

HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL NO MERCOSUL: A PROFISSÃO E O PROCESSO DE EMISSÃO DE NORMAS- UMA CONTRIBUIÇÃO

Autor: Marcelo Coletto Pohlmann
Mestre em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Apresentação

O presente artigo nada mais é do que uma apertada síntese da dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade, sob a orientação do Professor Doutor Sérgio de Iudícibus.

O objetivo primordial do trabalho é o de identificar e discutir os principais aspectos relacionados à profissão e ao processo de emissão de normas contábeis no âmbito do MERCOSUL. Os dados coletados reportam-se às condições vigentes em março de 1993, especialmente no que tange à legislação.

Introdução

O presente trabalho constitui-se numa investigação acerca do processo de harmonização de normas contábeis no âmbito dos países do MERCOSUL. O tema, por si só, é bastante vasto, sendo que vários e específicos aspectos poderiam ser estimados. Optamos, entretanto, por investigar aqueles relacionados mais aos fatores que antecedem à harmonização, do que o próprio processo em si.

O estudo de fatores que realmente têm um impacto significativo sobre a realidade contábil pareceu-nos mais atraente e relevante. Nesse espírito, após um pré-estudo do assunto, concluímos que poucos fatores teriam tanto impacto sobre os sistemas contábeis, e, por conseqüência, sobre uma eventual harmonização, do que a própria organização da profissão de contador, incluindo os aspectos educacionais - e o processo de emissão de normas contábeis de cada país.

A escolha do cenário sob o qual se estudaria esse conjunto de variáveis recaiu sobre o MERCOSUL por quê:

a) o processo de integração de Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai para a formação desse mercado comum exigirão um amplo esforço no sentido de compatibilização e harmonização de políticas, legislações e procedimentos nas mais diversas áreas de atuação da sociedade, dentre as quais se inclui a Contabilidade;

b) a constituição definitiva do MERCOSUL está marcada para 31 de dezembro de 1994, sendo que até o momento desconhecemos qualquer iniciativa relevante nesse sentido ou qualquer estudo mais aprofundado publicado a respeito do assunto.

O MERCOSUL foi instituído pelo Tratado de Assunção, firmado em 26/03/1991 pela República Argentina, República Federativa do Brasil, República do Paraguai e República Oriental do Uruguai, denominados "Estados partes". A principal motivação para tal iniciativa baseou-se na crença de que a ampliação das atuais dimensões dos mercados nacionais, através da integração constitui condição fundamental para acelerar os respectivos processos de desenvolvimento econômico com justiça social.

Objetivamos, assim, fornecer, dentro dos limites da abordagem do trabalho, uma modesta contribuição ao processo de harmonização de normas contábeis no âmbito dos países do MERCOSUL. A questão-chave é a de se avaliar quais as possibilidades de sucesso desse processo de harmonização, tendo em vista os fatores

favoráveis e os obstáculos a serem superados para a sua obtenção.

O trabalho está dividido em três partes: na primeira parte, apresentamos um referencial teórico, onde são discutidos conceitos e opiniões acerca da harmonização, arrolados os principais fatores ambientais constantes da literatura e proposto um modelo ou conjunto de variáveis para a pesquisa; a segunda parte é descritiva, onde são investigadas as variáveis propostas no modelo em relação aos países integrantes do MERCOSUL; na terceira e última parte, os resultados da investigação são discutidos e analisados, seguidos de algumas conclusões e sugestões.

Referencial Teórico

Conceitos e Aspectos Gerais

Segundo HAWORTH (1973, p. 23), a necessidade de normas contábeis internacionais existe em dois níveis: primeiro, as empresas multinacionais necessitam delas para se assegurar de que os resultados de cada um de seus segmentos sejam reportados em uma base comparável; segundo, os usuários das demonstrações financeiras necessitam dessas normas para que se possam assegurar de que as demonstrações financeiras de todas as companhias, independentemente do país em que estão domiciliadas, sejam comparáveis e reflitam os fatos econômicos.

Nas considerações finais de seu trabalho, HAWORTH (1973, p. 32), respondendo à questão se as normas contábeis internacionais podem ser desenvolvidas, concluiu que isso é possível desde que: (1) um acordo quanto aos objetivos das demonstrações financeiras seja alcançado; e (2) conhecimentos quanto à base econômica dos fatos subjacentes nas várias transações e eventos a serem contabilizados sejam obtidos.

Para FROUGHI e REED (1987, p. 70), não deveria haver muitos obstáculos para a obtenção disso, já que a Contabilidade é um campo de conhecimento humano que utiliza princípios e práticas universalmente compreendidas e geralmente aceitas. Assim, apesar de algumas diferenças nacionais e regionais na interpretação e aplicação de certos conceitos e métodos contábeis (tal como os conceitos de total evidenciação, custo histórico, e reconhecimento da receita). A Contabilidade tem tido um amplo grau de aceitação internacional.

TAY (1990, pp. 71-85), por sua vez, discute os conceitos de harmonização ("harmonization") e padronização ("standardization"). Harmonização, enquanto processo, é um movimento em direção contrária à total diversidade de prática. Harmonia (um estado) é, portanto, indicado por um "agrupamento" de companhias em torno de um ou poucos métodos disponíveis. Padronização (um processo) é um movimento em direção à uniformidade (um estado). Isso inclui o agrupamento associado com harmonia, e a redução do número de métodos permitidos. Harmonia e uniformidade não são, portanto, dicotomias. Harmonia é qualquer ponto intermediário entre dois estados: total diversidade e uniformidade, excluindo esses dois extremos.

ARPAN e RADEBAUGH (1985, p. 344) referem os processos de harmonização e padronização como resultados de esforços de organismos internacionais para eliminar ou reduzir significativamente as diferenças nas normas contábeis. Segundo eles, em sentido estrito, a padronização procura eliminar tais diferenças pelo desenvolvimento de normas uniformes, enquanto que a harmonização procura reduzir as diferenças e fazê-las mais conciliáveis entre si.

Quanto a possíveis métodos de aferição do nível de harmonização entre diversos países, os autores pesquisados posicionaram-se pela utilização de dados referentes mais a prática, evidenciada nas demonstrações financeiras, do que a regulamentos. Entendemos, entretanto, perfeitamente válido para estudos de harmonização a utilização de dados referentes às normas contábeis profissionais e legais vigentes, já que estas fatalmente ditarão, em maior ou menor grau, a prática contábil em cada país.

Fatores Ambientais Determinantes da Harmonização de Normas Contábeis: Revisão da Literatura

Na concepção de ARPAN e RADEBAUGH (1985, p. 3), apesar de algumas similaridades, existem tantos sistemas contábeis quanto existem países, e dois sistemas não são exatamente iguais. A razão subjacente para essas diferenças é essencialmente ambiental os sistemas contábeis refletem o ambiente que eles servem.

SAMUELS e OLIGA (1982, pp 69-87) sustentam que onde existem diferenças econômicas, sócio-políticas, culturais e contextuais entre países, nações ou sociedades, o problema referente a apropriados padrões contábeis assumira um significado tanto conceitual quanto contextual diferente. No caso de países em desenvolvimento, onde tais diferenças tendem a ser não somente mais pronunciadas, mas também em estado altamente dinâmico e fluido, a relevância de padrões internacionais de contabilidade torna-se mesmo mais questionável.

Existe um consenso de que para compreender qualquer sistema contábil em particular, deve-se considerar os sistemas culturais, sociais, econômicos, legais e religiosos de um país. No caso de países desenvolvidos, esses fatores podem ser suficientes para possibilitar classificações razoavelmente consistentes no tempo; mas infelizmente no caso dos países em desenvolvimento, mudanças no ambiente podem ser freqüentes e dramáticas, reduzindo a significância de qualquer tentativa de categorização.

Para WILKINSON (1965, pp. 11-12), os princípios contábeis de um país nunca são "vendidos" a outro país na base do convencimento via argumentos de suporte desses princípios. Eles têm migrado para outro país quando existem duas condições: (1) o segundo país não tem um corpo organizado de princípios estabelecidos; e (2) grandes somas de capital do primeiro país foram investidos no segundo, com a conseqüente faculdade desses investidores de imporem suas próprias normas contábeis nos negócios.

Os estágios de desenvolvimento econômicos de um país e a sua orientação econômica básica são, na opinião de ARPAN e RADEBAUGH (1985, pp. 20), dois dos principais fatores econômicos que influenciam o desenvolvimento e as práticas contábeis. Frente à extremamente baixos níveis de desenvolvimento, existe pouca atividade econômica, e, conseqüentemente, pouca contabilidade financeira, fiscal e gerencial. Quando o nível de atividade econômica e o tamanho das companhias aumentam, existe um correspondente aumento na atividade contábil.

Um fator em especial que tem sido objeto de freqüentes estudos é o relacionado à cultura JAGGI (1974, pp. 75-84) examinou, através de seu artigo, o impacto do ambiente cultural e da orientação de valores individuais na evidenciação de informação financeira. Uma de suas conclusões é que a experiência de países economicamente desenvolvidos na elaboração de princípios contábeis não pode ser efetivamente transferida para países em desenvolvimento. Devido a diferenças de ambientes culturais, as experiências daqueles países provavelmente não gerarão os mesmos resultados.

Como se vê, apesar da ampla gama de enfoques dos trabalhos desenvolvidos pelos diversos autores citados acima, todos eles são unânimes em reconhecer que os sistemas contábeis refletem o ambiente em que eles estão inseridos. Referências a fatores econômicos, sociais, culturais, políticos, legais e educacionais são encontradas em quase todos os estudos, somente havendo pequenas diferenças de posicionamento quanto à relevância de cada fator dentro do contexto.

Da mesma forma, a organização da profissão contábil e o processo de estabelecimento de normas são arrolados pela literatura como fatores determinantes do sistema contábil de um país. Num exercício de hierarquização, entretanto, nós colocaríamos estes fatores num segundo nível em relação àqueles citados no parágrafo anterior, por essa razão mais próximos e mais intensamente influentes sobre a realidade contábil de

um país. Assim, um esforço de harmonização de normas contábeis entre um determinado grupo de países não poderia deixar de contemplar esses dois aspectos.

A Organização Profissional e o Processo de Emissão de Normas Contábeis como Fatores Determinantes da Harmonização

Ao se estudar a situação de uma profissão em um determinado país, entendemos que é relevante perquirir quanto: (1) à existência ou não de uma lei (“*lato sensu*”) que regule o exercício da mesma, estabelecendo prerrogativas profissionais exclusivas; (2) à presença ou não de um órgão ou associação de controle do exercício profissional; e (3) à obrigatoriedade ou não do registro ou matrícula como pré-requisito para o legal exercício da profissão.

Embora admita exceções, é correto afirmar que a existência de um diploma legal regulamentando o exercício da profissão e estabelecendo prerrogativas profissionais exclusivas, bem como aquelas compartilhadas com outras, valoriza e enaltece a mesma enquanto profissão perante a sociedade. Como regra geral, a regulamentação da profissão contempla a exigência de título àqueles que desejarem exercer a mesma, obtido mediante a freqüência em curso formacional regular.

Além disso, o fato de haver uma norma legal regulando o exercício profissional impede a invasão de prerrogativas básicas e fundamentais por outras profissões afins, o que, quando acontece, conduz a controvérsias intermináveis e à descaracterização e perda de identidade na profissão. Mais grave do que isso, em inexistindo a proteção legal, o exercício dessa profissão (reconhecida, então, não sob o aspecto legal, mas apenas como um corpo de conceitos e técnicas acerca de determinado objeto) por leigos é praticamente inevitável.

A presença de um órgão ou associação de controle do exercício profissional, nosso segundo fator considerado, constitui-se noutro elemento de vital importância no desenvolvimento e fortalecimento de uma profissão. Este elemento está intimamente ligado à regulamentação da profissão, sendo que normalmente o diploma regulamentador cria essa entidade e define suas atribuições.

Finalmente, o registro ou matrícula obrigatória como pré-requisito para o exercício profissional permite à entidade filiadora um melhor controle daqueles habilitados ao exercício da profissão, bem como, através das contribuições pecuniárias, a obtenção de recursos econômicos necessários ao custeio das atividades-fins da mesma. Outra vantagem que não deve ser desprezada é o conseqüente poder político que a maior representatividade traz.

Fazendo valer tais considerações para o campo profissional contábil, e sem perder de vista nosso interesse no que tange à harmonização de normas e procedimentos contábeis, é perfeitamente válido concluir que discrepâncias acentuadas entre dois ou mais países quanto aos fatores citados, poderão comprometer seriamente uma eventual tentativa de harmonização. Isso se deve às naturais diferenças na maneira em que as normas e procedimentos serão propostos ou impostos ao meio profissional e aos usuários em cada país.

Outro aspecto importante, e que influencia diretamente a organização da profissão contábil em cada país, é o relacionado à formação acadêmica. Quanto a isso, para fins de comparação, entendemos que é importante investigar o critério de ingresso na universidade (exame vestibular, ingresso livre etc.), se existem cursos de nível técnico secundário, a existência de currículo básico obrigatório e o número mínimo de horas-aula exigido.

Indo adiante e adentrando na questão do processo de estabelecimento de normas contábeis, podemos iniciar dividindo as normas contábeis em NORMAS CONTÁBEIS PROFISSIONAIS (NCP) E NORMAS CONTÁBEIS LEGAIS (NCL). Segundo LARRIMBE *et alii* (1922, pp. 6-7), normas contábeis profissionais são as emitidas por organismos representativos da profissão contábil; as normas contábeis legais, por sua vez, estão constituídas por leis, decretos, resoluções e outros diplomas legais, que têm relação direta com aspectos

contábeis.

A investigação do processo de normas contábeis profissionais e legais de um país deveria, ao nosso ver, levar em conta basicamente os seguintes aspectos•

- a) o órgão ou entidade emitente da norma e alcance ou abrangência do mesmo;
- b) o processo de elaboração, discussão e aprovação;
- e) grau de obrigatoriedade da norma;
- d) o corpo atual de normas em vigor.

Quanto ao primeiro aspecto citado acima, far-se-ia um levantamento de todos os entes profissionais e não-profissionais que emitem normas de natureza contábil no país, bem como da abrangência desses entes, ou seja, a quem se dirige a norma emitida por eles. Seriam importantes também informações quanto à composição da entidade, ao modo de escolha de seus membros e à presença ou não de membros contadores, no caso de entes não-profissionais.

O conhecimento do processo de proposição, discussão e aprovação das normas indicarão, entre outras coisas, o grau de tecnicismo e abertura do mesmo. Nesse aspecto, podemos incluir, entre outras, as seguintes questões: (1) de quem é a iniciativa de proposição de uma norma contábil; (2) se as pessoas envolvidas no processo se dedicam em tempo integral a essa tarefa e se são remuneradas por isso; (3) se todos os encontros de estabelecimentos de normas são realizados de portas abertas; (4) se é permitida a participação dos interessados; (5) se as discussões são circuladas ou divulgadas.

Quanto ao grau de obrigatoriedade da norma, poder-se-ia indagar do nível de discricionariedade da mesma, na medida em que permita ou não a escolha entre mais de um procedimento, e da existência de sanção pela sua não observância, assim como a natureza e intensidade dessa penalização. Via de regra, as normas contábeis profissionais (NCP) são mais discricionárias e, por serem dirigidas aos contadores, as sanções pelo seu descumprimento vão desde simples advertência até a suspensão do exercício profissional. Já as normas contábeis legais (NCL) são menos discricionárias e, como são dirigidas normalmente às empresas, as sanções podem envolver, por exemplo, perda de mandato de administradores, proibição de negociar ações em bolsa e multa.

O conhecimento do corpo atualizado de normas contábeis profissionais e legais de um país é de suma importância para: (1) ter uma visão quanto à proporcionalidade entre as mesmas (NCPs x NCLs); (2) avaliar o grau de tecnicismo, especialmente das NCLs, já que na maioria das vezes não tem a participação de contadores na sua elaboração; (3) medir o grau de conflito eventualmente existente entre as mesmas.

Essa dicotomia entre NCPs e NCLs pode bem ser ilustrada pela assertiva de BLOOM & NACIRI (1989, p.71). Segundo eles, o papel específico de cada parte -a profissão contábil, a comunidade empresarial, os usuários dos relatórios financeiros, e o governo - no processo de estabelecimento de normas contábeis deve ser claramente delineado em cada país. Os autores entendem que a questão-chave é se as normas devem ser mantidas pela lei ou pela profissão contábil, e se elas devem ser voluntárias ou não.

Ao nosso ver, o conjunto de fatores apresentados acima com respeito à organização da profissão contábil e ao processo de estabelecimento de normas contábeis, quando investigados em relação a um dado conjunto de países, permite-nos obter resultados significativos e conclusões válidas quanto ao papel que tais fatores desempenharão, positiva ou negativamente, num eventual processo de harmonização de normas contábeis.

II - Situação nos Países do Mercosul Argentina

ARGENTINA

O exercício da profissão de contador está estabelecido pela Lei no. 20.488 da Nação Argentina, de 23/05/73, que abrange as ciências econômicas em geral. A profissão de contador público só pode, como regra geral, ser exercida por pessoas titulares de diploma universitário.

O controle do exercício da profissão de contador público está, por força do artigo 19 da mesma Lei no. 20.488/73, a cargo dos conselhos profissionais de ciências econômicas. Existe um conselho profissional, apesar de terem sido província. Os conselhos profissionais, apesar de terem sido criados por lei, são entidades de natureza jurídica privada, independente do Estado, política, administrativa e economicamente. A matrícula, no entanto, é obrigatória para aqueles graduados em ciências econômicas que desejarem exercer a profissão e firmarem pareceres na jurisdição correspondente.

Sendo os conselhos entidades com âmbito de atuação e influência restritas a suas respectivas jurisdições, fazia-se necessária a existência de um órgão que, de alguma forma, congregasse todos os conselhos. Assim, foi constituída em 1973 a FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), um organismo de segundo grau, com a principal finalidade de uniformizar as normas contábeis profissionais através da emissão de resoluções técnicas para adoção, embora voluntária, pelos conselhos profissionais.

Existem, ainda, os colégios de graduados em ciências econômicas, que são associações civis, sem fins lucrativos, cujo objetivo primordial é o aperfeiçoamento profissional. Como entidade de segundo grau desses colégios, foi constituída, em 1926, a FEDERACIÓN ARGENTINA DE COLEGIOS DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS, que posteriormente teve seu nome alterado para FEDERACIÓN ARGENTINA DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS, congregando atualmente ao redor de vinte colégios espalhados pelo país (NEWTON, 1992, p. 9).

Quanto à formação acadêmica do contador público, tomando-se por base o programa da FACULDAD DE CIENCIAS ECONÓMICA DE LA UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES, a mais conceituada do país, o currículo mínimo do curso de graduação é composto por cerca de 38 (trinta e oito) disciplinas, perfazendo 184 horas semanais ou créditos, equivalentes a um montante total aproximado de três mil horas-aula.

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

A legitimidade para emissão de normas contábeis profissionais (NCPs) na Argentina pertence à FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), uma entidade, como já afirmamos anteriormente, de segundo grau à qual estão filiados todos os conselhos profissionais de ciências econômicas do país. A vigência de tais normas em cada jurisdição, porém, depende de decisão do respectivo conselho; somente então se torna obrigatória aos profissionais matriculados.

O processo de estudo, apresentação, discussão e preparação de normas contábeis no âmbito da FACPCE é conduzido pelo CENTRO DE ESTUDOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS (CECYT), que é um órgão pertencente à Federação, cujo trabalho resulta basicamente na emissão de informes, incluindo projetos de NCPs, sobre as mais diversas questões relacionadas às ciências econômicas.

Constitui-se em fontes ou repositórios principais de normas contábeis legais (NCLs) - ou seja, aquelas oriundas de leis, decretos, regulamentos e outros textos legais sancionados por entidades não integrantes da organização da profissão contábil - na Argentina as seguintes:

- a) "Código de Comércio";
- b) Lei das "sociedades comerciais";
- c) Lei do "Impuesto a las Ganancias";
- d) Resoluções da COMISIÓN NACIONAL DE VALORES e da BOLSA DE COMERCIO DE BUENOS AIRES;
- e) Normas e comunicações do BANCO CENTRAL DE LA REPÚBLICA ARGENTINA;
- f) Resoluções da INSPECCIÓN GENERAL DE JUSTICIA,
- g) Resoluções da SUPERINTENDENCIA DER SEGUROS DE LA NACION;
- h) Resoluções do INSTITUTO NACIONAL DE ACCIÓN COOPERATIVA;
- i) Resoluções do INSTITUTO NACIONAL DE OBRAS SOCIALES;
- j) Normas para os FUNDOS COMUNES DE INVERSIÓN.

Como se vê, a profissão contábil na Argentina atingiu um alto nível de organização e desenvolvimento, possuindo organismos de controle e normalização legítimos - os conselhos profissionais de ciências econômicas e a FACPCE - e investidos dos meios legais para por em prática suas decisões em prol do interesse da profissão.

Destaca-se, nesse aspecto, o fato de ser o único país dentre os integrantes do MERCOSUL -- e, provavelmente, um dos poucos do mundo - que tem institucionalizada a prática da legalização de assinaturas de contadores pelos conselhos profissionais, fato que por si só corrobora o que afirmamos no parágrafo anterior.

Outro detalhe previsto em norma e que merece destaque na Argentina é o fato de o contador da empresa - ou seja, o profissional responsável pelos registros contábeis da mesma - poder realizar, também, o trabalho de auditoria em relação às demonstrações contábeis elaboradas por ele próprio, desde que não haja vínculo empregatício entre o mesmo e a empresa a que se referem os relatórios.

Com relação à harmonização entre NCPs e NCLs, é de assinalar que, desde fins de 1985, funciona uma comissão interinstitucional que permite o intercâmbio periódico de idéias entre órgãos emissores de normas contábeis. A harmonização de normas contábeis também tem sido ajudada pelas gestões efetuadas pelos CPCEs ante os organismos de controle. O resultado disso é que diversos entes de fiscalização nacionais e provinciais têm incorporado a suas NCLs algumas RTs da FACPCE (NEWTON, 1922 p 27)

Brasil

A profissão do contabilista no Brasil, que reúne contadores e técnicos em contabilidade, é regida pelo Decreto-Lei no. 9.295, de 27/05/46, e alterações posteriores. Por meio do mesmo decreto-lei, foram criados o CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) e os CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE (CRCs), tendo por finalidade básica a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

O registro nos CRCs dos respectivos estados é obrigatório para aqueles contadores e técnicos em contabilidade que desejarem exercer a profissão, seja a que título for (profissional liberal ou autônomo, empregado, servidor público, militar etc.). Atualmente, estão registrados nos CRCs dos estados da federação cerca de 300.000 contabilistas. Estão em dia com suas respectivas unidades - e, por conseqüência, em condições de exercer a profissão - entretanto, 190.000, sendo que quase 35% destes são contadores. A anuidade paga por esses profissionais constitui-se na principal fonte de receita dos Conselhos. O CFC e os CRCs são compostos por dois terços (2/3) de contadores e um terço (1/3) de técnicos em contabilidade, denominados Conselheiros.

Outra entidade de relevo junto à profissão é o INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES (IBRACON), que congrega, associativamente, os contadores de todas as áreas de atividades contábeis. Prova disso é o fato de o mesmo ser o representante oficial do Brasil junto à ASSOCIAÇÃO INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE (AIC), ao INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) e ao INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC).

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

A partir de 23/10/81, com a Resolução no. 529, o CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC) tomou para si a tarefa de elaboração e emissão de normas contábeis obrigatórias a todos os contadores e técnicos em contabilidade, constituindo infração à Lei no. 9.295/46 e ao Código de Ética a sua não observância por parte dos mesmos.

Segundo o artigo 1º dessa resolução, as "Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC" , como são denominadas, constituem um corpo de doutrina contábil, que serve de orientação técnica ao exercício profissional, em qualquer de seus aspectos de assessoramento.

As normas classificam-se em técnicas e profissionais. As normas técnicas, identificadas pelo prefixo NBC-T e numeradas seqüencialmente, são as que estabelecem conceitos doutrinários e fixam regras ou critérios de Contabilidade; as normas profissionais, por sua vez identificadas pelo prefixo NBC-P também numeradas seqüencialmente, fixam regras de procedimentos de ordem profissional.

A tarefa de emissão de normas contábeis profissionais é exercida, também, pelo INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES (IBRACON). Essas normas, porém, não têm, por si só, o poder de obrigar os profissionais e as entidades emitentes de demonstrações contábeis.

As principais fontes de normas contábeis legais (NCLs) presentes no ordenamento jurídico brasileiro são as seguintes:

- a) Código Comercial Brasileiro;
- b) Lei das Sociedades Anônimas;
- c) Normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- d) Legislação do Imposto sobre a Renda.

Como se viu, o exercício da profissão contábil no Brasil está fortemente regulamentado: as prerrogativas profissionais estão definidas em lei; o registro nos conselhos regionais é obrigatório; existem normas contábeis profissionais e legais de observância obrigatória e abrangendo um universo bastante amplo de procedimentos contábeis.

Outro aspecto que merece destaque é o crescente desenvolvimento das normas contábeis profissionais

nos últimos anos, tanto por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) quanto do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON). Arestas anteriormente existentes, especialmente quanto aos princípios contábeis, têm sido aparadas através da criação de comissões de estudos para sua unificação.

No campo da harmonização entre normas contábeis profissionais e normas contábeis legais também tem havido progressos. Exemplo disso é o forte intercâmbio entre a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o IBRACON, tendo vários estudos e normas emitidos por esta entidade sendo adotados pela primeira. O exemplo mais significativo disso é a Deliberação CVM no. 29/86, que adotou o pronunciamento “Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade” do IBRACON.

Nesse campo, ainda, as maiores dificuldades ficam por conta da legislação do imposto sobre a renda. Apesar de ter, em tese, adotado a sistemática de permitir controles extra-contábeis dos efeitos de critérios fiscais não contabilizados, na prática devido à complexidade e ao custo administrativo de se manter tais controles em sua plenitude, os critérios puramente fiscais acabam por prevalecer sobre a melhor técnica contábil.

Paraguai

A profissão de contador no Paraguai está prevista na Lei nº 371, de 6/12/1972, que “REGULAMENTA EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LOS GRADUADOS EM CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, EN CIENCIAS CONTABLES, EN CONTABILIDAD Y EN ADMINISTRACIÓN PÚBLICA O DE EMPRESA”.

Essa lei é, no entanto, insuficiente para dar à profissão de contador os ingredientes necessários para qualificá-la como uma “profissão” regulamentada” pois não estabelece prerrogativas de competência exclusiva do contador, não cria um órgão de ordenação e fiscalização profissional, nem, tampouco, determina sanções ao exercício legal da profissão.

A entidade que congrega os contadores públicos no Paraguai denomina-se COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY, de natureza jurídica privada, fundada em 09/06/1916. A matrícula no COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY é facultativa, não se constituindo em condição necessária para o exercício da profissão, sendo requisito, no entanto, para aqueles que a quiserem, a formação superior em contabilidade ou título equivalente. Existem, atualmente, cerca de 1.500 profissionais matriculados no Colégio.

Existem outras entidades paraguaias que congregam contadores, com fins semelhantes aos do COLÉGIO, somente que compostos também por outras profissões. É o caso do COLÉGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS DEL PARAGUAY, integrados por contadores, economistas e administradores, bem como da ASOCIACIÓN DE GRADUADOS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS DE ASSUNCIÓN UNIVERSIDAD CATÓLICA, formada por contadores e administradores egressos dessa universidade.

É importante registrar que existe um projeto de lei sobre o exercício profissional do contador público, apresentado no parlamento pelo COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY, através do qual pretende criar um conselho profissional de contadores públicos, entidade que deverá ditar as normas contábeis e controlar o exercício profissional. O projeto foi aprovado em suas linhas gerais no final de 1991, mais retornou para reapreciação de alguns aspectos às comissões parlamentares (AYALA, 1992, pp. 41-42).

Existem duas universidades no Paraguai outorgando título de contador público: a UNIVERSIDAD NACIONAL DE ASUNCIÓN, pertencente ao Estado, e a UNIVERSIDAD CATÓLICA NUESTRA SENORA DE LA ASUNCIÓN, de propriedade privada. A formação universitária do contador consolidou-se definitivamente na década de sessenta, quando as Escolas de Comércio deixaram de outorgar o título de contador e as universidades começaram a abrir carreiras específicas de contabilidade (GALEANO, 1989, pp. 584-85).

O currículo da carreira de Contabilidade da FACULTAD DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS DE LA

UNIVERSIDAD NACIONAL DE ASUNCIÓN é composto de trinta e cinco disciplinas, das quais dezoito é de caráter técnico, perfazendo um total de três mil horas-aulas durante o curso. A graduação pode ser completada em cinco ou seis anos segundo se trate, respectivamente, do plano intensivo diurno ou do plano regular noturno.

O processo de estabelecimento de normas contábeis no Paraguai é concluído, observadas as limitações apontadas acima, pelo COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY. Via de regra, as propostas de normas contábeis são apresentadas aos membros do Colégio através da Revista "El Contador", após o qual, recebidas críticas e sugestões, são aprovadas pelo Conselho Profissional e encaminhadas ao Conselho Diretivo para sanção.

As normas contábeis estabelecidas pelo COLEGIO são de aplicação obrigatória pelos membros matriculados no mesmo, estando, aqueles que assim não fizerem, sujeitos às punições disciplinares estabelecidas no código de ética da entidade. Na prática, entretanto, o COLÉGIO não dispõe de poder necessário para fazer cumprir tais disposições, tendo em vista que a matrícula não é condição sine qua non para o exercício da profissão.

A partir do ano de 1983, o COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY emitiu e aprovou um total de cinco pronunciamentos sobre normas de contabilidade. Posteriormente, na data de 22/11/1989, tendo em vista a necessidade de um corpo mais completo de normas, o Conselho Diretivo do COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY emitiu uma resolução adotando, como normas a serem utilizadas no país, as Normas Internacionais de Contabilidade do INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). Segundo a mesma resolução, essas normas estarão em vigência até que se elaborem e aprovem normas próprias mais adequadas à realidade e ao desenvolvimento econômico do Paraguai (AYALA, 1992, p.40).

Foram identificadas as seguintes fontes de normas contábeis legais (NCLs) no Paraguai:

- a) Lei do comerciante;
- b) Legislação bancária;
- c) Legislação para seguradoras;
- d) Lei do mercado de capitais; e
- e) Legislação fiscal.

Podemos, pois, concluir que o exercício da profissão contábil no Paraguai é preponderantemente orientada por normas contábeis legais (NCLs), já que o COLÉGIO DE CONTADORES DEL PARAGUAY, além de não ter desenvolvido ainda um corpo suficiente de normas contábeis aplicáveis, carece de força legal para exigir o cumprimento das mesmas e impor sanções àqueles que não as observar.

É voz corrente dentre os autores consultados e os profissionais entrevistados a necessidade de uma lei regulamentadora da profissão do contador, através da qual se estabeleçam atividades privativas do contador e se crie um órgão de controle do exercício profissional com registro obrigatório, ao qual caberá a responsabilidade pela emissão de normas contábeis no país e pela aplicação de penalidades àqueles profissionais que atuarem em desacordo com as mesmas.

Deve-se destacar, entretanto, como aspecto positivo, que as principais fontes de NCLs no Paraguai apresentadas neste trabalho exigem a firma de um contador ou a certificação de um auditor (no caso da Lei de Mercado de Capitais) nas demonstrações contábeis, o que reconhece legalmente e valoriza a profissão no país.

Por último, merece atenção, também, o fato de a Lei no. 125/91, que estabelece o novo regime tributário, ter reconhecido expressamente os princípios de contabilidade geralmente aceitos como base para a tributação do "Impuesto a la Penta" no Paraguai, fato que conduz indiretamente à aplicação de normas contábeis profissionais (NCPs) que estão em vigor ou que venham a ser editadas.

Uruguai

A profissão de contador no Uruguai não está, até o momento, regulamentada. Existem, entretanto, alguns dispositivos esparsos que tratam do assunto é o caso de uma lei de 1917 que reserva aos contadores e peritos a possibilidade de exercer exclusivamente aqueles cargos que se ocupam da “teneduría de libros”. Essa disposição foi ampliada e renovada pelo Decreto nº 104/68, porém, muitos organismos públicos de nível intermediário não a cumprem (ASTI, 1987, p. 4).

Depois, temos a Lei no. 12.802/60, uma “Ley de Rendición de Cuentas”, que contém três artigos nos quais se estabelecem sucintamente algumas situações privadas que podem ter certos profissionais, entre eles os contadores públicos. Essa lei prevê a atuação do contador público em certificações de balanços, prestações de contas ou relatórios contábeis apresentados perante organismos públicos. Adicionalmente, prevê a possibilidade de firmar algum escrito perante a Justiça. Segundo ASTI (1987, p. 4), tais disposições, porém, por falta de regulamentação não eram cumpridas pela maior parte dos organismos públicos.

Em fevereiro de 1991, o Decreto no. 103, fazendo referência expressa nos “Vistos” ao artigo 115 da Lei no. 12.802/60 e seguindo os moldes do projeto acima, reafirmou a obrigatoriedade de os relatórios contábeis apresentados perante organismos públicos estarem acompanhados de informe emitido por contador público.

A entidade que congrega os contadores no Uruguai é o COLEGIO DE DOCTORES EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y CONTADORES DEL URUGUAY, que acolhe também economistas e administradores, e conta hoje com aproximadamente 3.000 sócios, sendo que cerca de 90% destes são contadores públicos. Não é obrigatória a matrícula na entidade para fins de exercício da profissão de contador público no Uruguai.

O COLÉGIO é um ente de natureza privada, independente do governo e de qualquer outro organismo oficial, dirigido e administrado por um Conselho Diretivo de nove membros com mandato de dois anos, eleitos por escrutínio secreto juntamente com o Conselho Fiscal, o Tribunal de Honra e a Comissão Eleitoral. Os membros eleitos exercem suas funções no COLÉGIO em tempo parcial e de forma honorífica.

O título de contador público no Uruguai é outorgado pela FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y DE ADMINISTRACIÓN DE LA UNIVERSIDAD DE LA REPÚBLICA após o aluno ter cursado pelo menos trinta e três disciplinas, perfazendo um total de 3.183 horas-aula, durante um período normalmente não inferior a cinco anos.

A referida Faculdade é uma instituição pertencente ao Estado, sendo totalmente gratuita aos alunos. Não existe processo de seleção prévia para ingresso na mesma, bastando o postulante ter concluído os estudos secundários. Durante sua existência, já houve diferentes planos de estudos, outorgando títulos nem sempre equivalentes, estando identificados pelo ano em que começaram a vigorar: Plan 32, Plan 44, Plan 54, Plan 66, Plan 77, Plan 80 e Plan 90.

O processo de estabelecimento de normas contábeis profissionais no Uruguai é conduzido pelo COLÉGIO DE DOCTORES EN CIENCIAS ECONÓMICAS Y CONTADORES DEL URUGUAY, basicamente através de duas importantes comissões de estudos: a “Comisión de Investigación Contables” e a “Comisión de Auditoria”. Até a presente data, o COLEGIO emitiu um total de onze pronunciamentos.

Alguns dispositivos contidos nesses pronunciamentos, por peculiares, merecem destaque. O primeiro deles está contido no Pronunciamento no. 7, que trata do “Informe de Compilación de Estados Contables”, que permite que o contador seja o responsável pela escrituração dos registros contábeis e também o auditor das mesmas.

O Pronunciamento no. 9, que trata das normas de auditoria geralmente aceitas no Uruguai, declara, por sua vez, em seu item no.1, de aplicação obrigatória no País as Guias Internacionais de auditoria do INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC).

Merece maior destaque, ainda, o contido no Pronunciamento nº10, que estabelece e hierarquiza as fontes de normas contábeis para apresentação adequada das demonstrações contábeis, incluindo, como de

aplicação obrigatória no país, as NICs emitidas pelo INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC). Em complemento, o Pronunciamento nº11 determinou quais os NICs de aplicação optativa no país.

Constituiu-se em fontes de normas contábeis legais (NCLs) no Uruguai basicamente as seguintes:

- a) Código de Comércio;
- b) Lei das Sociedades Comerciais;
- c) Comissão Permanente de Normas Contábeis Adequadas;
- d) Legislação do imposto sobre a Renda; e
- e) Disposições do Banco Central.

Como se viu, o principal problema relacionado ao exercício da profissão de contador no Uruguai consiste na falta de regulamentação da mesma, não existindo, por conseqüência, prerrogativas profissionais exclusivas - salvo casos de, por exemplo, apresentação de relatórios contábeis perante órgãos públicos, obrigatoriamente firmados por contador público - nem, tampouco, uma entidade de controle do exercício profissional, com registro obrigatório.

É de se destacar, no entanto, o fato de, por iniciativa de o próprio Poder Executivo, ter-se criado a COMISIÓN PERMANENTE DE NORMAS CONTABLES ADECUADAS, integrada por representantes dos distintos interessados nos relatórios contábeis: emissores, receptores, profissionais e meios acadêmicos. As normas propostas por essa comissão são, após aprovação pelo governo, transformada em decretos de aplicação obrigatória pelas sociedades comerciais.

Segundo LARRIMBE et al. (1992, p. 28), a forma como está constituída a comissão assegura o comprometimento daqueles que dela participam. Os integrantes das respectivas câmaras empresariais, por exemplo, terão, além da obrigação de cumprir as normas que se aprovem, o compromisso de respaldar as normas que eles mesmos propuseram.

Outro aspecto importante é a redução gradativa de eventuais conflitos entre normas contábeis legais (NCLs) e normas contábeis profissionais (NCPs), já que, como vimos, estas últimas têm servido de base para elaboração daquelas. Isso permite aliar a vantagem da coercitividade das NCLs ao maior tecnicismo das NCPs.

Conclusões

Com base na investigação acerca da organização da profissão e do processo de emissão de normas contábeis no âmbito dos países do MERCOSUL, nós destacaríamos como principais fatores favoráveis à harmonização os seguintes:

- a) o fato da profissão estar regulamentada, com entidades de controle fortalecidas e atuantes e com matrícula profissional obrigatória, nos dois principais e mais importantes países componentes do bloco, ou seja, a Argentina e o Brasil;
- b) a estreita semelhança de requisitos da formação universitária de contador entre os quatro países;

e) o estágio atual em que se encontram os países quanto ao desenvolvimento e fortalecimento de NCPs, exceção feita ao Paraguai, que mantém um certo atraso nesse processo em relação aos demais.

Apesar dos ventos soprarem predominantemente a favor da harmonização de normas contábeis no MERCOSUL, existem certas diferenças e obstáculos a serem superados que, embora não cheguem a comprometer definitivamente o processo, podem entrar e dificultar o seu andamento. Ao nosso ver, levando em conta os limites deste trabalho, as principais arestas que devem ser aparadas são as seguintes:

a) a questão do profissional de nível técnico no Brasil, que possui quase que as mesmas prerrogativas do contador;

b) o instituto da legalização de firmas de contadores na Argentina, prática não adotada nos demais países;

e) a conciliação dos interesses de todas as entidades profissionais e não-profissionais emitentes de normas contábeis, tendo em vista que, mesmo a nível interno de cada país, existem divergências entre elas.

A harmonização das normas contábeis é um processo necessário e natural, já que é fato notório e incontestável a recente internacionalização e globalização dos negócios, trazendo como provável conseqüência o requerimento maciço de informações de natureza contábil, com um conteúdo claro e bem compreendido por todos os usuários. É um processo, também, comprovadamente possível, como se pode ver pelo trabalho desenvolvido pelo IASC e pela COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA (CEE).

Os sistemas contábeis - contrariando aqueles que encaram a Contabilidade como uma ciência exata - refletem o ambiente em que estão inseridos, sendo influenciados por fatores econômicos, sociais, culturais, políticos, legais e educacionais. Os doutrinadores são unânimes nesse sentido, havendo apenas diferenças quanto à relevância atribuída a cada fator dentro do contexto.

Com base na análise e discussão dos dados e resultados obtidos, podemos concluir que existe uma grande chance de um futuro processo de harmonização de normas contábeis entre os países-membros do MERCOSUL ser bem sucedido. Ainda mais se somarmos, à gama de fatores favoráveis à harmonização, o histórico anterior de intercâmbio entre os países integrantes do bloco, principalmente através da ASSOCIAÇÃO INTERAMERICANA DE CONTABILIDADE (AIC) e das JORNADAS DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DO CONESUL, que inclusive, constituem-se em fontes formais de normas contábeis no Uruguai.

O obstáculo mais significativo a ser vencido, ao nosso ver, são os conflitos de interesses existentes entre as entidades emitentes de normas contábeis, tanto profissionais como legais, acarretando divergências de natureza conceitual e normativas relevantes. Apesar disso, iniciativas no sentido de conciliar algumas dessas divergências têm sido adotadas.

A questão natural que surge daí é a de se avaliar até que ponto será possível fazer com que entidades emitentes de normas contábeis - que, mesmo a nível interno, não conseguem superar certos conflitos - sentem lado a lado e emitam um documento único quanto a normas e procedimentos contábeis.

Como subsídio à busca de alternativas para a solução do problema, podemos indicar a experiência da COMUNIDADE ECONÔMICA EUROPÉIA, cujo processo de harmonização de normas contábeis teve início há mais de quinze anos. Lá, esse assunto está inserido num todo maior relacionado à harmonização do direito das sociedades, e são instrumentalizados através das Diretivas, emitidas pelo Conselho das Comunidades Européias.

Devido à complexidade do processo de integração e à gama enorme de questões que devem ser enfrentadas para que isso seja possível, acreditamos que a harmonização de normas contábeis no MERCOSUL

não entrará tão cedo na pauta do dia. Porém, enquanto esse dia não chega, achamos recomendável que as entidades profissionais de cada país intensifiquem os esforços no sentido de eliminar ou, pelo menos, amenizar os conflitos existentes, como medida preparatória do processo de harmonização.

**QUADRO - RESUMO DOS PRINCIPAIS ASPECTOS RELACIONADOS A
PROFISSÃO E AO PROCESSO DE EMISSÃO DE NORMAS CONTÁBEIS NO
MERCOSUL**

	ITENS	ARGENTINA	BRASIL	PARAGUAI	URUGUAI
1.	REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO	Regulamentada	Regulamentada	Não Regulamentada	Não Regulamentada
2.	ENTIDADE QUE CONGREGA A PROFISSÃO	Os consejos Profesionales de Ciencias Económicas (CPCEs)	Os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs)	O Colégio de Contadores Del Paraguay	Colégio de Doctores en Ciencias Económicas e Contadores Del Uruguay
3.	OBRIGATORIEDADE DA MATRICULA	Obrigatória	Obrigatória	Facultativa	facultativa
4.	ASPECTOS DA FORMAÇÃO ACADEMICA	Ingresso livre; 30 disciplinas; 3.000 horas-aula; 5 anos	Ingresso por exame; 2.1000 hora-aula; 4 anos	Ingresso por exame;35 disciplinas; 3.000 horas-aula; 5 anos	Ingresso livre; 33 disciplinas 3.183 horas-aula; 5 anos
5.	ENTIDADES EMITENTES E NPCs	Federación Argentina de Consejos Profes. De Ciencias Económicas (FACPCE); Federación Argentina de Graduados en Ciencias Económicas (FAGCE)	Conselho Federal de Contabilidade (CFC) Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON)	Colégio de Contadores Del Paraguay	Colégio de Doctores em Ciências Económicas y Contadores Del Uruguay.
6.	OBRIGATORIEDADE DAS NPCs	Normas da FACPCE são Obrigatórias a todos os contadores.	Normas do CRC são obrigatórias a todos os profissionais.	Aplicação Facultativa	Aplicação Facultativa
7.	NPCs PREPONDERANTES	Lei das Sociedades Comerciais; e Resoluções da Inspección general de Justicia	Lei das Sociedades Anônimas; e Legislação do Imposto de Renda.	Lei do Comerciante; e Legislação do Imposto de Renda.	Lei das Sociedades Comerciais e Informes da Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas.
	PECULIARIDADES	Legislação da assinatura de	Técnicas em Contabilidade com	Adoção das normas do IASC	Adoção das normas do IASC

8.		contadores Po e parte dos CPCE.	amplas prerrogativas profissionais; Divergências conceituais entre CFC e IBRACON.	como parte integrante das NCPs	E do IFAC como fontes de NPCs; Instituição da Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas
----	--	---------------------------------	---	--------------------------------	---

Bibliografia

Livros e Artigos

- ALMAJJAR, Fouad - "**Standardization in Accounting Practices: A Comparative International Study**". The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 21 (2):161-176, spring 1986.
- ARPAN, Jeffrey S. & RADEBAUGH, Lee E. - "**International Accounting and Multinational Enterprises**". New York: John Wiley & Sons, 1985.
- ASTI, Alfredo - "**Reglamentación Profesional**". In: **DEBATE SOBRE REGULAMENTACIÓN PROFESIONAL**, 1, Montevideo, 9 jul. 1987, Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay, 1987, pp.47.
- BLOOM, Robert & NACIRI, M. A. - "**Accounting Standard Setting and Culture: A Comparative Analysis of the United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan and Switzerland**". The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 24 (1) 70-97, 1989.
- BRICKER, Robert J. & PREVITS, Gary J. - "**The Sociology of Accountancy: A Study of Academic and Practice Community Schisms**". Accounting Horizons. Sarasota, 4 (1):1-14, march 1990.
- BRUMMET, R. Lee. - "**Internationalism and the Future of Accounting Education**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 11(1): 161-165, fall 1975.
- CARMONY, Larry - "**Accounting in the Context of its Environment The Uruguayan Case**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 22 (2) 41-56, spring 1987.
- CARVALHO, Marcelo - "A Integração Econômica Brasil-Argentina **Os Termos do Desejável e os Limites do Possível**". Dissertação de Mestrado em Economia; Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo; São Paulo, 1991.
- CHOI, Frederick D. S. & LEVICH, Richard M. - "**Behavioral Effects of international Accounting Diversity**". Accounting Horizons. Sarasota, 5 (2) 1-13, June 1991.
- CHOI, Frederick D. S. & MUELLER, Gerhard G. - "**International Accounting**". New Jersey: Prentice-Hall, 1984.
- "**Informes y Certificaciones Informe nº1 de la Comisión de Estudios de Auditoría**". Buenos Aires, CPCECF, 1990.
- "**La Aplicación de las Normas de Auditoría en la pequeña e mediana empresa**". Buenos Aires, CPCECF, 1990.
- DOUNPNIK, Timothy S. - "**Evidence of International Harmonization of Financial Reporting**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 23 (1) 47-67, fall 1987.
- ELLIOT, Eward L. - "**Accounting and Economic Development in Latin America**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 8 (1) 89-97, fall 1972.
- ENTHOVEN, Adolph J'123456.H. - "**The Unity of Accountancy in a International Context**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 8(1): 113-133, fall 1972.
- EVANS, THOMAS *et alli.* - "**International Accounting and Reporting**". New York Macmillan Publishing Company, 1985. II
- FARAG, Shawki. - "**Accounting in the 1990s :An International perspective-** The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 26 (4) 243-251, 1991.
- FEDERATION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS - **Centro de Estudios Científicos y Tecnicos (CECYT)**. Buenos Aires, FACPCE, 1993.
- FOROUGH, Tahirih & REED, Barbara. - "**A Survey of the Present and Desirable International Journal of**

- Accounting Education and Research**". The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 23(1) 69-82, fall 1987.
- GRAY, S.J. - **"Towards a Theory of Cultural influence on the Development of Accounting Systems"**. Abacus; Sydney, 24 (1):1-15, March 1988.
- "International Accounting Research: The Global Challenge"**. The International Journal of Accounting Education and research. Urbana, 24 (4) : 291-307, 1989.
- HAWORTH, William P. - **"Problema in the Development of Worldwide Accounting Standards"**. The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 9 (1) : 23-34, fall 1973.
- IUDICIBUS, Sérgio de. **"Teoria da Contabilidade"**. São Paulo Atlas, 1987.
- "Harmonização dos Princípios Fundamentais da Contabilidade"**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília (80) 62-63, jul/set, 1992.
- JAGGI, B.L. - **"Accounting Studies of Developing Countries; an Assessment"**.The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana. 9 (1):159-170, fall 1973.
- "The impact of the Cultural Environment on Financial Disclosures"**. The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 10 (1) : 75-84, fall 1974.
- KEYSERLINGK, Alexander N. - **"International Public Accounting An Underdeveloped Profession"**. the International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 11(1): 15-22, fall 1975.
- LARRIMBE, Miguel *et alli* - **"Las Normas Contables en el Uruguay"**. Montevideo, Fundación de Cultura Universitaria, 1992.
- MARTINS, Eliseu - **"Globalização de Mercados e Harmonização das Práticas Contábeis"**. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, (78) : 28-34, jan/mar, 1992.
- McCOMB, Demond - **"International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives"** the international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 17 (2): 35-48, spring 1975.
- McMAHON, Terence J. - **"International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program: A Conflict of Disparate Objectives"** The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 17 (2): .35-48, spring 1975.
- MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. - **"Mercosul origem, legislação, textos básicos"**. Brasília, MRE, 1992.
- MIRGHANI, Mohamed A. - **"Framework for a Linkage Between Micro accounting and Macroaccounting for Purposes of Development Planning in Developing Countries"** the International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 18 (1) : 57-68, fall 1982.
- NEWTON, Enrique Fowler. - **"Nuevas Normas Contables 1984-1992"** Buenos Aires, Ediciones Macchi, 1992.
- NOBES, Christopher W. - **"Classification of Financial Reporting Practices"**. In: MOST, Kenneth S. - Advances in the international Accounting. Connecticut Jai Press, 1987, p 1-22.
- OLIVERO, Bernard. - **"La profession comprable en Europe: vers une harmonisation"**. Revue Française de Comptabilité. Paris , 244: 76-87 , abril, 1993.
- PERERA, M.H.B. - **"Accounting and its Environment in Siri Lanka"** Abacus Sydney, 10(1): 86-96, june 1974.
- "Towards a Framework to Analyze the Impact of Culture on Accounting"**. the international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 24 (1) : 42-56, 1989.
- PREVITS, Gary John - **"On the Subjects of Methodology and Models for international Accountancy"**. The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 10 (2):1-12, spring 1975.
- PRODHAN, Bimal K. & ALNAJJAR, Fouad K. - **"Accounting Research 1976 to 1985: A Transatlantic Perspective"**. The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 23 (1) :169-188,

fall 1987.

- RADEBAUGH, Lee H. - "Environmental **Factors influencing the Development of Accounting Objectives, Standards and Practices in Peru**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 11 (1) 39-56, fall1975.
- RIAHI-BELKAQUI, Ahmed & PICUR, Ronald D. - "**Cultural Determinism and the Perception of Accounting oncepts**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 26(2): 119-130, 1991.
- SALAS, César A. - "**Accounting Education and Practice in Spanish Latin America**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 3 (1) : 67-85, 1967.
- SAMUELS, J.M. & OLIGA, J. C. - "**Accounting Standards in Developing Countries**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 18 (1) : 68-88, fall 1982.
- SCHONFELD, Hanns-Martin - "**international influences on the Contemporary Accounting Curriculum international Accounting instruction at University of Illinois at Urbana Champaign**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 10 (1) : 71-85, fall 1974.
- SEVERINO, Antonio Joaquim - "**Metodologia do Trabalho Científico; Diretrizes para o Trabalho Didático-Científico na Universidade**". 3.ed. São Paulo Cortez & Moraes, 1978, p. 159.
- STOUT, David E. & SCHWEIKART, James A. - "**The Relevance of international Accounting to the Accounting Curriculum: A Comparison of Practitioner and Educator Opinions**". Issues in Accountings Education. Sarasota, 4 (1) 126-143, spring 1989.
- TALAGA, James A. & NDUBIZU, Gordian - "**Accounting and Economic Development: Relationship among the Paradigms**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 21(2): 55-68, spring 1986.
- TAY, J.S.W. & PARKER, R.H. - "**Measuring international Harmonization and Stardardzation**". Abacus.Sydney, 26 (1) : 71-88, march 1990.
- TAYLOR, Stephen L. - "**internationals Accounting Standards An Alternative Rationale**". Abacus. Sydney, 23(920): 157-171, sept. 1987.
- VILLARMARZO, Ricardo *et alli* - "**Informe de Contador Público a actuación profesional vinculada a estados Contables e información relacionada**". Montevideo, os autores, 1991.
- VIOLET, William J. - "**The Development of International Accounting Standard: An Antropological Perspective**", The International Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 18 (2):1-12, spring 1983.
- WEIRICH, Thomas R. *et alli* - "**International Accounting Varying Definitions**". The international Journal of Accounting Education and Research. Urbana, 7 (1) 79-87, fall 1971.

Entrevistas

- AYALA, Marta Gonzalez - "**A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Paraguay**". Assunción, 23 mar, 1993. Depoimento pessoal.
- BENITEZ, Noemi Esteia - "**A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis na Argentina**". Buenos Aires, 25 mar, 1993. Depoimento pessoal.
- DEAN, Juan Carlos - "**A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Uruguay**". Montevideo, 29 mar, 1993. Depoimento pessoal.
- DE LÉON, J. Alberto Agüero - "**A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Paraguay**". Assunción, 23 mar, 1993. Depoimento pessoal.
- GALEANO, Juan Antonio - "**A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Paraguay**". Assunción, 23 mar, 1993. Depoimento pessoal.

LÓPEZ Oscar - **“A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis na Argentina”**. Buenos Aires, 25 mar, 1993. Depoimento pessoal.

PEDREYRA, Haydee Perez - **“A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Uruguay”**. Montevideo, 29 mar, 1993. Depoimento pessoal.

PIGNATTA Alfredo - **“A profissão de contador e o processo de estabelecimento de normas contábeis no Uruguay”**. Montevideo, 29 mar, 1993. Depoimento pessoal.