituto Técnico de Contadores Públicos, responsável pela emissão de *dictámenes* que também podem tornarem-se normas técnicas depois de aprovados pelo CECYT.

³⁸ CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL. Disponível na internet. <http://www.cpcecf.com.ar> (fevereiro/2000).

³⁹ FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar> (fevereiro/2000).

⁴⁰ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.56.

3.1.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação

Pohlmann⁴¹ destaca, na Argentina, alguns órgãos emissores de normas contábeis, Leis, Decretos, Textos Legais, Resoluções, que mesmo não integrantes da profissão contábil no país, têm seus pareceres seguidos pelos profissionais. Dentre eles, cita-se o Código de Comércio, a Lei das Sociedades Comerciais, Lei do *Imposto de las Ganancias*, as Resoluções da Comissão Nacional de Valores e da Bolsa de Comércio de Buenos Aires, e as normas e comunicações do Banco Central da República Argentina.

3.2 A profissão contábil no Brasil

No Brasil, o profissional da Contabilidade pode estar enquadrado em duas categorias distintas: Técnico em Contabilidade e Contador. O primeiro é aquele que formou-se em nível médio, ou seja, nos cursos de nível secundário. Já o segundo, formou-se em nível superior, é titular do diploma universitário de Bacharel em Ciências Contábeis.⁴²

Esta profissão está regulamentada no Decreto-Lei nº 9.295⁴³, de 27 de maio de 1946, complementada com resoluções posteriores. No art. 25 deste decreto-lei, estão expressas as atribuições profissionais do contabilista, assim denominado para enquadrar os Técnicos em Contabilidade e os Contadores.

- “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 de contabilidade.”

⁴¹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.59.

⁴² ROSA, Paulo Moreira da. *A contabilidade no MERCOSUL*. São Paulo: Atlas, 1999, p.37.

⁴³ BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições ao Contador e Técnico em Contabilidade, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial da União*, 28/05/46.

Porém, aos Técnicos em Contabilidade estas atribuições tem caráter parcial, pois a estes cabem apenas as atribuições das alíneas a e b, salvo aqueles que tenham direitos adquiridos ex VI do disposto no Art. 2º do Decreto nº.21.033 de 08 de fevereiro de 1932.⁴⁴ Contudo, aos Contadores diplomados estas atribuições tem caráter integral.⁴⁵

Para o exercício legal da profissão de Contabilista, torna-se imprescindível estar regularmente registrado no órgão competente no Ministério da Educação e no Conselho Profissional da região de atuação. Assim, criou-se, também, pelo Decreto-Lei nº 9.295-46, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), que reportam-se ao primeiro, tendo todos como principal função o controle e a fiscalização do exercício da profissão contábil no país.

Os Conselhos Regionais de Contabilidade estão distribuídos um em cada Estado da Nação, e o Conselho Federal de Contabilidade está estabelecido no Distrito Federal. Além do registro nos órgãos competentes, os contabilistas são orientados no exercício de sua profissão por princípios fundamentais de contabilidade e normas contábeis estabelecidos, no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade e órgãos específicos de regulamentação (Comissão de Valores Monetários, Banco Central do Brasil, Secretaria da Receita Federal, entre outros).

Enquanto órgão relacionado a classe contábil pode-se mencionar, ainda, o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON).⁴⁶ A este cabe, entre outros objetivos, definir, sistematizar e divulgar as normas e pronunciamentos de contabilidade e auditoria a serem observados pelos contadores em benefício da comunidade empresarial, governos e comunidade em geral.⁴⁷ De acordo com Pohlmann⁴⁸, o IBRACON é o “representante oficial do Brasil junto à Associação Interamericana de Contabilidade (AIC), ao

⁴⁴ BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições ao Contador e Técnico em Contabilidade, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial da União*, 28/05/46, Art. nº.26.

⁴⁵ BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições ao Contador e Técnico em Contabilidade, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial da União*, 28/05/46.

⁴⁶ YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o MERCOSUL. São Paulo: *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996, p.24.

⁴⁷ IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.11.

⁴⁸ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIEPECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 95, p.50.

Internacional Federation of Accountants (IFAC) e ao Internacional Accounting Standards Committee (IASC).”

No Brasil, pode-se conhecer a profissão contábil na medida que se analisa as prerrogativas profissionais, os órgãos profissionais de regulamentação e os órgãos e normas legais de regulamentação.

3.2.1 Prerrogativas Profissionais

As atribuições privativas dos contabilistas estão previstas na Resolução CFC n.º 560, de 28 de outubro de 1983, as quais são denominadas de Prerrogativas Profissionais. O art. 1º desta Resolução esclarece que “o exercício das atividades compreendidas na Contabilidade, considerada esta na sua plena amplitude e condição de Ciência Aplicada, constitui prerrogativa, sem exceção, dos contadores e dos técnicos em contabilidade legalmente habilitados, ressalvadas as atribuições privativas dos contadores.”

Destacam-se, ainda, na Resolução CFC n.º 560/83, o rol de atribuições privativas dos contadores descritas no art. 3º, bem como as atividades compartilhadas, previstas no art. 5º, que também constituem prerrogativas de outras profissões.

Recentemente, com a aprovação do Estatuto dos Conselhos de Contabilidade, foram acrescentadas algumas disposições não previstas na Resolução CFC n.º 560/83, entre elas destaca-se o art. 21 da Resolução CFC n.º 825/98, o qual destaca que “o exercício da profissão contábil é privativo do profissional com registro e situação regular perante o CRC de seu domicílio profissional”⁴⁹.

3.2.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação

Explicar-se-á, a seguir, sobre os órgãos profissionais que contribuem de forma mais representativa na regulamentação da profissão contábil no Brasil: o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade.

⁴⁹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Estatuto dos Conselhos de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1998, p.19.

O Conselho Federal de Contabilidade, criado pelo Decreto-Lei n.º 9.295/46, é o órgão que tem como missão a fiscalização do exercício da profissão de contabilista, congregando Contadores e Técnicos em Contabilidade no país⁵⁰.

A regulamentação dos serviços de fiscalização das profissões regulamentadas foi devidamente expressada pela Lei n.º 9.649, de 27 de maio de 1998, que determinou a natureza privada destes serviços, por delegação do poder público, mediante previa autorização legislativa⁵¹. Assim, conforme esta lei, os conselhos profissionais, “dotados de personalidade jurídica de direito privado, não manterão com os órgãos da Administração Pública qualquer vínculo funcional ou hierárquico.” Desta forma, cabe aos Conselhos Profissionais de Contabilidade serem denominados, em última análise, de pessoas jurídicas de direito privado. Na continuidade de sua constituição, os Conselhos de Contabilidade estabeleceram seu Estatuto, contendo estrutura, organização e funcionamento, estes sob a Resolução n.º 825 de 30 de junho de 1998, tendo como base o Decreto-Lei 9.295-46.

No curso de suas atividades compete, então, aos Conselhos de Contabilidade orientar, disciplinar e fiscalizar de forma legal, técnica e ética o exercício da profissão contábil em todo o Brasil. Considera-se, portanto, atribuições do Conselho Federal de Contabilidade, aquelas descritas no art. 17 da Resolução CFC n.º 825/98 em consonância com o Decreto-Lei n.º 9.295/46.

Além disso, constituem atribuições privativas dos Conselhos de Contabilidade aquelas previstas no art. 6º da Resolução CFC n.º 825/98, referente a “fiscalização e controle de suas atividades financeiras, econômicas, administrativas, contábeis e orçamentárias”, com a observância das normas contidas no referido artigo. Os Conselhos de Contabilidade gozam de imunidade tributária total, conforme art. 5º do Estatuto, respaldado pelo art. 58 da Lei 9.649/98.

O Decreto-Lei n.º 9.295/46, em seu art.4º, determina que o Conselho Federal de Contabilidade será constituído por 09 (nove) membros brasileiros que tenham habilitação profissional legalmente adquirida. Entretanto, posteriormente, com a edição do Decreto-Lei n.º 1.040 de 21 de outubro de 1969, a constituição do Conselho Federal de

⁵⁰BRASIL. Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições ao Contador e Técnico em Contabilidade, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial da União*, 28/05/46, Art. 1º.

⁵¹ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Estatuto dos Conselhos de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1998, p.26.

Contabilidade foi alterada, passando de nove para 15 (quinze) membros, além de igual número de suplentes. Porém, a Resolução CFC nº 825/98, em seu art.10, contrapõem ressaltando que o Conselho Federal de Contabilidade deverá ser composto por no mínimo um representante de cada Conselho Regional de Contabilidade, e seu respectivo suplente. Para a composição do Conselho Federal de Contabilidade deve ser observada a seguinte proporção, dois terços deles deverão ser de Contadores e um terço de Técnicos em Contabilidade, com o mandato dos eleitos e seus respectivos suplentes de 04 (quatro) anos, com renovação da composição do Conselho Federal de Contabilidade de 02 (dois) em 02 (dois) anos alternadamente, por um terço e dois terços, respectivamente. Da mesma forma, estão previstos, no art. 16 da referida resolução, os casos de extinção ou perda do mandato do Conselho Federal de Contabilidade⁵².

Diante do exposto, observa-se uma complexa estrutura legal que visa assegurar ao profissional da contabilidade, de forma concreta, o exercício legal de sua profissão, bem como transmitir aos usuários da Contabilidade confiabilidade e segurança nos trabalhos por esta emitidos.

Desta forma, um dos principais trabalhos desenvolvidos pelos membros do Conselho Federal de Contabilidade vem sendo a constante elaboração de Normas Brasileiras de Contabilidade, com o intuito de uniformizar as práticas e interpretações da contabilidade pelos contadores e demais usuários desta, a fim de melhor servir como instrumento de informações para a gestão, em todos os seus aspectos. Estas normas contábeis são classificadas em Normas Profissionais e Normas Técnicas, conforme Resolução nº 751 de 29 de dezembro de 1993, que, em seu art. 1º, enfatiza, “as Normas Brasileiras de Contabilidade estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC nº 560-83, de 28 de outubro de 1983, em consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.” As Normas Profissionais fixam regras para a conduta profissional e são denominadas pelo prefixo NBC P. Já as Normas Técnicas determinam conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados a Contabilidade, sendo denominadas pelo prefixo NBC T⁵³. A estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade

⁵² CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Estatuto dos Conselhos de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1998, p.09.

⁵³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 9 ed. Porto Alegre: CRC-RS, 1995, p.58

é descrita nos art. 6º e 7º da Resolução CFC nº 751/93.

Cabe ressaltar que estas normas são subdivididas em nível mais específico, conforme a necessidade de detalhamento sobre o tema em questão.

Além das referidas normas, torna-se relevante expor a importância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade que representam a essência das doutrinas e teorias relativas a Ciência da Contabilidade⁵⁴.

Atualmente, os contabilistas reportam-se a sete Princípios Fundamentais de Contabilidade, conforme Resolução CFC nº750⁵⁵, 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. Sendo obrigatória a aplicação destes para o exercício da Profissão.

Por sua vez, os Conselhos Regionais de Contabilidade foram criados nos mesmos moldes do Conselho Federal de Contabilidade. Estão representados um em cada Estado do território nacional. As atribuições dos CRC são aquelas previstas no art. 18 da Resolução CFC 825/98. Tendo como principal função o registro, controle e fiscalização da profissão.

3.2.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação

Entre outras entidades atuantes no meio contábil, destacam-se algumas delas que, embora não interfiram de forma direta sobre a profissão, emitem deliberações, pareceres e pronunciamentos que devem ser seguidos pelos profissionais da contabilidade. São elas a Comissão de Valores Mobiliários, a Lei nº 6.404/76 denominada Lei das Sociedades Anônimas, o Banco Central, a Receita Federal e o Código Comercial Brasileiro.

3.3 A profissão contábil no Paraguai

⁵⁴ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 9 ed. Porto Alegre: CRC-RS, 1995, p.20.

⁵⁵ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade*. Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993, Art. 3º.

No Paraguai, a profissão contábil está prevista na Lei nº371, de 06 de dezembro de 1972, que regulamenta o exercício profissional dos graduados em *Ciencias Contables y Administrativas, en Ciencias Contables, en Contabilidad y en Administración Publica o de Empresas*.⁵⁶

No entanto, esta legislação não estabelece prerrogativas à profissão de contador, não cria órgãos de controle e fiscalização profissional, nem sanções aos que exercem a profissão ilegalmente.

Dentre os órgãos de suporte à classe contábil, no Paraguai, destaca-se o *Colegio de Contadores del Paraguay*, atuante desde 09 de junho de 1916. Entretanto, para o exercício da profissão contábil, a inscrição neste Colégio é facultativa, tendo como único requisito a formação, em Contabilidade, em nível superior.⁵⁷

Enquanto entidade de representação contábil, há, ainda, o *Colegio de Graduados en Ciencias Económicas del Paraguay*, que além de ser integrados por contadores, também fazem parte dele economistas e administradores, e a *Asociación de Graduados de la Facultad de Ciencias Contables y Administrativas de Assunción Universidad Católica*, que congrega contadores e administradores desta universidade.⁵⁸

A estrutura da profissão contábil, no Paraguai, pode ser verificada com base na inexistência de prerrogativas profissionais exclusivas, no principal órgão profissional de regulamentação e nos órgãos e normas legais de regulamentação.

3.3.1 Prerrogativas Profissionais

Não encontram-se registradas prerrogativas profissionais exclusivas dos contadores no Paraguai. Entretanto, o art. 2º da Lei nº 371/72, segundo Pohlmann⁵⁹,

⁵⁶ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIPECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 95, p.52.

⁵⁷ YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o MERCOSUL. São Paulo: *Dissertação (Mestrado em Contabilidade)* - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996, p.27.

⁵⁸ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIPECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 95, p.52.

⁵⁹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.99.

elencas algumas atribuições dos profissionais da Contabilidade, englobando os Doutores ou Licenciados em Ciências Contábeis e Administrativas, em Ciências Contábeis e em Contabilidade, podendo estes exercer funções nas entidades públicas e privadas, a saber:

- “a) organização e planejamento contábil;
- b) estudo de viabilidade;
- c) *sindicatura*;
- d) análise e certificação de demonstrações contábeis;
- e) contabilidade;
- f) revisão contábil e certificação de contagem de valores;
- g) assessoria em matéria contábil;
- h) assessoria em matéria *impositiva*;
- i) interpretação de balancetes, manifestações de bens e quadros de rendimento de empresas;
- j) liquidação de danos e de seguros;
- k) avaliação de bens econômicos em geral;
- l) peritagem em bolsa de valores, em operações de armazenagem gerais de depósitos e em arbitragem de caráter comercial em geral;
- m) trabalhos contábeis e administrativos em convocação de credores e falências;
- n) preparação e subscrição de projetos de participação de bens nos julgamentos sucessórios a petição do representante legal;
- o) auditoria contábil;
- p) intervenção nas demonstrações contábeis de contas, na liquidação e dissolução de sociedades civis e comerciais e na prestação de contas por administração de bens.”

Inferese do exposto que, mesmo não havendo prerrogativas profissionais exclusivas dos contadores, as funções elencadas requerem profundo e amplo conhecimento teórico e prático de contabilidade.

3.3.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação

No Paraguai, em se tratando de órgão profissional de regulamentação da profissão contábil, pode-se mencionar, essencialmente, o Colégio de Contadores do Paraguai

O Colégio de Contadores do Paraguai é o principal órgão representante da classe contábil naquele país. Pohlmann⁶⁰ destaca algumas de suas finalidades:

- “ atuar para que o exercício da profissão se ajuste ao código de ética e aos princípios e normas contábeis geralmente aceitos;
- defender o prestígio profissional e velar para que seus membros gozem de garantias e consideração no exercício de suas funções;
- 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 instâncias.”

O processo de instituição de normas contábeis também é de competência do Colégio de Contadores do Paraguai. Entretanto, ressalta-se que a ausência de um órgão fiscalizador da profissão contábil acaba por “desobrigar” a execução destas, uma vez que a matrícula para o exercício da profissão é facultativa.

Todavia, com a globalização da economia e as mudanças nos mercados mundiais, conforme Pohlmann⁶¹, o Conselho Diretivo do Colégio de Contadores do Paraguai, observando a necessidade de um rol de normas contábeis mais amplo, emitiu nota em 22 de novembro de 1989, comunicando a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), como obrigatórias no país, até que sejam estabelecidas novas normas que ajustem-se de forma mais adequada a realidade econômica, social e cultural do país.

3.3.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação

No Paraguai, há alguns mecanismos de normatização contábil, destacando-se a Lei do Comerciante, a Lei do Bancário, a Lei da Companhia Seguradora, a Lei do Mercado de Capitais e a Legislação Fiscal⁶².

⁶⁰ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.100.

⁶¹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.104.

⁶² POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.105.

3.4 A profissão contábil no Uruguai

No Uruguai, o órgão que congrega os contadores denomina-se *Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay*, que recentemente, teve sua denominação alterada para *Colegio de Contadores y Economistas do Uruguay - CCEU*. Segundo Yamamoto⁶³, este reúne, também, economistas e administradores.

De acordo com Pohlmann⁶⁴, em 1981, com o art. 115 da Lei nº 12.802/60, “o Colégio de Doutores em Ciências Econômicas e Contadores do Uruguai deu importante impulso, criando uma comissão de regulamentação profissional com a missão de preparar um projeto em tal sentido.” O objetivo desta comissão foi atingido em 1982 com o projeto aprovado pelo Colégio, e seguiu para o Ministério do Trabalho e Seguridade Social, onde foi submetido à opinião de outros ministérios, profissionais e da Universidade da República.

Para o exercício da Contabilidade não é obrigatório, aos contadores, o registro em qualquer órgão. Contudo, aborda-se, a seguir, as prerrogativas profissionais e o órgão profissional de regulamentação da mesma.

3.4.1 Prerrogativas Profissionais

Segundo Furman⁶⁵, não há necessidade de matrícula legal para o exercício da profissão contábil. Não obstante, as legislações sobre as incumbências dos profissionais são dispersas e parciais.

Apesar da profissão contábil no Uruguai não ser devidamente regulamentada, Pohlmann⁶⁶ menciona alguns dispositivos esparsos que contemplam este assunto. Entre eles está a Lei nº 12.802/60, que trata da Prestação de Contas, “que contém três artigos

⁶³ YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o MERCOSUL. São Paulo: *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996, p.33.

⁶⁴ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.117.

⁶⁵ FURMAN, Boris. Palestra: Mercado de trabalho e o Exercício Profissional no Uruguai. *VI Encontro de Contadores, Economistas e Administradores do MERCOSUL*. Canela/RS, de 1º a 03 de junho de 2000.

⁶⁶ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.116.

nos quais se estabelecem sucintamente algumas atuações privativas que podem ter certos profissionais, entre eles os contadores públicos”. Estes prevêm a atuação dos contadores públicos em certificações de balanços, prestações de contas ou relatórios contábeis que devam ser apresentados a órgãos públicos.

No entanto, de acordo com Furman⁶⁷, há intervenção obrigatória dos contadores na atuação em procedimentos judiciais, na apresentação de demonstrações contábeis ao sistema financeiro de empresas com determinado grau de endividamento, nas demonstrações contábeis de instituições financeiras e na solicitação de certificado de devolução de impostos.

3.4.2 Órgãos Profissionais de Regulamentação

Atualmente, o órgão que melhor representa a classe contábil no Uruguai chama-se Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai.

O *Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay* - CCEU, anteriormente denominado *Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay*, criado em 03 de maio de 1961, congrega atualmente os profissionais universitários com diploma obtido em cursos superiores na Universidade da República e os egressos de outras Universidades com diplomas acadêmicos de profissional superior em Economia e Administração, sempre que este diploma seja reconhecido legalmente.

Como finalidades, o CCEU prevê em seu estatuto aquelas descritas no art. 2º, como sendo as *Gremiales* e as Acadêmicas e Culturais. Em se tratando das finalidades *Gremiales* constam as seguintes:

- “ a) procurar a maior participação no Colégio dos profissionais que o integram; propiciar a união e confraternização entre os mesmos; velar pela honrabilidade no exercício da profissão, prestigiando-a e proporcionando as medidas conducentes com sua proteção;
- b) ditar as normas e princípios éticos que vão reger o exercício profissional e difundir as normas técnicas que facilitem seu desempenho;

⁶⁷ FURMAN, Boris. Palestra: Mercado de trabalho e o Exercício Profissional no Uruguai. *VI Encontro de Contadores, Economistas e Administradores do MERCOSUL*. Canela/RS, de 1º a 03 de junho de 2000.

- c) propiciar perante as autoridades públicas as sanções das disposições que regulem o exercício da profissão e exercer as ações que evitem seu exercício irregular para aqueles que não possuem título habilitado;
- d) exercer a representação da profissão perante as autoridades públicas, entidades privadas e perante outras organizações de profissionais universitários, tanto no país como no exterior;
- e) formular os pronunciamentos técnicos que as circunstâncias determinam tanto no campo sócio-econômico como no administrativo, perante autoridades públicas e privadas. O Cólegio se absterá de intervir quando sua atuação possa causar alguma interferência no livre exercício profissional;
- f) administrar o regime de matrícula, colegiação, regulamentação profissional ou similar, no âmbito que determinam as normas legais.”⁶⁸

No que diz respeito às finalidades Acadêmicas e Culturais, este artigo do Estatuto prevê:

- a) “manter vinculação com os centros de estudos que os sócios ingressaram e colaborar com o aperfeiçoamento dos planos de estudo, no melhoramento do ensino, incluindo neles a implantação dos cursos de pós-graduação;
- b) implementar a instalação de comissões que permitam o avanço da investigação, dos assessoramentos e *dictámenes* que sejam de conveniência e facilitem o desenvolvimento cultural e técnico da profissão;
- c) manter relações e colaborar com as instituições públicas e privadas que, no país e no estrangeiro, se dediquem a investigação contábil, sócio-econômica e em administração sempre que a mesma se-realize de forma objetiva.”⁶⁹

O CCEU é dirigido por Conselho Diretivo, eleito conforme normas previstas no Estatuto. Tendo os eleitos mandato de dois anos, podendo serem reeleitos, com exceção do Presidente que deverá aguardar dois anos para isto.

Ao CCEU cabe também o pronunciamento de Normas Contábeis a serem seguidas pelos profissionais matriculados neste. De acordo com o Pronunciamento nº 11, de abril de 1990, que trata das Normas Contábeis Internacionais Obrigatórias e Optativas,

⁶⁸ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Disponível na internet. <http://www.ccea.com.uy> (maio/2000).

⁶⁹ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Disponível na internet. <http://www.ccea.com.uy> (maio/2000).

o CCEU declarou serem obrigatórias as Normas Internacionais de Contabilidade compreendidas entre os números 1 e 20, com exceção as de números 7, 12, 14 e 19, que entre outras disposições, são consideradas optativas⁷⁰.

Segundo Furman⁷¹, cabe aos profissionais matriculados neste Colégio obedecer, primeiramente, os pronunciamentos emitidos pelo CCEU, em segundo lugar as NIC consideradas de caráter obrigatório e, na seqüência, as doutrinas, consideradas como tais: as NIC optativas, as demais NIC, as resoluções da Conferência Interamericana de Contabilidade, os pronunciamentos da Associação Interamericana de Contabilidade e as resoluções das Jornadas do MERCOSUL.

3.4.3 Órgãos e Normas Legais de Regulamentação

Pohlmann⁷² identifica como fontes de normas legais possíveis de adoção no Paraguai, aquelas oriundas do Código de Comércio, da Lei das Sociedades Comerciais, da Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas, do Imposto de Renda e as Normas do Banco Central.

⁷⁰ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Disponível na internet. <http://www.ccea.com.uy> (maio/2000).

⁷¹ FURMAN, Boris. Palestra: Mercado de trabalho e o Exercício Profissional no Uruguai. *VI Encontro de Contadores, Economistas e Administradores do MERCOSUL*. Canela/RS, de 1º a 03 de junho de 2000.

⁷² POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.125.

4 METODOLOGIA

Tratando-se da metodologia da pesquisa, como conjunto de técnicas, Minayo⁷³ diz que esta deve "dispor de um instrumental claro, coerente, elaborado, capaz de encaminhar os impasses teóricos para o desafio da prática".

Neste capítulo apresenta-se a metodologia da pesquisa utilizada para a realização do trabalho. Inicia-se com a especificação do problema, com ênfase nas perguntas de pesquisa e nas definições constitutivas e operacional de categorias de análise. Na seqüência evidencia-se o delineamento da pesquisa, o tratamento e análise dos dados, e as limitações impostas a mesma.

4.1 Especificação do problema

Este trabalho está centrado no seguinte pressuposto: existe a viabilidade de harmonização do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL.

Para isso, aborda-se, neste item, as perguntas de pesquisa, a definição constitutiva de termos e, em seguida, a definição operacional de termos.

4.1.1 Perguntas de pesquisa

Para averiguar a viabilidade desta harmonização, formulou-se as seguintes perguntas de pesquisa:

- a) Como é regulamentada a profissão contábil na Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai?
- b) Qual a legislação vigente sobre a elaboração das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL?

⁷³ MINAYO, Maria Cecilia de Souza (org.), et al. *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis: Vozes, 1994, p.16.

- c) Como se apresenta a estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nestes países?
- d) Qual é o conteúdo destas demonstrações contábeis em cada país-membro do MERCOSUL?
- e) Quais as congruências e divergências no conteúdo das demonstrações contábeis com vistas a sua harmonização?

4.1.2 Definição constitutiva de termos

Serão apresentadas, a seguir, a definição constitutiva de termos. Richardson⁷⁴ comenta que a definição formal é aquela considerada geral e ampla.

Profissão contábil

Sá e Sá⁷⁵ definem a profissão contábil como “o exercício ou prática da Contabilidade”.

Legislação regulamentadora das demonstrações contábeis

Compreende as diversas leis, regulamentos, normas, e pronunciamentos oficiais emitidos pelos órgãos reguladores da contabilidade.

Demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

“As demonstrações contábeis, inclusive as denominadas ‘financeiras’ na legislação, são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade.”⁷⁶

⁷⁴ RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.25

⁷⁵ SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.365.

⁷⁶ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 9 ed. Porto Alegre: CRCRS, 1995, p.114.

Estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

“Forma técnica de apresentação dos componentes básicos do patrimônio ou de um estudo particular deste.”⁷⁷

Conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

O conteúdo do conjunto das demonstrações contábeis, conforme Campiglia⁷⁸, “reconhece três aspectos fundamentais: o patrimonial, o financeiro e o econômico, que se fundem na atividade da instituição”.

Harmonização

De acordo com Castro Neto⁷⁹, “a harmonização contábil pode ser conceituada como o processo de trazer os padrões contábeis internacionais para algum tipo de acordo tal que as demonstrações contábeis de diferentes países sejam preparadas segundo um conjunto comum de princípios de mensuração e *disclosure*.”

4.1.3 Definição operacional de categorias de análise

A seguir, será apresentada a definição operacional de categorias de análise. Para Richardson⁸⁰ esta definição “é aquela restrita, voltada diretamente para aspectos do objeto, possibilitando dessa forma a observação e/ou a mensuração das variáveis envolvidas no fenômeno”.

⁷⁷ SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.199

⁷⁸ CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis: com interpretação de disposições da Lei nº. 6.404/76 e normas CVM*. São Paulo: Atlas, 1997, p.38.

⁷⁹ CASTRO NETO, José Luís de. *Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. Tese de doutoramento*. São Paulo: FEA/USP, 1998, p.58.

⁸⁰ RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.25

Profissão contábil

Na profissão contábil enquadram-se os profissionais atuantes na contabilidade, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade.

Legislação regulamentadora das demonstrações contábeis

São as leis, regulamentos, normas, resoluções e pronunciamentos específicos para a elaboração de demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.

Demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

São os relatórios gerados pela contabilidade que expressão a composição e/ou movimentação do patrimônio de uma organização em determinado período.

Estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Considera-se a estrutura da demonstração contábil aquela verificada na apresentação dos componentes do patrimônio.

Conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Consubstancia-se no conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória as informações econômicas, patrimoniais e financeiras contidas nas demonstrações.

Harmonização

A harmonização é verificada por meio do estudo da congruência da estrutura e conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória dos países-membros do MERCOSUL.

4.2 Delineamento da pesquisa

De acordo com Richardson⁸¹, uma pesquisa pode ser orientada por diferentes formas de estudo:

- estudos exploratórios, quando não se tem informação sobre determinado tema e se deseja conhecer o fenômeno;
- estudos descritivos, quando se deseja descrever as características de um fenômeno; e
- estudos explicativos, quando se deseja analisar as crenças ou conseqüências de um fenômeno.

Para alcançar os objetivos da presente dissertação, trabalhou-se, primeiramente, com um plano de ação descritivo. Segundo Gil⁸², “as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômenos ou estabelecimento de relação entre variáveis”. Neste sentido, evidenciou-se a situação da regulamentação da profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL, além da forma como apresenta-se a legislação, a estrutura e o conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.

Em um segundo momento, este estudo passou a ter uma dimensão exploratória, quando se buscou averiguar as congruências e divergências, com vistas à harmonização das demonstrações contábeis nos países-membros do MERCOSUL. De acordo com Gil⁸³, “as pesquisas exploratórias têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e idéias, com vistas na formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores”.

Este trabalho caracteriza-se, ainda, como de corte transversal. Nesse, conforme Richardson⁸⁴, “os dados são coletados em um ponto no tempo, com base em uma amostra selecionada para descrever uma população nesse determinado momento”. Assim, nesta pesquisa, os dados coletados dizem respeito à legislação vigente durante a elaboração do trabalho.

⁸¹ RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.26.

⁸² GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.45.

⁸³ GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994, p.44.

⁸⁴ RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.93.

A abordagem metodológica adotada é qualitativa. Segundo Minayo⁸⁵, a pesquisa qualitativa procura responder a questões muito particulares, e preocupa-se com um nível de realidade que não pode ser quantificado.

4.3 Coleta e análise dos dados

O delineamento da pesquisa funciona como um plano de ação do pesquisador. Segundo Richardson⁸⁶, “o plano de pesquisa é o esqueleto da investigação”, buscando encontrar respostas aos problemas de pesquisa. Portanto, para que seja realizada uma pesquisa, faz-se necessário que haja uma averiguação da técnica a ser utilizada para a obtenção dos dados. Para Lakatos e Marconi,⁸⁷ técnica de pesquisa é “um conjunto de preceitos e processos de que se serve uma ciência, são, também, a habilidade para usar esses preceitos ou normas, na obtenção de seus propósitos”. Explicitam que as técnicas de pesquisa para a obtenção de dados, dividem-se em: documentação direta e documentação indireta.

A documentação direta, dá-se quando o pesquisador busca informações onde os fenômenos ocorrem. Pode ser obtida de duas maneiras: pesquisa de campo ou pesquisa de laboratório.⁸⁸

A busca da documentação indireta é a fase da pesquisa, na qual, se procura recolher informações de caráter preliminar sobre o tema em estudo. Esta técnica se divide, ainda, em pesquisa documental e pesquisa bibliográfica. Na pesquisa documental, ocorre o levantamento dos materiais escritos que podem contribuir para a pesquisa científica e que ainda não foram elaborados. Em se tratando da pesquisa bibliográfica, esta é um apanhado geral sobre toda a bibliografia publicada atualmente sobre o tema.⁸⁹

⁸⁵ MINAYO, Maria Cecilia de Souza (org.), et al. *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis: Vozes, 1994, p.21.

⁸⁶ RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985, p.83.

⁸⁷ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1985, p.196.

⁸⁸ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1985, p.167.

⁸⁹ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1986, p.56-57.

por imposição legal, além das normas emanadas pelos órgãos profissionais nos países integrantes do MERCOSUL.

Considera-se, ainda, como obstáculos encontrados na pesquisa a distância entre os países, e a ausência de respostas dos órgãos e pessoas consultados sobre o tema em outros países.

Ressalta-se ainda, que sendo esta pesquisa de cunho teórico, não foi realizado nenhum estudo de aplicação prática da viabilidade de harmonização estudada. Além disso, este trabalho não objetiva discutir critérios de avaliação dos elementos componentes das demonstrações contábeis, mas, apenas localizá-los dentro dessas demonstrações.

Considerado-se as limitações expostas, a pesquisa tem importância à medida que explicita as formas de elaboração das demonstrações contábeis, de maneira a oferecer subsídios para reflexões acerca do tema e propor sugestões para a equalização das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.

5 NORMAS E PRÁTICAS APLICÁVEIS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA

5.1 Fundamentação legal para a elaboração das demonstrações contábeis

A elaboração das demonstrações contábeis, de forma singular, representa uma das atividades culminantes do profissional da contabilidade. Por meio das demonstrações contábeis faz-se saber a situação ou posição econômico-financeira de uma entidade perante seus gestores, acionistas, governos e toda a sociedade. Infere-se que, no que diz respeito, a situação e gestão de entidades privadas ou públicas, as demonstrações contábeis constituem um dos elementos mais relevantes para a transmissão de informações econômicas e financeiras.

Entretanto, para que as informações disponíveis nas demonstrações contábeis sejam efetivamente úteis e pertinentes aos usuários destas, torna-se indispensável a existência de normas para sua elaboração e divulgação. Desta forma, apresentar-se-á a seguir, os fundamentos para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, com base em leis, decretos, pronunciamentos e normas técnicas expedidas pelos órgãos de representação da contabilidade em cada países-membro do MERCOSUL.

5.1.1 Fundamentação legal das demonstrações contábeis na Argentina

A fundamentação legal para a elaboração das demonstrações contábeis, na Argentina, obedece algumas regulamentações emanados por leis, decretos e órgãos da Contabilidade naquele país, a saber:

- Lei das Sociedades Comerciais;
- Comissão Nacional de Valores; e
- Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas.

anterior. Cabe também às companhias abertas observarem as decisões emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

No que se refere à escrituração, o art. 177⁹⁵ enfatiza que esta “será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência”.

Com relação às demonstrações financeiras das companhias abertas, observa-se que estas, antes de serem publicadas, deverão ser assinadas por contabilistas habilitados e auditadas por auditores independentes, devidamente registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Comissão de Valores Mobiliários

Em se tratando das companhias que negociam valores mobiliários, estas são regidas por leis específicas. No Brasil, o órgão de controle é a Comissão de Valores Mobiliários, criada pela Lei n.6.385 de 07 de dezembro de 1976, que dispõe, ainda, sobre o Mercado de Valores Mobiliários.

Desta forma, compete à Comissão de Valores Mobiliários expedir normas aplicáveis às companhias abertas, conforme determina o art. 22 da Lei n.6.385/76:

- a) “a natureza das informações que devam divulgar e a periodicidade da divulgação;
- b) relatório da administração e demonstrações financeiras;
- c) a compra de ações emitidas pela própria companhia e a alienação das ações em tesouraria;
- d) padrões de contabilidade; relatórios e pareceres de auditores independentes; (...)”⁹⁶

Código Comercial

Para os fins deste trabalho, destaca-se do Código Comercial Brasileiro, os artigos 10 a 20, que tratam das obrigações cabíveis a todos os comerciantes.

⁹⁵ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.63, art. 177

⁹⁶ BRASIL, Lei n.6.385 de 07 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o Mercado de Valores Mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Internet: www.cvm.gov.br

O art. 10 explicita que, os comerciantes são obrigados seguir ordem uniforme de registros de contabilidade e ter livros adequados para este fim. Deverão informar, ainda, anualmente, um balanço geral do seu ativo e passivo.

Normas Brasileiras de Contabilidade

Aos contabilistas cabe, enquanto profissionais aptos a elaborarem as demonstrações contábeis, a observância das Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Dentre estas normas está, conforme a Resolução CFC n. 686 de 14 de dezembro de 1990, a NBC T 3, que regulamenta o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das Demonstrações Contábeis. Recentemente, esta sofreu alterações na redação de alguns de seus itens, previstos na Resolução CFC n.847 de 16 de junho de 1999.

A NBC T 3 trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, e esclarece que as “demonstrações Contábeis são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer entidade”.⁹⁷ Salienta-se, ainda, que as demonstrações contábeis observarão os princípios fundamentais de contabilidade aprovados em resolução do CFC, devendo, também, “especificar sua natureza, data e/ou período e a Entidade a que se referem.”

As demonstrações devem propiciar aos usuários o suficiente grau de entendimento do que cumprem demonstrar, inclusive as notas explicativas, que, contudo, não poderão substituir o que é intrínseco às demonstrações. A NBC T 3 elenca as seguintes demonstrações contábeis como obrigatórias a apresentação, a saber:

- Balanço Patrimonial
- Demonstração do Resultado
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
- Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Ainda, com relação as Normas Brasileiras de Contabilidade, pode-se destacar a Resolução CFC n.737 de 27 de novembro de 1992, que trata da NBC T 6, na qual

⁹⁷ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC3CONS. Disponível na internet. <http://www.cfc.br> (fevereiro/2000)

contempla a divulgação das demonstrações Contábeis, compreendendo “o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição de seus usuários”⁹⁸.

Desta forma, a NBC T 6 esclarece a forma de apresentação, meios de divulgação das demonstrações contábeis, bem como, definição e conteúdo das Notas Explicativas e aplicação dos fundamentos e procedimentos para republicações.

Ressalta-se, também, dentre as Normas Brasileiras de Contabilidade, a NBC T 8, que se refere às demonstrações contábeis consolidadas. Estas são resultantes da integração de demonstrações contábeis de duas ou mais sociedades vinculadas por interesses comuns, na qual uma delas tem o controle direto ou indireto das decisões políticas e administrativas do conjunto.⁹⁹

5.1.3 Fundamentação legal das demonstrações contábeis no Paraguai

A fundamentação legal para a elaboração das demonstrações contábeis, no Paraguai, obedece algumas regulamentações emitidas por órgãos representativos da Contabilidade naquele país, a saber:

- Lei do Comerciante;
- Comissão Nacional de Valores;
- Colégio de Contadores do Paraguai.

Lei do Comerciante

A Lei n.1.034/83, denominada Lei do Comerciante, abrange as normas a serem seguidas pelos comerciantes e pelas sociedades comerciais.

Ressalta-se desta lei, com relação a matéria contábil, o art. 83, que dispõe sobre a elaboração, nos três primeiros meses do ano, do Balanço Geral, contendo precisamente os bens, créditos e participações, bem como, as obrigações reveladas na data do balanço¹⁰⁰.

⁹⁸ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.135

⁹⁹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.65

¹⁰⁰ YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o MERCOSUL. São Paulo: Tese - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996, p.29

Comissão Nacional de Valores

A Comissão Nacional de Valores (CNV) do Paraguai foi criada pela Lei n.94/91. Ela “estabelece rigorosos requisitos que devem cumprir as empresas que desejam operar na bolsa de valores”¹⁰¹.

Salienta-se que à CNV cabe “estabelecer métodos de informação sobre demonstrações econômico-financeiras e auditoria para as sociedades emissoras”¹⁰².

Neste sentido, o art.25 da Lei n.94/91¹⁰³, determina que as sociedades abertas deverão publicar anualmente o Balanço Geral, certificado por uma auditoria externa independente.

A CNV faculta a emissão de Resoluções, no que tange ao aspecto contábil. Nesta perspectiva destaca-se a Resolução n.05/92, “que estabeleceu normas uniformes de contabilidade e informes contábeis para sociedades emissoras de títulos e valores mobiliários de oferta pública”¹⁰⁴.

Segundo Guello¹⁰⁵, a Resolução n.05/92 informa as demonstrações contábeis a serem divulgadas pelas sociedades:

- a) Demonstração da Situação Patrimonial ou Balanço Geral;
- b) Demonstração de Resultados;
- c) Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido;
- d) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos; e
- e) Informação complementar: notas e quadros anexos.

¹⁰¹ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.109

¹⁰² CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Contabilidade no contexto internacional - 9. São Paulo: Atlas, 1997, p.146.

¹⁰³ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.109

¹⁰⁴ POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.111

¹⁰⁵ GUELLO, Ariovaldo. Contabilidade no Mercosul. *In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. Contabilidade no contexto internacional - 9*. São Paulo: Atlas, 1997, p.147

Colégio de Contadores do Paraguai

O Colégio de Contadores do Paraguai dispõe sobre a propriedade para a emissão de normas a serem observadas pelos profissionais daquele país. Assim, foram aprovadas, em 22 de novembro de 1989, como normas obrigatórias a serem utilizadas as NIC emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), até que sejam providenciadas normas mais condizentes com a realidade nacional.¹⁰⁶

Dentre as NIC, destaca-se para o estudo deste trabalho as de números 5, 7 e 13 como indispensáveis à sua execução.

A NIC 5 evidencia “as informações a serem divulgadas nas demonstrações contábeis que incluem um balanço, uma demonstração do resultado, notas explicativas e outras demonstrações e material explicativo que sejam identificados como parte das demonstrações contábeis”¹⁰⁷.

A NIC 7 “trata da apresentação da demonstração que resume no período contábil os recursos tornados disponíveis para financiar as atividades de uma empresa e o uso que tenha sido feito de tais fundos”¹⁰⁸.

A NIC 13 aborda “o significado e apresentação dos ativos e passivos circulantes nas demonstrações contábeis”¹⁰⁹.

5.1.4 Fundamentação legal das demonstrações contábeis no Uruguai

A fundamentação legal para a elaboração das demonstrações contábeis, no Uruguai, obedece algumas regulamentações emitidas por órgãos representativos da Contabilidade, bem como aquelas emanadas da lei e decretos publicados naquele país, a saber:

- Lei das Sociedades Comerciais
- Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas

¹⁰⁶ YAMAMOTO, Marina Mitiyo. A contabilidade e o MERCOSUL. São Paulo: Tese - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996, p.28

¹⁰⁷ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.304.

¹⁰⁸ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.310.

¹⁰⁹ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.350

- Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai

Lei das Sociedades Comerciais

A Lei das Sociedades Comerciais, no Uruguai, de n. 16.060, é de 04 de setembro de 1989. Esta Lei elucida em seus 521 artigos as normas para funcionamento das sociedades comerciais em geral. No que diz respeito à matéria contábil, esta pode ser encontrada na seção X, artigos 87 a 103, que tratam da documentação e contabilidade. O art.87¹¹⁰, especificamente, esclarece que “dentro de quatro meses da data de encerramento do exercício econômico, os administradores da sociedade deverão formular como mínimo:

- a) o inventário dos diversos elementos que integram o ativo e passivo social naquela data;
- b) o balanço geral (Estado de Situação Patrimonial e de Resultados);
- c) a proposta de distribuição de lucros, se couber.”

Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas

A Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas foi criada pelo Poder Executivo do Uruguai, com o intuito de regulamentar o artigo 91 da Lei n.16.060/89, que trata das Sociedades Comerciais. Após aprovação dos projetos de decretos (Decreto 103/991, Decreto 104/991- revogado, Decreto 105/991, Decreto 540/991 e o Decreto 200/993), o Poder Executivo decidiu pela permanência desta Comissão que foi incumbida de trabalhar na uniformização das normas contábeis a serem aplicadas pelas sociedades comerciais na preparação das demonstrações contábeis. Segundo Polhmann¹¹¹, buscando, assim, “o consenso entre os distintos setores interessados nos relatórios contábeis: emissores, receptores, profissionais e meios acadêmicos”. Estão diretamente ligados à Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas os seguintes órgãos:

- a) Ministério da Economia e Finanças;
- b) Inspeção Geral da Fazenda;

¹¹⁰ URUGUAY. Ley n. 16.060. *Ley Sociedades Comerciales*. Disponível na internet <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/ 2000)

¹¹¹POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994, p.128.

- c) Câmara de Indústria do Uruguai;
- d) Câmara Nacional de 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 da Universidade da República; e
- i) Colégio de Advogados.

O primeiro decreto aprovado por esta Comissão, de n.103, de 27 de fevereiro de 1991, explicita que as demonstrações contábeis uniformes constituem por si só uma forma de normas contábeis adequadas, tratando, especificamente, da apresentação das mesmas. O art. 1º estabelece que “ as sociedades comerciais deverão formular suas demonstrações contábeis de acordo com as normas estabelecidas neste decreto, no anexo e nos modelos que se agregam e fazem parte do mesmo”¹¹². O art.2º, deste decreto, esclarece quais são os requisitos para a apresentação de demonstrações contábeis perante organismos públicos, a saber:

- a) “estarem formulados de acordo com as normas contábeis adequadas e em especial as contidas neste decreto;
- b) haver sido aprovada pela maioria social ou o órgão competente pela sociedade;
- c) estar acompanhada pelo informe de compilação emitido por profissional que possua título de Contador Público ou equivalente expedido pela Faculdade de Ciências Econômicas e de Administração da Universidade da República (...)”¹¹³.

O Decreto n.103/991 evidencia, ainda, as demonstrações contábeis uniformes, sua estrutura e modelos para sua exposição adequada. Devendo ser aplicados às sociedades comerciais com objetivo industrial, comercial, agropecuário e de serviços, sem prejuízo de sua aplicação às demais sociedades.

O Decreto n.105/991, também desenvolvido pela Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas, foi promulgado em 27 de fevereiro de 1991, objetivando a aprovação e aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) como obrigatórias para adoção, configurando-se como normas contábeis adequadas no Uruguai.

¹¹² URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000) art.1º.

¹¹³ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000) art.2º.

Conforme o art. 1º¹¹⁴ deste decreto, são consideradas normas obrigatórias as NIC de números 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9 e 10. Contudo, o mesmo decreto expõe algumas ressalvas a serem consideradas quando da adoção das NIC, a saber:

- a) será optativo o parágrafo n.21 da NIC 1;
- b) será optativo o parágrafo n.26 da NIC 2;
- c) serão optativos os parágrafos ns. 9 e 17 da NIC 5;
- d) “a NIC 7 será obrigatória para aquelas sociedades que devam apresentar suas demonstrações para órgãos estatais de controle, sendo optativa para as demais sociedade comerciais. Neste caso se apresentará como anexo as demonstrações contábeis com o título de Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos”¹¹⁵.

Não obstante, o art.4º deste decreto esclarece:

“quando se quiserem utilizar critérios contábeis naquelas situações não compreendidas dentro das normas contábeis de aplicação obrigatórias, se terá como referência por ordem, as restantes normas internacionais de contabilidade e a doutrina mais reconhecida, devendo-se aplicar aqueles critérios que sejam de uso mais generalizado em nosso meio e que melhor se adequem às circunstâncias particulares do caso considerado”¹¹⁶.

Outro decreto aprovado por esta Comissão é o n. 540/991, de 08 de outubro de 1991, que trata especificamente da liberação, para as sociedades comerciais, da adoção dos livros diário e de inventário em folhas soltas, pré ou pós-numeradas.

Complementando do Decreto 105/991, foi preparado o Decreto 200/993, de 24 de junho de 1993, que contempla as demais NIC a serem adotadas como obrigatórias pelos profissionais da contabilidade. São as NIC números 11, 12, 13, 14, 16, 17 e 18.

Como no Decreto n.105/991, seu complementar também conta com algumas ressalvas feitas para a aplicação das NIC no país, a saber:

- a) o número 48 da NIC n.11, quando sua aplicação poderá contrariar o inciso 2º do art. 89 da Lei n.16.060, de 4 de setembro de 1989;
- b) a NIC n.12 será optativa, com exceção a de n. 40 que terá caráter obrigatório;
- c) da NIC n.13 serão obrigatórios somente os números 23, 24, 25 e 26; e

¹¹⁴ URUGUAI. Decreto n. 105/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000)

¹¹⁵ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.2º.

¹¹⁶ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.4º.

d) a NIC n.14 será optativa¹¹⁷.

Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai

Para a adequada elaboração das demonstrações contábeis, cabe aos profissionais matriculados no Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai - CCEU, a observação dos pronunciamentos por ele emitidos.

O CCEU emitiu até o momento 14 pronunciamentos. Aponta-se entre eles o Pronunciamento n. 11, que adota as Normas Internacionais de Contabilidade - NIC, nos procedimentos contábeis usuais dos contabilistas no Uruguai.

Para os objetivos deste trabalho, ressalta-se, ainda, os pronunciamentos, a saber:

- Pronunciamento n.01- Alcance e conteúdo do *dictámen* profissional;
- Pronunciamento n.04 - Fontes das normas contábeis para a apresentação adequada das demonstrações contábeis (revogada pelo pronunciamento n.10, em 01/01/1990);
- Pronunciamento n.06 - *Mantenimiento* de registros contábeis;
- Pronunciamento n.10 - Fontes de normas contábeis para a apresentação adequada das demonstrações contábeis;
- Pronunciamento n. 11 - Normas contábeis internacionais obrigatórias e optativas.

No Pronunciamento n.01, que trata do alcance e conteúdo do *dictámen* profissional, é enfocado o que este deve conter como informação mínima para sua elaboração¹¹⁸.

Com relação aos registros contábeis, estes são abordados no Pronunciamento n.06¹¹⁹, que determina bases técnicas para analisar a confiabilidade formal do mesmos.

Por sua vez, no Pronunciamento n.10, tem-se as fontes de normas contábeis para a apresentação adequada de demonstrações contábeis, na qual, inicialmente, é

¹¹⁷ URUGUAI. Decreto n.200/993 de 24. de junho de 1993. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/200_993.htm (outubro/2000) art.1º.

¹¹⁸ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamiento n.1. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr1.htm> (fevereiro/2000)

¹¹⁹ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamiento n.6. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr6.htm> (fevereiro/2000)

apresentada uma definição de termos e, em seguida, as fontes de normas por sua ordem de relevância. Assim, os profissionais da contabilidade no Uruguai devem, quando da elaboração de demonstrações contábeis, obedecer uma hierarquia decrescente de relevâncias das normas. Primeiramente, devem seguir os pronunciamentos emanados pelo CCEU, em segundo lugar as Normas Internacionais de Contabilidade - NIC, consideradas de aplicação obrigatória, e nos casos não previstos nestas, o profissional deve adotar as doutrinas mais reconhecidas, especialmente quando já estiver desenvolvido por meio de textos e tratados reconhecidos e coincidentes sobre os pontos em questão¹²⁰.

Consideram, ainda, NIC optativas e as que estão em processo de tradução, publicação e difusão, as Resoluções das Conferências Interamericanas de Contabilidade e os Pronunciamentos da Associação Interamericana de Contabilidade, além das Resoluções das Jornadas Rioplatenses de Ciências Econômicas, e os Pronunciamentos de organismos profissionais de outros países.

No caso de haver diversas normas contábeis aplicáveis à uma mesma questão, o Pronunciamento n.10¹²¹ explicita que, “será necessário selecionar e utilizar aquelas normas que sejam de uso mais generalizado em nosso meio e melhor se adequem às circunstâncias particulares do caso considerado”.

O Pronunciamento n.11¹²² tem como tema as normas contábeis internacionais obrigatórias e optativas, e declara que as NIC obrigatórias são as de n.1 a n.20. Considera optativas as de n.7, 12, 14,19, além das seguintes disposições:

- parágrafo 21 da Norma n.1 - Revelação de políticas contábeis;
- parágrafo 26 da Norma n.2 - Avaliação e apresentação dos inventários no contexto do sistema de custos históricos;
- parágrafo 9 e letra a) do parágrafo 17 da Norma n.5 - Informação que deve-se revelar nas demonstrações contábeis.

¹²⁰ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.10. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr10.htm> (fevereiro/2000)

¹²¹ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.10. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr10.htm> (fevereiro/2000)

¹²² COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.11. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr11.htm> (fevereiro/2000)

Infere-se, desta forma, que grande parte das normas adotadas pelo CCEU são extraídas das Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Committee* - IASC.

5.2 A estrutura das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Esta seção contempla a estrutura exigida para publicação das demonstrações contábeis, com base na legislação específica, nos países-membros do MERCOSUL.

5.2.1 A estrutura das demonstrações contábeis na Argentina

A estrutura das demonstrações contábeis na Argentina, é abordada na perspectiva da Lei das Sociedades Comerciais e na da Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas.

Lei das Sociedades Comerciais

A estrutura das demonstrações contábeis, segundo a Lei n.19.550/72, segue alguns requisitos, no que tange a apresentação do Balanço Geral, da Demonstração de Resultados e das Notas Complementares.

a) Balanço Geral

O Balanço Geral deve ser dividido em ativo e passivo. No ativo deve constar o que segue:

- o efetivo dinheiro em caixa e bancos;
- os créditos provenientes das atividades sociais;
- os bens de troca;
- as aplicações em geral;
- os bens de uso, com a respectiva amortização;
- os bens intangíveis, com a respectiva amortização;
- os gastos de exercícios futuros, com a respectiva amortização;

- toda conta que por sua natureza possa ser incluída como ativo.

Por sua vez, no lado do passivo devem ser contemplados os seguintes itens:

- as dívidas;
- as provisões que eventualmente podem transformar-se em obrigações;
- toda conta que, por sua natureza, represente um passivo para terceiros;
- receitas de exercícios futuros;
- o capital social;
- as reservas legais;
- utilidades de exercícios anteriores (lucros ou prejuízos);
- toda conta que, por sua natureza, possa ser incluída nas contas de capitais e de resultado;

No que concerne à estrutura do Balanço Geral, na Argentina, conforme o art. 63 da Lei das Sociedades Comerciais:

“a informação deverá agrupar-se de modo que seja possível distinguir e totalizar o ativo corrente do ativo não corrente, e o passivo corrente do passivo não corrente. Entende-se por corrente todo ativo e passivo cujo vencimento ou realização, ocorrerá dentro dos 12 meses seguintes da data do balanço geral, salvo se nas circunstâncias aconselhem outra base para tal distinção”¹²³;

Ainda, neste mesmo artigo, consta que:

- deverá ser indicado se os direitos e obrigações possuem garantia real ou não;
- o ativo e o passivo em moeda estrangeira deverá ser apresentado em separado, em contas a que correspondam;
- não se pode compensar as distintas partidas entre si.

b) Demonstração de Resultados

A Demonstração de Resultados ou Estado de Resultados deverá expor:

- “o produto das vendas e serviços, agrupado por atividade. De cada total se deduzirá o custo das mercadorias ou produtos vendidos ou serviços prestados, com o fim de determinar o resultado”¹²⁴;

¹²³ ARGENTINA. Ley 19.550 de 1972. Ley Sociedades Comerciales. Disponível na internet. <http://www.cnv.gov.ar/LeyesYReg/Ley19550> (outubro/2000) art. 63.

¹²⁴ ARGENTINA. Ley 19.550 de 1972. Ley Sociedades Comerciales. Disponível na internet. <http://www.cnv.gov.ar/LeyesYReg/Ley19550> (outubro/2000) art. 64.

- os gastos ordinários de administração, comercialização, financeiros e outros que correspondam ao exercício;
- as receitas e gastos extraordinários do exercício;
- os ajustes de receitas e gastos de exercícios anteriores.

A Demonstração de Resultado deve ser apresentada de modo que seja evidenciado, em separado, a receita ou prejuízo proveniente das operações ordinárias e extraordinárias da sociedade, determinando-se a receita ou prejuízo líquido do exercício ao qual se adicionará ou deduzirá o resultado do exercício anterior.

Outra exigência da Lei das Sociedades Comerciais na Argentina é a de que a Demonstração de Resultado deverá complementar-se com a Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido. Nesta, se incluirão as causas das alterações produzidas, durante o exercício, em cada uma das contas integrantes do patrimônio líquido.

c) Notas Complementares

Para o caso em que alguma informação não esteja expressa no Balanço Patrimonial e na Demonstração de Resultado ou em suas Notas, deverão acompanhar notas e quadros, que se considerarão parte daqueles.¹²⁵

Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas

A FACPCE, juntamente com o Centro de Estudos Científicos e Técnicos (CECYT), elaborou um conjunto de normas para a exposição de demonstrações contábeis. Estas normas estão expressas na Resolução Técnica n.8, cuja finalidade é a definição de normas gerais de apresentação de demonstrações contábeis para uso de terceiros, além de serem utilizadas internamente por diretores, proprietários e outros integrantes da entidade¹²⁶.

A RT n.8 regula a apresentação de demonstrações para todos os tipos de entidades e serve de marco de referência para a posterior elaboração de normas particulares de exposição para atividades específicas. São estruturadas de modo que sejam compatíveis

¹²⁵ ARGENTINA. Ley 19.550 de 1972. Ley Sociedades Comerciales. Disponível na internet. <http://www.cnv.gov.ar/LeyesYReg/Ley19550> (outubro/2000) art. 65.

¹²⁶ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluciones Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

com as normas profissionais vigentes na Argentina, bem como podem ser modificadas conforme a evolução da doutrina contábil¹²⁷.

Segundo a RT n.8, as demonstrações básicas a serem elaboradas para a exposição são: o Balanço Geral, a Demonstração de Resultados, Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido, Demonstração de Variações do Capital Corrente ou de Origens e Aplicações de Recursos, acompanhadas das informações complementares que são parte delas.

a) Balanço Geral

O Balanço Geral é a demonstração que, em um determinado momento, expõem o ativo, o passivo e o patrimônio líquido e, em alguns casos, a participação minoritária em sociedades controladas¹²⁸.

Tanto o ativo quanto o passivo são divididos em corrente e não corrente, com base no prazo de um ano, contados desde a data de encerramento do período a que se referem as demonstrações contábeis.

Pode-se considerar ativos correntes os saldos disponíveis:

- no caixa e bancos;
- outros ativos, cuja conversão se dará em no máximo 12 meses;
- os bem consumíveis e direitos, desde que não se transformem em ativos imobilizados;
- os ativos que por disposições contratuais ou análogas devem destinar-se a cancelar passivos correntes.

Os ativos não correntes consubstanciam-se dos demais bens e direitos da empresa.

Os passivos correntes, referem-se aos exigíveis ao final do período contábil. Já os passivos não correntes, compreendem os valores que excederem os 12 meses da data de encerramento do balanço.

b) Demonstração de Resultados

No que se refere a Demonstração de Resultados, esta pode ser estruturada em resultados ordinários e resultados extraordinários¹²⁹.

¹²⁷ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000)

¹²⁸ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000)

¹²⁹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000)

Os resultados ordinários devem ser apurados, discriminando-se:

- os ingressos provenientes das atividades fins da entidade;
- os custos incorridos para atingir estes ingressos;
- os gastos operacionais, classificados por função;
- os resultados obtidos com aplicações permanentes em outras entidades;
- os resultados provenientes de atividades secundárias; e
- os resultados financeiros, podendo ser gerados pelo ativo ou pelo passivo.

Com relação aos resultados extraordinários, geralmente, são expostas nesta rubrica os efeitos do imposto de renda.

c) Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido

As contas integrantes da Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido classificam-se e resumem-se, de acordo com sua origem, como aportes dos proprietários ou acionistas, e resultados acumulados¹³⁰.

Para as contas integrantes do Patrimônio Líquido, deve apresentar-se as seguintes informações:

- o saldo do período, devendo coincidir com o saldo final do exercício anterior;
- as variações do período; e
- o saldo final do período.

d) Demonstração de Variações do Capital Corrente ou Demonstração de Origens e Aplicações de Fundos

Apresenta um resumo das atividades financeiras e aplicações da entidade, mediante a exposição das causas da variação do capital corrente durante um período determinado¹³¹.

Na apresentação desta demonstração, deve-se expor a variação líquida acrescida do capital corrente e dos grupos (contas) que a compõem. Opta-se, ainda, pela forma direta ou indireta de exposição dos efeitos do resultado sobre o capital corrente.

¹³⁰ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000)

¹³¹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

Na forma direta apresenta-se, explicitamente, as contas de resultado que aumentaram ou diminuíram o capital corrente. Já na forma indireta, expõem-se apenas a diferença entre os resultados ordinários e os resultados extraordinários.

5.2.2 A estrutura das demonstrações contábeis no Brasil

Aborda-se, na seqüência, a estrutura exigida para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis no Brasil, conforme exposto na Lei das Sociedades Anônimas e nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

Lei das Sociedades Anônimas

Com base na Lei n. 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, ao final de cada exercício social deverá ser elaborado demonstrações contábeis que expressem com clareza a situação e as modificações do patrimônio nas sociedades¹³². Sendo assim, deverão ser divulgadas pelas sociedades, conforme a legislação brasileira, as seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial, Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados, Demonstração do Resultado do Exercício, a Demonstração das Origem e Aplicações de Recursos e deverão ser complementadas pelas notas explicativas. Na seqüência, será explicitada a estrutura para a elaboração de cada demonstração, conforme a Lei n. 6.404/76.

a) Balanço Patrimonial

No Balanço Patrimonial, “as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia”¹³³. Deverão estar dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez. Os grupos de contas do balanço patrimonial estão classificados em ativo, passivo e patrimônio líquido.

¹³² BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.62, art. 176.

¹³³ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64, art. 178.

O ativo conforme o art. 179 da Lei n. 6.404/76¹³⁴, divide-se em:

- ativo circulante, compreende os valores realizáveis no curso do exercício social subsequente;
- ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte;
- ativo permanente: classificado em investimento, ativo imobilizado e ativo diferido.

Por sua vez, o passivo, conforme o art. 178¹³⁵ da Lei n.6.404/76, classificam-se em:

- passivo circulante;
- passivo exigível a longo prazo;
- resultados de exercício futuros; e
- patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliações, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

b) Demonstração de Lucros Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, conforme o art. 186 da Lei n.6.404/76¹³⁶, deverá discriminar:

- o saldo do início do período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as reversões de reservas;
- o lucro líquido do exercício;
- as transferências para reservas;
- os dividendos propostos;
- a parcela dos lucros incorporada ao capital; e
- o saldo ao fim do período.

c) Demonstração do Resultado do Exercício

¹³⁴ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64, art. 179.

¹³⁵ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64, art. 178.

¹³⁶ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.67, art. 186.

O ativo conforme o art. 179 da Lei n. 6.404/76¹³⁴, divide-se em:

- ativo circulante, compreende os valores realizáveis no curso do exercício social subsequente;
- ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte;
- ativo permanente: classificado em investimento, ativo imobilizado e ativo diferido.

Por sua vez, o passivo, conforme o art. 178¹³⁵ da Lei n.6.404/76, classificam-se em:

- passivo circulante;
- passivo exigível a longo prazo;
- resultados de exercício futuros; e
- patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliações, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.

b) Demonstração de Lucros Prejuízos Acumulados

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados, conforme o art. 186 da Lei n.6.404/76¹³⁶, deverá discriminar:

- o saldo do início do período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as reversões de reservas;
- o lucro líquido do exercício;
- as transferências para reservas;
- os dividendos propostos;
- a parcela dos lucros incorporada ao capital; e
- o saldo ao fim do período.

c) Demonstração do Resultado do Exercício

¹³⁴ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64, art. 179.

¹³⁵ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64, art. 178.

¹³⁶ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.67, art. 186.

A Demonstração do Resultado do Exercício expressará, segundo o art. 187 da Lei n.6.404/76¹³⁷, os seguintes itens:

- a receita bruta das vendas e serviços e as deduções das vendas;
- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;
- as despesas com vendas, despesas administrativas e as despesas financeiras deduzidas das respectivas receitas;
- o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;
- o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;
- as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;
- o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

d) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

Com relação a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, a Lei n. 6.404/76, em seu art. 188, explicita que esta “indicará as modificações na posição financeira da companhia”¹³⁸, devendo conter:

- nas origens dos recursos: o lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustados pela variação nos resultados de exercício futuros; realização do capital social e contribuições para reservas de capital; recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado.
- nas aplicações de recursos: dividendos distribuídos; aquisições de direitos do ativo imobilizados; aumentos do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e o ativo diferido; redução do passivo exigível a longo prazo.

¹³⁷ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.67, art. 187.

¹³⁸ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.68, art. 188.

- o excesso ou insuficiência das origens de recursos em relação às aplicações, representando aumento ou redução do capital circulante líquido;
- os saldos, no início e no fim do exercício, do ativo e passivo circulantes, o total do capital circulante líquido e o seu aumento ou diminuição durante o exercício.

Normas Brasileiras de Contabilidade

O Conselho Federal de Contabilidade, partindo do pressuposto da necessidade de normas para a uniformização na elaboração das demonstrações contábeis, estabeleceu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica - NBC T n.3, que trata do conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis, na busca de padrões para a apresentação das mesmas.

Esta norma “estabelece o conjunto das demonstrações capaz de propiciar aos usuários, um grau de revelação suficiente para o entendimento da situação patrimonial e financeira da Entidade, do resultado apurado, das origens e aplicações de seus recursos e das mutações do seu patrimônio líquido num determinado período”¹³⁹.

Em comunhão com esta norma foi estabelecida a NBC T n.6, que trata da divulgação das demonstrações contábeis de “maneira a colocá-las à disposição de usuários externos”¹⁴⁰, ou seja, uniformizar a apresentação de informações mínimas aos usuários, bem como, de que forma e onde divulgar estas demonstrações.

Ressalta-se, ainda, a importância da NBC T n.8, das demonstrações contábeis consolidadas, que estabelece a forma de apresentação das demonstrações contábeis resultantes da integração de duas ou mais entidades vinculadas a interesses comuns¹⁴¹.

A estrutura das demonstrações contábeis, conforme elucida a NBC T n.3¹⁴², segue os princípios fundamentais de contabilidade e é composta pelas seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração de Lucros ou Prejuízos

¹³⁹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.64

¹⁴⁰ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 1995, p.65

¹⁴¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.140

¹⁴² CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.123

Acumulados, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

a) Balanço Patrimonial

A estrutura do Balanço Patrimonial, segundo esta norma, é formada pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Sendo assim, as contas que compõem o ativo devem ser agrupadas da seguinte forma:

- O ativo circulante divide-se em disponível, créditos, estoques, e despesas antecipadas.
- Realizável a Longo Prazo compõe-se dos itens com prazos de realização superiores ao término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial.
- Permanente classifica-se em investimento, imobilizado e diferido.

As contas que agrupam o total do passivo, integram os seguintes subgrupos:

- Circulante;
- Exigível a longo prazo;
- Resultados de exercício futuros.

Por último, no Patrimônio Líquido devem configurar as seguintes classes de contas:

- Capital;
- Reservas de capital;
- Reservas de reavaliação;
- Reservas de lucros;
- Lucros ou prejuízos acumulados.

b) Demonstração do Resultado do Exercício

A estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, confronta receita, custos e despesas de uma entidade, em um período. Para isto, ela deve conter, de forma ordenada, o que segue:

- “as receitas decorrentes da exploração das atividades-fins;
- os impostos incidentes sobre as operações, os abatimentos, as devoluções e os cancelamentos;
- os custos dos produtos ou mercadorias vendidos e dos serviços prestados;
- o resultado bruto do período;
- os ganhos e perdas operacionais;

- as despesas administrativas, com vendas, financeiras e outras e as receitas financeiras;
- o resultado operacional;
- as receitas e despesas e os ganhos e perdas não decorrentes as atividades-fins;
- o resultado antes das participações e dos impostos;
- as provisões para impostos e contribuições sobre o resultado;
- as participações no resultado;
- o resultado líquido do período.¹⁴³

c) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

De acordo com a NBC T 3, a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados - DLPA, deve ter como estrutura, a seguinte discriminação:

- “o saldo no início do período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as reversões de reservas;
- a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- o resultado líquido do período;
- as compensações de prejuízos;
- as destinações do lucro líquido do período;
- os lucros distribuídos;
- as parcelas de lucros incorporadas ao capital;
- o saldo no final do período.¹⁴⁴

d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL, conforme a NBC T 3, deve expor:

- “ os saldos no início do período;
- os ajustes de exercícios anteriores;
- as reversões e transferências de reservas e lucros;
- os aumentos de capital discriminando sua natureza;
- a redução de capital;
- as destinações do lucro líquido do período;
- as reavaliações de ativos e sua realização, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- o resultado líquido do período;
- as compensações de prejuízos;
- os lucros distribuídos;

¹⁴³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.125

¹⁴⁴ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.126

- os saldos no final do período.”¹⁴⁵

e) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos - DOAR, segundo as normas brasileiras de contabilidade deve ser evidenciada da seguinte forma:

- o resultado líquido do período;
- as origens de recursos, que correspondem aos aportes de capital; os recursos provenientes da realização de ativos de longo prazo e permanentes; os recursos provenientes de capital de terceiros de longo prazo.
- as aplicações de recursos, que correspondem aos recursos destinados ao pagamento das participações nos lucros aos sócios ou acionistas; os recursos aplicados na aquisição do permanente e no aumento de ativos de longo prazo; os recursos aplicados nas reduções de obrigações de longo prazo; os reembolsos de capital.
- a variação do capital circulante líquido, diferença entre origens e aplicações;
- a demonstração da variação do capital circulante líquido.

5.2.3 A estrutura das demonstrações contábeis no Paraguai

Na seqüência contempla-se a estrutura das demonstrações contábeis, no Paraguai, conforme determinação do Colégio de Contadores do Paraguai e da Comissão Nacional de Valores.

Colégio de Contadores do Paraguai

Considerando-se que o Colégio de Contadores do Paraguai adotou as NIC, abordar-se-á, essencialmente, aquelas que mais relacionam-se com o tema em questão.

¹⁴⁵ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.127

Para se averiguar a estrutura das demonstrações contábeis obrigatórias no Paraguai, é preciso reportar-se, basicamente, às seguintes NIC:

- a) NIC 5 - que trata das informações a serem divulgadas nas demonstrações contábeis;
- b) NIC 7 - que aborda a Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido;
- c) NIC 13 - que apresenta os Ativos e Passivos Circulantes¹⁴⁶.

Segundo a NIC 5, que trata da divulgação das demonstrações contábeis, as demonstrações básicas a serem evidenciadas são: o Balanço Geral, a Demonstração de Resultado, notas explicativas entre outras demonstrações.

a) Balanço Geral

No Balanço Geral, de acordo com a NIC 5¹⁴⁷, deverá constar, principalmente, o ativo a longo prazo, dividido em imobilizado e outros ativos a longo prazo, seguindo-se o ativo circulante. Do lado do passivo deverá configurar, inicialmente, o passivo a longo prazo, depois o passivo circulante e, por último o patrimônio líquido.

Na primeira parte do Ativo a Longo Prazo, que trata do Ativo Imobilizado, normalmente, constam:

- Terrenos e edifícios;
- Instalações e equipamentos;
- Outras categorias de ativos;
- Depreciação Acumulada.

Ressalta-se que, em existindo arrendamentos e ativos comprados a prazo, estes devem ter a sua divulgação em separado.

Em se tratando da segunda parte do ativo a longo prazo, que se refere a Outros Ativos a Longo Prazo, encontra-se:

- Investimentos a Longo Prazo: Investimentos em subsidiárias; Investimentos em associadas; Outros investimentos, indicando-se o valor de mercado;

¹⁴⁶ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.275

¹⁴⁷ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.306

- Contas a Receber a Longo Prazo: Contas e Títulos a Receber; Contas a receber de administradores, gerentes e diretores; Contas a receber intercompanhias; Contas a receber de associadas; Outras;
- *Goodwill*;
- Patentes, Marcas e Ativos semelhantes;
- Despesas de Reorganização e impostos diferidos sobre lucros.

No Ativo Circulante deverão ser divulgados os seguintes elementos, conforme NIC 5¹⁴⁸:

- Disponibilidades;
- Títulos negociáveis, que não representem investimento a longo prazo;
- Contas a Receber: Contas e Títulos a receber; Contas a receber de administradores, gerentes e diretores; Contas a receber intercompanhias; Contas a recebe de associadas; Outras contas a receber e despesas pagas antecipadamente.
- Estoques.

Por sua vez no Passivo a Longo Prazo não há divisões, assim, basicamente, deverá abranger:

- “Empréstimos Garantidos;
- Empréstimos não Garantidos;
- Empréstimos Intercompanhias;
- Empréstimos de Associadas”¹⁴⁹.

No que concerne ao Passivo Circulante, este deverá indicar:

- Empréritos bancários e créditos a descoberto;
- Partes correntes e passivos a longo prazo;
- Contas a pagar: Fornecedores; Contas a pagar a administradores, gerentes e diretores; Contas a pagar intercompanhias; Contas a pagar a associadas; Impostos a Pagar; Dividendos a Pagar; Outras contas a pagar e provisões para despesa.

¹⁴⁸ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.306

¹⁴⁹ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.307.

A NIC 5¹⁵⁰ salienta que, “os elementos significativos incluídos em outros passivos e provisões devem ser indicados separadamente”. Como por exemplo, Impostos Diferidos, Receitas Diferidas e Provisões para pensões e aposentadorias.

Por último, o Patrimônio Líquido deverá divulgar, segundo a NIC 5¹⁵¹, o seguinte:

- Capital Social: para cada classe de ação do capital, o número ou quantia de ações autorizadas; o capital devido não integralizado; o valor nominal da ação; o movimento das contas de capital social por período; os direitos, preferenciais e restrições com respeito a distribuição de dividendos e formas de reembolso de capital; dividendos preferenciais acumulados em atraso; ações próprias adquiridas; ações reservadas para emissão futura submetida a opções e contratos de venda, incluindo prazos e quantias.
- Outras contas do Patrimônio, indicando o movimento do período e restrições a sua distribuição: capital pago em excesso do valor nominal (capital excedente); reservas de reavaliação; reservas e lucros acumulados.

b) Demonstração de Resultado

Segundo a NIC n.5¹⁵², a Demonstração de Resultado, deve contemplar o que segue:

- “Vendas ou outras receitas operacionais;
- Depreciação;
- Receitas de juros;
- Receita de investimentos;
- Despesa de juros;
- Imposto;
- Débitos extraordinários;
- créditos extraordinários;
- Transações significativas intercompanhias;
- Lucro líquido”.

c) Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido

A NIC 7, que trata da apresentação das variações do Patrimônio Líquido, o faz por meio da Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido. Entretanto, com

¹⁵⁰ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.307

¹⁵¹ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.308

¹⁵² IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.308

relação a sua apresentação, não há uma definição específica. Esta NIC sugere que existam:

“várias formas de apresentação para a demonstração das mutações na posição financeira. A demonstração pode, por exemplo, mostrar as origens de fundos iguais às aplicações. Outra forma de apresentação é mostrar a diferença entre as origens e as aplicações de fundos que representam o aumento ou a diminuição líquida, quer em dinheiro ou no seu equivalente, que em capital de giro.”¹⁵³

Comissão Nacional de Valores

A Resolução n.5/92 da CNV, do Paraguai, apresenta a estrutura para a divulgação das demonstrações contábeis: Balanço Geral, Demonstração de Resultado e a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos.

a) Balanço Geral

Em se tratando do Balanço Geral, este possui três grandes grupos, são eles o Ativo, o Passivo e o Patrimônio. O Ativo e Passivo são subdivididos em correntes e não correntes.

No Ativo Corrente são encontrados, de acordo com a Resolução n.5/92¹⁵⁴, os seguintes itens:

- Disponibilidades;
- Investimentos Temporários;
- Créditos por Venda;
- Outros Créditos;
- Bens de Troca;

Ainda dentro do ativo, mas já em outro grupo, mais especificamente, no Ativo Não Corrente, evidencia-se:

- Créditos por vendas;
- Outros Créditos;

¹⁵³ IBRACON. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.313

¹⁵⁴ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.41.

- Bens de Troca;
- Bens de Uso;
- Investimentos;
- Ativos Intangíveis;
- Outros Ativos.

No lado do Passivo, particularmente no Passivo Corrente encontram-se:

- Dívidas;
- Provisões.

Seguindo-se ordem preconizada na referida NIC, consta o Passivo Não Corrente, que compreende:

- Dívidas;
- Provisões.

No grupo do Patrimônio Líquido, os elementos obrigatórios apresentam-se da seguinte forma:

- Aportes dos proprietários ou acionista: divididos em Capital e Aportes irrevogáveis;
- Reservas de Capital: ressaltando a Primeira Emissão e a Reserva de Reavaliação;
- Resultados Acumulados: com ênfase nos Lucros Reservados e nos Resultados sem destinação.

b) Demonstração de Resultados

A Resolução n.5/92¹⁵⁵ evidencia ainda, a estrutura de apresentação da Demonstração de Resultados, que abrange os seguintes elementos de resultado:

- Vendas;
- Custos das Vendas;
- Resultado Bruto;
- Gastos de Comercialização;
- Gastos de Administração;

¹⁵⁵ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.44.

- Resultados de Investimentos em Sociedades Relacionadas;
- Outras Entradas e Saídas;
- Resultados Financeiros;
- Imposto de Renda;
- Resultados Ordinários;
- Resultados Extraordinários;
- Lucro ou Prejuízo do Exercício.

c) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

A Resolução n.5/92¹⁵⁶ apresenta, também, a estrutura para exposição da Demonstração de Origens e Aplicações dos Recursos. Esta pode ser evidenciada da seguinte forma:

- Variação dos Recursos: apresentando os recursos no início do exercício; a variação nos recursos do período; e os recursos ao final do exercício;
- Causas da Variação dos Recursos: evidenciando os recursos originados ou aplicados nas operações, separando as ordinárias das extraordinárias; outras causas de origem de recursos, classificadas por seu tipo; outras causas de aplicações dos recursos, classificadas por seu tipo; e o aumento ou diminuição dos recursos por período

5.2.4 A estrutura das demonstrações contábeis no Uruguai

Aborda-se, em seguida, a estrutura das demonstrações contábeis, no Uruguai, segundo a Lei das Sociedades Comerciais, a Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas e o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai.

Lei das Sociedades Comerciais

¹⁵⁶ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.46.

A Lei n.16.060, de 04 de setembro de 1989, menciona em seu art.87¹⁵⁷ que as sociedades comerciais deverão elaborar, como demonstrações mínimas, para a apresentação no prazo de 4 meses após o encerramento do exercício, o inventário dos elementos que compõem o Ativo e o Passivo social, bem como o Balanço Geral (*Estado de Situación Patrimonial e de Resultados*), além da proposta de distribuição dos lucros, quando houverem.

Em relação as demonstrações contábeis, o art.88¹⁵⁸ descreve que “as demonstrações contábeis deverão ser confeccionadas de acordo com as normas contábeis adequadas que sejam aprovadas a cada caso, de tal modo que reflitam, com clareza e racionalidade, a situação patrimonial da sociedade, os benefícios obtidos e as perdas sofridas”.

a) Demonstração da Situação Patrimonial

Especificamente, para a elaboração da Demonstração da Situação Patrimonial ao final do exercício, esta deverá expor a situação econômica-financeira da sociedade, assim como, apresentar as contas de Ativos, Passivos, e as de Capital, Reservas, Provisões e Resultados, com um grau de detalhe suficiente para permitir que os usuários destas possam formar juízo sobre a composição do patrimônio e sobre os valores dos elementos que as integram, na data do encerramento do balanço¹⁵⁹.

b) Demonstração de Resultado

A Demonstração de Resultado é abordada pelo art. 90¹⁶⁰ desta Lei, e indica que esta deverá apresentar separadamente os resultados originados da atividade ordinária da sociedade e os provenientes das operações extraordinárias. Assim, evidenciam-se as contas positivas e as negativas na medida necessária para permitir que se formem opiniões concretas sobre o volume e conteúdo de cada uma delas.

¹⁵⁷ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro de 2000) art.87.

¹⁵⁸ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.88

¹⁵⁹ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.89

¹⁶⁰ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.90

A Lei n.16.060, de 04 de setembro de 1989, menciona em seu art.87¹⁵⁷ que as sociedades comerciais deverão elaborar, como demonstrações mínimas, para a apresentação no prazo de 4 meses após o encerramento do exercício, o inventário dos elementos que compõem o Ativo e o Passivo social, bem como o Balanço Geral (*Estado de Situación Patrimonial* e de *Resultados*), além da proposta de distribuição dos lucros, quando houverem.

Em relação as demonstrações contábeis, o art.88¹⁵⁸ descreve que “as demonstrações contábeis deverão ser confeccionadas de acordo com as normas contábeis adequadas que sejam aprovadas a cada caso, de tal modo que reflitam, com clareza e racionalidade, a situação patrimonial da sociedade, os benefícios obtidos e as perdas sofridas”.

a) Demonstração da Situação Patrimonial

Especificamente, para a elaboração da Demonstração da Situação Patrimonial ao final do exercício, esta deverá expor a situação econômica-financeira da sociedade, assim como, apresentar as contas de Ativos, Passivos, e as de Capital, Reservas, Provisões e Resultados, com um grau de detalhe suficiente para permitir que os usuários destas possam formar juízo sobre a composição do patrimônio e sobre os valores dos elementos que as integram, na data do encerramento do balanço¹⁵⁹.

b) Demonstração de Resultado

A Demonstração de Resultado é abordada pelo art. 90¹⁶⁰ desta Lei, e indica que esta deverá apresentar separadamente os resultados originados da atividade ordinária da sociedade e os provenientes das operações extraordinárias. Assim, evidenciam-se as contas positivas e as negativas na medida necessária para permitir que se formem opiniões concretas sobre o volume e conteúdo de cada uma delas.

¹⁵⁷ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro de 2000) art.87.

¹⁵⁸ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.88

¹⁵⁹ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.89

¹⁶⁰ URUGUAY. Ley n. 16.060, Sociedades Comerciales, de 04 de setembro de 1989. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000) art.90

Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas

De acordo com o Decreto n.103/991, as finalidades da apresentação das demonstrações contábeis uniformes “são de melhorar a informação das empresas, evitando a heterogeneidade de critérios na apresentação dos mesmos, facilitar sua comparação e aprimorar a análise das demonstrações contábeis, tanto por parte dos diretores ou proprietários em sua utilização interna na empresa como por terceiros interessados”¹⁶¹.

Apresentar-se-á, a seguir, a estrutura das demonstrações contábeis uniformes requeridas pelo Decreto n.103/991 para elaboração pelas sociedades: Demonstração da Situação Patrimonial; Demonstração de Resultados; Anexos; e Notas.

a) Demonstração da Situação Patrimonial

Com relação a Demonstração da Situação Patrimonial, esta deverá dividir-se em Ativos, Passivos e Patrimônio. Sendo que o Ativo e o Passivo se subdividem em correntes e não correntes.

No Ativo Corrente deverão constar:

- Disponibilidades;
- Investimentos temporários;
- Créditos; e
- Bens de Troca;

Em se tratando do Ativo Não Corrente, este deverá abranger o que segue:

- Créditos a Longo Prazo;
- Bens de Troca Não Correntes;
- Investimentos a Longo Prazo;
- Bens de Uso; e
- Intangíveis.

No lado do Passivo, inicia-se com o Passivo Corrente, no qual deverão constar:

- Dívidas;
- Provisões.

¹⁶¹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

Na sequencia configura-se o Passivo Não Corrente, que deve evidenciar:

- Dívidas a longo Prazo;
- Provisões não correntes.

Por último, no Patrimônio deverá constar:

- Capital;
- Aportes e Compromissos a Capitalizar;
- Ajustes ao Patrimônio;
- Reservas;
- Resultados Acumulados.

Tendo em vista a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade como obrigatórias no Uruguai, legalizadas por meio dos Decretos n.105/991 e n.200/993, que expressam sua devida aplicação, e, também, suas condições facultativas, abordar-se-á, para o alcance dos objetivos deste estudo, apenas as NIC obrigatórias de números 5,7 e 13.

A NIC n.5, aprovada pelo Poder Executivo do Uruguai, esclarece sobre as informações a serem divulgadas nas demonstrações contábeis. Estas incluem o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados, outras demonstrações, notas e material explicativo. Sendo necessário, como primeiras informações, para a apresentação das demonstrações, o nome da empresa, o país no qual está constituída, a data do Balanço Patrimonial e o período coberto pelas demonstrações contábeis. Além disso, deve apresentar uma breve descrição das atividades da companhia, sua forma legal e a moeda na qual são expressas as demonstrações contábeis.

Segundo orienta a NIC n.5¹⁶² o Balanço Patrimonial deverá apresentar, no lado do ativo, os ativos a longo prazo, outros ativos a longo prazo e os ativos circulantes; no lado do passivo deverá ser apresentado o passivo a longo prazo, outros passivos e provisões e os investimentos de acionistas.

Em se tratando do Ativos a Longo Prazo, estes deverão evidenciar o que segue:

- terrenos e edifícios;
- maquinário e equipamento;
- outras categorias de ativos, devidamente identificados; e a

¹⁶² URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

- depreciação acumulada.

Não obstante, separadamente deve expor as propriedades tomadas em arrendamentos e ativos adquiridos mediante planos de compra a prazo;

No que diz respeito aos outros ativos a longo prazo, devem ser contemplados os seguintes:

- investimentos a longo prazo: investimentos em subsidiárias; investimentos em companhias associadas;
- contas a receber a longo prazo: documentos e contas a receber de clientes, contas a receber de funcionários, contas a receber de intercompanhias, contas a receber de companhias associadas e outras;
- crédito mercantil;
- patentes, marcas e ativos similares;
- gastos diferidos: gastos preliminares, gastos de reorganização e impostos diferidos.

Na seqüência deve constar o Ativo Circulante, o qual deve abranger:

- Efetivos;
- Valores negociáveis, diferentemente dos investimentos de longo prazo;
- Contas a receber: documentos e contas a receber de clientes; contas a receber funcionários, contas a receber intercompanhias, contas a receber de companhias associadas, outras contas a receber e gastos antecipados; e os
- Inventários.

Por sua vez, no lado do passivo, primeiramente deve constar o Passivo a Longo Prazo, que deve evidenciar:

- empréstimos bancários;
- contas a pagar: contas a pagar para funcionários, contas a pagar intercompanhias, contas a pagar para companhias associadas, imposto de renda, dividendos a pagar e outras contas a pagar e gastos acumulados.

Em Outros Passivos e Provisões deve-se expor separadamente os impostos diferidos, as entradas diferidas e as provisões para pensões.

Na seqüência de exposição do Passivo, tem-se o grupo de Investimento dos Acionistas, o qual corresponde ao parágrafo n. 17 da NIC 5, de aplicação optativa segundo o Decreto 105/991. Neste deve-se discriminar:

- Capital Social: por classe de ação emitida e em circulação; o capital devido não pago; o valor nominal da ação; o movimento das contas de capital social por período; os direitos preferenciais e restrições com relação a distribuição de dividendos e ao reembolso de capital; dividendos preferenciais acumulados pendentes; ações em tesouraria; ações reservadas para emissão futura submetidas a opções e contratos de venda, incluindo condições e quantias.
- Outros investimentos, indicando movimentos do período e restrições a sua distribuição: capital pago em excesso do valor nominal (capital excedente); superávit por reavaliação; reservas e lucros acumulados.

Em se tratando das formas de apresentação das demonstrações contábeis, pode-se considerar para efeito de análise a NIC n.13, aprovada pelo Decreto n.200/993, pois esta refere-se exclusivamente a apresentação dos Ativos e Passivos Circulantes. Contudo, somente alguns de seus itens são de observação obrigatória, conforme art.1º do Decreto n.200/993.

b) Demonstração de Resultado

A Demonstração de Resultado segundo a NIC n.5, prevista no Decreto n.105/991¹⁶³, deve apresentar-se da seguinte forma:

- “vendas ou outros ingressos de operações;
- depreciação;
- ingressos por interesses;
- produtos de investimentos;
- gastos por interesses;
- imposto de renda;
- gastos não usuais;
- créditos não usuais;
- transações de valores intercompanhias;
- utilidade líquida”.

c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Com base na NIC n.7, aprovada pelo Decreto n.105/991, inclui-se nas demonstrações contábeis o *Estado de Cambios en la Situación Financiera*, ou seja, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Entretanto, esta norma é

¹⁶³ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

- Capital Social: por classe de ação emitida e em circulação; o capital devido não pago; o valor nominal da ação; o movimento das contas de capital social por período; os direitos preferenciais e restrições com relação a distribuição de dividendos e ao reembolso de capital; dividendos preferenciais acumulados pendentes; ações em tesouraria; ações reservadas para emissão futura submetidas a opções e contratos de venda, incluindo condições e quantias.
- Outros investimentos, indicando movimentos do período e restrições a sua distribuição: capital pago em excesso do valor nominal (capital excedente); superávit por reavaliação; reservas e lucros acumulados.

Em se tratando das formas de apresentação das demonstrações contábeis, pode-se considerar para efeito de análise a NIC n.13, aprovada pelo Decreto n.200/993, pois esta refere-se exclusivamente a apresentação dos Ativos e Passivos Circulantes. Contudo, somente alguns de seus itens são de observação obrigatória, conforme art.1º do Decreto n.200/993.

b) Demonstração de Resultado

A Demonstração de Resultado segundo a NIC n.5, prevista no Decreto n.105/991¹⁶³, deve apresentar-se da seguinte forma:

- “vendas ou outros ingressos de operações;
- depreciação;
- ingressos por interesses;
- produtos de investimentos;
- gastos por interesses;
- imposto de renda;
- gastos não usuais;
- créditos não usuais;
- transações de valores intercompanhias;
- utilidade líquida”.

c) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Com base na NIC n.7, aprovada pelo Decreto n.105/991, inclui-se nas demonstrações contábeis o *Estado de Cambios en la Situación Financiera*, ou seja, a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). Entretanto, esta norma é

¹⁶³ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

de aplicação optativa, isto é, somente as sociedades que necessitarem apresentar suas demonstrações a órgãos estatais de controle a terão como obrigatória.

A NIC n.7 “versa sobre a apresentação de uma demonstração que contempla os recursos obtidos durante o período para financiar as atividades de uma empresa e os usos a que tais recursos se destinam.” A DOAR será apresentada a cada período, no qual se apresentar a Demonstração de Resultado.

Para a apresentação da DOAR, a NIC n.7 não estabelece uma estrutura efetiva, mas apenas sugere algumas formas de apresentação. Estas podem ser descritas como sendo: mostrar as origens dos recursos com uma soma igual a das aplicações destes, ou ainda, mostrar a diferença entre origens e aplicações dos recursos que representam o aumento ou diminuição líquida, ainda que seja em dinheiro ou equivalente, ou em capital de giro¹⁶⁴. A NIC n.7 assegura que “nenhuma forma de apresentação é preferível em todos os casos, mas cada empresa elege a forma de apresentação que considere mais informativa dentro das circunstâncias”.

Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai

Segundo o Pronunciamento n. 11, de abril de 1990, emitido pelo Colégio de Contadores, Economistas do Uruguai, considera-se de aplicação obrigatória as NIC n.1 a 20, com suas exceções de caráter optativo, assinaladas a seguir:

- NIC n.7: *Estado de Cambios en la Situación Financiera* que se tornou obrigatória a partir de 01 de janeiro de 1991;
- NIC n.12: Tratamento contábil do imposto de renda;
- NIC n.14: Apresentação de informações financeiras por setor;
- NIC n.19: *Contabilidad de los beneficios por retiro en los Estados Financieros de los Pratonos*;
- o parágrafo 21 da NIC n.1, que trata da revelação das políticas contábeis;
- o parágrafo 26 da NIC n.2, que versa sobre a avaliação e apresentação dos inventários no contexto do sistema de custo histórico;

¹⁶⁴ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

- o parágrafo 9 e a letra a) do parágrafo 17 da NIC n.5, que se refere as informações que devem constar nas demonstrações contábeis¹⁶⁵.

Dentre as NIC obrigatórias e optativas, selecionou-se, para efeito deste trabalho, as NIC n.5, 7 e 13. Diante do exposto, inferiu-se que o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai, ao emitir este pronunciamento, está em consonância com os Decretos 103/991, 105/991 e 200/993 emitidos pela Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas.

5.3 O conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Esta seção aborda o conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL: Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai.

5.3.1 O conteúdo das demonstrações contábeis na Argentina

Ao estudar-se o conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória na Argentina, faz-se necessário consultar a Lei n.19.550/72, bem como as Resoluções Técnicas n. 8 e 9 emitidas pela Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas FACPCE, que tratam das Normas Gerais de Exposição Contábil e das Normas Particulares de Exposição Contábil para Entidades Comerciais, Industriais e de Serviços, respectivamente.

a) Balanço Geral

No que diz respeito ao conteúdo da Demonstração da Situação Patrimonial ou Balanço Geral, conforme RT n.8¹⁶⁶, “em um momento determinado, a demonstração da situação patrimonial ou balanço geral expõem o ativo, o passivo, e o patrimônio líquido e, se for o caso, a participação minoritária nas sociedade controladas”.

¹⁶⁵ COLÉGIO DE CONTADORES E ECONOMISTAS DO URUGUAI. Pronunciamento n.11, de abril de 1991. Disponível na internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr11.htm> (fevereiro/2000)

¹⁶⁶ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluciones Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

O ativo representa, “os bens e direitos de propriedade da entidade e os registros de entradas atribuíveis a períodos futuros”¹⁶⁷. O grupo do ativo está subdividido em ativos correntes e não correntes, sendo que as contas inseridas nestes grupos estão ordenadas de forma decrescente do grau de liquidez global do grupo. Além disso, a classificação em correntes e não correntes tem como base o prazo de um ano, desde a data de encerramento do período.

De acordo com a RT n.8¹⁶⁸, os ativos não correntes compreendem todas as contas que não podem ser classificadas como correntes devido ao seu prazo de liquidez. Em se tratando da RT n.9, esta expõe o conteúdo das contas que integram o ativo, mas não fala sobre a classificação em ativo corrente e não corrente.

Segundo a RT n.9, o conteúdo do ativo consubstancia-se do que segue:

- Caixa e Bancos

Incluem o dinheiro efetivamente em caixa e bancos do país ou do exterior e outros valores com poder de liquidez ou similares.

- Investimentos

“São aquelas realizadas com o intuito de obter um renda ou outro benefício, explícito ou implícito, e que não fazem parte dos ativos dedicados a atividade principal da entidade”¹⁶⁹.

- Créditos

“São os direitos que a entidade possui contra terceiros para receber somas de dinheiro ou outros bens ou serviços”¹⁷⁰. Deve-se registrar separadamente os créditos de vendas de bens ou serviços oriundo das atividades habituais da empresa, daqueles que não tem esta característica.

- Bens de Troca

¹⁶⁷ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁶⁸ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁶⁹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁷⁰ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

“São os bens destinados a venda no curso habitual da atividade da entidade ou que se encontram em processo de produção, referem-se a bens ou serviços que se destinam as vendas, assim como as antecipações a fornecedores”.

- Bens de Uso

São bens tangíveis destinados ao uso na atividade principal da entidade, incluindo os que estão em construção, trânsito ou montagem e as antecipações a fornecedores por compras destes bens.

- Ativos intangíveis

“São aqueles representativos de franquias, privilégios ou outros similares, incluindo as antecipações por sua aquisição, que não sejam bens tangíveis nem direitos contra terceiros, e que expressam um valor cuja existência depende da possibilidade futura de produzir rendas”¹⁷¹.

- Outros ativos

Incluem-se nesta categoria aqueles ativos não enquadrados em nenhuma categoria anterior.

No que diz respeito ao Passivo, este representa as obrigações certas da entidade e as contingências que podem ser registradas. Assim como no Ativo, o Passivo também se classifica em Corrente e Não Corrente. Os Passivos Correntes são aqueles cujo vencimento ou exigibilidade ocorrerá nos 12 meses seguintes a data de encerramento do balanço. Já os Passivos Não Correntes “compreendem todos os que não podem ser classificados como correntes”¹⁷².

A RT n.9, apresenta como conteúdo do Passivo o que segue :

- Dívidas: “são aquelas obrigações certas, determinadas e determináveis.”
- Provisões: “são aqueles registros que, na data de encerramento do exercício, representam importâncias estimadas para fazer frente a situações contingentes que provavelmente resultarão em obrigações para a entidade.”

¹⁷¹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁷² FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

A Lei n.19.550/72¹⁷³ não atenta ao conteúdo das demonstrações contábeis, contudo, cita como componente do Passivo a conta de rendas recebidas por adiantamento e as rendas cuja realização corresponda a futuros exercícios.

A RT n.8 explicita que o Patrimônio Líquido “é igual ao ativo menos o passivo e, nas demonstrações consolidadas, menos a participação minoritária. Inclue os aportes dos proprietários (ou associados) e os resultados acumulados. Expõe-se em uma linha e se referencia a Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido”¹⁷⁴.

b) Demonstração de Resultados

Esta “fornece informações das causas que geraram o resultado atribuível ao período”¹⁷⁵. Sua estrutura classifica-se em resultados ordinários e extraordinários. Os resultados ordinários “são todos os resultados da entidade alcançados durante o exercício, exceto os resultados extraordinários”¹⁷⁶. E os resultados extraordinários “compreendem aqueles resultados atípicos e excepcionais alcançados durante o exercício”¹⁷⁷.

A RT n.9 indica o conteúdo das contas que geram o resultado do exercício. Os resultados ordinários compreendem o seguinte:

- Vendas líquidas de bens e serviços:
 - vendas líquidas: são as vendas livres das devoluções, abatimentos e dos imposto incidentes sobre as mesmas;
 - reduções e abatimentos: no caso de existirem reduções e abatimentos originadas diretamente das vendas efetuadas serão redutoras da mesmas.
- Custo dos bens vendidos e serviços prestados: é o conjunto dos custos atribuíveis a produção ou aquisição dos bens e a geração dos serviços.
- Resultado bruto sobre as vendas: são as vendas líquidas menos os custos para sua obtenção.

¹⁷³ ARGENTINA. Ley 19.550 de 1972. Ley Sociedades Comerciales. Disponível na internet. <http://www.cnv.gov.ar/LeyesYReg/Ley19550> (outubro/2000) art. 63

¹⁷⁴ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁷⁵ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁷⁶ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁷⁷ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

- Realização de diferentes atividades: quando a sociedade se dedica simultaneamente a diversas atividades, é recomendado que as receitas e seus custos sejam expostos em separado por atividade no corpo da demonstração ou na informação complementar.
- Gastos de comercialização: são os gastos realizados pela empresa que tenham relação direta com a venda e distribuição de seus produtos ou dos serviços que presta.
- Gastos de administração: “compreendem os gastos realizados pela entidade em razão de suas atividades, porém não são atribuíveis às funções de compra, produção, comercialização e financiamentos de bens ou serviços”¹⁷⁸.
- Resultado de Investimentos em sociedades relacionadas: “compreende as entradas e gastos gerados por investimentos em sociedades controladoras, controladas ou vinculadas, liquidadas do efeito da inflação”.
- Outras Entradas e Saídas: compreende todos os resultados da entidade gerados por atividades secundárias e as não contempladas nos itens anteriores, com exceção dos resultados financeiros e do imposto de renda.
- Resultados financeiros (incluindo o resultado por exposição à inflação): classificam-se em resultados gerados pelo ativo e pelo passivo, distinguindo-se em cada grupo os diferentes componentes segundo sua natureza (como por exemplo, juros, diferença de câmbios, etc.).
- Imposto de renda: se expõem a parcela do imposto de renda correspondente aos resultados ordinários, quando a entidade optou por aplicar o método do imposto diferido.
- Participação minoritária sobre resultados: compreende a participação sobre os resultados do grupo econômico atribuída aos acionistas minoritários alheios a estas.

Os Resultados Extraordinários, conforme a RT n.9, compreendem os resultados atípicos e excepcionais alcançados durante o exercício. Neste caso, deve-se distinguir a participação minoritária e o imposto de renda decorrentes dos resultados extraordinários. Este último, sempre que a entidade optar por aplicar o método do imposto diferido.

¹⁷⁸ ¹⁷⁸ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

c) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

A RT n.8, informa que a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos ou *Estado de Variación do Capital Corrente* é composta pelos “ativos e passivos correntes e, os recursos, pelo conjunto das disponibilidades e investimentos temporários”¹⁷⁹. Salienta ainda que, a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos “representa um resumo das atividades de financiamento e investimento da entidade, mediante a exposição dos motivos da variação do capital corrente (ou dos recursos) durante o período considerado”¹⁸⁰.

d) Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido

A RT n.8, que rege as Normas Gerais de Exposição Contábil da Argentina, no que diz respeito a Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido, somente versa sobre sua estrutura. Já a RT n.9, que trata das Normas Particulares de Exposição Contábil para Entidades Comerciais, Industriais e de Serviços, expõe a estrutura e o conteúdo da Demonstração de Evolução do Patrimônio Líquido. A RT n.9 cita que “os registros integrantes do patrimônio líquido devem classificar-se e resumir-se de acordo com sua origem: aportes dos proprietários (ou associados) e resultados acumulados”¹⁸¹.

O grupo Aporte de Capital divide-se em Capital e Primeira Emissão. O Capital, “é composto pelo capital subscrito e os aportes irrevogáveis efetuados pelos proprietários (capitalizados ou não, em dinheiro ou em bens ou direitos) e por rendas capitalizadas”¹⁸². E o segundo, se expõe por seu valor reexpresso.

Já o grupo Resultados Acumulados, divide-se em Rendas Reservadas, Resultados não Alocados e Reavaliações Técnicas.

As Rendas Reservadas “são aquelas rendas retidas na entidade por explícita vontade social ou disposições legais, estatutárias ou outras. A composição desta conta deve ser informada adequadamente”¹⁸³.

¹⁷⁹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸⁰ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.8*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸¹ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸² FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n.9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸³ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS.

Os Resultados não Alocados “são aqueles lucros ou prejuízos acumulados sem destinação específica”¹⁸⁴.

As Reavaliações Técnicas existem “quando a entidade realiza uma reavaliação técnica, o maior valor resultante - no caso - se apresentará de acordo com o disposto pelas normas contábeis profissionais”¹⁸⁵.

5.3 2 O conteúdo das demonstrações contábeis no Brasil

Para o estudo do conteúdo das demonstrações contábeis no Brasil, é preciso reportar-se à Lei n. 6.404/76, Lei das S.A.; a NBC T n.3, que evidencia o conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações; e a NBC T n.6 que trata das Notas Explicativas.

a) Balanço Patrimonial

Dentre as peças contábeis analisa-se, primeiramente, o Balanço Patrimonial, que, como apreciado no item estrutura das demonstrações contábeis, é composto pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido. Sendo que, o Ativo deverá conter os recursos representados por seus bens e direitos; o Passivo deverá conter os recursos representados pelas obrigações com terceiros; e o Patrimônio Líquido representa os recursos próprios da entidade.

Estes grandes grupos são subdivididos em grupos de contas, que, no caso do ativo denominam-se Ativo Circulante, Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente. No que concerne ao passivo, ele se subdivide em Passivo Circulante, Exigível a Longo Prazo e Resultados de Exercícios Futuros. Por último, o Patrimônio Líquido que divide-se em Capital, Reservas e Lucros ou Prejuízos Acumulados. Conforme a NBC T 3, “as contas do ativo são dispostas em ordem crescente dos prazos esperados de realização, e as contas do passivo são dispostas em ordem crescente dos prazos de exigibilidade, estabelecidos ou esperados”¹⁸⁶.

Resoluções Técnicas n.9. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸⁴ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS.

Resoluções Técnicas n.9. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸⁵ FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS.

Resoluções Técnicas n.9. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000).

¹⁸⁶ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000.

As contas do grupo Circulante, entendo-se Ativos e Passivos, são aquelas que se realizam no curso do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial, ou seja, as contas com maior grau de liquidez¹⁸⁷ neste período.

As contas do grupo Realizável a Longo Prazo e Exigível a Longo Prazo, respectivamente do Ativo e Passivo, são aquelas que lentamente se transformarão em dinheiro, somente se realizarão após o término do exercício subsequente à data do Balanço Patrimonial¹⁸⁸.

A Lei n. 6.404/76, no que diz respeito ao conteúdo das contas e subcontas do Balanço Patrimonial não evidencia, de forma efetiva, este item, apenas apresenta a estrutura para a elaboração desta demonstração.

No entanto, de acordo com a NBC T n.3 devem constar no Ativo Circulante os seguintes grupos segundo seu conteúdo:

- Disponível: “são os recursos financeiros que se encontram à disposição imediata da entidade, compreendendo os meios de pagamento em moeda e em outras espécies, os depósitos bancários à vista e os títulos de liquidez imediata”¹⁸⁹. De acordo com Iudícibus, Martins e Gelbcke¹⁹⁰, este subgrupo é “usado para designar dinheiro em caixa e em bancos, bem como valores equivalentes, como cheques em mãos e em trânsito e que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da empresa e para os quais não haja restrições para uso imediato”.
- Créditos: “são os títulos de crédito, quaisquer valores mobiliários e outros direitos”¹⁹¹. O CRCRS esclarece ainda que “estes valores representam, normalmente, um dos mais importantes ativos das empresas em geral. São oriundos de vendas a prazo, de mercadorias e serviços a clientes, ou decorrem de outras transações que geram valores a receber”¹⁹². Pode-se enquadrar neste

p.122.

¹⁸⁷ MARION, J. C. Contabilidade empresarial. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1989, p.66.

¹⁸⁸ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.122.

¹⁸⁹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.25.

¹⁹⁰ FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. FIPECAFI. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.116

¹⁹¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.123.

¹⁹² CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações

subgrupo do art. 179 da Lei n.6.404/76, os direitos realizáveis no curso do exercício social;

- 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”¹⁹³. A Lei n.6.404/76¹⁹⁴ não especifica o subgrupo Estoque, entretanto o considera como “os direitos que tiverem por objetivos mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matéria-prima, produtos em fabricação e bens em almoxarifado”. Desta forma, pode ser agrupado, com base no art. 179, como direitos realizáveis no curso do exercício social.
- Despesas Antecipadas: “são registrados neste subgrupo os valores das despesas antecipadas que devam ser apropriadas como despesa no decurso do exercício seguinte (Prêmios de Seguros, Despesas Financeiras, etc.)”¹⁹⁵. Iudícibus, Martins e Gelbcke¹⁹⁶, mencionam que “estes ativos representam pagamentos antecipados, cujos benefícios ou prestação de serviços à empresa se farão durante o exercício seguinte”. No que concerne a este grupo, a Lei n.6.404/76¹⁹⁷ refere-se à aplicação de recursos em despesas do exercício seguinte.
- Outros Valores e Bens: “são os bens não relacionados às atividades-fins da Entidade”¹⁹⁸. Podem servir de exemplos as rubricas Bens Não-Destinados ao Uso, Imóveis Recebidos em Garantias para Revenda etc. A Lei n.6.404/76 não especifica nenhum subgrupo denominado Outros Valores, e não comenta a respeito de bens recebidos não relacionados às atividades-fins da empresa.

Constituem parte integrante do Ativo Circulante, também, as contas retificadoras deste. Estas contas apresentam saldo credor, uma vez que representam valores retificadores de elementos que integram as subcontas. São as contas de Títulos

contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.25.

¹⁹³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.25

¹⁹⁴ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.66.

¹⁹⁵ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.25.

¹⁹⁶ FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. FIPECAFI. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.185

¹⁹⁷ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64

¹⁹⁸ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000,

Descontados; Provisão de Crédito de Liquidação Duvidosa; Provisão para Ajuste de Estoques ao Valor de Mercado e Provisão para Perdas (na qual se registrará os valores estimados de perdas de investimentos temporários)¹⁹⁹.

No grupo do Ativo denominado Realizável a Longo Prazo, tem-se os mesmos grupos do Ativo Circulante, com exceção do subgrupo Disponível. Desta forma, são classificados neste subgrupo os “derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia”²⁰⁰. Sendo que, os prazos esperados de realização situam-se após o término do exercício seguinte à data do Balanço Patrimonial. O Realizável a Longo Prazo também possui contas retificadoras denominadas de Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa e Provisão para Perdas.

O Ativo Permanente é o terceiro grupo do Ativo, no qual são classificados os bens e direitos da entidade cuja permanência nesta seja duradoura. O Ativo Permanente se subdivide nos subgrupos que seguem:

- a) Investimentos: “são as participações em sociedades além dos bens e direitos que não se destinam à manutenção das atividades-fins da Entidade”²⁰¹. Encontra-se neste subgrupo a conta retificadora Provisão para Perdas Prováveis na Realização de Investimentos, mencionada na Lei n.6.404/76, art. 183²⁰².
- b) Imobilizado: “são os bens e direitos tangíveis e intangíveis, utilizados na consecução das atividades-fins da Entidade”²⁰³. Conceitua-se como bens tangíveis aqueles que têm corpo físico, “tais como terrenos, obras civis, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedades arrendadas, direitos sobre recursos naturais etc”²⁰⁴, e como bens intangíveis aqueles “cujo valor

p.123.

¹⁹⁹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.27.

²⁰⁰ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Demonstrações contábeis: estruturação e normas. Porto Alegre: CRCRS, 1998, p.26.

²⁰¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²⁰² BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.66

²⁰³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²⁰⁴ FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. FIPECAFI. 4ª ed. São Paulo: Atlas,

reside não em qualquer propriedade física, mas nos direitos de propriedade que são legalmente conferidos aos seus possuidores, tais como patentes, direitos autorais, marca etc²⁰⁵. De acordo com a Lei 6.404/76, art. 179²⁰⁶, o imobilizado contém “os direitos que tenham por objetivo bens destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”. Neste subgrupo, são encontradas as seguintes contas retificadoras de Depreciação, Exaustão e Amortização. De acordo com a Lei n.6.404/76²⁰⁷, utilizam-se estas contas conforme o caso: a depreciação “quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda da utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência”; a amortização “quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitados”; e a conta exaustão nos casos “quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração”.

- c) Diferido: “são as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social”²⁰⁸. A Lei n. 6.404/76²⁰⁹ acrescenta que deve-se incluir, ainda, “os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”. Este subgrupo também deve conter a conta retificadora Amortizações. Explicita a Lei n.6.404/76²¹⁰, art. 183, que

“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

1995, p.292.

²⁰⁵ FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. FIPECAFI. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995, p.292.

²⁰⁶ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.64.

²⁰⁷ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.66.

²⁰⁸ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²⁰⁹ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²¹⁰ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.66.

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”.

No Passivo, a Lei n.6.404/76, em seu art.180²¹¹, orienta que “as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior”.

De acordo com a NBC T n.3, encontram-se os seguintes subgrupos no Passivo:

- a) Circulante: “são as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se no curso do exercício subsequente à data do balanço patrimonial”²¹².
- b) Exigível a Longo Prazo: “são as obrigações conhecidas e os encargos estimados, cujos prazos estabelecidos ou esperados, situem-se após o término do exercício subsequente à data do balanço patrimonial”²¹³.

A Lei n.6.404/76 na determinação da classificação dos subgrupos do Passivo, um subgrupo denominado Resultado de Exercícios Futuros, que representa “as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas a elas correspondentes”²¹⁴. A NBC T n.3 não menciona nada a respeito deste subgrupo.

O conteúdo dos subgrupos do Patrimônio Líquido, conforme a NBC T n.3, deve registrar o que segue:

Capital

“São os valores aportados pelos proprietários e os decorrentes de incorporação de reservas de lucros”²¹⁵. O art. 182 da Lei n.6.404/76 esclarece que, “a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela devida não realizada”²¹⁶.

²¹¹ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²¹² CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²¹³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²¹⁴ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²¹⁵ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²¹⁶ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

Reservas

“São os valores decorrentes de retenções de lucros, de reavaliação de ativos e de outras circunstâncias”²¹⁷. Ressalte-se que a Lei n.6.404/76 divide-as em Reservas de Capital, Reservas de Lucros e Reservas de Reavaliações. Na conta de Reservas de Capital deve-se registrar:

- “a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão da ação sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
- o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- o prêmio recebido na emissão de debêntures;
- as doações e as subvenções para investimento.”²¹⁸

Na conta de Reservas de Reavaliação deve-se classificar “as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações.” Como Reservas de Lucros devem constar “as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia”²¹⁹. Este artigo estabelece, ainda, que “as ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição”²²⁰.

Lucros ou Prejuízos Acumulados

“São os lucros retidos ou ainda não destinados e os prejuízos ainda não compensados, apresentados como parcela redutora do Patrimônio Líquido”²²¹.

b) Demonstração do Resultado do Exercício

Em relação ao conteúdo da Demonstração do Resultado do Exercício, esta é descrita na NBC T n.3, da mesma forma que sua estrutura. A Lei n.6.404/76 não faz muitas referências ao conteúdo desta demonstração, apresentando apenas sua estrutura.

²¹⁷ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

²¹⁸ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²¹⁹ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²²⁰ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.65.

²²¹ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.124.

No entanto, esclarece que na determinação do resultado do exercício deverão ser computadas:

- “as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e
- os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos”²²².

c) Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Com referência ao conteúdo da Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA), apresentada na Lei n. 6.404/76 e na NBC T n.3, é idêntica a sua estrutura. No entanto, cabe acrescentar os ajustes de exercícios anteriores que “são apenas os decorrentes de efeitos da mudanças de critério contábil, da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes”²²³.

A Lei n. 6.404/76²²⁴ determina também que a DLPA “deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, se elaborada e publicada pela companhia”.

d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Em se tratando da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), seu conteúdo também se apresenta de forma idêntica a sua estrutura na NBC T n.3. Deve-se considerar, também, como conteúdo da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a elaboração da Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, nas entidades que as elaborarem. A Lei n.6.404/76, não se manifesta quanto a elaboração desta demonstração. A DMPL tornou-se obrigatória, pela emissão da Instrução n. 59 de 22 de dezembro de 1986, da Comissão de Valores Mobiliários.

e) Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) deverá evidenciar em seu conteúdo, conforme a NBC T n.3 e a Lei n.6.404/76, os aspectos já abordados em sua estrutura, ressaltando-se a demonstração da variação do capital

²²² BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.68.

²²³ CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade. 18ª ed. Porto Alegre: CRCRS, 2000, p.126.

²²⁴ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.67.

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia”.

Por meio das Notas Explicativas os usuários das demonstrações contábeis podem conhecer ou esclarecer aspectos não evidenciados, explicitamente, nestas demonstrações.

5.3.3 O conteúdo das demonstrações contábeis no Paraguai

Para a descrição do conteúdo das demonstrações obrigatórias no Paraguai, utilizou-se, essencialmente, a Resolução n.5/92 da Comissão Nacional de Valores, além das NIC emitidas pelo IASC, de adoção obrigatória pelo Colégio de Contadores do Paraguai.

a) Demonstração da Situação Patrimonial

No que tange a apresentação da Demonstração da Situação Patrimonial, a Resolução n.5/92 menciona que deve-se evidenciar de forma separada os Ativos e Passivos Correntes. Complementa, enfatizando que “o ativo deve estar ordenado de acordo com o grau decrescente de realização, e o passivo de acordo com o grau decrescente de exigibilidade e o patrimônio líquido de acordo com o grau crescente de distribuição”²²⁹.

No Ativo, conforme a Resolução n.5/92²³⁰, incluem-se os recursos de liquidação ilimitada (disponibilidades), direitos a receber no futuro (contas a receber), separação dos recursos temporários e de longo prazo (investimentos a curto e longo prazo), custos que se consomem com a entrega (mercadorias e outros bens de troca), custos que não se entregam (bens de uso), outros (ativos intangíveis).

São apresentadas, a seguir, as contas que compõe o Ativo e seu conteúdo, conforme a Resolução n.5/92²³¹:

²²⁹ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.53.

²³⁰ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.54

²³¹ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.55.

Disponibilidades

“Incluem o dinheiro em caixa e bancos do país e do exterior e outros valores de poder de liquidação e liquidez similar”. A NIC n.5 denomina este grupo de Efetivos, fazendo parte deste o dinheiro em caixa, as contas correntes e outras contas em bancos. O dinheiro que não esteja disponível, para uso imediato, deve ser evidenciado. A NIC 13 complementa, mencionando que deverão ser incluídos no Ativo Circulante “os saldos de caixa e bancos disponíveis para operações correntes”²³².

Investimentos

Investimentos de recursos a curto prazo que produzem excedentes financeiros, ou aplicações de recursos em ativos que não fazem parte da atividade principal da sociedade, realizados com o intuito de obter renda ou outro benefício explícito ou implícito. A NIC 5²³³ trata este subgrupo como Valores Negociáveis

Créditos

“Direitos da sociedade contra terceiros para receber somas em dinheiro ou outros bens ou serviços. Devem classificar-se por sua origem, separando-se os que provem da venda de bens e serviços habitualmente comercializados pela sociedade, dos que tem outra origem”. A NIC 5 não menciona o conteúdo desta conta, apenas apresenta sua estrutura. Já a NIC 13²³⁴ esclarece que as contas a receber de clientes podem ser registradas no Ativo Circulante, desde que não ultrapassem o prazo de 12 meses para sua realização.

Bens de Troca

“São os bens destinados a venda dentro da atividade normal da sociedade”. Não há menção do conteúdo da conta Estoques na NIC 5 e nem na NIC 13.

Bens de Uso

“Bens tangíveis destinados a serem utilizados na atividade principal da sociedade e não há venda habitual”. A NIC 5²³⁵ classifica esta conta como Imobilizado.

Ativos Intangíveis

“São aqueles bens que representam franquias ou direitos de uso de bens não tangíveis, cujo valor depende da possibilidade de produzir resultados futuros.” Com base na NIC 5²³⁶, estes poderiam ser enquadrados como *Goodwill*, ou seja, fundo de comércio.

²³² IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.353

²³³ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.307

²³⁴ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.353.

²³⁵ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.306.

Outros Ativos

“São os ativos não enquadrados especificamente em nenhuma das categorias anteriores”.

O grupo do Passivo compreende, segundo a Resolução n.5/92²³⁷, “as obrigações certas ou contingentes da sociedade com terceiros, alheios a ela mesma”. Neste grupo classificam-se:

- Dívidas: “são obrigações certas, determinadas ou determináveis”.
- Provisões: “importâncias estimadas para fazer frente a situações contingentes que provavelmente originem obrigações para a sociedade”.

A NIC 5²³⁸, separa a classificação das contas do Passivo em Passivo Circulante e de Longo Prazo. O grupo do Patrimônio Líquido, tem seu conteúdo representado pelas participações dos acionistas no total do ativo da sociedade²³⁹.

b) Demonstração de Resultados

Em se tratando da Demonstração de Resultados, a NIC 5, adotada no Paraguai, não faz inferências sobre seu conteúdo, expondo apenas a estrutura da mesma. O mesmo ocorre com a Resolução n.5/92 onde é apresentada apenas a estrutura exigida para apresentação da Demonstração de Resultados.

c) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

Com relação ao conteúdo da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos ou *Estado de Origens e Aplicaciones de Fondos*, a NIC 7²⁴⁰ aborda as origens e aplicações dos recursos, mas, não se refere ao conteúdo de suas contas, isto é, apresenta somente a estrutura já evidenciada neste estudo. O mesmo acontece com a Resolução n.5/92, que apenas apresenta a estrutura, furtando-se ao conteúdo da mesma.

²³⁶ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.306.

²³⁷ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.55.

²³⁸ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.307

²³⁹ SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.55.

²⁴⁰ IBRACON. Princípios contábeis. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992, p.311

5.3.4 O conteúdo das demonstrações contábeis no Uruguai

Para a descrição do conteúdo das demonstrações contábeis no Uruguai, foram analisados os Decretos n.103/991, 105/991 e 200/993, bem como os Pronunciamentos emitidos pelo CCEU e a Lei n.16.060/89.

Primeiramente, apresenta-se uma definição de termos contida no Pronunciamento n.10 do CCEU. Este Pronunciamento conceitua como Informes Contábeis “todos os documentos emanados do sistema contábil de uma entidade e que, para tanto, se referem a seu patrimônio, no que diz respeito a sua composição total ou parcial em determinado momento e sua evolução no tempo”²⁴¹.

Adicionalmente, este pronunciamento, conceitua as Demonstrações Contábeis como um certo grupo de informes contábeis que estão destinados, fundamentalmente, a expor a terceiros a situação patrimonial, econômica e financeira das entidades, sua variação em números e ao longo do tempo. Acrescenta ainda, que “Estados Contábeis são aqueles que em determinado tempo e lugar, proporcionam a terceiros a informação mínima e suficiente para que possam formar uma opinião, com certo grau de segurança, sobre a situação patrimonial, econômica e financeira da entidade”²⁴².

O Pronunciamento n.10 do CCEU menciona que, até a data da sua publicação, as Demonstrações Contábeis consideradas eram apenas a Demonstração da Situação Patrimonial e a Demonstração de Resultados. Fato modificado com a publicação deste pronunciamento, no qual, a partir de então, considera-se também como demonstrações contábeis a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos e a Demonstração da Evolução do Patrimônio, até então tratadas apenas como anexos.

Na seqüência faz-se uma incursão no conteúdo das demonstrações contábeis, a começar pela Demonstração da Situação Patrimonial ou *Estado de Situación Patrimonial*, como denominado no Uruguai.

a) Demonstração da Situação Patrimonial

Esta demonstração deverá apresentar, segundo o Decreto n.103/91, os ativos e passivos separados em correntes e não correntes. Os ativos e passivos correntes, são

²⁴¹ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.10. internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr10.htm>

²⁴² COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.10. internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr10.htm>

classificados desta forma, quando “se estima que a sua realização ou vencimento se produzirá dentro dos 12 meses, a partir da data de encerramento do exercício considerado.”²⁴³ Já o Decreto n.105/91, que trata da adoção de algumas das NIC no Uruguai, não menciona nada a este respeito, apenas separa os ativos e passivos em circulantes e de longo prazo. Contudo, o Decreto 200/993 se refere a esta separação na NIC 13, parágrafo 6, mencionando que muitos países adotaram uma postura na qual se incluem como Ativos Circulantes contas que se esperam converter em dinheiro dentro do prazo de um ano ou dentro do prazo que abarca o ciclo operacional da empresa, aquele que for mais longo. E, Passivos Circulantes quando seus pagamentos situam-se dentro do prazo de um ano. A Lei 16.060/89 não menciona esta separação e não especifica qual o conteúdo das contas do Ativo, Passivo e Patrimônio.

No grupo do Ativo, o Decreto 103/991 menciona que o Ativo Circulante é ordenado de acordo com o grau de liquidez, que deve ser decrescente. Os subgrupos que o compõem apresentam o conteúdo, a saber:

Disponibilidades

Compreendem a existência de dinheiro, os cheques, ordem de pagamento bancária à vista, depósitos bancários e outros valores que tenham a característica de liquidez, em moeda nacional e estrangeira.

Conforme sugere a NIC n.5 do Decreto n.105/991, enquadra-se neste subgrupo o item Efetivos, no qual deverão constar o dinheiro em caixa, contas correntes e outras contas em bancos. Deve-se revelar o dinheiro que não está disponível para uso imediato, por exemplo saldo congelado em bancos estrangeiros por restrições de câmbio. A NIC 13 embora optativa, complementa, incluindo no Ativo Circulante, “os saldos de caixa e bancos disponíveis para operações regulares ou imediatas”²⁴⁴.

Investimentos Temporários

São aquelas colocações de caráter transitório realizadas para obter uma renda de fácil realização, que não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa. Entre outras contas, incluem-se os títulos públicos reajustáveis, bônus do tesouro, letras de tesouraria, ações, obrigações, depósitos a prazo fixo, empréstimos,

²⁴³ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000).

²⁴⁴ URUGUAI. Decreto n.200/993 de 24 de junho de 1993. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/200_993.htm (Outubro/2000) art.1º.

etc.²⁴⁵ A NIC 5, refere-se a este subgrupo como Valores Negociáveis. Já a NIC 13²⁴⁶, mesmo sendo optativa, se reporta a este grupo com a denominação de valores negociáveis de fácil realização e que não se tem intenção de reter.

Créditos

“Os créditos estão constituídos pelos direitos que a empresa tem contra terceiros para receber somas em dinheiro ou outros bens ou serviços, com exceção daqueles que por suas características devam ser incluídos em disponibilidades ou investimentos temporários”. A NIC 5, recomenda que os créditos provenientes das prestações que constituem as atividades principais da empresa devam ser expostos de forma separada daqueles que provém de outras operações.²⁴⁷ De acordo com a NIC 5²⁴⁸, este subgrupo do Ativo Corrente é denominado de Contas a Receber e seu conteúdo difere da estrutura apenas no item Contas a Receber Intercompanhias. O termo intercompanhias é usado para referir-se, na apresentação das demonstrações contábeis, aos saldos ou transações entre uma companhia matriz e sua subsidiária ou de uma subsidiária e sua matriz e outras subsidiárias do grupo. A NIC 13 utiliza-se da denominação da NIC 5.

Bens de Cambio

Compreendem aqueles que se adquire ou produz para a venda, os que se encontram em processo de produção, ou aqueles que estão sendo consumidos na produção, ou na comercialização de bens ou serviços que se destinam à venda. Deve-se separar os bens de troca ordinários ou habituais, segundo os distintos tipos que existem na empresa e, dentro de cada um deles, deverá efetuar-se uma discriminação por categorias de bens²⁴⁹. A NIC 5 e a NIC 13 denominam esta conta de Inventários, e não mencionam seu conteúdo. A NIC 13 menciona ainda como componentes do Ativo Circulante a conta de antecipação de pagamentos para, a compra de itens do ativo circulante, e a conta de gastos pagos antecipadamente, porém não menciona nenhum parecer sobre seu conteúdo.

²⁴⁵ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁴⁶ URUGUAI. Decreto n.200/993 de 24 de junho de 1993. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/200_993.htm (Outubro/2000) art.1º.

²⁴⁷ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (Fevereiro/2000)

²⁴⁸ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

²⁴⁹ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º.

Com relação aos Ativos Não Correntes, o Decreto 103/991, estabelece que o “ordenamento se deve fazer atendendo principalmente a importância quantitativa de cada grupo”. Os subgrupos do Ativo não Corrente encontrados na legislação são:

Créditos a Longo Prazo

“Correspondem àqueles critérios já enunciados, cujo prazo de realização exceder o período de doze meses a partir da data de encerramento do exercício considerado”²⁵⁰. Este subgrupo é classificado como Contas a Receber a Longo Prazo, pela NIC 5.

Bens de Cambio não Correntes

“Correspondem àqueles bens de câmbio já enunciados, que por seu prazo de realização não podem ser considerados correntes”²⁵¹. A NIC 5 não menciona este subgrupo.

Investimentos a Longo Prazo

“São aquelas aplicações financeiras com prazo superior a 12 meses, efetuados com o intuito de obter uma renda ou outro benefício e que não fazem parte da estrutura comercial, industrial ou de serviços da empresa”²⁵². A NIC 5 do Decreto 105/991 trata esta conta da mesma forma.

Bens de Uso

São aqueles bens tangíveis utilizados na atividade da empresa, que tem vida útil estimada superior a um ano e que não são destinados à venda. Estes bens podem estar sujeitos a depreciação, como, por exemplo, os edifícios, máquinas e equipamentos, móveis e utensílios, etc., e podem estar sujeitos a esgotamento, como, por exemplo, as minas, bosques não exploráveis etc²⁵³. A NIC 5²⁵⁴ apresenta somente a estrutura deste subgrupo. Deve-se expor separadamente o valor referente a amortização acumulada e seu líquido.

²⁵⁰ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁵¹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (Fevereiro/ 2000)

²⁵² ²⁵² URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (Fevereiro/2000)

²⁵³ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (Fevereiro/ 2000)

²⁵⁴ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (Outubro/2000) art.5º

Intangíveis

“Constituem ativos intangíveis os representados por franquias, privilégios etc, aqueles cuja existência depende de sua capacidade potencial de gerar lucros futuros. Podem estar sujeitos a depreciação, em cujo caso se deve expor em separado o montante dos mesmos, as amortizações acumuladas e os valores líquidos”²⁵⁵.

Com relação ao Passivo, segundo o Decreto 103/991, este deve ser dividido em Passivo Corrente e Passivo não Corrente. O primeiro é ordenado em função do grau de certeza de sua existência, em sentido decrescente, e o segundo de forma similar. A NIC 13 complementa que, entre as rubricas que se incluem no Passivo Circulante devem estar as obrigações pagáveis à vista e aquelas cujo prazo de pagamento se realize dentro do prazo de um ano a partir da data de encerramento do balanço. Já a NIC 5 não menciona as contas do Passivo Circulante.

Descreve-se, a seguir, o conteúdo do Passivo Corrente:

Dívidas

As dívidas são obrigações certas, determinadas ou determináveis. Representam obrigações efetivas com terceiros, especificamente determinadas quanto a seu conceito e importância. Neste grupo se incluem as dívidas a favor de terceiros, qualquer que seja sua origem e natureza, indicando-se separadamente as comerciais, as financeiras, as existentes com sociedades controladoras, controladas e vinculadas (na forma comercial e financeira), os saldos credores de clientes, os dividendos a pagar em dinheiro, as dívidas sociais, os salários, os recebimentos antecipados etc.²⁵⁶

Provisões

“São aquelas contas que na data de encerramento do exercício considerado, representam quantias estimadas para fazer frente a situações contingentes que podem originar obrigações para a empresa. Nas provisões, as estimações consistem em quantificar o montante provável da obrigação contingente, como a probabilidade de sua concretização. Entre outras, se incluirão as indenizações por dispensa, garantias de produção, reparação e outras responsabilidades com terceiros”²⁵⁷.

²⁵⁵ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁵⁶ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁵⁷ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet:

A NIC 13²⁵⁸ acrescenta no subgrupo Passivo Circulante a conta de ingressos diferidos e antecipações de clientes, porém não menciona seus conteúdos.

No que concerne ao Passivo Não Corrente ou a Longo Prazo, este deve incluir o que segue:

Dividas a Longo Prazo

“Correspondem àquelas dívidas já enunciadas, cujo prazo de vencimento exceder o período de doze meses a partir do encerramento do exercício considerado”²⁵⁹. A NIC 5 segrega o grupo do Passivo a Longo Prazo, em diversas contas, conforme apreciado anteriormente neste trabalho, porém não evidencia seu conteúdo.

Provisão não Corrente

“São aquelas provisões já enunciadas, que se estima determinar obrigações cujo vencimento supõem prazo maior de 12 meses”²⁶⁰.

No conteúdo do grupo do Patrimônio, de acordo com o Decreto n.103/91, “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”.

O conteúdo das contas que compõem o Patrimônio será descrito a seguir:

Capital

De acordo com o Decreto 103/991, de 27/02/1991, Capital é:

“o valor legal do capital emitido pela empresa, segundo sua forma jurídica (ações, quotas sociais, etc.). Deve-se distinguir as ações ou quotas sociais integralizadas (Capital Integralizado). No caso de sociedades anônimas também deve-se distinguir as ações a distribuir ou seja aquelas que se encontram emitidas em carteira ou pendentes de entrega pelo dividendo declarado em ações. Sempre se apresentará deduções dos saldos dos acionistas ou sócios pelo aporte pendente de integração”²⁶¹.

Aportes e Compromissos a Capitalizar

http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁵⁸ URUGUAI. Decreto n.200/993 de 24 de junho de 1993. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/200_993.htm (Outubro/2000) art.1º.

²⁵⁹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁶⁰ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁶¹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

“São aquelas subscrições (Capital subscrito em trânsito) e aportes (Capital Integralizado em trânsito) que não estão capitalizado por exceder o montante atual do capital contratual, estando este em fase de ampliação logo de sua aprovação pelo órgão social competente”²⁶². Se apresentará deduzido dos saldos dos acionistas ou sócios pelo aporte pendente de integralização.

Ajustes do Patrimônio

“São os resultados de correções da expressão monetária do patrimônio. Serão incluídas as contas resultantes de ajustes das Demonstrações Contábeis, para refletir as variações no poder aquisitivo da moeda”²⁶³.

Reservas

“são aquelas rendas retidas na empresa, pela expressa vontade social ou por disposições legais e contratuais. Deve-se distinguir as que dependem de uma expressão da vontade social, das da reserva legal e de todas aquelas outras restringidas em suas disposições por exigência legal ou contratual. No caso da Reserva Legal deve-se expor em uma nota junto as demonstrações contábeis os prêmios por emissões de ações que se incluem em virtude do disposto no art. 297 da lei 16.060/89”²⁶⁴.

Resultados Acumulados

“Correspondem aos prejuízos ou lucros acumulados sem destinação específica.(...) Deve-se mostrar em separado os resultados do período considerado”²⁶⁵.

A NIC 5 apresenta apenas sua estrutura, não conceituando seus componentes.

b) Demonstração do Resultado

A Lei n.16.060/89²⁶⁶ enfatiza que a Demonstração do Resultado deverá indicar, separadamente, as origens da atividade ordinária da sociedade das provenientes de operações extraordinárias, discriminando as contas positivas e as negativas, na medida

²⁶² URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁶³ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁶⁴ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁶⁵ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁶⁶ URUGUAY. Ley n. 16.060. Sociedades Comerciales. Disponível na internet: <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000)

necessária para permitir formar-se uma opinião clara sobre o volume e conteúdo de cada uma das contas.

O Decreto n.103/91²⁶⁷ complementa que, “na demonstração de resultados de cada exercício econômico incluem-se os resultados atribuídos ao mesmo, distinguindo os ordinários e os extraordinários e demais ajustes ao resultado dos exercícios anteriores”. Conceitua Resultados Ordinários como “aqueles resultados atribuídos ao exercício, que resultam das operações normais que constituem o objeto da empresa”²⁶⁸. Resultados Extraordinários como “aqueles resultados atípicos e excepcionais, identificados com o exercício econômico no qual se registram e cuja importância material justifica sua expressa demonstração”²⁶⁹.

Além disso, o referido decreto conceitua os Ajustes ao Resultado de Exercícios Anteriores, como sendo aqueles valores postos em evidência em um exercício econômico, originados das correções de erros ou omissões produzidas em exercícios anteriores, bem como, em correções que promovam ajustes no balanço inicial, resultados de câmbios na aplicação de normas efetuadas com o propósito de uniformizar os critérios de avaliação do patrimônio no começo e ao final do exercício²⁷⁰.

Em conformidade com o Decreto n.103/991, a Demonstração do Resultado tem o seguinte conteúdo:

Ingressos Operacionais

“São aqueles que provem das vendas de bens ou prestação de serviços realizados no exercício das atividades principais da empresa. Deve-se expor em separado aqueles nacionais e os provenientes do exterior”²⁷¹. Integram ainda este subgrupo da Demonstração de Resultados, os Descontos, Bonificações, Impostos etc., que são os descontos, abatimentos ou reduções que se produziram sobre os bens vendidos ou os

²⁶⁷ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁶⁸ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁶⁹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷⁰ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷¹ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

serviços prestados, e as quantias faturadas a cargo de terceiros (impostos de consumo, seguros e fretes nas vendas, etc.).

Ingressos Operacionais Líquidos

“São os ingressos operacionais da empresa uma vez deduzidos os descontos, bonificações, impostos etc.”²⁷²

Custo dos Bens Vendidos ou dos Serviços Prestados

“Se incluirá todos aqueles atribuíveis a produção de bens, a geração dos serviços ou a aquisição e acondicionamento do bens, cuja venda dê origem aos ingressos operacionais”²⁷³.

Gastos de Administração e Vendas

“Incluirá aqueles realizados em relação direta com a venda e distribuição e os de administração geral ocasionados em razão das atividades principais da empresa que não estejam originados na compra, produção e financiamento dos bens e serviços”²⁷⁴.

Resultados Diversos

“São os que se originam em atividades que não constituem os fins principais da empresa. Deve-se expor separadamente os resultados positivos e negativos”²⁷⁵.

Resultados Financeiros

“Se incluirão os juros, diferenças de cambio e outros conceitos relativos a financiamentos da empresa”²⁷⁶. As rendas e prejuízos financeiros devem ser expostos separadamente.

Resultados Extraordinários

“Aqueles resultados que por sua natureza se repute atípicos e excepcionais, deverão ser claramente identificados, expondo separadamente os resultados positivos e negativos”²⁷⁷.

Imposto de Renda

²⁷² URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷³ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷⁴ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷⁵ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷⁶ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000)

²⁷⁷ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

“Deverá incluir a importância taxada ao resultado no exercício por tal conceito, de acordo com o método contábil que se tenha aplicado”²⁷⁸.

Ressalta-se que somente o Decreto n.103/991 menciona o conteúdo da Demonstração de Resultados, as demais legislações apenas apresentam sua estrutura.

O Decreto n.103/991, para esclarecer determinadas situações apresentadas nas demonstrações contábeis, sugere a utilização de três Anexos. O Anexo 1, abrange os Bens de Uso, Intangíveis, Investimentos em Imóveis e Amortizações. O Anexo 2, compreende a Demonstração de Evolução do Patrimônio. O Anexo 3, apresenta a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos. Estes passaram a ser considerados Demonstrações Contábeis por meio da emissão do Pronunciamento n.10²⁷⁹ do CCEU, e não são mais considerados como anexos.

c) Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos

Com relação ao conteúdo da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos ou *Estado de Origens e Aplicaciones de Fondos*, a NIC 7²⁸⁰, trata, de forma generalizada, sobre o conteúdo das origens e aplicações dos recursos:

- “produtos da venda de ativos a longo prazo;
- desembolsos para a compra de ativos a longo prazo;
- dividendos em dinheiro ou em outros ativos;
- emissão de dívidas a longo prazo;
- retenção ou pagamento de dívidas a longo prazo;
- emissão de ações pagáveis em dinheiro ou em outros ativos;
- retenção ou compra de ações em dinheiro ou outros ativos.”

Apesar do reconhecimento da DOAR como demonstração contábil, não mais como anexos as demais demonstrações, está ainda não apresenta-se de forma objetiva no

²⁷⁸ URUGUAI. Decreto n.103/991 de 27/02/1991. Disponível na internet: http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/ 2000)

²⁷⁹ COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. Normas contables - Pronunciamento n.10. internet: <http://www.ccea.com.uy/info/pron/pr10.htm>

²⁸⁰ URUGUAI. Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000) art.5º

que diz respeito ao seu conteúdo. Ressalta-se que, o mesmo ocorre com a Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, no Uruguai.

6 ANÁLISE DAS CONGRUÊNCIAS E DIVERGÊNCIAS DO CONTEÚDO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE DIVULGAÇÃO OBRIGATÓRIA

Neste capítulo, apresenta-se a análise das congruências e divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL, com ênfase na sua harmonização.

Para isso, são apresentadas, primeiramente as congruências encontrada. Na seqüência são abordadas as divergências verificadas no conteúdo das demonstrações.

E por fim, são expostas as análises realizadas sobre cada conteúdos das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória, com vistas a sua harmonização, nos países-membros do MERCOSUL.

6.1 Análise das congruências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Esta análise compreende a verificação das congruências encontradas nas demonstrações contábeis de divulgação obrigatória utilizadas nos países que compõem o MERCOSUL. Para isto são confrontados os componentes das demonstrações contábeis, verificando-se sua estrutura e conteúdo com vistas à uma possível harmonização.

Tendo em vista o exposto no capítulo anterior, foram analisadas as seguintes demonstrações, observada sua respectiva denominação em cada país:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos;
- Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido.

No que concerne ao Balanço Patrimonial, esta demonstração é obrigatória em todos os países, como peça contábil de informação aos usuários da contabilidade. Nele pode-se encontrar os grupos de Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido em qualquer dos

países pesquisados. Algumas diferenças são encontradas quando da subdivisão destes grupos, porém serão tratadas em seção específica neste capítulo.

Particularmente, com relação aos componentes do grupo do Ativo e seus respectivos conteúdos, um dos pontos congruentes diz respeito a classificação dos componentes do Ativo Circulante, no Brasil, e do Ativo Corrente, nos demais países. Consideram-se circulantes ou correntes aqueles bens ou valores, cujo prazo de realização se dá até 12 meses após a data de encerramento balanço. Este grupo encontra-se ordenado na forma decrescente do grau de liquidez, ou seja, primeiramente são evidenciadas as contas que mais rapidamente se transformarão em dinheiro para a empresa. Dentre elas, destacam-se para o estudo:

- a) Disponibilidades: esta é a primeira conta do Ativo Circulante ou Corrente. No Brasil esta conta representa os recursos de caixa, bancos, ou qualquer outra disponibilidade imediata para a empresa. Na Argentina, é denominada de Caixa e Bancos ou Efetivo, e contém os valores em caixa e bancos nacionais e estrangeiros. No Paraguai, a denominação dada pela Resolução n.05/92 é idêntica à brasileira, bem como no Uruguai, por determinação do Decreto n.103/991. Porém, nestes últimos ainda pode-se utilizar a denominação dada pela NIC 5, do Decreto n.105/991, que é Efetivos, registram-se os saldos disponíveis em caixa e bancos nacionais e estrangeiros, com ressalva para os itens que não estejam disponíveis para uso imediato.
- b) Investimentos Temporários: na Argentina, no Paraguai e no Uruguai registram-se, nesta conta, as aplicações em investimentos que gerem excedentes financeiros e que não se relacionam com a atividade fim da empresa. Com esta denominação, esta conta é encontrada no subgrupo de Ativos Correntes. No Paraguai e Uruguai, além do Ativo Corrente, pode ser encontrada no Ativo Não Corrente, com a denominação de Investimentos a Longo Prazo. No Brasil, esta conta faz parte do subgrupo de Disponibilidades, podendo ser encontrada, também, no grupo do Ativo Permanente, com a denominação Investimentos.
- c) Créditos: na Argentina incluem-se nesta conta os direitos, bens ou serviços que a entidade tem a receber contra terceiros. Contudo, deve-se separar os créditos provenientes de vendas que possuem relação com a atividade-fim da empresa, daqueles créditos que não tem esta característica. No Brasil, são registrados nesta conta todos os títulos de crédito de curto prazo, bem como valores imobiliários e outros direitos. No Paraguai e Uruguai utiliza-se denominação idêntica à Argentina,

principalmente no que tange a separação entre as origens dos créditos a serem registrados. Esta conta é encontrada no Ativo Circulante e no Ativo Corrente, bem como, no Ativo Realizável a Longo Prazo e no Ativo Não Corrente.

- d) Estoques: no Brasil, esta representa a existência de bens à disposição para venda, assim como, aqueles em elaboração, as matérias-primas e outros valores relacionados às atividades-fins da empresa. Nos demais países, esta conta é denominada de Bens de Cambio ou de Troca, tendo conteúdo igual ao brasileiro. Além destas congruências, são encontradas, também, algumas divergências que serão estudadas em seção específica.
- e) Bens de Uso: denominação utilizada na Argentina, no Paraguai e no Uruguai, para designar os bens tangíveis utilizados na atividade principal da sociedade. No Brasil, os bens tangíveis são registrados na conta de Imobilizado, onde também são registrados os bens intangíveis da empresa. Todos os países reservam uma conta retificadora de Depreciação ou Amortização Acumulada, para componentes desta conta.
- f) Outros Ativos: referem-se a bens ou direitos que não podem ser registrados nas demais contas do Ativo, conforme as normas argentinas, paraguaias e uruguaias. No Brasil, representam aqueles ativos que não estão diretamente relacionados a atividade-fins da empresa ou são de pequeno valor monetário.

Os pontos congruentes a serem analisados, na seqüência, tratam dos componentes do Passivo, dentro do Balanço Patrimonial. O Passivo é o grupo que registra as obrigações da sociedade. Pode-se classificá-lo em Passivo Circulante ou Corrente e Passivo Exigível a Longo Prazo ou Não Corrente, dependendo do prazo de exigibilidade de seus valores, ou seja, quando uma obrigação tem seu vencimento até 12 meses após o encerramento do exercício, esta pode ser considerada um Passivo Circulante ou Corrente, caso ultrapasse este prazo deve ser classificada como Passivo Exigível a Longo Prazo ou Não Corrente.

Na Argentina, Paraguai e Uruguai apresenta-se uma subdivisão do grupo do Passivo Corrente, em Dívidas e Provisões. O Passivo Não Corrente, nestes países, apresenta-se com a mesma subdivisão.

No Patrimônio Líquido, integrante do Passivo, encontram-se registradas, em geral, as contas de Capital, Reservas e Lucros Acumulados, em quase todos os países analisados. Entretanto, são observadas algumas divergências que serão abordadas em seção específica neste trabalho.

No Brasil e Uruguai, os grupos integrantes do Patrimônio Líquido ou Patrimônio, respectivamente, encontram alguma congruências:

- a) Capital: no Brasil, são registrados os aportes dos proprietários e o montante subscrito, deduzida a parcela não realizada. No Uruguai, refere-se ao valor legal do capital emitido pela empresa de acordo com sua forma jurídica, devendo sempre apresentar as deduções dos saldos dos acionistas das parcelas pendentes de integralização.
- b) Reservas: no Brasil, constituem-se das Reservas de Capital, Reservas de Lucros e Reservas de Reavaliações. No Uruguai, o grupo Reservas constitui-se das rendas retidas por determinação legal ou contratual.
- c) Lucros ou Prejuízos Acumulados: o conteúdo deste grupo, tanto no Brasil quanto no Uruguai, correspondem aos lucros sem destinação específica e aos prejuízos ainda não compensados, porém, o Uruguai salienta a necessidade de demonstrar em separado os resultados do período considerado.

Em se tratando das congruências encontradas no conteúdo da Demonstração do Resultado, exigida nos países-membros do MERCOSUL, observa-se que nos quatro países classificam-se os componentes em ordinários e extraordinários. Os principais itens convergentes da Demonstração de Resultado, de maneira geral, são:

- a) Receitas: os quatro países classificam este item como o primeiro a compor a Demonstração de Resultado, contudo observam-se algumas divergências na composição deste, as quais serão analisadas em seção específica.
- b) Custo dos Produtos Vendidos e dos Serviços Prestados: denominação encontrada no Brasil, para representar os gastos na aquisição ou produção de bens e serviços. Na Argentina, aparece com a denominação de Custos dos Bens Vendidos e Serviços Prestados, também utilizada no Uruguai. No Paraguai sua denominação é Custo de Vendas.
- c) Lucro Bruto: item encontrado na Demonstração do Resultado do Exercício, no Brasil, Argentina e Paraguai, seu conteúdo refere-se às vendas líquidas menos os custos dos bens/produtos vendidos e serviços prestados. Porém, é denominado de Resultado Bruto nestes dois últimos países.
- d) Despesas de Vendas, Administrativas, outras Despesas Operacionais, Financeiras e Receitas Financeiras: item constante na Demonstração do

Resultado do Exercício, no caso brasileiro, salvo algumas divergências, consta também na Demonstração de Resultado dos demais países pesquisados.

- e) Resultado de Investimentos em Sociedades Relacionadas: grupo encontrado nas demonstrações da Argentina e do Paraguai. Registram as rendas e prejuízos gerados por investimentos em participações em outras sociedades. No Brasil, os resultados destes investimentos são registrados no grupo da Demonstração do Resultado do Exercício intitulado Outras Receitas e Despesas Operacionais. O Uruguai não menciona especificamente onde são registradas tais despesas e receitas.
- f) Despesas e Receitas não Operacionais: no Brasil são registrados nesta conta os valores recebidos ou gastos que não fazem parte das atividades-fins da empresa. No Paraguai e na Argentina, este grupo denomina-se Outras Entradas e Saídas, e compreendem o mesmo conteúdo. No Uruguai, sua denominação é Resultados Diversos.
- g) Imposto de Renda: em todos os países estudados requer-se a inclusão da parcela destinada ao Imposto de Renda na demonstração, calculada conforme normas e métodos contábeis específicos, não expostos neste trabalho.

Com relação a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, requerida nos países-membros do MERCOSUL, em linhas gerais, todos os países expressam as variações ocorridas no capital circulante líquido, bem como são evidenciadas as origens e as destinações destes recursos.

Contudo, em relação a sua estrutura e conteúdo são observadas inúmeras divergências. Desta forma, optou-se por comentar sua análise, para melhor compreensão, na seção de viabilidade da harmonização.

A Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, serão abordadas na seção de divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.

6.2 Análise das divergências do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

Apesar das inúmeras congruências encontradas nas demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL, cabe também, para fins deste estudo apresentar-se as divergências encontradas, de modo que possam ser realizadas inferências sobre uma possível harmonização.

Nesta seção, são analisadas as principais divergências observadas nas demonstrações contábeis de divulgação obrigatória requeridas nos quatro países pesquisados.

No Balanço Patrimonial, exigido em todos os países-membros do MERCOSUL, podem ser encontradas algumas divergências. Uma delas refere-se a divisão dos grupos do Ativo. No Brasil, o Ativo divide-se em Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, entretanto, esta última classificação não é encontrada nos demais países-membros. As contas classificadas como Ativo Permanente, no Brasil, integram o subgrupo de Ativos Não Correntes nas demonstrações argentinas, paraguaias e uruguaias. São encontrados no Ativo ainda, as seguintes divergências:

- a) Despesas Antecipadas: conta existente apenas nas demonstrações brasileiras, que representa os pagamentos antecipados dos benefícios que serão recebidos durante o exercício seguinte.
- b) Estoques: No Uruguai e na Argentina, os pagamentos realizados antecipadamente, referentes a aquisições para estoque, são registrados na conta de Bens de Cambio ou Troca. Respaldados pela NIC 5, o Paraguai e o Uruguai podem também registrar os gastos antecipados na conta Créditos ou Contas a Receber.
- c) Bens de Uso: a conta representante deste item, no Brasil, denomina-se Imobilizado. Entretanto, neste podem ser registrados os bens e direitos tangíveis e intangíveis da sociedade. Nos demais países pesquisados, esta conta registra apenas os valores referentes a itens tangíveis, ou seja, bens físicos. Para os valores intangíveis, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai reservam conta específica no Ativo, denominada Ativos Intangíveis. Na Argentina, os pagamentos antecipados para aquisição de Bens de Uso são registrados nesta conta.

- d) Ativos Intangíveis: denominação não encontrada no Balanço Patrimonial brasileiro, alguns de seus componentes são registrados nas contas de Ativo Imobilizado ou na conta do Ativo Diferido, pois correspondem a franquias, direitos de marcas, *goodwill* ou outros bens intangíveis que representem possibilidade de renda futura.
- e) Ativo Diferido: denominação não encontrada nas demonstrações argentinas, paraguaias e uruguaias, correspondem às aplicações de recursos que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, desta forma, são evidenciadas na conta de Ativos Intangíveis daqueles países.

Por sua vez, no Passivo encontra-se uma divergência no que se refere à divisão deste grupo. Pois, no Brasil, além dos subgrupos Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo, a Lei n.6.404/76, determina a existência do grupo de Resultados de Exercício Futuros. Na Argentina, a Lei n.19.550/72 cita como componente do Passivo a conta de Rendas Recebidas por Adiantamento e as rendas cuja realização corresponda a exercício futuros. Contudo, esta conta não é evidenciada nas demonstração dos países pesquisados.

No Patrimônio Líquido encontram-se inúmeras divergências nos países estudados. Talvez, a principal delas refere-se a sua exposição, pois, na Argentina, deve ser feita por meio da Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, referindo-se à esta, em uma linha do Balanço Patrimonial.

No Paraguai, não são feitas inferências pela legislação sobre o conteúdo dos grupos do Patrimônio Líquido. Estes apenas são evidenciados para sua apresentação.

No Uruguai, o Patrimônio Líquido, mesmo com vários pontos congruentes ao apresentado no Brasil, menciona, ainda, os grupos de Aportes e Compromissos a Capitalizar e o Ajustes ao Patrimônio.

As principais as divergências encontradas na Demonstração do Resultado do Exercício, exigidas nos países pesquisados, são as seguintes:

- a) Receitas: no Uruguai, este item denomina-se de Ingressos Operacionais e refere-se às receitas geradas pela atividade-fim da empresa, bem como, fazem parte deste os descontos, bonificações e abatimentos concedidos na produção das vendas. Deve-se discriminar as receitas nacionais das estrangeiras. Na Argentina, o item receita denomina-se Vendas Líquidas de Bens e Serviços, observa-se, desta forma, uma grande divergência entre estes dois países. No

Brasil, o item receita deve ser entendido como a receita decorrente da exploração da atividade-fim da empresa. De forma que os descontos, abatimentos e impostos devam ser mencionados em item específico da demonstração. No Paraguai, assim como na Argentina, as receitas são registradas pelo seu valor líquido na demonstração.

- b) Ingresso Operacional Líquido: no Uruguai, após a apresentação dos ingressos operacionais e das deduções de descontos e bonificações devem ser apresentados os Ingressos Operacionais Líquidos. Este item, também é exigido no Brasil para publicação, pela lei n.6.404/76, com a denominação de Receita Líquida de Vendas. Na Argentina e no Paraguai este item não é mencionado.
- c) Realização de diferentes atividades: apresentado na Demonstração de Resultado da Argentina, refere-se às rendas e custos provenientes de atividades diversas. Devem ser apresentados por ramo de atividade.
- d) Despesas de Vendas, Administrativas, outras Despesas Operacionais, Financeiras e Receitas Financeiras: no Brasil, denomina-se o conjunto destas de Despesas Operacionais, porém apresenta-se as mesmas de forma discriminada na Demonstração do Resultado. Na Argentina e Paraguai, equivale dizer que, compõem este item as contas de Gastos de Comercialização e Gastos de Administração. Os gastos referente as despesas financeiras e suas receitas são apresentados em item separado, denominado Resultados Financeiros, na Demonstração do Resultado. No Uruguai, os Gastos de Administração e Vendas são expostos em conjunto, porém os gastos financeiros e suas receitas são apresentados em conta a parte na Demonstração de Resultado, intitulada Resultados Financeiros.
- e) Lucro ou Prejuízo Operacional: item requerido apenas na Demonstração do Resultado do Exercício, no Brasil, expõe a diferença entre Lucro Bruto e as Despesas Operacionais.
- f) Resultados Financeiros: grupo designado na Demonstração de Resultado argentina, paraguaia e uruguaia, para registrar as despesas e receitas financeiras. Na Demonstração de Resultado brasileira, é parte integrante das Despesas Operacionais.
- g) Resultados Extraordinários: referem-se aos resultados atípicos e excepcionais alcançados durante o exercício pela sociedade, este grupo está presente nas

demonstrações argentinas, paraguaias e uruguaias. Com relação ao Brasil, estes resultados são expressos no grupo de Receitas e Despesa Não Operacionais.

- h) Resultado antes do Imposto de Renda e das Provisões: no Brasil, a Lei n.6.404/76 prevê que antes que sejam apurados os impostos e participações, faz-se necessário a apresentação, na Demonstração do Resultado, do Lucro antes do Imposto de Renda e das Provisões. Nos demais países estudados não são feitas inferências sobre este título.
- i) Participações Minoritárias: no Brasil e na Argentina são requeridas para a apresentação as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, bem como, a participação sobre os resultados dos acionistas minoritários, respectivamente.
- j) No Brasil, ao final da Demonstração do Resultado do Exercício, a Lei n.6.404/76, além da apresentação dos lucros ou prejuízos do exercício, faz saber a divulgação do montante correspondente a este resultado, por ação do capital social.
- k) No Uruguai e na Argentina, acrescenta-se ao final da Demonstração do Resultado, quando houverem correções, os ajustes de resultado de exercícios anteriores. No Brasil, este valor, se existir, é registrado no Patrimônio Líquido.

A Demonstração do Lucros ou Prejuízos Acumulados é exigida somente pela legislação brasileira. A Lei n.6.404/76²⁸¹ enfatiza que esta demonstração poderá ser incluída na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, caso a empresa venha a elaborá-la, por exigência da Instrução n.59/86 da CNV.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, como é conhecida no Brasil, apresenta a composição e variações ocorridas no período do mesmo. Reconhecida nos demais países como Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, é pouco evidenciada no Paraguai, onde não são apresentados seus componentes e nem sua estrutura. Desta forma, não podem ser feitas muitas comparações a respeito de suas congruências e/ou divergências.

Na Argentina, entende-se que a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido seja melhor disseminada entre os profissionais da área contábil, uma vez que, o

²⁸¹ BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. Manual de Legislação Atlas. São Paulo: Atlas, 1995, p.67.

Balanço Patrimonial ou *Estado de Situación Patrimonial* refere-se a esta quando da apresentação do Patrimônio Líquido da sociedade.

6.3 Análise da viabilidade de harmonização do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória

O MERCOSUL, apesar de ser um bloco econômico de formação recente, já vem se preocupando a algum tempo com a diversidade de normas contábeis adotadas em cada país-membro. A exemplo disto, foi criado, no Uruguai, a Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas.

Surgiram ainda, outras iniciativas, porém de atuação conjunta nos quatro países-membros, como o Grupo do Mercado Comum (GMC) coordenado pelos Ministérios de Relações Exteriores e o Grupo de Integração de Contabilidade do MERCOSUL, coordenado pelos órgãos representativos dos profissionais da contabilidade nos quatro países.

Mesmo com alguns avanços na matéria contábil, em decorrência da criação destes órgãos de pesquisa, ainda há muito a fazer para que o MERCOSUL conte com uma contabilidade única ou, pelo menos, harmonizada.

Haja vista o exposto no presente trabalho, observa-se uma diversidade de normas profissionais e contábeis que merecem atenção e necessitam ser estudadas mais profundamente.

A demanda por uma contabilidade que possa ser compreendida mundialmente, ou pelo menos regionalmente, dentro do bloco econômico de atuação da empresa, requer por parte dos contabilistas um conhecimento adequado dos procedimentos aceitos nos diversos países. Além disso, que este divulgue apropriadamente e de forma intelegível as demonstrações contábeis exigidas, para que os usuários destas compreendam seu conteúdo.

Desta forma, faz-se uma exposição, por meio de quadros-resumos, das práticas contábeis adotadas em cada país, para a divulgação das demonstrações contábeis exigidas. Além de um comentário, com vistas a harmonização das seguintes demonstrações: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício,

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A seguir, expõem-se as formas de apresentação do Balanço Patrimonial em cada país-membro do MERCOSUL.

QUADRO 1 - APRESENTAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL, BALANÇO GERAL OU *ESTADO DE SITUACION PATRIMONIAL*

ARGENTINA FACPCE RT ns. 8 e 9	BRASIL CFC NBC T 3	PARAGUAI Resolução n.5/92	URUGUAI Decreto 103/991
ATIVO ATIVOS CORRENTES Caixa e Bancos Investimentos Créditos Bens de Troca Outros Ativos ATIVOS NÃO CORRENTES Créditos Investimentos Bens de Uso Ativos Intangíveis Outros Ativos	ATIVO ATIVO CIRCULANTE Disponível Créditos Estoques Despesas Antecipadas Outros Valores e Bens ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO Créditos Estoques Despesas Antecipadas Outros Valores e Bens ATIVO PERMANENTE Investimentos Imobilizado Diferido	ATIVO ATIVOS CORRENTES Disponibilidades Investimentos Temporários Créditos por Venda Outros Créditos Bens de Troca ATIVO NÃO CORRENTES Créditos por venda Outros Créditos Bens de Troca Bens de Uso Investimentos Ativos Intangíveis Outros Ativos	ATIVO ATIVO CORRENTE Disponibilidades Investimentos Temporários Créditos Bens de Troca ATIVO NÃO CORRENTES Créditos a longo prazo Bens de Troca não correntes Investimentos a longo prazo Bens de Uso Intangíveis
PASSIVO PASSIVOS CORRENTES Dívidas Provisões PASSIVOS NÃO CORRENTES Dívidas Provisões	PASSIVO PASSIVO CIRCULANTE Obrigações EXIGÍVEL A LONGO PRAZO Obrigações RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS (lei 6.404/76)	PASSIVO PASSIVOS CORRENTES Dívidas Provisões PASSIVOS NÃO CORRENTES Dívidas Provisões	PASSIVO PASSIVO CORRENTE Dívidas Provisões PASSIVOS NÃO CORRENTES Dívidas Provisões não correntes
PATRIMÔNIO LÍQUIDO APORTES DOS ACIONISTAS RESULTADOS ACUMULADOS	PATRIMÔNIO LÍQUIDO CAPITAL RESERVAS Reservas de Capital Reservas de Lucros Reservas de Reavaliações LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS	PATRIMÔNIO LÍQUIDO APORTES DOS ACIONISTAS Capital Aportes Irrevogáveis RESERVAS CAPITAL Primeira Emissão Reservas de Reavaliação RESULTADOS ACUMULADOS Lucros Reservados Resultados sem Destinação	PATRIMÔNIO CAPITAL APORTES E COMPROMISSOS A CAPITALIZAR AJUSTES AO PATRIMÔNIO RESERVAS RESULTADOS ACUMULADOS

Infere-se do exposto, que dentre as demonstrações analisadas, aquela que mais facilmente se obteria um denominador comum entre os países-membros do MERCOSUL, e onde já se verifica esta tendência, considerando-se os diversos estudos sobre esta demonstração, seria o Balanço Patrimonial. Embora sejam observadas algumas divergências de estrutura ou conteúdo, nos quatro países pesquisados, sua essência na

apresentação dos ativos, passivos e patrimônio da empresa permanece a mesma para todos.

Com vistas, a uma possível harmonização desta demonstração, não se poderia destacar dentre os quatro países uma que fosse mais completa, para ser adotada por todos os demais do grupo. Pois, conforme sua definição, harmonização não se refere a ausência total de divergências, e sim à uma convivência equilibrada entre as partes divergentes do todo.

Quiça, a melhor opção fosse uma demonstração capaz de abranger os pontos positivos e congruentes de cada uma das apresentadas no Quadro 1, originando-se, desta forma, um Balanço Patrimonial capaz de expressar/abranger as peculiaridades encontradas em cada país-membro do MERCOSUL.

Contudo, ressalte-se que estudos mais aprofundados devem ser realizados nos subgrupos Ativos Permanentes e Resultados de Exercícios Futuros, no grupo do Ativo e Passivo, respectivamente, constantes nas demonstrações brasileiras. Haja vista que, nos demais países estudados, não há menção específica sobre a existência de tais, no Balanço Patrimonial.

Apresenta-se, na sequência, o quadro-resumo da forma de exposição da Demonstração do Resultado do Exercício, nos países estudados.

QUADRO 2 - APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO OU ESTADO DE RESULTADO

ARGENTINA FACPCE RT ns. 8 e 9	BRASIL LEI 6.404/76	PARAGUAI Resolução n.5/92	URUGUAI Decreto n.103/991
RESULTADOS ORDINÁRIOS	Receita Bruta das Vendas de Bens e Serviços	Vendas Líquidas	Ingressos Operacionais Locais
Vendas Líquidas de Bens e Serviços	Deduções de abatimentos e impostos	Custos das Vendas	Exterior
Custo dos Bens Vendidos e Serviços Prestados	Receita Líquida das Vendas e Serviços	Resultado Bruto	Deduções de Descontos, Bonificações e Impostos
Resultado Bruto sobre as Vendas	Custo das Mercadorias e Serviços Vendidas	Gastos de Comercialização	Ingresso Operacional Líquido
Realização de diferentes atividades	Lucro Bruto	Gastos de Administração	Custo dos Bens Vendidos ou dos Serviços Prestados
Gastos de Comercialização	Despesas Operacionais	Resultado de Investimentos em Sociedades Relacionadas	Resultado Bruto
Gastos de Administração	Despesas de Vendas	Outras Entradas e Saídas	Gastos de Administração e Vendas
Resultado de Investimentos em Sociedades Relacionadas	Despesas Administrativas	Resultados Financeiros	Resultados Diversos
Outras Entradas e Saídas	Outras Desp. Operacionais	Imposto de Renda	Resultado Financeiros
Resultados Financeiros	Despesas Financeiras deduzidas as Receitas	Resultados Ordinários	Resultados Extraordinários
Imposto de Renda	Lucro ou Prejuízo Operacional	Resultados Extraordinários	Ajustes do Resultado de Exercícios Anteriores
Participação Minoritária	Receitas e Despesas Não Operacionais	Lucro ou Prejuízo do Exercício	Imposto de Renda
RESULTADOS EXTRAORDINÁRIOS	Resultado do Exercício antes do Imposto de Renda		Resultado Líquido
	Provisão Imposto de Renda		
	Participações		
	Lucro ou Prejuízo do Exercício		

A Demonstração do Resultado, de exigência nos países pesquisados, refere-se à evidenciação dos lucros ou prejuízos alcançados pela empresa no período do exercício social passado.

Nesta demonstração são requeridos estudos mais aprofundados com relação ao conteúdo e estrutura dos componentes apresentados, para fins de harmonização. Dentre os pontos que merecem atenção especial para uma possível harmonização, destaca-se, primeiramente, que Brasil e Uruguai optaram pela apresentação das receitas em valores absolutos, ou seja, deduzindo-se em conta a parte os descontos, abatimentos e impostos incidentes sobre estas.

Já o Paraguai e a Argentina expõem as receitas provenientes das atividades-fins da empresa pelo seu valor líquido, ou seja, não são evidenciados na Demonstração de Resultados os valores concedidos como desconto ou abatimentos, ou os impostos devidos das vendas.

Ressalta-se como fator de empecilho ao alcance factível da harmonização desta demonstração, o fato das Despesas Operacionais, no Brasil, agruparem o item de Despesas e Receitas Financeiras. Fato este, que não ocorre nos demais países pesquisados.

Denota-se, ainda, que a classificação encontrada na Demonstração do Resultado na Argentina, Paraguai e Uruguai, sob o título de Resultados Ordinários e Extraordinários não constitui obstáculo à harmonização desta demonstração entre os países-membros do MERCOSUL.

A seguir, apresenta-se a forma de exposição da Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, evidenciada nos quadro países-membros do MERCOSUL, conforme normatizações verificadas.

QUADRO 3 - APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS OU *ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS*

ARGENTINA FACPCE RT ns. 8 e 9*	BRASIL Lei n.6.404/76	PARAGUAI Resolução n.5/92	URUGUAI Resolução 103/991
VARIAÇÃO DOS RECURSOS	ORIGEM DOS RECURSOS	VARIAÇÃO DOS RECURSOS	ORIGEM DOS RECURSOS
Recursos no início do exercício	Lucro do Exercício acrescido de Depreciação, Amortização e Exaustão e dos ajustes na variação dos resultados de exercícios futuros	Recursos no início do exercício	Resultado do Exercício
Aumento ou diminuição dos recursos	Realizações do Capital Social e contribuições para reservas de capital	Variação nos recursos do período	Mais: contas que não representam saída de recursos
Recursos ao final do exercício	Recursos de Terceiros	Recursos ao final do exercício	Amortizações
CAUSAS DA VARIAÇÃO DOS RECURSOS	APLICAÇÕES DE RECURSOS	CAUSAS DA VARIAÇÃO DOS RECURSOS	Criação de Provisões
Recursos originados ou aplicados nas operações	Dividendos Distribuídos	Recursos originados ou aplicados nas operações - separando as ordinárias das extraordinárias	Menos: conta que não representam entradas de recursos
Outras causas de origens de recursos:	Aquisições de direitos do ativo Imobilizado	Outras causas de origem de recursos, por tipo	Rendas de Provisões
Aportes dos proprietários	Aumentos do Ativos Realizável a Longo Prazo, Investimentos ou Diferido	Outras causas de aplicações dos recursos, por tipo	Outros Ajustes
Novas dívidas a curto prazo	Redução do Passivo Exigível a Longo Prazo	Aumento ou diminuição dos recursos por período	Mais/Menos: Prejuízos/Lucros pela venda de Bens de Uso
Recebimento de saldos iniciais de Contas a Receber	AUMENTO OU REDUÇÃO NO CAPITAL CIRCULANTE LÍQUIDO		Recursos provenientes de Operações
Outras causas de aplicação de recursos:			Ingressos pela venda de Bens de Uso
Retiradas dos proprietários			Aumento de Passivos Correntes
Compras de Bens de Uso			Aumento de Passivos Não Correntes
Compras de Investimentos Permanentes			Aportes de Capital
Pagamento de saldos iniciais de Dívidas			Diminuição de Ativos Correntes
AUMENTO/ DIMINUIÇÃO DE RECURSOS			Diminuição de Ativos Não Correntes
			Outros
			APLICAÇÃO DE RECURSOS
			Dividendos em dinheiro
			Aumentos de Ativos Correntes
			Aumento de Bens de Uso
			Diminuição de Passivos Correntes
			Diminuição de Passivos Não Correntes
			Outros
			TOTAL

* Adaptado de: SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL. Montevideo: CCEU, 1995, p.46.

A Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos, exigida em todos os países-membros do MERCOSUL, compreende a expressão das fontes dos recursos e suas destinações, apresenta em sua estrutura e seu conteúdo diversas formas para evidenciação destes. O Paraguai e a Argentina adotam formas semelhantes de divulgação.

Contudo, o Brasil e o Uruguai apontam peculiaridades distintas para sua apresentação e composição. Como, por exemplo, no Brasil, a legislação requer a exposição do Capital Circulante Líquido na DOAR e, também, de forma separada no final desta.

Em seguida, apresenta-se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido exigida nos países pesquisados.

QUADRO 4 - APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO OU *ESTADO DE EVOLUCIÓN DEL PATRIMONIO LÍQUIDO*

ARGENTINA FACPCE RT n. 8 e 9	BRASIL CFC NBC T n.3	PARAGUAI	URUGUAI Decreto n.103/991
SALDO INICIAL	Para cada conta componente do Patrimônio Líquido:	Não apresenta nenhuma sugestão de Demonstração das Evoluções do Patrimônio Líquido apesar de exigir sua apresentação.	SALDOS INICIAIS
VARIAÇÕES DO PERÍODO			Aportes de Proprietário
SALDO FINAL DO PERÍODO	SALDO NO INICIO DO PERÍODO		Lucros Retidos
	Ajustes de exercícios anteriores		Reexpressões contábeis
Para as seguintes contas:	Reversões e transferências de Reservas de Lucros		SUBTOTAL
APORTES DOS PROPRIETÁRIOS	Aumentos de Capital por sua natureza		MODIFICAÇÕES AO SALDO INICIAL
Aporte de Capital	Redução de Capital		SALDOS INICIAIS MODIFICADOS
Primeira Emissão	Destinações do Lucro Líquido do Período		AUMENTO DO APORTE DOS PROPRIETÁRIOS
RESULTADOS ACUMULADOS	Reavaliações de ativos e sua realização		Ações Subscritas
Rendas Reservadas	Resultado Líquido do Período		Compromissos de Subscrição
Resultados Não Alocados	Compensações de Prejuízos		Devedores para Subscrição
Reavaliações Técnicas	Lucros Distribuídos		Capitalizações
	SALDO FINAL DO PERÍODO		Primeiras Emissões
			DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS
			Dividendos
			Ações
			Aportes de Capital em Trânsito
			Dinheiro
			Reserva Legal
			Outras Reservas
			Outros Conceitos
			DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS ANTECIPADOS
			REEXPRESSÕES CONTÁBEIS
			RESULTADO DO EXERCÍCIO
			SUBTOTAL
			SALDOS FINAIS
			Aportes de Proprietários
			Lucros Retidos
			Reexpressões Contábeis
			TOTAL

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido cumpre sua tarefa, na medida em que apresenta com detalhes as alterações ocorridas no Patrimônio Líquido da sociedade.

Considerando-se o exposto, percebe-se que esta demonstração ainda é pouco explorada em todos os países estudados. Tal é corroborado quando se verifica, por exemplo, que no Paraguai, apesar da exigência da apresentação da Demonstração da Evolução do Patrimônio Líquido, não são evidenciados, nos textos normativos seu conteúdo e estrutura.

Mesmos nos países que evidenciam sua estrutura e forma de apresentação, como Argentina, Brasil e Uruguai, ainda assim, pairam dúvidas a respeito de seu conteúdo.

Para que haja uma harmonização desta demonstração, entende-se conveniente, primeiramente, o esclarecimento de seus componentes e conteúdos em cada país, de modo a verificar com profundidade suas relações.

7 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo divide-se em duas seções. Na primeira, são expostas as conclusões constatadas com o presente trabalho. Na segunda seção, abordam-se as recomendações para a realização de novos estudos.

7.1 Conclusões

A abertura de mercados propiciada pela globalização, aliada ao surgimento dos acordos econômicos e comerciais entre países com interesses comuns, gera a proliferação de atividades comerciais entre os países. Tal acentua a necessidade de formas de controle e meios viáveis de divulgação das informações patrimoniais, requerendo, assim, evoluções na ciência contábil.

Dentre os inúmeros fatores a serem trabalhados em direção a integração de países e mercados, um deles diz respeito aos instrumentos pelos quais as empresas, transnacionais ou não, informam à sociedade sua situação patrimonial e financeira. Estes instrumentos são as demonstrações contábeis fornecidas pela contabilidade que, enquanto ciência social, é significativamente influenciada pelo ambiente e pelas tradições nacionais em cada país que atua.

Por conseguinte, implica uma diversidade de normas e padrões contábeis, profissionais e técnicos, em todo o mundo. Entretanto, devido a ascensão cada vez maior dos blocos econômicos e das empresas transnacionais, vem se consolidando a necessidade de comparabilidade das informações contábeis divulgadas internacionalmente pelos profissionais desta área. Evidenciando-se, desta forma, a importância da harmonização de normas técnicas e, também, profissionais, comprometidos e dispostos a contribuir para o desenvolvimento da contabilidade e sua utilidade junto aos usuários.

Neste sentido, faz-se necessário, para reconhecer a relevância dessa harmonização, primeiramente, compreender a normatização da profissão contábil atual,

no caso específico desta pesquisa, em cada país integrante do MERCOSUL. Visto que, a evolução da contabilidade somente será viável com o trabalho e a iniciativa dos profissionais desta área do conhecimento, no sentido de se adequar aos novos cenários mundiais de mercado, visando conhecer e contribuir para o avanço de sua profissão.

Assim, evidenciou-se a regulamentação da profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL, com vistas ao conhecimento e compreensão das normas contábeis emitidas em cada país.

Com este intuito, foram apresentadas as legislações vigentes para elaboração das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória nos países-membros do MERCOSUL.

Contudo, para o estudo das congruências das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória, com vistas à sua harmonização, fez-se necessário investigar a estrutura e o conteúdo das demonstrações exigidas em cada país.

Desta forma, observou-se, primeiramente, que as demonstrações exigidas para divulgação na Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, são muito semelhantes. Exceto a Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados, na qual é exigida apenas pela legislação brasileira.

Verificou-se ainda, que no conteúdo das demonstrações estudadas, várias são as lacunas encontradas, principalmente em se tratando da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Entretanto, quando da análise do nível de congruência do conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória, verificou-se que, com relação ao Balanço Patrimonial, este se apresenta com um nível de equalização superior as demais demonstrações pesquisadas. Indicando, assim, possibilidade na harmonização de seus conteúdos, após alguns ajustes nas peculiaridades encontradas em cada país.

Em se tratando da Demonstração do Resultado do Exercício, esta apresenta um nível de congruência significativo. Contudo, são necessários ajustes relevantes não só no que diz respeito a sua estrutura, mas principalmente no que se refere ao conteúdo de itens como a Receita Bruta e as Despesas e Receitas Financeiras, assim, entendidas no Brasil.

Dentre as demais demonstrações estudadas, verificou-se alguns pontos congruentes, conforme explicitado na análise. Entretanto, a ausência da evidenciação dos conteúdos das demonstrações contábeis, pelas normas e legislações consultadas, não permitiram a adequada verificação da análise destas demonstrações.

Neste sentido, observou-se a necessidade de intensificação de esforços, no sentido da busca pela harmonização das demais demonstrações estudadas, haja vista, a dificuldade encontrada em estabelecer pontos profundamente congruentes entre as mesmas.

Conclui-se, pois, do exposto que ainda há um árduo caminho a ser percorrido em direção a uma contabilidade que possa ser utilizada em comum entre os países-membros do MERCOSUL. Contudo, ressalta-se que são diversos os órgãos (profissionais e governamentais) envolvidos, na busca de soluções adequadas para os impasses surgidos com globalização dos mercados.

7.2 Recomendações

A partir do estudo realizado, surgem questões relevantes, que possibilitam novos objetos de pesquisa.

Uma delas, refere-se as normas e práticas contábeis utilizadas nos países que integram de forma parcial o acordo do MERCOSUL, como Chile e Bolívia.

Além disso, partindo da presente pesquisa, pode-se pesquisar as congruências e divergências com relação a avaliação dos itens apreciados nas demonstrações contábeis, utilizadas nos países-membros do MERCOSUL.

Ademais, entende-se que muito ainda pode ser explorado, na busca pela harmonização de normas contábeis, com vistas ao desenvolvimento econômico e social dos países-membros do MERCOSUL.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARGENTINA. *Ley 19.550 das Sociedades Comerciales*, 1972. Disponível na internet. <http://www.cnv.gov.ar/LeyesYReg/Ley19550>. (outubro/2000).
- ARGENTINA. Ley n.º 20.488, en 23 de julho de 1973. *Regla el ejercicio de las profesiones en ciencias económicas en el ámbito nacional*. Buenos Aires: s.n., 1973.
- BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições ao Contador e Técnico em Contabilidade, e dá outras providências. Brasília: *Diário Oficial da União*, 28/05/46.
- BRASIL, Lei n.6.404 de 15/12/1976. *Manual de Legislação Atlas*. São Paulo: Atlas, 1995.
- BRASIL, Lei n.6.385 de 07 de dezembro de 1976. *Dispõe sobre o Mercado de Valores Mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários*. Disponível na internet. <http://www.cvm.gov.br>
- BRASIL. *Ministério das Relações Exteriores*. Disponível na internet. <http://www.mre.gov.br> (maio/2000).
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. *Introdução à hermenêutica das demonstrações contábeis: com interpretação de disposições da Lei nº. 6.404/76 e normas CVM*. São Paulo: Atlas, 1997.
- CASELLA, Paulo Borba. *MERCOSUL: exigências e perspectivas: integração e espaço econômico (1995-2001-2006)*. São Paulo: LTr, 1996.
- CASTRO NETO, José Luís de. *Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. Tese de doutoramento*. São Paulo: FEA/USP, 1998.
- COLEGIO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. *Normas contables - Pronunciamientos n.1 a n.11*. Montevideo: CCEA. Disponível na internet. <http://www.ccea.com.uy/info/pron> (fevereiro/2000).
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC3CONS*. Brasília: CFC. Disponível na: <http://www.cfc.br>
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Estatuto dos Conselhos de Contabilidade*. Brasília: CFC, 1998.
- CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA CAPITAL FEDERAL. Disponível na internet. <http://www.cpcecf.com.ar> (fevereiro/2000).

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios fundamentais de contabilidade*. Resolução CFC n. 750, de 29 de dezembro de 1993.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. 9 ed. Porto Alegre: CRCRS, 1995.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade*. Porto Alegre: CRCRS, 2000.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. *Demonstrações contábeis: estruturação e normas*. Porto Alegre: CRCRS, 1998.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. *Legislação básica da contabilidade*. Florianópolis: CRC-SC, 1999.
- COMISIÓN NACIONAL DE VALORES. Disponível na: <http://www.cnv.gov.ar>
- ELKHAROUF, Farouk Wasep. "A comparison of the ability os Financial Ratios based on Diferent Accounting Standards to Predict Bankruptcy". Tese de doutorado apresentada à University of Illinois at Urbana - Champaign em 1982, p.1. In: CASTRO NETO, José Luís de. Contribuição ao estudo da prática harmonizada da contabilidade na União Européia. *Tese de doutorado*. São Paulo: FEA/USP, 1998, p.1
- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. *Resoluções Técnicas n. 1 a 9*. Disponível na internet. <http://www.facpce.com.ar>. (fevereiro/2000)
- FIPECAFI. *Manual de contabilidade das sociedades por ações*. FIPECAFI. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FLORÊNCIO, Sérgio Abreu e Lima; ARAÚJO, Ernesto Henrique Fraga. *Mercosul hoje*. São Paulo: Alfa Omega, 1996.
- FURMAN, Boris. Palestra: Mercado de trabalho e o Exercício Profissional no Uruguai. *VI Encontro de Contadores, Economistas e Administradores do MERCOSUL*. Canela/RS, de 1º a 03 de junho de 2000.
- GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GUELLO, Ariovaldo. Contabilidade no Mercosul. In: CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Contabilidade no contexto internacional - 9*. São Paulo: Atlas, 1997.
- HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

- IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. *Princípios contábeis*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- KUNZLER, Jacob Paulo; MACIEL, Carlos. *MERCOSUL e o mercado internacional*. 2 ed. Porto Alegre: Ortiz, 1995.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. São Paulo: Atlas, 1985.
- LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Técnicas de pesquisa*. São Paulo: Atlas, 1986.
- MAIA, Jayme de Mariz. *Economia internacional e comércio exterior*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARION, J. C. *Contabilidade empresarial*. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 1989.
- MELLO, Isabel Parente de. A inserção do MERCOSUL na economia mundial. In: BRANDÃO, Antônio Salazar P.; PEREIRA, Lia Valls (orgs.). *MERCOSUL: perspectivas da integração*. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 1997, p.75-120.
- MINAYO, Maria Cecília de Souza (org.), et al. *Pesquisa social: teoria, método e criatividade*. Petrópolis: Vozes, 1994.
- MONTALDO, Oscar. A realidade econômica internacional e a profissão contábil. *Revista Brasileira de Contabilidade*: Brasília, ano XXIV, n.92, Mar./Abr. 1995.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Caderno de Estudos FIECAFI*. São Paulo: FEA/USP, Set. 1995.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas - uma contribuição. *Dissertação (mestrado)*. São Paulo: FEA/USP, 1994.
- ROSA, Paulo. *A contabilidade no MERCOSUL*. São Paulo: Atlas, 1998.
- RICHARDSON, Roberto Jarry, et al. *Pesquisa social: método e técnicas*. São Paulo: Atlas, 1985.
- SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. *Dicionário de contabilidade*. 9 ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SÁ, Antônio Lopes de. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.

SCHIMIDT, Paulo. *História do pensamento contábil*. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SILVA, Tania Moura da. *A profissão contábil e a necessidade da equivalência de títulos no MERCOSUL*. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 1998.

SUBCOMISIÓN DE CONTABILIDAD DE LAS INSTITUCIONES PROFESIONALES DEL MERCOSUL. *Armonización de normas contables de los países del MERCOSUL*. Montevideo: CCEU, 1995.

URUGUAI. *Decreto n.103/991 de 27/02/1991*. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/103_1991.htm. (fevereiro/2000).

URUGUAY. *Ley n. 16.060. Ley Sociedades Comerciales*. Disponível na internet. <http://www.parlamento.gub.uy/Leyes/Ley16060.htm> (outubro/2000)

URUGUAI. *Decreto n.105/991 de 27 de fevereiro de 1991*. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/105_991.htm (outubro/2000).

URUGUAI. *Decreto n.200/993 de 24 de junho de 1993*. Disponível na internet. http://www.ain.gub.uy/docs/200_993.htm (outubro/2000).

VÁZQUEZ, Maria Cristina. Analisis de algunos aspectos de la integracion en el MERCOSUR, desde el punto de vista del derecho administrativo. In: VÁZQUES, Maria Cristina et al. *Estudios multidisciplinarios sobre el MERCOSUR*. Montevideo/UR: Fundacion de Cultura Universitaria, 1995.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo. *A contabilidade e o MERCOSUL*. São Paulo: *Dissertação* (Mestrado em Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1996.