

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NOS PAÍSES DO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA

RESUMO

O presente estudo objetivou identificar e analisar o nível de convergência às normas contábeis do IASB, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina. Partindo de uma base teórica da qual se identificou o estágio de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade nestes países, foi possível comparar a convergência normativa aos padrões IASB. Os dados coletados foram submetidos à análise descritiva para elaboração de quadro-resumo relativo às normas contábeis. As análises realizadas possibilitaram a identificação do atual estágio de convergência em termos de normas contábeis nos dois blocos econômicos. Observou-se que a adoção das normas internacionais nos países do MERCOSUL, apenas a Argentina ainda está em processo de adoção que concluirá para ano de 2012. Contudo, esse panorama muda em relação a Comunidade Andina (Bolívia, Peru e Colômbia), tem seu início para 2011 e, no caso específico da Colômbia, não há data para adoção definitiva do padrão contábil internacional. No entanto, até 2012, com exceção da Colômbia, grande parte dos países integrantes desses dois blocos já estão convergidos às Normas Internacionais de Contabilidade editadas pelo IASB.

Palavras-chave: Contabilidade. Harmonização. Convergência contábil. MERCOSUL. Comunidade Andina.

Área Temática: Contabilidade harmonizadas às normas internacionais.

1 INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização e Objetivo do Estudo

As economias desenvolvidas e emergentes de todo o mundo têm adotado algum mecanismo, mais ou menos amplo, de integração. Tal mecanismo visa proporcionar maior integração e melhores perspectivas de crescimento para os países-membros, a partir da regionalização (SANCHEZ, 2009).

Esse mecanismo de integração conceituado como bloco econômico é uma associação de países, em geral, de uma mesma região geográfica, que estabelecem relações comerciais privilegiadas entre si e atuam de forma conjunta no mercado internacional. Um dos aspectos mais importantes na formação dos blocos econômicos é a redução ou a eliminação das alíquotas de importação, com vistas à criação de zonas de livre comércio.

Cabe mencionar o caso da União Europeia; esse bloco é uma evolução do Mercado Comum Europeu que surgiu em 1957, a partir de um acordo firmado entre seis países da Europa Ocidental, integrados à ordem capitalista e à Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), que celebraram sua integração econômica por meio do Tratado de Roma (BASSO, 1995). De acordo com o autor referido, a ideia de criar um mercado comum na Europa surgiu como forma de “reservar” o mercado europeu para as empresas europeias, os investimentos europeus para o capital e de enfrentar a concorrência dos Estados Unidos da América.

A União Europeia (EU), atualmente é composta por 27 Estados e a maioria dos seus Estados-membros adotou uma moeda única, o euro, a partir de 1999 (SÁNCHEZ, 2009).

A exemplo dos países da União Europeia (EU), os países da América do Sul também celebraram um acordo de cooperação regional. Assim, em 26 de março de 1991, foi assinado o “Tratado de Assunção”, o qual estabeleceu um acordo entre Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai para a criação de um mercado comum. O Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, surgiu a partir de programas de aproximação econômica celebrados entre Brasil e Argentina, em meados dos anos de 1980 (MERCOSUL, 2006).

Segundo Basso (1995), há basicamente quatro níveis de colaboração econômica na formação de blocos regionais: (i) livre comércio; (ii) união aduaneira; (iii) mercado comum e (iv) união política e monetária. Sendo que os dois primeiros representam blocos de cooperação e os dois últimos constituem-se em processos de integração econômica. Para o autor, esse bloco econômico o MERCOSUL, está classificado como terceiro nível de integração econômica, que é livre comércio, união aduaneira e a livre circulação de pessoas, serviços, bens e capitais.

Entretanto, o bloco econômico Comunidade Andina não avançou tanto quanto o MERCOSUL, que para Basso (1995) ele está em seu segundo nível de integração econômica, implicando em livre comércio (eliminação ou redução das taxas aduaneiras e restrições ao intercâmbio comercial) e a união aduaneira (livre comércio e o estabelecimento de uma tarifa externa comum). Sua constituição teve início em 1960, com a Declaração de Bogotá, criando o acordo sub-regional andino, entre os presidentes dos países da Colômbia, do Chile e da Venezuela (SOSA; FERRETTI, 2007). Em 1969, assinam o Acordo de Cartagena, tomando a denominação de Pacto Andino, com adesão do Equador e Peru, e a saída no mesmo ano, do Chile, e em 2006 da Venezuela (SOSA; FERRETTI, 2007). Com o protocolo de Quito, em 1987, recupera o processo de integração entre os países-membros; mas, em 1997, através do Protocolo de Trujillo o Acordo de Cartagena foi modificado, criando a Comunidade Andina (GERMÂNICO, 1995).

Os blocos econômicos da América do Sul – MERCOSUL e Comunidade Andina – não atingiram seu nível mais profundo de integração, como a situação vigente na União Europeia desde 1993, a partir do tratado de *Maastrich* – que foi o avanço necessário para a

implantação da união econômica e monetária (UEM) e para a unidade social e política. A partir do tratado, houve a substituição das moedas nacionais por uma moeda única (EURO), havendo um processo de harmonização das Legislações das políticas econômica, financeira e monetária.

Diante desse cenário de integração econômica é necessário que o processo de geração de informações financeiras esteja integrado, embora características individuais de cada país possam permanecer e este é um fator que traz implicações importantes nas normas e práticas contábeis nos países destes dois blocos econômicos. No MERCOSUL e na Comunidade Andina esta integração ainda não ocorreu. Kronbauer (2006) refere que para a contabilidade, esse processo de harmonização é um desafio marcado pela busca de um conjunto mínimo de normas contábeis que devem ser adotadas pelos países-membros da união econômica e monetária.

Especificamente, a harmonização de práticas contábeis está relacionada aos critérios de avaliação patrimonial, até porque diferentes critérios causam diferença no valor das empresas e acabam interferindo no valor dos resultados apurados. Assim, a adoção de um conjunto harmônico de normas contábeis, poderia diminuir a assimetria de informações divulgadas.

Diante disso, o objetivo deste estudo é identificar o nível de convergência às normas contábeis do IASB nos países integrantes dos blocos econômicos MERCOSUL e Comunidade Andina.

O estudo toma por base a situação existente no ano de 2010, período no qual se realizou a pesquisa, mas busca refletir a situação atual na região estudada.

1.2 Considerações metodológicas

O presente trabalho é caracterizado com uma pesquisa aplicada e descritiva. Aplicada pois busca contribuir com fins práticos para a geração do conhecimento da temática abordada, com a finalidade de analisar e identificar as assimetrias ou simetrias existentes na avaliação e na evidenciação aos padrões internacionais de contabilidade e sua convergência com os padrões editados pelo IASB. É descritiva, pois objetiva descrever e analisar as práticas contábeis observadas, procurando avaliar o estágio de harmonização e convergência na mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais nestes países. Quanto a abordagem do problema a pesquisa pode ser definida como qualitativa, visto que não foi aplicado nenhuma técnica estatística de mensuração e análise do problema.

Com relação aos procedimentos de coleta de dados, aplicou-se uma pesquisa documental, pois teve como fonte de dados publicações oficiais, em seu formato original, referente ao ano de 2010 e disponíveis nas páginas web dos países que compõem o MERCOSUL e a Comunidade Andina.

Os dados coletados na pesquisa foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo, em três fases: pré-análise, exploração do material e interpretação (BARDIN, 2009). Inicialmente, foram identificadas e analisadas as normas que regulam o tratamento contábil dos elementos patrimoniais em sua mensuração e evidenciação, objeto de estudo.

2 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA NA AMÉRICA DO SUL E CONVERGÊNCIA DE NORMAS CONTÁBEIS

2.1 Integração Econômica na América do Sul

Por volta de 1750, inicia-se o processo de integração econômica na América Latina, cujo seus precursores foram os venezuelanos Francisco Miranda e Simon Bolívar (SOARES, 1996; KUNZLER, 2001). Mais tarde, em 1915, surge o “Tratado del ABC” acordo político

entre os países Argentina, Brasil e Chile, cujo objetivo era o equilíbrio no Cone Sul. Em 1948, a Comissão Econômica para a América Latina (CEPAL), com ideia de estimular a criação de um mercado comum Latino-americano. Com o tratado de Montevideo (TM-60) cria-se a Associação Latino Americana de Livre Comércio (ALALC) composta pelos países: Argentina, Brasil, Chile, México, Uruguai, Paraguai e Peru, mais tarde a Colômbia, o Equador, a Venezuela e a Bolívia aderem ao bloco (SOSA, 2008).

Com o fracasso da ALALC, em agosto de 1980, surge a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI), com objetivos mais modestos que a ALALC, este processo facilitou acordos bilaterais entre os países envolvidos (RÊGO, 1985). Argentina e Brasil assinaram o programa de integração e cooperação econômica (PICE), mais tarde em 1988, o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento, visando à formação de uma zona de livre comércio; em 1990, assinam a Ata de Buenos Aires, dando impulso e acelerando esse processo, em dezembro do mesmo ano, assinam o Acordo de Complementação Econômica (ACE-14) onde os dois países criam o Grupo Mercado Comum (GMC) (RÊGO, 1995). Então, em 1991, o Uruguai e o Paraguai incorporam-se ao grupo, e em março de 1991, assinam o Tratado de Assunção, dando início à constituição do MERCOSUL. Segundo Basso (1995), esse bloco econômico está classificado como terceiro nível de integração econômica, que é livre comércio, união aduaneira e a livre circulação de pessoas, serviços, bens e capitais.

Entretanto, o bloco econômico Comunidade Andina não avançou tanto quanto o MERCOSUL, que para Basso (1995) o mesmo encontra-se em seu segundo nível de integração econômica, implicando em livre comércio (eliminação ou redução das taxas aduaneira e restrições ao intercâmbio comercial) e a união aduaneira (livre comércio e o estabelecimento de uma tarifa externa comum). Sua constituição teve início em 1960, com a Declaração de Bogotá, criando o acordo sub-regional andino, entre os presidentes dos países da Colômbia, do Chile e da Venezuela (SOSA; FERRETTI, 2007). Em 1969, assinam o Acordo de Cartagena, tomando a denominação de Pacto Andino, com adesão do Equador e Peru, e a saída no mesmo ano, do Chile, e em 2006 da Venezuela (SOSA; FERRETTI, 2007). Com o Protocolo de Quito, em 1987, recupera o processo de integração entre os países-membros; mas, em 1997, através do Protocolo de Trujillo o Acordo de Cartagena foi modificado, criando a Comunidade Andina (GERMÂNICO, 1995).

2.2 Convergência das Normas Contábeis

A contabilidade, em uma economia globalizada, cumpre o papel de fornecer uma informação financeira adequada para a tomada de decisão e acessível a mercados internacionais (SOSA, 1999). Diante deste contexto, a globalização da economia é considerada o principal propulsor do processo de harmonização contábil, que tem por finalidade, atingir um alto grau de comparabilidade da informação financeira no âmbito internacional, facilitando a comunicação e contribuindo para a redução de diferenças internacionais no *financial reporting* (NIYAMA, 2010).

Ressalta-se a importância dos órgãos reguladores dos mercados de capitais de determinados países, especialmente dos Estados Unidos da América, que formularam exigências que fizeram com o processo de convergência contábil se tornasse realidade (SÁNCHEZ, 2010). Surge, em 1973 o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB), mediante um acordo entre os organismos representativos da profissão contábil da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e dos Estados Unidos da América, representando mais de 143 entidades profissionais envolvendo mais de 100 países. Este organismo, reformulado no ano de 2001, passou a ser denominado *The International Accounting Standards Board* (IASB), e tem por responsabilidade a emissão de normas contábeis de aplicação internacional (MACIEL, 2009).

Por ser um organismo privado, os pronunciamentos do IASB consideram-se como não compulsórios, e carecem de regulamentos legais para se fazerem obrigatórios. Por outro lado, é uma referência técnica que facilita a interpretação das informações contábeis por parte de investidores, autoridades ou agentes econômicos em geral (NIYAMA, 2010).

Para Sánchez (2010), o processo de harmonização, que também atendeu o âmbito da auditoria, inclui as seguintes etapas:

- ✓ 1973: Criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), desde 2001, chamado de IASB. É um organismo de normatização contábil da Fundação Comitê Internacional de Normas Contábeis (IASCF), uma entidade privada sem fins lucrativos, formada por profissionais responsáveis pela emissão de normas contábeis internacionais. O IASB está comprometido em desenvolver um único conjunto de normas contábeis globais, de alta qualidade, que proporcionem informações transparentes e comparáveis, de alta qualidade, nas demonstrações contábeis, para fins gerais. Essas normas foram denominadas *International Accounting Standards* (IAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Desde 2002 são chamados de *International Financial Reporting Standards* (IFRS);
- ✓ 1989: A Federação dos Contabilistas Europeus (FEE) se compromete a apoiar a participação europeia no IASC e a promover a harmonização contábil internacional;
- ✓ 1995: A União Europeia publicou a Comunicação "Harmonização contábil: uma nova estratégia para a harmonização internacional." Ele suporta a utilização das NIC pelas sociedades cotadas em bolsas de valores;
- ✓ 1996: A Comissão de Valores Mobiliários (SEC) dos Estados Unidos apoia publicamente o trabalho do IASC;
- ✓ 1997: Constituído o Comitê Permanente Interpretações (SIC) da NIC. Em 2002, passou a ser denominado de Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional (IFRIC);
- ✓ 2000: A União Europeia publica a Comunicação "A Estratégia da UE em matéria de informação financeira: *The Way Forward*", que estabelece dois compromissos: (i) apresentar uma proposta formal sobre a obrigatoriedade da utilização das NIC por grupos europeus, procurando consolidar as suas contas e (ii) estabelecer um mecanismo em nível europeu de aprovação e controle sobre as NIC, com dois níveis: um nível político e um técnico.

Em nível político, é composto por um Comitê de Regulamentação Contábil, com representantes de todos os Estados-Membros, que remete consultas para a Comissão sobre a adoção das IAS / IFRS e as suas interpretações.

Em nível técnico contábil de apoio, deve aconselhar a Comissão na elaboração do projeto de medidas, indicando se as normas estão em conformidade com o objetivo fiel na Quarta e Sétima diretrizes e se eles atendem aos critérios de compreensibilidade, relevância, fidelidade e comparabilidade.

Assim, para que as normas internacionais sejam exigidas na Europa, devem ser aceitas pela Comissão Europeia, após consulta e aconselhamento por ambos os órgãos. Também é necessário que, após a aceitação, sejam publicadas no Jornal Oficial da Comunidade Europeia.

- ✓ 2001: Criação do organismo técnico contábil, o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). Associação privada europeia tem como objetivos: dar apoio às instituições europeias, especificamente a Comissão Europeia, e promover a adoção, conscientização e uso de algumas normas internacionais de contabilidade, que exige trabalhar ativamente principalmente no IASB de forma

positiva e pró-ativa, determinando as escolhas contábeis efetuadas por este organismo.

O EFRAG é composto por dois grupos: Comitê de Supervisão de Contabilidade (ASB- *Accounting Supervisory Board*), composto por 23 pessoas de diferentes países europeus e do Grupo de Especialistas Técnicos (TEG), que consiste de 10 membros, também de diferentes países e orientação profissional diferente (membros das entidades reguladoras, profissional de prestígio reconhecido e acadêmico).

✓ 2002: A União Europeia emite o Regulamento 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho que define o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, prevendo a obrigatoriedade de aplicar, a partir de 1º de janeiro de 2005 essas regras nos balanços anuais consolidados, pelas empresas com ações negociadas nos mercados de valores.

O acordo *Norwalk*, assinado entre o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão emissor das normas contábeis americanas (US GAAP), com o qual pretendiam alcançar uma convergência real entre os dois organismos de direito, em 2010. Este acordo significa que a SEC apoia as contas anuais elaborados sob os critérios do IAS / IFRS sem a necessidade de elaborar um documento de conciliação segundo os padrões americanos.

✓ 2003: Emissão pela União Europeia do regulamento n.º 1725/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho, para que se adotem determinadas NIC/IFRS, em conformidade com o Regulamento 1606/2002.

✓ 2005: Criação do *European Group of Auditors Oversight Bodies* (EGAOB), órgão responsável pela coordenação eficaz das regulações e práticas de auditoria na União Europeia. Entre outros temas, abordará a futura adoção e a adaptação das Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing - ISAs*), em nível europeu.

✓ 2006: Publicação pela Comissão Europeia da Norma n.º 2006/43, sobre a auditoria das contas, o que inclui a obrigação dos auditores efetuarem as auditorias legais, de acordo com as normas internacionais de auditoria, adotadas pela Comissão de conformidade, com procedimento semelhante ao estabelecido para a adoção das NIC/IFRS, obrigando-os a implementar sua aplicação posterior a publicação no Jornal Oficial da União Europeia. Além disso, essa norma obriga os Estados membros a ajustar suas leis de auditoria, tal como estipulado nos seus artigos. O último relatório emitido pelo Grupo de Trabalho para analisar o grau de transposição da Norma VIII, mostra que 21 países têm feito este processo por completo e seis parcialmente. Neste último grupo, encontra-se a Espanha, que adaptou entre 16 e 30 NIC/IFRS.

✓ 2007: A Comissão Europeia publicou a Comunicação COM (2007) 394, onde se reflete sobre as necessidades das PME serem beneficiárias da simplificação das normas relativas à contabilidade e auditoria, entre outros. Seu raciocínio é justificado nos custos administrativos que as PME teriam, no caso de terem de cumprir à harmonização prevista nas normas quarta, sétima e oitava.

Recomenda a necessidade de combinar os relatórios para fins diferentes (por exemplo, fiscal, segurança, estatísticas sociais ou de trabalho) com os Estados-Membros e, assim, reduzir a carga global que representa manter diferentes sistemas de informação e contabilidade. No entanto, a Comissão considera que a atual proposta do IASB do projeto da *International Financial Reporting Standards* (IFRS), para as Pequenas e Médias Entidades, não proporciona informações suficientes para simplificar a vida das PME europeias.

3 NORMAS CONTÁBEIS VIGENTES NO MERCOSUL E NA COMUNIDADE ANDINA

As Normas Internacionais de Contabilidade são hoje adotadas em cinco continentes e representadas por mais de 100 países, que totalizam, aproximadamente, 90% do PIB mundial. Essa padronização de práticas contábeis, ao redor do planeta, proporcionará uma linguagem comum de negócios e uma avaliação para servir de base nas negociações, o que, conseqüentemente, aumentará o fluxo de capital para as empresas, com uma forte tendência para reduções de juros de captação (MACIEL, 2009).

Assim, apresenta-se na seqüência, além das normas contábeis vigentes, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, que vem ocorrendo no MERCOSUL e na Comunidade Andina.

3.1 Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no MERCOSUL

A convergência aos padrões contábeis internacionais no MERCOSUL e Comunidade Andina é diferenciada em cada país que compõe estes blocos econômicos. Na Argentina, a Comissão Nacional de Valores (CNV), a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas e o Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Cidade Autônoma de Buenos Aires, elaboraram conjuntamente, um plano de implementação das normas contábeis emitidas pelo IASB. A Resolução Técnica nº 26 determinou a obrigatoriedade da adoção das pelas entidades que realizam oferta pública de capital e que estão sob o controle da CNV. Tais empresas poderiam adotar voluntariamente as normas internacionais a partir de 2011, e de forma obrigatória em 2012.

No Brasil, por meio da Resolução CFC nº 1.055/05, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) que teve por finalidade viabilizar a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Em 2006, o Banco Central do Brasil publicou o Comunicado nº 14.259 determinando a obrigatoriedade da elaboração das demonstrações contábeis consolidadas com base nas IFRS (*Internacional Financial Reporting Standards*), a partir de 2010. A Deliberação nº 457, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) obrigou as companhias abertas a publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas, integralmente em IFRS, a partir de 2010. Em 2008, com a vigência da Lei nº 11.638/2007, modificada pela Lei nº 11.941/2009, oficializou-se a convergência aos padrões contábeis internacionalmente aceitos. A partir do exercício de 2008 todas as empresas poderiam optar pela elaboração das demonstrações contábeis de acordo com o padrão internacional, e, em 2010, deveriam adotar obrigatoriamente estas instruções.

No Paraguai, em 1989 o Conselho Diretivo do Colégio de Contadores emitiu uma resolução que estabeleceu a adoção das normas nº 1 à 5 emitidas pelo IASB, sendo que estas normas seriam aplicadas até que fossem elaboradas e aprovadas novas normas próprias. Já o Conselho Nacional de Valores, estabeleceu que as IFRS teriam vigência a partir de 2008, com aplicação obrigatória para todas as sociedades emissoras de títulos e valores mobiliários de oferta pública.

No Uruguai, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade iniciou na década de 1990. Já em 2004, o governo uruguaio aprovou a aplicação de todas as normas emitidas pelo IASB, e em 2007 orientou pela adoção integral das normas internacionais de informação financeira do IASB.

Na Venezuela, a emissão de normas contábeis está a cargo da Federação de Contadores Públicos da República Boliviana da Venezuela, a qual definiu que as normas internacionais de contabilidade deveriam ser adotadas, a partir de 2008, pelas grandes

entidades. A partir do exercício econômico de 2011, a obrigatoriedade também passa a ser exigida para as demais entidades.

3.2 Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade na Comunidade Andina

Na Bolívia, o Colégio de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia assinou um convênio de cooperação técnica com o Banco Interamericano de Desenvolvimento, denominado projeto ATN/MT-100078-BO, o qual estabeleceu um plano de convergência das normas bolivianas com as normas internacionais. Em 2011, foram aprovadas e regulamentadas as primeiras dezesseis normas internacionais de contabilidade, incluindo o marco conceitual.

No Chile, o Conselho Nacional do Colégio de Contadores aprovou em 1997 a harmonização dos princípios e normas contábeis chilenas às normas internacionais de contabilidade, com adoção de forma optativa entre 2009 e 2010. Em 2008 a Superintendência de Valores e Seguros do Chile estabeleceu a adoção das IFRS para todas as entidades inscritas no registro de valores, com um programa de transição entre 2009 e 2011.

Na Colômbia, em 2009 a Superintendência de Serviços Públicos estabeleceu a transição para a aplicação do modelo geral às normas internacionais de contabilidade, sendo que 2010 foi de transição e, 2011, de convergência às IFRS. Para as demais empresas, estabeleceu-se um plano adoção que iniciou 2010 e que deverá findar em junho de 2012, sendo que não há uma data definida para a aplicação das IFRS.

No Equador, a Superintendência de Companhias adotou as normas internacionais de informação financeira e determinou sua aplicação por parte das companhias e entidades sujeitas ao seu controle e vigilância a partir de 2009, sendo que o exercício de 2010 foi de transição obrigatória. Em 2011 tornou-se obrigatório para as companhias controladoras, controladas, de economia mista, estrangeiras, estatais e do setor público que tinham ativos totais iguais ou superiores a US\$ 4.000.000 (em 31 de dezembro de 2007). A partir 2012 as normas internacionais passam a ser obrigatórias para as demais entidades.

No Peru, desde 1997, por meio da Lei das Sociedades, estabeleceu-se a obrigatoriedade das demonstrações financeiras serem preparadas e apresentadas em conformidade com as normas legais e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, de acordo com as normas internacionais de contabilidade. O Conselho Normativo de Contabilidade mediante a resolução específica, estabeleceu como obrigatória a aplicação das normas internacionais de contabilidade a partir de 2011.

Em cada um dos países que compõe o MERCOSUL e a Comunidade Andina há um organismo responsável pela emissão e interpretação das normas contábeis. Contudo, isso não significa que estes organismos emitam normas específicas de abrangência interna. Em vários casos, como por exemplo, Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador, são adotadas as normas internacionais de contabilidade do IASB, sem adaptação ou emissão de uma norma correspondente no país.

Com relação ao nível de convergência às normas internacionais de contabilidade nos países que compõem os dois blocos constatam-se distinções. Na Colômbia há recomendação expressa para adoção das normas internacionais de contabilidade do IASB, e em outros países, como Brasil, Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador, a convergência às IFRS também está efetivada, pois organismos internos que emitem normas contábeis seguem as normas do IASB ao produzir as normas locais. Por sua vez, Argentina, Bolívia, Colômbia, Peru e Chile, ainda não estavam convergidos às normas internacionais de contabilidade no ano de 2010.

Dessa forma, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB no MERCOSUL e na Comunidade Andina ainda está em curso. Pelo cronograma

estabelecido, no ano de 2014 deverá haver completa convergência normativa com o IASB nos dois blocos econômicos que se constituem como objeto deste estudo.

3.3 Análise da Convergência Contábil no MERCOSUL e na Comunidade Andina

Nesta seção, são apresentadas as normas contábeis vigentes nos países integrantes dos blocos econômicos em estudo, ou seja, MERCOSUL e Comunidade Andina, tendo sido elaborado um quadro síntese que é apresentado na sequência.

Quadro 1- Conjunto de normas contábeis vigentes e organismos emissores no MERCOSUL e na Comunidade Andina

Países	Normas - Órgão Emissor	Convergência às IFRS
Argentina	-Resoluções Técnicas (RT) emitidas pela Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas (FACPCE). -Resoluções da Comissão Nacional de Valores (CNV): normatização e regulação das entidades de oferta pública.	-Optativa a partir de 2011. -Obrigatória a partir de 2012.
Brasil	-Pronunciamentos* do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, transformados em normas contábeis pelos entes signatários: CVM, CFC, ANEEL, ANATEL, SUSEPE, ANS. (*Emitidos com base nas IAS do IASB).	-Optativa em 2008 a 2009. -Obrigatórias a partir de 2010.
Paraguai	- Normas contábeis adaptadas às Normas Internacionais do IASB: orientação do Conselho de Contadores Públicos do Paraguai e Resolução nº5/1992 da CNV estabeleceu modelo contábil. - Normas de informação financeira paraguaias: emitidas pelo Ministério da Fazenda do Paraguai (Lei tributária nº 125/1991) e adotadas pelas empresas.	-Estabelecimento pela CNV modelo contábil internacional - 1992. -Vigência em 01/2008.
Uruguai	- Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: aplicação obrigatória conforme Decreto 162/2004; - Emissão de normas contábeis: Auditoria Interna da Nação, vinculada ao Ministério da Economia e Finanças.	-Obrigatório a partir de 19/04/2004.
Venezuela	-Boletins de Aplicação VEM-NIF nº 0 da Federação de Contadores Públicos da Venezuela e Resolução nº 254 da Comissão Nacional de Valores -Emissão de normas contábeis: Federação de Contadores Públicos da Venezuela (FCCPV).	-Obrigatório, em 2008, grandes entidades. - Obrigatório, em 2011, pequenas e médias entidades.
Bolívia	-Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Resolução nº 01/2009 adotaram as normas IASB. -Emissão de normas contábeis: Colégio de Auditores da Bolívia.	-Vigência a partir de 2011.
Chile	-Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Boletim Técnico nº56 adotaram as normas internacionais de contabilidade IASB. -Emissão de normas contábeis: Colégio de Contadores de Chile	-Optativo em 2009 a 2010. -Obrigatórias a partir de 2011.
Colômbia	-Plano de adoção às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Decretos nº 2649/1990; 1546/2007 e 4918/2007. -Emissão de normas contábeis: Conselho Técnico da Contadoria Pública.	-Plano de adoção de 2010 a 30/06/2012. -Sem data ainda para aplicação.
Equador	-Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB: Resolução nº06.Q.ICI.004 adotam as normas do IASB. -Emissão de normas contábeis: Federação Nacional de Contadores do Equador e a Superintendência de Companhias.	-Obrigatório em 2010 - Cias. da SC. -Obrigatório em 2011 - ativos maiores que US\$ 4.000.000. -Obrigatório em 2012 – demais empresas.
Peru	-Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB: Resolução nº 013-98-EF/93.01 e Resolução nº 102-2010-EF/94.01.1. Aprovaram as Normas Internacionais de Contabilidade IASB. -Emissão de normas contábeis: Conselho Normativo de Contabilidade, vinculado ao Ministério da Economia e Finanças. - A Comissão Nacional Supervisora de Empresas e Valores.	-Registro Público de Valores – 2011. -Instituições Financeiras – 2012.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Conforme já referido, no Quadro 1 apresentou-se uma síntese geral relativa às normas contábeis em vigor em cada país, com referência aos organismos emissores. Também se faz referência ao período de convergência normativo às normas internacionais de contabilidade.

Com base nos dados deste quadro, observa-se que em cada um dos países estudados há um organismo responsável pela emissão e interpretação de normas contábeis. Contudo, isso não significa que estes organismos de cada país emitam normas específicas de abrangência interna. Percebe-se que, em vários países, como é o caso do Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador, são adotadas as normas internacionais de contabilidade do IASB, sem adaptação ou emissão de uma norma correspondente no país. Nestes casos, percebe-se a adoção direta das normas internacionais.

Também, a partir do Quadro 1, pode-se avaliar o nível de convergência às normas internacionais de contabilidade nos países que compõem os dois blocos. Percebe-se que, na Colômbia, há adoção ou recomendação expressa para adoção das normas internacionais de contabilidade do IASB. Em outros países, o que é o caso de Brasil, Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador, já há convergência às normas do IFRS, pois, organismos internos que emitem normas contábeis, seguem as normas do IASB ao produzir as normas locais.

Contudo, há outros países dos dois blocos que, no ano de 2010, ainda não estavam convergidos às normas do IFRS, sendo estes Argentina, Bolívia, Colômbia, Peru e Chile.

Assim, o atual estágio de convergência pode ser resumido nos tópicos seguintes:

- Países em que há adoção direta das normas do IASB: Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador.
- País em que as normas locais foram adaptadas às normas internacionais do IASB: Brasil.
- Países que estão em processo de convergência ao IASB: Argentina, Bolívia, Colômbia, Peru e Chile.

Percebe-se, assim, que está em curso o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB no MERCOSUL e na Comunidade Andina. Pelo cronograma estabelecido, no ano de 2014 deverá haver completa convergência normativa com o IASB nos dois blocos econômicos que se constituem em objeto deste estudo.

Para possibilitar uma análise mais acurada sobre o atual nível de convergência de práticas contábeis aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade do IASB, apresenta-se a Figura 1, com informações relativas ao período de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB em cada país do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

A partir do mapa da figura observa-se que, no ano de 2010, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões IASB, nos países do MERCOSUL e CAN, estava bastante avançado.

Percebe-se que, no MERCOSUL, somente a Argentina ainda não estava convergente ao padrão IASB, em 2010, havendo previsão de que isso ocorra definitivamente em 2012. Nos demais países deste bloco, observa-se uma situação normativa já convergente em 2010, mesmo que na Venezuela a data final de convergência seja o ano de 2011.

Ainda com base no mapa da Figura 1, percebe-se que os países da Comunidade Andina encontram-se num estágio menos avançado no processo de convergência às normas Internacionais de Contabilidade comparativamente ao MERCOSUL. Somente no Chile e no Equador o processo de convergência pode ser considerado em andamento, ao final de 2010, o que de certa forma confere a estes dois países a qualificação de convergentes às normas IASB já no ano da pesquisa. Os demais países da Comunidade Andina (Bolívia, Peru e Colômbia) tem seu processo de convergência com início para 2011 e, no caso específico da Colômbia, não há data para adoção definitiva do padrão contábil internacional. Assim, a qualificação de

convergentes às normas contábeis do IASB não pode ser atribuída a estes países, em 2010, ano inerente a esta pesquisa.

Figura 1 - Estágio de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do IASB no MERCOSUL e Comunidade Andina



Fonte: Elaborada pelos autores

Para concluir as análises, cabe referir que mesmo havendo datas fixadas para adoção de normas contábeis de padrão internacional, no MERCOSUL e na Comunidade Andina, o simples transcorrer do tempo não garante efetivamente esta convergência. Assim, parece evidente que a convergência a um padrão normativo ocorre na prática contábil cotidiana e não somente por um regramento legal. Este é sem dúvida o grande desafio tanto para os profissionais da contabilidade, quanto para as empresas e o mercado de capitais neste dois blocos econômicos sul americanos.

Concluída a análise do processo de convergência de normas contábeis aos padrões do IASB no MERCOSUL e na Comunidade Andina, apresenta-se no capítulo seguinte as considerações finais ao estudo realizado.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste estudo, buscou-se identificar o nível de convergência contábil no ano de 2010, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina em relação às Normas Internacionais de Contabilidade emitidos pelo IASB.

A partir dos dados coletados, constatou-se que no MERCOSUL, somente a Argentina ainda não esta convergente ao padrão IASB, em 2010, havendo previsão para que isso ocorra definitivamente em 2012. Nos demais países deste bloco, observa-se uma situação normativa já convergente em 2010, mesmo que na Venezuela a data final de convergência seja o ano de 2011.

Este panorama muda em relação aos países da Comunidade Andina, visto que encontram-se num estágio menos avançado no processo de convergência às normas Internacionais de Contabilidade comparativamente ao MERCOSUL. Somente no Chile e no

Equador o processo de convergência pode ser considerado em andamento, ao final de 2010, o que de certa forma confere a estes dois países a qualificação de convergentes às normas IASB já no ano da pesquisa. Os demais países da Comunidade Andina (Bolívia, Peru e Colômbia) tem seu processo de convergência com início para 2011 e, no caso específico da Colômbia, não há data para adoção definitiva do padrão contábil internacional. Assim, a qualificação de convergentes às normas contábeis do IASB não pode ser atribuída a estes países, em 2010, ano inerente a esta pesquisa, mas que talvez a situação em 2012 e atualmente, não esteja diferente disso.

Diante deste cenário de integração econômica regional é importante estimular pesquisas com o objetivo de verificar o processo de harmonização nos países do MERCOSUL e Comunidade Andina, pois este fator contribui para a geração de informações integradas e harmonizadas, facilitando o acesso a informações uniformes pelos usuários. Dessa forma, a partir dos dados obtidos nesta pesquisa e da significância do tema abordado, recomenda-se ampliar esta abordagem com a análise dos demais elementos patrimoniais, de possíveis divergências estruturais e de conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória e dos impactos financeiros na aplicação das normas internacionais do IASB nestes blocos econômicos.

5 REFERÊNCIAS

AMENÁBAR, A. M. H. **Harmonização contábil em cinco países da América do Sul**. 2001. 415f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) -- Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP 2001.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 5. ed. 2009.

BASSO, M. **Integração econômica e institucionalização**: as experiências do Mercosul e da União Europeia. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero4/artigo9.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2010.

BOLSA DE VALORES DE MONTEVIDEO. Montevideo, 2010. Disponível em: <<http://www.bvm.com.uy>>. Acesso em 14 ago.2010.

CARLIN, Everson Luiz Breda; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Normas nacionais e internacionais de contabilidade** – comentadas de forma resumida e comparadas com os CPCs e IFRS – de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09. 2. ed.. Curitiba: Juruá, 2011.

CASELLA, Paulo Borba et. al. **Mercosul**: integração regional e globalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA. La Paz, 2006. Disponível em: <<http://www.auditorescontadoresbolivia.org>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COLEGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES DEL URUGUAY. Montevideo, 2011. Disponível em: <<http://www.ccea.com.uy>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE. Santiago, 2011. Disponível em: <<http://www.colegiodecontadores.cl>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS BRASIL. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 ago.2010.

COMISIÓN NACIONAL DE VALORES ARGENTINA. Buenos Aires, 2006. Disponível em: <<http://aif.cnv.gov.ar>>. Acesso em: 14 ago.2010.

COMISIÓN NACIONAL DE VALORES VENEZUELA. Caracas, 2007. Disponível em:<<http://www.cnv.gob.ve>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COMISIÓN NACIONAL DE VALORES DEL PARAGUAY. Assunción, 2011. Disponível em: <<http://www.cnv.gov.py>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COMISIÓN NACIONAL SUPERVISORA DE EMPRESAS Y VALORES – CONASEV – Lima, 2011. Disponível em: <<http://www.smv.gob.pe>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento Técnico CPC 12: ajuste a valor presente.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/cpc_12.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2012.

COMUNIDADE ANDINA – CAN. 2011. Disponível em: <<http://www.comunidadeandina.org>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

CONSELHO DE CONTADORES Y ECONOMISTAS DEL URUGUAY. **Armonización de normas contables de los países del mercosur.** Montevideo, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 3. ed. Brasília, DF, 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Livro_Principios%20e%20NBCs.pdf>. Acesso em 14 ago. 2010.

CONTADURIA GENERAL DE LA NACIÓN. Montevideo, 2011. Disponível em: <<http://www.cgn.gub.uy>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

DELOITTE. **O Brasil na convergência:** um guia prático para a adoção do IFRS. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.deloitte.com.br>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

ERNST & YOUNG; FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS - FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS. Buenos Aires. **Comparacion entre las normas contables de auditoria de los países integrantes del mercosur y las normas internacionales.** Buenos Aires, 1996. Disponível em: <<http://www.facpce.org.ar>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS.**Compendio de resoluciones tecnicas.** Buenos Aires: Amalevi, 2007

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS – CECYT. **Comparacion de Normas Contables Profesionales Aplicadas em el ambito del Mercosur**. Buenos Aires: CECYT, 2007.

FEDERACIÓN NACIONAL DE CONTADORES DEL EQUADOR. Quito, 2011.
Disponível em: <<http://fnce.ec>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

FLORENCIO, S. A. L.; ARAÚJO, E. H. F. **MERCOSUL hoje**. São Paulo: Alfa-Omega, 1998.

GERMÁNICO, Salgado P. **El Grupo Andino de hoy: eslabón hacia la integración de sudamerica**. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar del Ecuador, 1998. Disponível em: http://www.uasb.edu.ec/index_publicacion.php?cd=197. Acesso em: 15.01.2011.

INSTITUTO DOS AUTITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON. **Normas internacionais de relatório financeiro (IFRSs):** conforme emitidas até 1º de Janeiro de 2009. São Paulo, 2010. 2 v.

INSTITUTO DOS AUTITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON.
Comparação das práticas contábeis internacionais, americanas e brasileiras. **Boletim do IBRACON**, São Paulo, n. 228, p. 5, maio 1997.

INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORE PÚBLICOS DE COLOMBIA. Bogotá, 2011.
Disponível em: <<http://www.incp.org.co>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

IUDÍCIBUS, S. D.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. D. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

KRONBAUER, C. A. **Contabilización y divulgación de información relativa al impuesto sobre beneficios: una comparación entre las normas españolas y brasileñas**. Suficiência investigadora (Trabajo de Investigación). Sevilla, ES, 2006.

KUNZLER, J. P. **Mercosul e o comércio exterior**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

KRISHNAN, S.; LIN, P. Inventory valuation under IFRS and GAAP. **Strategic Finance**, p. 51-58, 2012.

LISBOA, N. P. **Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul**. 2000. 121f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) -- Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP 2000.

MACIEL, R. R. **Como implantar as normas internacionais de contabilidade: IFRS**. Curitiba: Juruá, 2009.

MERCOSUR, Secretaria del. **Normativa 2012**. Disponível em: <<http://www.mercosur.int/innovaportal/v/4392/1/secretaria/2012>>. Acesso em: 08 ago. 2012.

MURPHY, A. B. The influence of international accounting standards on companies choice of accounting methods. **Journal of Accounting and Finance**, v. 13, n. 2, p. 101-114, 2005.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2010.

POHLMANN, M. C. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas: uma contribuição. **Caderno de estudos**, São Paulo, n. 12, set. 1995.

REIS, R. R.; STOCKEN, P. C. Strategic consequences of historical cost and fair value measurements. **Contemporary Accounting Research**, v. 24, n. 2, p. 557-584, 2007.

SÁNCHEZ, I. M. G. Contabilidad financiera, general o externa: evolución y perspectivas del proceso de armonización internacional. In: _____. **Síntesis de la ciência contable**. [S.l.], 2010. Disponível em: <<http://www.eumed.net/libros/2010b/686/contabilidad>>. Acesso em: 14 jan. 2011.

SILVA, A. F. S.; SILVA, E. P.; DENBERG, M. W. Mensuração do *fair value* de ativos tangíveis: estoque e ativo imobilizado. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 13, n. 51, p. 48-55, 2011.

SOSA, A. J. **Origens, evolução e perspectivas do MERCOSUL**. Buenos Aires, 1999. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

_____. **El MERCOSUR político: orígenes, evolución y perspectivas**. Buenos Aires, março, 2008. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

SOSA, A. J.; FERRETTI, M. M. **América do Sul: um breve relato sobre seu processo de integração**. Buenos Aires, abril, 2007. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.

SUPERINTENDENCIAS DE COMPAÑIAS DEL ECUADOR. Quito, 2011. Disponível em: <<http://supercias.gov.ec>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

SUPERINTENDENCIAS DE SOCIEDADES. Bogotá, 2008. Disponível em: <<http://www.supersociedades.gov.co>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

SUPERINTENDENCIAS VALORES Y SEGUROS DE CHILE. Santiago, 2011. Disponível em: <<http://www.svs.cl>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

YERELI, A. N.; KAYALI, N.; DEMIRLIOGLU, L. Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: tms 2 stoklar standardi ilê vergi mevzuatı'nin karsılastırılması ve uymlastırılması. **Mali Cozum Dergisi**, p. 21-41, 2012.

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NOS PAÍSES DO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA

Autores: João Luis Peruchena Thomaz¹
José Moreno Rojas²
João Rafael Alberton³
João Cleber de Souza Lopes⁴

RESUMO

O presente estudo objetivou identificar e analisar o nível de convergência às normas contábeis do IASB, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina. Partindo de uma base teórica da qual se identificou o estágio de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade nestes países, foi possível comparar a convergência normativa aos padrões IASB. Os dados coletados foram submetidos à análise descritiva para elaboração de quadro-resumo relativo às normas contábeis. As análises realizadas possibilitaram a identificação do atual estágio de convergência em termos de normas contábeis nos dois blocos econômicos. Observou-se que a adoção das normas internacionais nos países do MERCOSUL, apenas a Argentina ainda está em processo de adoção que concluirá para ano de 2012. Contudo, esse panorama muda em relação a Comunidade Andina (Bolívia, Peru e Colômbia), tem seu início para 2011 e, no caso específico da Colômbia, não há data para adoção definitiva do padrão contábil internacional. No entanto, até 2012, com exceção da Colômbia, grande parte dos países integrantes desses dois blocos já estão convergidos às Normas Internacionais de Contabilidade editadas pelo IASB.

Palavras-chave: Contabilidade. Harmonização. Convergência contábil. MERCOSUL. Comunidade Andina.

Área Temática: Contabilidade harmonizadas às normas internacionais.

¹ Mestre em Ciências Contábeis – Prof. em Ciências Contábeis na Universidade da Região da Campanha – URCAMP. CRC/RS 58.575 – Rivadavia Correa nº 1158 Apto. 102 – centro em Santana do Livramento/RS. E-mail: jlthomaz@tradecontabil.com.br – Tel.: (55) 9956 9336

² Doutor em Ciências Econômicas e Empresariais - Professor Catedrático de Escola Universitária - Departamento de Contabilidade e Economia Financeira - Universidade de Sevilla – Espanha Avda. San Francisco Javier, s/n. CP.: 41015 - Sevilla (Espanha) Teléfono: + 34 954556064, E-mail: jrojas@us.es

³ Mestre em Ciências Contábeis – Prof. na Universidade de Passo Fundo. CRC/RS 52.334. E-mail: joorafael@upf.br – Tel.: (54) 3444 - 3280

⁴ Professor na URCAMP – Universidade da Região da Campanha, Campus de Caçapava do Sul/RS, Mestrando em Ciências Contábeis pela UNISINOS/São Leopoldo/RS. End. Rua Afonso Fabrício, 921, Caçapava do Sul/RS. E-mail: Joao@urcamp.tche.br.