



**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO  
MESTRADO EM ESTUDOS FRONTEIRIÇOS**



**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL - *CÂMPUS*  
DO PANTANAL**

**FÁBIO ARAÚJO DELGADO**

**INTEGRAÇÃO SUL-AMERICANA SOB A PERSPECTIVA DA CONVERGÊNCIA  
E HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE:  
REFLEXOS NA REGIÃO DE FRONTEIRA BRASIL-BOLÍVIA**

**CORUMBÁ (MS)  
2023**

**FÁBIO ARAÚJO DELGADO**

**INTEGRAÇÃO SUL-AMERICANA SOB A PERSPECTIVA DA CONVERGÊNCIA E  
HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE:  
REFLEXOS NA REGIÃO DE FRONTEIRA BRASIL-BOLÍVIA**

Relatório de Qualificação apresentado ao Programa de Pós-Graduação Mestrado Profissional em Estudos Fronteiriços da Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, *Câmpus* do Pantanal, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre.

**Linha de Pesquisa:** Estratégias Políticas, Mobilidade Humana e Desenvolvimento Territorial.

**Orientador(a):** Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Gleicy Denise Vasques Moreira.

CORUMBÁ (MS)  
2023

Dedico este trabalho ao Grande Arquiteto do Universo, e a todos os irmãos espalhados sobre a superfície da terra.

## **AGRADECIMENTOS**

Aos meus pais, base da minha educação e da formação do meu caráter.

À minha esposa, companheira da minha trajetória e grande incentivadora.

Aos meus filhos, pelo apoio incondicional.

Às minhas irmãs, fonte de inspiração.

Aos meus irmãos, sem os quais, esta pesquisa seria muito mais difícil, em especial ao irmão Modestino Gorena Leon.

Aos professores, pelos ensinamentos compartilhados, que permitiram apresentar um melhor desempenho no meu processo de formação profissional, em especial à minha orientadora Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Gleicy Denise Vasques Moreira, pela paciência e disponibilidade.

**RESUMO:** As Normas Internacionais de Contabilidade, foram criadas com o objetivo de harmonizar a contabilidade entre os países, haja vista o processo de globalização e o avanço tecnológico reconhecido mundialmente, a necessidade dos usuários das informações contábeis, terem um mesmo padrão de demonstrações financeiras, independentemente das particularidades de cada país, porém, ao mesmo tempo, respeitando a soberania deles. Este trabalho, tem o objetivo de avaliar os reflexos da harmonização contábil internacional, entre os países de fronteira Brasil – Bolívia, procurando conhecer o tratamento dado pelos países às Normas Internacionais de Contabilidade, sob a luz das mudanças da legislação brasileira, com vigência da Lei 11.638/07 e 11.941/09, e também se houve alteração na Legislação Boliviana. Para tanto, foi necessário buscar na literatura internacional a origem e as razões principais do surgimento do organismo responsável, a IASB, suas reais dificuldades na convergência para um consenso do uso das Normas Internacionais de Contabilidade, as IFRS, as mudanças relevantes de sua formação, para que “hoje”, pudesse se tornar factível e uma realidade diante do cenário mundial. Buscamos apresentar os principais fatores de influência, quanto às diferenças entre os países, as diferentes escolas, os modelos contábeis internacionais e as características da contabilidade de alguns países, destacando também, o currículo base de contabilidade apresentado pela ONU, os principais tratamentos dados pelos países membros do MERCOSUL, seja no aspecto educacional, profissional e quanto à harmonização e convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. No resultado, aplicamos as mesmas análises de influência, nos países Brasil – Bolívia, objeto deste estudo, e de que forma a formação educacional e profissional refletem no conhecimento e uso das Normas Internacionais de Contabilidade. Com base na literatura de cada país, e através da aplicação de questionário, cujo resultado apresentado, evidencia que os países estudados, já adotam as Normas Internacionais. O Brasil, harmonizando, através de um órgão normatizador (CPC) e a Bolívia de maneira integral, sem haver um processo de harmonização. Consideramos ao final, que os objetivos foram alcançados, sem ter naturalmente, a pretensão de esgotar o tema, mas consciente de que o processo de adoção as Normas Internacionais de Contabilidade já é uma realidade, assim como sua importância em uma Contabilidade universal.

**Palavras-chave:** IASB. IFRS. Harmonização contábil. MERCOSUL. CPC.

**ABSTRACT:** The International Accounting Standards were created with the objective of harmonizing accounting between countries, given the process of globalization and the technological advancement recognized worldwide, the need of users of accounting information, to have the same standard of financial statements, regardless of the particularities of each country, but at the same time, respecting their sovereignty. This work aims to evaluate the effects of international accounting harmonization between the border countries Brazil and Bolivia, seeking to know the treatment given by countries to the International Accounting Standards, in the light of the changes in Brazilian legislation, with the validity of Law 11,638/07 and 11,941/09, and also if there was a change in the Bolivian Legislation. Therefore, it was necessary to search the international literature for the origin and the main reasons for the emergence of the responsible body, the IASB, its real difficulties in the convergence towards a consensus on the use of International Accounting Standards, IFRS, the relevant changes in its formation, so that "today" it could become feasible and a reality in the face of the world scenario. We seek to present the main factors of influence, as to the differences between countries, the different schools, international accounting models and the characteristics of accounting in some countries, also highlighting the basic accounting curriculum presented by the UN, the main treatments given by MERCOSUR member countries, whether in the educational, professional aspect and regarding the harmonization and convergence to International Accounting Standards. In the result, we applied the same analyses of influence in the countries Brazil – Bolivia, object of this study, and how the educational and professional training reflect on the knowledge and use of International Accounting Standards. Based on the literature of each country, and through the application of a questionnaire, whose result is presented, shows that the countries studied already adopt the International Standards. Brazil, harmonizing, through a standardizing body (CPC) and Bolivia in an integral way, without there being a harmonization process. We consider in the end, that the objectives were achieved, without naturally having the intention of exhausting the theme, but aware that the process of adopting the International Accounting Standards is already a reality, as well as its importance in a universal Accounting.

**Keywords:** IASB. IFRS. Accounting harmonization. MERCOSUL. CPC.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD	40
Tabela 2 - Quantidade de disciplinas ofertadas pela UBA por área de conhecimento	41
Tabela 3 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade dentro da área contábil	42
Tabela 4 - Quantidade de disciplinas ofertadas pela FCEA por área de conhecimento	43
Tabela 5 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade dentro da área contábil	43
Tabela 6 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela UNA por área de conhecimento	45
Tabela 7 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade dentro da área contábil	46
Tabela 8 – Resumo: profissão contábil Argentina x Uruguai x Paraguai	46
Tabela 9 – Resumo quant. de matérias ofertadas pelas Universidades por área de conhecimento	47
Tabela 10 – Resumo quant. de disciplinas ofertadas pela Univers. dentro da área contábil	47
Tabela 11 – Principais evoluções na Argentina, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB	49
Tabela 12 – Principais evoluções no Uruguai, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB	50
Tabela 13 – Principais evoluções no Paraguai, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB	51
Tabela 14 – Macrorregiões em números do Brasil	52
Tabela 15 - PIB trimestral a preços de mercado 2022	54
Tabela 16 – Taxa de desocupação por idade (%)	55
Tabela 17 – Taxa de desocupação por sexo (%)	55
Tabela 18 – População brasileira	55
Tabela 19 - Brasil - Índice de Desenvolvimento Humano – IDH (%)	56
Tabela 20 - Brasil - Expectativa de vida ao nascer	56
Tabela 21 – Números da Covid-19 – Brasil	56
Tabela 22 - Resultado do Enade – Curso de Ciências Contábeis (2018)	62
Tabela 23 - Ciências Contábeis	62
Tabela 24 - Modalidade de Ensino – Ciências Contábeis	63
Tabela 25 - Informações sobre o curso de Ciências Contábeis	64
Tabela 26 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela UFMS por área do conhecimento	65
Tabela 27 – Quantidade de matérias ofertadas pela UFMS dentro da área contábil	65
Tabela 28 – Taxa desemprego na Bolívia	84
Tabela 29 – Taxa desemprego Bolívia em Habitantes	84
Tabela 30 – Taxa desemprego Bolívia em % (2019/2018)	84
Tabela 31 – densidade populacional Bolívia	85
Tabela 32 – taxa expectativa de vida – Bolívia	85
Tabela 33 – Números da Covid-19 – Bolívia	86
Tabela 34 – Resumo sobre o ensino contábil na Bolívia	94
Tabela 35 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade por área do conhecimento	94
Tabela 36 – Quantidade de matérias ofertadas pela Universidade dentro da área contábil	95
Tabela 37 – Comparativo sobre as exigências na formação do profissional de Contabilidade	96

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 - IFRS publicadas	31
Quadro 2 - Alterações da lei 6.404/76 promovidas pela lei 11.638/07	73
Quadro 3 - Alterações da lei 6.404/76 promovidas pela lei 11.941/09	76

## **LISTA DE GRÁFICOS**

Gráfico 1 – Características dos Entrevistados	110
Gráfico 2 – Bolívia: matrículas nas universidades pública, por sexo – 2021	111
Gráfico 3 – Características das Organizações	112
Gráfico 4 – Conhecimentos das IFRS	113

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – Macrorregiões do Brasil	53
Figura 2 - Mapa Fronteira Brasil x Bolívia	90
Figura 3 - Mapa Fronteira Corumbá (MS) - Brasil x Puerto Quijarro - Bolívia	90
Figura 4 – Sistema educacional da Bolívia	92

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>10</b>
<b>1 HARMONIZAÇÃO E CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO: UMA DAS FACES DA HOMOGEINIZAÇÃO DOS TERRITÓRIOS PARA ACUMULAÇÃO CAPITALISTA</b>	<b>20</b>
1.1 A IASC	26
1.1.1 O surgimento da IASC	26
1.1.2 A evolução da IASC	29
1.1.3 Reestruturação da IASC para IASB	30
1.2 Tipologias das IFRS	31
1.3 Modelos contábeis internacionais	36
1.4 Características da Contabilidade em alguns países	37
1.5 O MERCOSUL, a formação profissional e a educação: as bases para convergência e harmonização contábeis	38
1.6 O MERCOSUL e a harmonização às Normas Internacionais	47
<b>2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS</b>	<b>52</b>
2.1 Aspectos conjunturais e estruturais da economia brasileira	54
2.1.1 O Brasil em números atuais	54
2.1.2 O Brasil e alguns acontecimentos históricos e políticos	56
2.2 O Brasil: a educação e aspectos profissionais	60
2.3 O Brasil e o aspecto fiscal	66
2.4 O Brasil e a harmonização às Normas Internacionais	71
<b>3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DA BOLÍVIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS</b>	<b>82</b>
3.1 Aspectos conjunturais e estruturais da economia boliviana	83
3.1.1 A Bolívia em números atuais	83
3.1.2 A Bolívia e alguns acontecimentos históricos e políticos	86
3.1.3 A Bolívia e as cidades de fronteira com Corumbá, no Brasil	89
3.1.4 A Bolívia e a educação	91
3.2 A Bolívia e o Mercosul	96
3.3 A Bolívia e o aspecto fiscal	99
3.4 A Bolívia e a harmonização às Normas Internacionais	101
<b>4 RESULTADOS</b>	<b>108</b>

<b>4.1 Análises dos dados</b>	<b>110</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>115</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>117</b>
<b>APÊNDICES</b>	<b>121</b>

## INTRODUÇÃO

A contabilidade é tão antiga quanto a escrita. Há relatos de que desde o mundo antigo, desenhos rupestres representando a contagem de animais e alimentos foram encontrados em cavernas. Aliás, esse é um dos objetivos da contabilidade: controlar o patrimônio. Segundo Ribeiro (2005, p. 14) “a contabilidade é uma ciência que possibilita, por meio de suas técnicas, o controle permanente do Patrimônio das empresas.”

Com o desenvolvimento da humanidade, a contabilidade também foi se aprimorando; as técnicas foram se aperfeiçoando e, no Egito, há registro pela primeira vez de bens e a atuação do Fisco Real (OLIVEIRA, 2018). Oliveira também afirma que os gregos aperfeiçoaram o modelo egípcio ao realizar a escrituração de custos e receitas, com a procedência anual de confronto entre as contas, estendendo-se para além de bens pessoais e do campo, mas servindo também a administração pública, privada e bancária.

A era moderna marcada pela centralização política na Europa Ocidental e a expansão ultramarina demandaram maiores controles sobre as relações comerciais que se ampliavam. Foi em 1494, por exemplo, que a contabilidade teve seu marco no desenvolvimento científico, com a obra do Frei Luca Pacioli “O Tratado da contabilidade por partidas dobradas” onde para cada débito, deverá haver um ou mais crédito de valor correspondente, além de mostrar técnicas ao comerciante, para explicação de um bom inventário, livros mercantis, registro de operações e conta geral. Na Itália também surgem as primeiras restrições às práticas da execução dos serviços contábeis, por qualquer pessoa, sendo possível somente por pessoas qualificadas. Oliveira (2018), relaciona três importantes movimentos para a transição da evolução contábil da era medieval para o mundo moderno. São eles:

- a) Em 1453 os turcos tomam Constantinopla, fato este que provoca a migração de diversos sábios bizantinos para Itália.
- b) A descoberta da América e posteriormente do Brasil, faz com que a Europa tenha um acúmulo de riquezas, como o ouro e a prata.
- c) E em 1517, a Reforma Protestante leva a perseguição dos protestantes que fogem para América com suas riquezas.

Sobre o desenvolvimento da contabilidade nas escolas, Oliveira (2018) menciona que somente no Século XVII, as universidades europeias passaram a administrar, porém, mais voltadas para as grandes teorias de administração e controle de patrimônio, do que às práticas contábeis. Já em meados de 1920, as escolas americanas, foram além das teorias e se

preocuparam também com as práticas contábeis, com o surgimento de grandes corporações, tornou-se necessária o desenvolvimento da prática, e também o início da criação das associações contábeis.

Nesse contexto, a IASC – International Accounting Standards Committee (Fundação Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade), foi criada em 1973, com sede na cidade de Londres – Inglaterra, composta inicialmente por nove países (Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido e Irlanda combinados), com a finalidade principal de unificar as normas contábeis em nível global, atuando de forma independente.

Segundo Zeff (2012) cada país possuía seus próprios Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP). Após a Segunda Grande Guerra, inclusive, mesmo aquelas companhias de países, que tinham ações negociadas em mercados de capitais ativos e dependiam de captação de recursos. Durante os 27 anos de existência (1973-2000) a IASC, sofreu com a resistência de sua aceitação por diversos países, inclusive entre os países membros, seja por considerarem suas próprias Normas superiores, ou por acreditarem que a IASC não combinava com o modelo contábil em bases fiscais que estavam utilizando. Zeff (2012), ainda relata que, em 2001, surgiu a IASB – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade), em uma reestruturação da própria IASC, órgão privado que conseguiu ganhar respeito e apoio, inicialmente das entidades contábeis nacionais e, seguidas pelos órgãos de normalização nacionais, e finalmente, pelos reguladores dos principais mercados de capitais e dos ministérios governamentais, além dos preparadores e usuários de demonstrações contábeis ao redor do mundo, muito em parte, porque no final da década de 1990 era o único órgão competente de normalização contábil internacional, e a União Europeia, se debruçava na criação do mercado de capitais interno, em busca de uma alternativa aos Princípios Geralmente Aceitos dos EUA, onde a Comissão Europeia emitiu uma proposta no ano de 2000, para engajar as empresas negociadas na bolsa de valores da UE, a adoção das Normas Contábeis Internacionais até 2005, o que chamou a atenção mundial.

A produção das IFRS – International Financial Reporting Standards (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros), cujo objetivo é fornecer para as empresas, em nível mundial, um conjunto normativo que deverá ser utilizado para a elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, em substituições gradativas as IAS – International Accounting Standards (Conjunto de Normas Internacionais de Contabilidade), emitidas pela IASC.

Assim a harmonização, enquanto processo, é um movimento em direção contrária à total diversidade da prática. Harmonia está associada ao agrupamento de companhias em torno de um ou de poucos métodos disponíveis; resultando, assim, em reduzir ou eliminar as diferenças entre as normas e torná-las mais conciliáveis entre si, como preconiza Pohlmann (1995). A propósito, entender se essa harmonização se refere exclusivamente às normas contábeis, ou se estão ligadas também à harmonização das práticas contábeis, ou, ainda, se uma é a causa e a outra, consequência.

Embora saibamos que a Contabilidade como ciência, possui postulados, princípios e convenções que norteiam as técnicas contábeis geralmente aceitas. O comprometimento dos profissionais em contabilidade somente será possível de acordo com o grau de regulamentação e de fiscalização, em seu país, da sua profissão, inclusive quanto à exigência de sua formação acadêmica; talvez aqui encontremos a maior dificuldade a favor do processo de harmonização.

Assim, entender como os países sul-americanos, em especial, os que são vizinhos como é o caso de Brasil-Bolívia estão enfrentando essa nova situação, em um mundo cada vez mais globalizado e com processos mais exigentes, torna-se cada vez mais importante.

O Brasil é um país de proporções continentais cuja fronteira é limítrofe com quase todos os países da América do Sul; e a diversificação de negócios e de mercados, aliados à globalização entre essas nações vizinhas, faz com que se multipliquem empresas transnacionais que necessitam da harmonização das informações e do fornecimento de dados para a tomada de decisões.

Nesse contexto, Freitas (2017) destaca que Corumbá, localizada na região Centro-Oeste do Brasil e situada quase ao centro geográfico da América do Sul, teve seu porto fluvial considerado como um dos principais eixos de integração Sul-Americano do fim do século XIX até as primeiras décadas do século XX. Naquela época, diversos tipos de mercadorias e de pessoas eram embarcados/desembarcados na região portuária da cidade, às margens direita do rio Paraguai, com destino/origem aos países vizinhos como Bolívia, Argentina, Paraguai e Uruguai.

A exploração das reservas minerais, possibilitou a intensificação da utilização desse meio de transporte, por ser de baixo custo, e de alcançar diversos países, inclusive com acesso ao oceano atlântico. Brito (2011), em sua Dissertação de Mestrado, observa que Corumbá teve seis fases de desenvolvimento da atividade mineral, aqui considerando como a de maior extração e transportes, a 5ª fase (1976-2009) sob a da administração pública e a 6ª fase (após

2009) sob a concessão da exploração de companhias privadas. Cabe ressaltar a importância da construção do Canal do Tamengo (figura 3), que tem aproximadamente 11 km de extensão, e interliga a laguna Cáceres em Puerto Suárez na Bolívia com o rio Paraguai em Corumbá – MS no Brasil, pois deu acesso a três portos (Puerto Jennefer, Puerto Aguirre e Puerto Gravel) no país vizinho, além da viabilidade do acesso da Bolívia ao oceano atlântico.

Embora, após a iniciativa do governo central, no início do século XX, de construir a estrada de ferro Noroeste do Brasil, que culminou com o declínio econômico da região fronteiriça, pela diminuição do uso do Rio Paraguai como “estrada líquida”, este meio de escoamento ainda prevalece para as principais *commodities* como: minério de ferro (guza e manganês), diesel e nafta, farelo e óleo de soja, fertilizantes e açúcar, além de maquinários industriais. A construção da Noroeste e, posteriormente a sua conclusão, possibilitou que a economia paulista estendesse sua área de influência até Santa Cruz de La Sierra, reduzindo a esfera de influência de Bueno Aires e de outros núcleos urbanos (como Corumbá, por exemplo) que, por muito tempo, dominaram toda a região da Bacia do Prata.

Essa área de exploração do serviço de transporte fluvial favoreceu o surgimento de empresas internacionais controladoras, com suas controladas<sup>1</sup> sediadas principalmente em Corumbá (MS), Porto Murtinho (MS) e Cáceres (MT), agilizando, com isso, os trâmites aduaneiros, a logística e o agenciamento dos comboios fluviais.

Outra via de integração e de grande importância para o desenvolvimento da região de fronteira, e bastante utilizada no século XX, foi a malha ferroviária, segundo Queiroz (2001) teve sua construção iniciada no começo desse século, a Ferrovia Noroeste do Brasil, embora o projeto inicial da sua construção fosse interligar a cidade de Bauru (SP) a Cuiabá (MT), foi alterado pelo Governo Federal, para que a obra terminasse mais ao sul do estado, especificamente em Corumbá (MS), em sua margem direita. Em 1908, deu-se início a construção pelo lado mato-grossense, porém começando pela localidade conhecida como Porto Esperança, e a margem esquerda do rio Paraguai, cerca de 78 km de distância de Corumbá (MS), por outro lado a construção da estrada de ferro, também continuava pelo lado paulista, agora a partir da cidade de Itapura-SP, extremo oeste do Estado de São Paulo e as margens do Rio Tietê.

Os dois trechos da ferrovia se encontraram em 1914, nas proximidades da cidade de Campo Grande, MS, com 1.273 km de extensão, entre Bauru, SP a Porto Esperança, MS. O

---

<sup>1</sup> Sociedades cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação (fonte Congresso Nacional. Acesso em: 30 maio 2023).

prolongamento do trecho ferroviário até Corumbá, MS, foi concluído em 1952, após investimentos na construção da Ponte Férrea, sobre o Rio Paraguai. No mesmo período outro ramal, este partindo de Campo Grande, MS a Ponta Porã, MS (cidade gêmeas com Pedro Juan Caballero na fronteira com o Paraguai). Também na mesma época, através de acordos entre Brasil – Bolívia, era também construído o trecho ferroviário entre a cidade boliviana de Santa Cruz de La Sierra a cidade brasileira de Corumbá, MS, proporcionando assim a ligação entre os países da Bolívia e Paraguai aos portos brasileiros, por meio da estrada de ferro.

Um fator que deve ser levado em consideração em relação à Faixa de Fronteira - por conta das características dessas regiões, tendo em vista as dificuldades de elaboração e implementação de políticas públicas voltadas ao desenvolvimento, seja por barreiras legais, seja pelas diplomáticas, é o estabelecimento, por parte dos países envolvidos, de “zonas de integração fronteiriça”.

Segundo salientou o pesquisador Luiz Mauricio Cuervo<sup>2</sup>, o principal desafio é conseguir fórmulas institucionais que tenham estabilidade e durabilidade. Outros participantes foram além e ressaltaram a necessidade de assumir as políticas de fronteira como políticas de Estado, e não apenas como políticas de governo.

As cidades-gêmeas é a melhor forma geográfica que caracteriza a Faixa de Fronteira, pois apresentam grande potencial de integração econômica e cultural, inclusive com manifestação dos problemas característicos da fronteira, com efeitos diretos sobre o desenvolvimento.

Segundo o Ministério da Integração Nacional:

São consideradas cidades gêmeas os municípios cortados pela linha de fronteira, seja essa seca ou fluvial, integrada ou não por obra de infraestrutura, que apresentem grande potencial de integração econômica e cultural, podendo ou não apresentar a unificação da malha urbana com cidade do país vizinho. Não serão consideradas cidades gêmeas, aquelas com população inferior a 2 mil habitantes. (BRASIL, 2014).

O Estado de Mato Grosso do Sul possui em seu território oito cidades gêmeas, incluindo Corumbá – Puerto Quijarro e embora essas cidades possam apresentar elementos comuns, alguns comportamentos podem ser diferentes, como trabalho, fluxos de capital, a terra e recursos naturais e os serviços de consumo coletivo, daí a necessidade dessas cidades gêmeas, serem alvos prioritários das políticas de Faixa de Fronteira.

---

<sup>2</sup> Luiz Mauricio Cuervo, oficial de assuntos econômicos da CEPAL, em Santiago.

A integração em região de fronteira, seja pela cultura, seja pelo comércio, seja pela política, criam características próprias aos seus habitantes; entretanto, algumas questões legais permanecem sob as leis de seus países. Assim, a definição dos termos fronteira e limite serão importantes para a continuidade deste trabalho.

O conceito apresentado por Machado (1998, pp. 41-42) explica as diferenças e as interdependências entre os termos limite e fronteira, esse último com foco na discussão do elemento fronteira com integração. Até porque, segundo a autora:

A fronteira está orientada ‘para fora’ (forças centrífugas), enquanto os limites estão orientados ‘para dentro’ (forças centrípetas). Enquanto a fronteira é considerada uma fonte de perigo ou ameaça porque pode desenvolver interesses distintos aos do governo central, o limite jurídico do estado é criado e mantido pelo governo central, não tendo vida própria e nem mesmo existência material, é um polígono. O chamado ‘marco de fronteira’ é na verdade um símbolo visível do limite. Visto desta forma, o limite não está ligado a presença de gente, sendo uma abstração, generalizada na lei nacional, sujeita às leis internacionais, mas distante, frequentemente, dos desejos e aspirações dos habitantes da fronteira. Por isso mesmo, a fronteira é objeto permanente da preocupação dos estados no sentido de controle e vinculação. Por outro lado, enquanto a fronteira pode ser um fator de integração, na medida que for uma zona de interpenetração mútua e de constante manipulação de estruturas sociais, políticas e culturais distintas, o limite é um fator de separação, pois separa unidades políticas soberanas e permanece como um obstáculo fixo, não importando a presença de certos fatores comuns, físico-geográficos ou culturais.

Portanto, a fronteira refere-se a algo mais dinâmico, havendo ali uma comunicação e uma relação que abrangem tanto áreas econômicas quanto culturais, sociais, etc. As fronteiras podem ser terrestres, marítimas, fluviais, lacustres (junto de lagos) e mesmo aéreas.

Com a o estabelecimento do Tratado de Assunción (1991) criou-se o Mercado Comum do Sul (Mercosul) tendo inicialmente como países membros: Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, visando principalmente à quebra das barreiras tarifárias e, conseqüentemente, à maior fluidez para a circulação de mercadoria entre os países do bloco econômico, buscou-se uma integração ainda maior, principalmente relacionada a condições de infraestrutura por iniciativa do IIRSA (Integração da Infraestrutura Regional Sul-Americana).

Assim, conforme mencionado por Souza (2015), várias medidas foram tomadas no sentido de promover o desenvolvimento da América do Sul, com a criação de entidades como o Conselho Sul-americano de Infraestrutura e Planejamento (Cosiplan), Eixo de Integração e Desenvolvimento (EID), mais especificamente o EID Mercosul-Chile, entre outros.

Segundo Oliveira (2005, p. 27), que também mantém um entendimento nesse mesmo sentido, estabelece que:

[...] o desenvolvimento da faixa de fronteira configura-se como importante diretriz da política nacional e internacional brasileira, conforme preconiza a Política Nacional de Desenvolvimento Regional – PNDR, prioridade traduzida no PPA 2004/2007, que passa a definir um norte político para seu desenvolvimento, traduzido em política pública com a reestruturação do Programa de Desenvolvimento da Faixa de Fronteira – PDFF, da Secretaria de Programas Regionais do Ministério da Integração Nacional.

O desenvolvimento tecnológico acentuado na área de comunicações, o avanço nos meios de transporte e o crescimento do comércio internacional fortaleceram a interdependência entre diversas nações, trazendo o fenômeno de globalização de mercados, aproximando cada vez o mundo nas últimas décadas, segundo Niyama (2006).

Por sua vez, a Contabilidade, como ciência social, tem seu desenvolvimento relacionado com mudanças na sociedade e é conhecida como linguagem dos negócios, assim procura se adaptar a esse novo fenômeno, minimizando as diferenças de métodos e de critérios contábeis internacionais entre diferentes países, porém respeitando as particularidades de cada um.

Sendo assim, a comparação das demonstrações de um país para o outro torna-se relevante para assimilações e adaptações, principalmente pelas diferenças entre eles abaixo relacionados:

- a) Relevância da Contabilidade no país;
- b) A tributação local;
- c) A influência do governo em relação à Contabilidade;
- d) Os acontecimentos na história do país;
- e) A legislação vigente do país;
- f) A qualidade da formação profissional.

Além das citadas acima, Weffort (2005) menciona ainda, como fatores para as diferenças contábeis entre nações, o nível de educação e de sofisticação dos usuários, principalmente se for gestor de negócios, as características das empresas quanto ao tamanho, complexidade, multinacionalidade, endividamento; e de fatores adicionais, como o sistema político, o sistema econômico, o sistema jurídico e o sistema fiscal.

Assim, quais os reflexos causados nos fluxos de informações econômico-contábeis pela adoção da convergência ou não das Normas Internacionais de Contabilidade, por

companhias multinacionais na região de fronteira: Corumbá, MS – Brasil e Puerto Suarez e Puerto Quijarro-Bolívia?

As seções estão estruturadas de forma a facilitar ao leitor a compreensão sequencial das informações. Inicialmente, abordamos questões conceituais sobre harmonização, padronização e convergência, conceitos estes importantes para o entendimento desta pesquisa. Abordamos ainda, os aspectos internacionais da harmonização internacional da contabilidade, desde a evolução do capitalismo, como a mudança da acumulação de capital para a acumulação flexível, e, ao surgimento do órgão responsável pelas normatizações, sua evolução até os dias atuais e suas normas editadas e também questões quanto à educação voltada para a profissão contábil e a legislação para a prática contábil em países do MERCOSUL (Argentina, Paraguai e Uruguai) e a atual situação desse Bloco Econômico, no uso e na convergência para a harmonização contábil internacional.

Os reflexos no Brasil, país tema desta pesquisa, passa a ser estudado pelos aspectos relevantes quanto ao processo de harmonização, quais sejam: o aspecto político e histórico, a educação voltada para a contabilidade e as medidas tomadas pelo país, em relação as práticas adotadas pela contabilidade internacional.

Na Bolívia, também país tema desta pesquisa, foram considerados os mesmos aspectos mencionados no parágrafo anterior. Na seção seguinte, apresentamos os reflexos dos resultados das pesquisas, referentes aos questionários enviados aos profissionais de contabilidade, usuários desta harmonização em suas companhias, compilando esses dados de forma organizada. Por fim apresentamos as Considerações Finais, demonstrando a importância das aplicações das Normas Internacionais de Contabilidade, nos países em estudo (Brasil e Bolívia), bem como, a influência dos demais aspectos considerados relevantes para a sua prática.

O propósito deste estudo é avaliar os reflexos das mudanças decorrentes da vigência das Leis 11.638 (12/2007) e 11.941 (05/2009) acerca das normas internacionais de contabilidade, e sua correspondente aplicação ou não no país vizinho – Bolívia, buscando apresentar especificamente:

- a) Conhecer o tratamento dado pelas normas internacionais de contabilidade aos temas convergência e harmonização;
- b) Observar no país vizinho (Bolívia) a Legislação Societária vigente, através de levantamentos históricos, com o intuito de estabelecer o nível de harmonização com as normas internacionais de contabilidade;

- c) Observar o grau de mudanças promovidas no Brasil pela Lei n.º 11.638 (12/2007) e pela Lei n.º 11.941 (05/2009), no sentido da harmonização com normas internacionais de contabilidade; e
- d) Analisar os reflexos, ou não, da harmonização para convergência das normas internacionais aos usuários da informação contábil e as principais dificuldades encontradas entre empresas multinacionais na região de fronteira entre os países do Brasil e Bolívia, quando da consolidação das demonstrações contábeis.

Assim, a pesquisa será realizada na região de fronteira internacional Brasil – Bolívia, com entidades localizadas nas cidades de Corumbá (MS) – Brasil e Puerto Suarez e Puerto Quijarro - Bolívia. Serão direcionados questionários às entidades multinacionais e aplicados por meio do Google formulário, pesquisas através de questionários aos profissionais de contabilidade, no sentido de obter informações quanto a aplicação ou não das Normas Internacionais de Contabilidade, e quanto isso reflete na comparação das Demonstrações Contábeis.

Por se tratar de uma pesquisa voltada à análise de harmonização das normas internacionais de contabilidade e compará-las com as normas vigentes no país vizinho, observando seus reflexos para os usuários da informação contábil, inicialmente, serão feitos levantamentos históricos da Legislação Societária nos países da Bolívia e Brasil e sua relação com as normas internacionais de contabilidade, como a *International Financial Reporting Standards* (IFRS), delimitando a análise apenas sob as alterações promovidas pelas Leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09, por se tratar de um tema bastante amplo.

Pesquisar posteriormente as definições conceituais de harmonização, compreendendo as diferenças de padronização e de convergência que, embora tenham objetivos semelhantes, os processos são distintos e com consequências claramente distantes.

Ainda com o intuito de cumprir o primeiro objetivo específico, aplicar um questionário aos profissionais de contabilidade de empresas multinacionais que exercem a profissão em região de fronteira internacional Brasil-Bolívia, através da ferramenta Google formulários, analisando-os de forma criteriosa, seus reflexos e resultados aos usuários, por meio da formatação dos dados das respostas ao questionário<sup>3</sup>.

Ainda no que diz respeito aos procedimentos de pesquisa, o trabalho realizará levantamento bibliográfico utilizando-se de pesquisas científicas anteriores sobre essa temática, como teses, dissertações, além da consulta às normas jurídicas brasileiras e

---

<sup>3</sup> Minuta do questionário está nos anexos deste relatório

eventuais matérias publicadas sobre o assunto, sobretudo por especialistas na área. Além disso, o presente trabalho terá como fonte de informação a mídia nacional, realizando o estudo de especialistas na área envolvendo o tema da pesquisa.

## **1 HARMONIZAÇÃO E CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS NA ERA DA GLOBALIZAÇÃO: UMA DAS FACES DA HOMOGENIZAÇÃO DOS TERRITÓRIOS PARA ACUMULAÇÃO CAPITALISTA**

O capitalismo, teve uma fase de desenvolvimento no início do século XX, por volta de 1914, conforme destaca Guerra (2000 p. 2), quando Henry Ford instituiu em sua fábrica, um modelo de automação em sua linha de produção de carros, racionalizando o trabalho, tanto no sentido horizontal (parcelamento de tarefas), como no sentido vertical (separação entre concepção e execução), movimento chamado como Fordista. Continua Guerra (2000 p. 2), para Ford, a produção de massa significava consumo de massa. E esse sistema de produção Fordista implantado, cuidava desde a produção da matéria-prima inicial até o produto final, envolvendo inclusive a sua distribuição comercial, por meios próprios. Assim, além da compreensão da produção padronizada e em larga escala, a racionalidade na montagem dos produtos e sua simplicidade, reduzia o esforço humano, aumentando a produtividade, diminuindo assim os custos de produção. Esse movimento Fordista, teve sua expansão principalmente, após a Segunda Guerra mundial, tornando-se dominante nos países centrais da economia capitalista, ultrapassando os muros das fábricas, e marcando um novo modo de viver das pessoas.

Guerra (2000, p. 2) afirma que nesse movimento, se houvesse aumento da produtividade e crescimento dos lucros, o padrão de vida dos trabalhadores se elevaria, promovendo assim a interação entre o capital, a classe trabalhadora e o Estado, ou seja, surgia a democracia de massas, nas nações capitalistas centrais, onde a relação entre o capital e trabalho combinando com as políticas de bem-estar social, implementadas pelo Estado.

Em meados dos anos 70, continua Guerra (2000, p. 3), surgiram algumas turbulências, que colocaram o modelo de acumulação fordista-keynesiano, em dúvida quanto a sua eficiência, como o movimento de libertação nacional de nações periféricas, restrição da base fiscal e a necessidade de emitir moedas para estabilizar a economia, ameaçaram a hegemonia do Estado americano. Além disso, a recuperação pós-guerra da Europa e Japão, contribuíram para ameaçar a lucratividade do capital americano. Assim um novo modo de acumulação, chamado acumulação flexível, foi ganhando espaço entre algumas nações, como no Japão com o Toyotismo, e na Suécia com o Volvismo.

Esse novo modelo de acumulação flexível, basicamente tinha como características principais, as grandes inovações tecnológicas na produção, a presença do capital flexível, e principalmente por novas relações entre o capital e a força de trabalho e por fusões de

empresas para intercâmbio de tecnologias, produtos e recursos humanos.

Nesse contexto do novo modelo de acumulação flexível, e devido a necessidade de buscar meios, de garantir informações precisas junto as grandes corporações, a padronização das Normas Internacionais de Contabilidade teve seu surgimento no final do século XX, por volta de 1973, com a criação da IASC - International Accounting Standards Committee<sup>4</sup>, que por iniciativa de um de seus fundadores, como destaca Zeff (2012), sua motivação era promover a harmonização internacional das normas contábeis, para diminuir as diferenças nas práticas contábeis entre os países e reduzir perdas com o objetivo de ampliar a acumulação de capitais.

Antes, porém, faz-se necessário definir alguns conceitos de “harmonização”. Para Holanda (2010), harmonizar é pôr em harmonia, tornar harmônico, conciliar, congruar, estar em harmonia, estar harmônico, de acordo. Michaelis<sup>5</sup> na mesma linha, define harmonia como, ausência de discórdia, concordância equilibrada entre as partes de um todo, concordância entre pessoas ou coisas.

Em se tratando de Contabilidade, Camargo (2017a, p. 1) sintetiza, “harmonização contábil é conciliar as práticas contábeis entre países visando diminuir as diferenças dos procedimentos da área”. No mesmo sentido, Madeira (2004, p. 5) afirma que

Harmonização contábil é um processo pelo qual vários países, de comum acordo, realizam mudanças nos seus sistemas e normas contábeis, tornando-os compatíveis, respeitando as peculiaridades e características de cada região.

Ainda, segundo Camargo (2017a), existem algumas vantagens e desvantagens, quanto à harmonização contábil:

a) Vantagens da Harmonização Contábil

- Proporciona mais transparência e melhora a compreensão e a comparabilidade dos dados contábeis apresentados ao mercado internacional por meio das demonstrações;
- Possibilita a reconciliação dos padrões contábeis facilitando a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas;

---

<sup>4</sup> IASC – Comitê Internacional de Normas Contábeis.

<sup>5</sup> Disponível em <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=harmonia>. Acesso em: 02 fev. 2022.

- Reduz tempo e custo para converter demonstrações financeiras de subsidiárias estrangeiras;
- Proporciona menor risco para o investidor;
- Facilita auditorias contábeis e financeiras;
- Facilita a análise comparativa de resultados financeiros de empresas nacionais e estrangeiras e avalia o desempenho a um nível mundial;
- Empresas de capital aberto tem seus gastos reduzidos com a elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações contábeis;
- Facilita a política de preços, transações internacionais e decisão de alocação de recursos;
- Viabiliza o desenvolvimento do mercado interno e estimula o ingresso de investimentos diretos do exterior;
- Facilita o acesso ao mercado externo;
- Torna muito mais fácil a consolidação das demonstrações contábeis; e
- Melhora a comunicação financeira da empresa com seus investidores nacionais e estrangeiros.

#### b) Desvantagens da Harmonização Contábil

- Dificil conciliação entre as diferenças de informações divergentes;
- O processo de harmonização implica em reduzir opções de práticas contábeis mais adequadas;
- Casos em que governos locais façam políticas fiscais provisórias para atender a uma determinada situação não serão entendidos pela harmonização contábil;
- É visto por alguns como uma imposição dos países desenvolvidos aos em desenvolvimento; e
- Não há um julgamento subjetivo no que diz respeito à interpretação e divulgação de eventos econômicos.

Assim, o significado de harmonização não possui uma padronização. Para Holanda, padronizar é operar padronização, em submeter a padronização, estandardizar. Já para Michaelis<sup>6</sup>, padronizar significa: estabelecer um padrão, uniformizar. Camargo (2017a, p. 3) define que para a contabilidade internacional, “a padronização contábil busca unificar as

---

<sup>6</sup> Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=padronizar>. Acesso em: 02 fev. 2022.

práticas da área que se tenha um modelo padrão a ser utilizado por todos os países, sem elasticidade alguma”.

Madeira (2004, p. 2), por sua vez, estabelece que

a normalização contábil, pode ser entendida como um esforço da classe contábil que visa a restabelecer e a regulamentar as regras contábeis usuais de conformidade com padrões previamente analisados, discutidos e aprovados, tornando-os de cumprimento obrigatório no país.

Logo, observamos que a padronização não admite flexibilidade, já que é um processo de uniformização, sendo a princípio, um processo mais difícil de ser colocado em prática, porém, para alguns especialistas, um instrumento necessário para contribuir com a expansão dos negócios das empresas. Camargo (2017a) também estabelece algumas vantagens e desvantagens no processo de padronização das normas contábeis.

c) Vantagens da padronização das normas contábeis

- Redução de custos nos investimentos internacionais;
- Facilidade na comunicação internacional com a linguagem contábil mais homogênea;
- Redução de custos do capital;
- Simetria das informações contábeis;
- Informações contábeis muito mais objetivas; e
- Eliminação das incertezas ao analisar aspectos contábeis de uma organização.

d) Desvantagens da padronização das normas contábeis

- Imposição de normas e padrões contábeis sem levar em consideração particularidades dos países;
- Dificuldade operacional, justamente por não levar em conta as particularidades; e
- Criação de obrigações contábeis pode dificultar o trabalho de empresas de portes menores.

Ainda dentro do aspecto conceitual, temos a definição para a palavra “convergência”. Para Camargo (2017a, p. 4), “há convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais das IFRS<sup>7</sup>”, pois para a definição do dicionário Aurélio, convergir é tender por o mesmo lado. Assim, continua Camargo (2017a), diferentemente da harmonização contábil, a convergência define que os países devem adotar integralmente as IFRS.

---

<sup>7</sup> IFRS – International Financial Reporting Standards – são normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB).

E finalizando o entendimento de alguns conceitos importantes para a compreensão deste estudo, temos a definição para “globalização”. Segundo dicionário Michaelis<sup>8</sup>,

Globalização é 1: ação ou efeito de globalizar(se); 2: integração entre os mercados produtores e consumidores de diversos países graças ao desenvolvimento e barateamento dos custos de transportes, aos importantes avanços tecnológicos dos meios de comunicação, que reduziram significativamente o tempo e a distância (rede de computadores, satélites etc.) e ao surgimento e à ação de empresas multinacionais, integrando as economias e tornando o mundo um mercado único imenso; 3: união de mercados de diferentes países e a quebra de fronteiras entre esses mercados; 4: processo pelo qual a arte, a cultura, a música, o comportamento, o vestuário dos indivíduos de um país sofrem e assimilam as influências de outros, devido ao desenvolvimento dos meios de comunicação de massa, tornando o mundo unificado em uma grande ‘aldeia global’, termo criado pelo escritor Marshall McLuhan (1911-1980) nos anos 1960.

Para Giddens (2006), a globalização é muito mais que econômica, é de natureza política, cultural, tecnológica e, acima de tudo, influenciada principalmente pelo progresso dos sistemas de comunicação. Segundo Santos (2001), em seu livro “Por Uma Outra Globalização”, a globalização é retratada em três visões. Primeira: como uma fábula, ou seja, como nos fazem ver; segundo: a globalização como perversidade, que seria o mundo como de fato ele é; e por fim uma terceira: uma visão de como o mundo poderia ser.

A globalização, como uma fábula, reflete em repetições de fantasias, que pela própria repetição torna-se verdade. Tenta convencer que o mundo é uma aldeia global, cuja difusão instantânea de notícias realmente informa as pessoas. Outro mito seria a ideia de que a globalização traz um encurtamento das distâncias, noções de tempo e espaço contraídos, como se o mundo estivesse ao alcance de todos. Retrata também a ideia de que esse mundo globalizado é capaz de homogeneizar o planeta.

Essa tese de Santos (2001) evidencia diversos contrapontos, como por exemplo, se a divulgação de notícias instantâneas, realmente fossem verdades, como se o encurtamento das distâncias fosse acessível a todos, e por fim, que as diferenças locais estão mais aprofundadas.

A globalização como perversidade, evidenciada por Santos (2001), pelos mais diversos malefícios como o desemprego crescente, a classe média mais pobre, além da perda da qualidade de vida, a média salarial baixando, generalização por todos os continentes a fome e a falta de moradia.

Doenças novas se instalando e outras supostamente extirpadas, retornando ao nosso

---

<sup>8</sup> Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/>. Acesso em: 11 jul. 2022.

convívio. A mortalidade infantil ainda como uma realidade, embora constatados os avanços tecnológicos e os progressos médicos e também o ensino de qualidade cada vez menos acessível. Além de outros males espirituais e morais que se alastram como egoísmo, cinismo e corrupção. A todas essas mazelas, Santos (2001) atribui como consequência de comportamentos competitivos que caracterizam essas ações hegemônicas.

Porém, em uma terceira vertente, resta a visão de como o mundo pode ser. Santos (2001) retrata aqui a possibilidade de outra globalização, uma globalização mais humana, que não se apoia na base do grande capital, que essa base possa ser utilizada para outros fins, e possa servir a outros objetivos, a outros fundamentos sociais e políticos.

Pontos relevantes de aspectos empíricos atualmente são contatados nessa globalização, como a enorme mistura de povos, raças, culturas e gostos, ou seja, uma verdadeira socio diversidade, um dinamismo de pessoas e filosofias provocadas pela aglomeração de pessoas em áreas cada vez menores.

Dessa forma, podemos resumir tais conceitos:

- A harmonização contábil respeita as características particulares de cada país, buscando conciliar as práticas contábeis diminuindo as diferenças entre eles;
- A padronização contábil tende a ter um modelo padrão na unificação das práticas contábeis entre todos os países, não importando com as características individuais;
- A convergência contábil define como regra que os países adotem integralmente as IFRS; e
- Globalização é a ação ou efeito pelo qual os países encurtaram as distâncias, principalmente pela evolução tecnológica, da comunicação e dos transportes, facilitando o comércio ou simplesmente a troca de informações culturais, sociais, políticas e econômicas.

## 1.1 A IASC

### 1.1.1 O surgimento da IASC

Retomando a origem do surgimento da IASC, é importante contextualizar o momento vivido à época. Zeff (2012) relata que após a Segunda Grande Guerra, cada país possuía seu próprio GAAP – Generally Accepted Accounting Principles. Em tradução livre, Princípios Contábeis Geralmente Aceitos, inclusive países com mercado de capital ativo, o que na prática, dificultava a captação de recursos por companhia com negociações em bolsas de valores.

Só para citar alguns exemplos, no Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, era permitido que as companhias reavaliassem seus ativos fixos tangíveis; já nos Estados Unidos e Canadá, esses Ativos eram avaliados pelo custo histórico. Na Nova Zelândia, o comitê normalizador emitiu a norma SSAP 3, sobre a depreciação, exigindo a utilização do método linear, o que nenhum outro país fez. Se entre países anglo-americanos já existiam diferenças, elas eram ainda mais aparentes entre esses países, com as do continente europeu e do Japão, onde o imposto de renda, por exemplo, dirigia a prática contábil e o lucro declarado determinava o dividendo a ser declarado.

Os anos de 1960 foram marcados por grandes fusões e aquisições internacionais. Em 1962, na cidade Nova York, ocorreu o 8º Congresso Internacional de Contadores com o tema contabilidade e auditoria na economia global. Já em 1964 foi publicado o primeiro grande levantamento das normas de contabilidade, auditoria e da profissão ao redor do mundo, chamado de “*Professional accounting in 25 countries*”. A revista Business Week, em 1963 publicou um relatório sobre a nova forma de organização empresarial, chamada de empresas multinacionais, demarcando, assim, as empresas domésticas com operações internacionais e companhias verdadeiramente global. Zeff (2012) afirma que essa internacionalização da economia provocou a necessidade de se comparar as demonstrações contábeis entre os países.

Zeff (2012) informa ainda, que em 1966, Sir Henry Benson, sócio sênior da empresa britânica Cooper Brothers & Co. e atualmente parte da Pricewaterhouse Coopers, liderou um movimento para abordar as diversas práticas contábeis, convencendo alguns órgãos, como o *American Institute of Certified Public Accountants*<sup>9</sup> (AICPA), o *Canadian Institute of*

---

<sup>9</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – tradução livre

*Chartered Accountants*<sup>10</sup> (CICA), o *Institute of Chartered Accountants of Scotland*<sup>11</sup> e o *Institute of Chartered Accountants in Ireland*<sup>12</sup>, a constituírem o *Accountants International Study Group*<sup>13</sup> (AISG). Então, a AISG lançou diversos livretos, apontando a diversidade na prática contábil entre países como Estados Unidos, Canadá e Reino Unido, porém, não a comparabilidade entre as demonstrações contábeis além de seus limites territoriais.

Outra iniciativa de Benson, essa mais ousada, seria a criação da IASC, cuja motivação seria promover a harmonização internacional das normas contábeis, para diminuir as diferenças das práticas contábeis entre os países.

Zeff (2012) explica que em 1973, poucos países possuíam comitês ou conselhos que influenciavam o rumo das práticas contábeis. Dessa forma, Benson convidou para fazer parte da IASC os seguintes países em ordem alfabética: Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido e Irlanda (combinados). Cada país possuía uma delegação que tinha direito a 1 voto, e com no máximo 3 membros, sendo 2 que decidiam pelo voto e 1 observador oficial.

Inicialmente esses membros eram sócios de empresas de auditoria, auditores independentes, executivos de órgãos nacionais, um estudante e um executivo financeiro, todos trabalhando em tempo parcial. Os delegados participavam de reuniões do conselho da IASC, de 3 a 4 vezes por ano. Zeff (2012) destaca que na prática, os delegados liam as documentações preparadas por 2 funcionários que trabalhavam em tempo integral, em conjunto com comitês voluntários para esboçar as normas. As versões iniciais eram preparadas por pequenos comitês, presididos por um membro do conselho e constituídos por voluntários espalhados por todo o mundo.

Eleito presidente da primeira reunião do conselho, Benson destacava que o objetivo da IASC era emitir normas básicas, denominadas de IAS – International Accounting Standards. Uma maioria de  $\frac{3}{4}$  dos membros era necessária para aprovação dos projetos e normas finais. Zeff (2012) especula que as reuniões deveriam ser para alguns países membros, como Alemanha, França e Japão, bastante complicada a compreensão, pois precisavam discutir questões técnica de contabilidade em outro idioma, já que o idioma oficial nas deliberações das reuniões era o inglês.

Entretanto, inicialmente, muitas normas aprovadas eram de escolhas livres, isso porque

---

<sup>10</sup> Instituto Canadense de Contadores Certificados – tradução livre

<sup>11</sup> Instituto de Contadores Certificados da Escócia – tradução livre

<sup>12</sup> Instituto de Contadores Certificados na Irlanda – tradução livre

<sup>13</sup> Grupo de Estudo Internacionais de Contadores – tradução livre

algumas delegações de países membros preferiam ter a flexibilidade de escolhas de métodos opcionais, sem contar também, que normalmente os membros dos diversos países defendiam a exatidão das normas utilizadas em seus próprios países.

Como exemplo Zeff (2012) cita: IAS 2, sobre estoques, permitiu os métodos PEPS – primeiro que entra, primeiro sai; média ponderada, UEPS – último que entra, primeiro que sai e estoque base; IAS 4, sobre depreciação, não excluiu qualquer método; IAS 12, sobre impostos, permitiu o deferimento total ou parcial, além dos métodos de deferimento e do passivo; IAS 16, sobre o ativo fixo tangível, permitiu a divulgação do valor contábil pelo custo histórico e uma reavaliação; e a IAS 23, sobre custo de empréstimo, permitiu uma política de capitalização ou não capitalização de tais custos.

Abaixo detalhamos as IAS vigentes, conforme site da IFRS:

IAS 01 – Apresentação das Demonstrações Financeiras

IAS 02 – Inventários

IAS 07 – Demonstração dos Fluxos de Caixa

IAS 08 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros

IAS 10 – Eventos Após o Período do Relatório

IAS 12 – Imposto de Renda

IAS 16 – Ativo Imobilizado

IAS 19 – Benefícios para Funcionários

IAS 20 – Contabilização de Subsídios do Governo e Divulgação da Assistência Governamental

IAS 21 – Os Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio

IAS 23 – Custos de Empréstimos

IAS 24 – Divulgações de Partes Relacionadas

IAS 26 – Contabilidade e Relatórios por Planos de Benefícios de Aposentadoria

IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas

IAS 28 – Investimentos em Associados e Joint Ventures

IAS 29 – Relatórios Financeiros em Economias Hiperinflacionárias

IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação

IAS 33 – Lucro por Ação

IAS 34 – Relatórios Financeiros Intercalares

IAS 36 – Imparidade de Ativos

IAS 37 – Provisões Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

IAS 38 – Ativos Intangíveis

IAS 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração

IAS 40 – Propriedade de Investimento

IAS 41 - Agricultura

### 1.1.2 A evolução da IASC

No começo de sua criação, a IASC recebeu dos órgãos contábeis nacionais um aceno de que fariam os melhores esforços para que as normas publicadas fossem aplicadas. Entretanto, outros organismos não deram muita importância para a IASC, isso por algumas razões. Zeff (2012) explica, A FASB<sup>14</sup> – Financial Accounting Standards Board estava mais preocupada em buscar melhorias para US GAAP. Outro organismo, como EEC<sup>15</sup> – European Economic Community, deu pouca atenção, pois acreditava que a IASC, sendo um órgão do setor privado, estaria voltada mais para atender os seus membros, e não do setor público, como a comissão buscavam servir. Ainda assim, outros organismos demonstraram apoio ao projeto da IASC, a SEC<sup>16</sup> – U.S Securities and Exchange Commission, agência independente, responsável por regular o mercado de capitais americano, equivalente à CVM – Comissão de Valores Mobiliários no Brasil, em relação às normas de divulgação de políticas contábeis, estoques e principalmente demonstrações consolidadas.

Zeff (2012) afirma que entre 1973 a 1987 a IASC publicou mais 25 normas entre os países membros do conselho; poucos modificaram suas próprias normas. As razões para isso, foram que os países anglos americanos entendiam que as suas normas eram superiores às IAS. Outros países com delegações no conselho consideravam que essas IAS não combinavam com o modelo utilizado em bases fiscais.

A CICA, uma das maiores entusiastas da IASC, revisou algumas de suas próprias normas, como o uso da IAS 18, sobre o reconhecimento de receitas. Da mesma forma, no Canadá, a mando da bolsa de Toronto, aproximadamente 100 empresas confirmaram que suas demonstrações contábeis estavam em conformidade com as IAS. Outras grandes multinacionais norte-americanas, como a General Electric, Exxon, afirmaram em seus relatórios contábeis que suas demonstrações eram consistentes com as normas internacionais de contabilidade.

No Japão, uma grande empresa da indústria naval publicou em seu relatório consolidado voluntário, em língua inglesa, que estava de acordo com as IAS. Gradualmente as

---

<sup>14</sup> Conselho de Normas de Contabilidade Financeira – tradução livre

<sup>15</sup> Comunidade Econômica Europeia – tradução livre

<sup>16</sup> Comissão de Segurança e Câmbio – tradução livre

delegações do conselho foram aumentando com a inclusão de países como a África do Sul, Itália, Nigéria e Taiwan.

A partir de 1987, segundo Zeff (2012), um marco importante para a IASC tornar-se mais efetiva com suas IAS pelo mundo, foi a sinalização da IOSCO<sup>17</sup> – International Organization of Securities Commissions, em endossar para seus membros, as normas da IASC, desde que houvesse um aprimoramento significativo. Nesse sentido a IASC promoveu diversas reuniões, a fim de reduzir as quantidades de opções e também garantir que as normas revisadas tivessem níveis suficientes de detalhamento e abrangência de informações adequadas.

A FASB, em 1988 e EEC, em 1990, aceitaram o convite da IASC, para participar de suas reuniões como observadores, sem direito a voto, e novos membros e delegações de vários países passaram a fazer parte da IAS. Em 1997 já eram 45 membros e diversos observadores. Zeff (2012) destaca que, em 1996, através de um comunicado público, a SEC divulga os atributos necessários para que as normas da IASC fossem aceitáveis em suas publicações das demonstrações financeiras transfronteiras.

São elas:

- As normas devem incluir um conjunto-chave de pronunciamentos contábeis que constitui uma base contábil abrangente, geralmente aceita;
- As normas devem ser de alta qualidade. Devem resultar em comparabilidade e transparência e devem proporcionar informações plenas; e
- As normas devem ser interpretadas e aplicadas com rigor.

O Objetivo da SEC, segundo Zeff (2012), era tornar conhecidos os atributos gerais que buscavam, ao participar da avaliação das normas-chaves da IASC pelo IOSCO.

### **1.1.3 Reestruturação da IASC para IASB**

Em 1999 a IASC decidiu promover uma reestruturação em seu conselho, a fim de se tornar mais confiável perante a IOSCO, e criou um grupo de trabalho estratégico, para promover um novo normalizador mais eficaz. Assim, destaca Zeff (2012), em maio de 2000, todos os órgãos membros do IASC, ou seja, 143 órgãos contábeis profissionais em 104 países, aprovaram a reestruturação, inclusive tornando a nova constituição definitiva.

Nascia a IASB<sup>18</sup> – International Accounting Standards Board, com a seguinte

---

<sup>17</sup> Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários – tradução livre.

<sup>18</sup> Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade – tradução livre

composição do conselho: 5 membros de empresas de auditoria, 3 de empresas e 3 da comunidade de usuários e, pelo menos, 1 acadêmico. A primeira reunião oficial ocorreu em abril de 2001, quando suas normas passaram a ser conhecidas como IFRS<sup>19</sup> – International Financial Reporting Standards.

## 1.2 Tipologias das IFRS

Segundo Camargo (2017b p. 3), “em termos práticos, as IFRS definem as ações que devem ser seguidas para mensuração, reconhecimento, apresentação e divulgação de informações financeiras, econômicas, patrimoniais e especiais das demonstrações”. Esse autor também destaca que a adoção das IFRS permitiu mudanças nas definições de práticas contábeis.

Quadro 1 - IFRS publicadas<sup>20</sup>:

IFRS 1	Adoção pela Primeira Vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS)
<p>1 - O objetivo desta IFRS é assegurar que as primeiras demonstrações financeiras de acordo com as IFRS da entidade e seus relatórios financeiros intermediários para parte do período coberto por essas demonstrações financeiras contenham informações de alta qualidade que:</p> <p>(a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em todos os períodos apresentados;</p> <p>(b) forneçam um ponto de partida adequado para a contabilização de acordo com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS); e</p> <p>(c) possam ser geradas a um custo que não exceda os benefícios.</p>	
IFRS 2	Pagamento baseado em ações
<p>1 - O objetivo desta IFRS é especificar como uma entidade deve contabilizar uma transação de pagamento baseada em ações em suas demonstrações financeiras. Em particular, ela exige que uma entidade reflita em seu lucro ou prejuízo e posição financeira os efeitos de transações de pagamento baseadas em ações, incluindo despesas relacionadas a transações em que opções de compra de ações são concedidas a empregados.</p>	
IFRS 3	Combinações de Negócios
<p>1 - O objetivo desta IFRS é aumentar a relevância, confiabilidade e comparabilidade das informações fornecidas nas demonstrações financeiras pela entidade que reporta, sobre uma combinação de negócios e seus efeitos. Para alcançá-lo, esta IFRS estabelece princípios e requisitos sobre como a adquirente deve:</p> <p>(a) reconhecer e mensurar, em suas demonstrações financeiras, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida;</p> <p>(b) reconhecer e mensurar o ágio adquirido na combinação de negócios ou um ganho em uma compra vantajosa; e</p>	

<sup>19</sup> Padrões Internacionais de Relatórios Financeiros – tradução livre

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. Acesso em: 15 jul. 2022.

(c) determinar quais informações divulgar para permitir aos usuários de demonstrações financeiras avaliarem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.	
IFRS 5	Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas
<p>1 - O objetivo desta IFRS é especificar a contabilização de ativos mantidos para venda e a apresentação e divulgação de operações descontinuadas. Em particular, a IFRS exige:</p> <p>(a) que os ativos que atendam aos critérios para serem classificados como mantidos para venda sejam mensurados pelo menor valor entre o valor contábil e o valor justo menos custos para vender, e que cesse a depreciação sobre esses ativos; e</p> <p>(b) que os ativos que atendam aos critérios para serem classificados como mantidos para venda sejam apresentados separadamente na demonstração da posição financeira e os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente</p>	
IFRS 6	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais
<p>1 - O objetivo desta IFRS é especificar o relatório financeiro para a exploração e avaliação de recursos minerais.</p> <p>2 - Em particular, a IFRS exige:</p> <p>(a) melhorias limitadas às práticas contábeis existentes para os gastos de exploração e avaliação.</p> <p>(b) que as entidades que reconhecem ativos de exploração e avaliação avaliem esses ativos quanto à redução ao valor recuperável de acordo com esta IFRS e façam a mensuração de qualquer redução ao valor recuperável conforme a IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.</p> <p>(c) divulgações que identifiquem e expliquem os valores nas demonstrações financeiras da entidade, que resultem da exploração e avaliação de recursos minerais e ajudem os usuários dessas demonstrações a entender o valor, a época e a certeza de fluxos de caixa futuros, provenientes de quaisquer ativos de exploração e avaliação reconhecidos.</p>	
IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Divulgações
<p>1 - O objetivo desta IFRS é exigir que as entidades forneçam divulgações em suas demonstrações financeiras que permitam aos usuários avaliar:</p> <p>(a) a significância de instrumentos financeiros para a posição e desempenho financeiro da entidade; e</p> <p>(b) a natureza e extensão de riscos decorrentes de instrumentos financeiros, aos quais a entidade está exposta durante o período e no final do período de relatório, e como a entidade gerencia esses riscos.</p> <p>2 - Os princípios desta IFRS complementam os princípios para reconhecimento, mensuração e apresentação de ativos financeiros e passivos financeiros da IAS 32 – Instrumentos Financeiros: Apresentação e da IFRS 9 – Instrumentos Financeiros</p>	
IFRS 8	Segmentos Operacionais
<p>1 - Uma entidade divulgará informações para permitir que os usuários de suas demonstrações financeiras avaliem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nas quais se envolve e os ambientes econômicos em que opera.</p>	
IFRS 9	Instrumentos Financeiros

<p>1 - O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para o relatório financeiro de ativos financeiros e passivos financeiros que apresentarão informações relevantes e úteis aos usuários de demonstrações financeiras para a sua avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.</p>	
IFRS 10	Demonstrações Financeiras Consolidadas
<p>1 - O objetivo desta IFRS é estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações financeiras consolidadas quando uma entidade controla uma ou mais entidades.</p> <p>Atingindo o objetivo</p> <p>2 - Para atingir o objetivo do parágrafo 1, estas IFRS:</p> <p>(a) exige que uma entidade (a controladora) que controle uma ou mais entidades (subsidiárias) apresente demonstrações financeiras consolidadas;</p> <p>(b) define o princípio de controle e estabelece controle como a base para a consolidação; (c) define como aplicar o princípio de controle para identificar se um investidor controla uma investida e, portanto, deve consolidá-la;</p> <p>(d) define os requisitos contábeis para a elaboração de demonstrações financeiras consolidadas; e</p> <p>(e) define uma entidade de investimento e estabelece uma exceção para a consolidação de subsidiárias específicas de uma entidade de investimento.</p> <p>3 - Esta IFRS não trata dos requisitos contábeis para combinações de negócios e seus efeitos sobre a consolidação, incluindo ágio resultante em uma combinação de negócios (vide IFRS 3 – Combinações de Negócios).</p>	
IFRS 11	Negócios em Conjunto
<p>1 - O objetivo desta IFRS é estabelecer princípios para o relatório financeiro para entidades que tenham uma participação em negócios controlados de forma conjunta (ou seja, negócios em conjunto).</p> <p>Atingindo o objetivo</p> <p>2 - Para atingir o objetivo do parágrafo 1, esta IFRS define controle conjunto e exige que uma entidade que seja parte de um negócio em conjunto determine o tipo de negócio em conjunto no qual está envolvida por meio da avaliação de seus direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações de acordo com o tipo de negócio em conjunto.</p>	
IFRS 12	Divulgação de Participações em Outras Entidades
<p>1 - O objetivo desta IFRS é exigir que uma entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações financeiras avaliar:</p> <p>(a) a natureza de suas participações em outras entidades e os riscos associados a tais participações; e</p> <p>(b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, desempenho financeiro e fluxos de caixa.</p>	
IFRS 13	Mensuração do Valor Justo
<p>1 - Esta IFRS:</p> <p>(a) define valor justo;</p>	

<p>(b) estabelece em uma única IFRS uma estrutura para a mensuração do valor justo; e</p> <p>(c) exige divulgações sobre mensurações do valor justo.</p> <p>2 - O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis. Para outros ativos e passivos, pode não haver informações de mercado e transações de mercado observáveis disponíveis. Contudo, o objetivo de uma mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação ordenada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de um participante de mercado que detenha o ativo ou deva o passivo).</p> <p>3 - Quando um preço para um ativo ou passivo idêntico não é observável, uma entidade mensura o valor justo utilizando outra técnica de avaliação que maximiza o uso de dados observáveis relevantes e minimiza o uso de dados não observáveis. Por ser uma mensuração baseada em mercado, o valor justo é mensurado utilizando-se as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou passivo, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção da entidade de manter um ativo ou de liquidar ou, de outro modo, satisfazer um passivo não é relevante ao mensurar o valor justo.</p> <p>4 - A definição de valor justo se concentra em ativos e passivos, que são um dos principais objetos da mensuração contábil. Além disso, esta IFRS será aplicada aos instrumentos de patrimônio próprios da entidade mensurados ao valor justo.</p>	
IFRS 14	Contas Regulatórias de Diferimento
<p>1 - O objetivo desta Norma é especificar os requisitos de relatório financeiro para saldos de contas diferidas regulatórias que ocorrem quando uma entidade fornece produtos ou presta serviços a clientes a um preço ou tarifa que esteja sujeita a regulamentação de tarifa.</p> <p>2 - Ao atender este objetivo, a Norma exige:</p> <p>(a) mudanças limitadas nas políticas contábeis que foram aplicadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos anteriores (PCGAs anteriores) para saldos de contas regulatórias de diferimento, que estão principalmente relacionados à apresentação dessas contas; e</p> <p>(b) divulgações que:</p> <p>(i) identifiquem e expliquem os valores reconhecidos nas demonstrações financeiras da entidade que resultem da regulamentação de tarifas; e</p> <p>(ii) ajudem os usuários de demonstrações financeiras a compreenderem o valor, a época e a incerteza de fluxos de caixa futuros de quaisquer saldos de contas regulatórias de diferimento que sejam reconhecidos.</p> <p>3 - Os requisitos desta Norma permitem que uma entidade dentro de seu alcance continue a contabilizar saldos de contas regulatórias de diferimento em suas demonstrações financeiras de acordo com seus PCGAs anteriores quando ela adotar as IFRS, sujeita às mudanças limitadas referidas no parágrafo 2 acima.</p> <p>4 - Além disso, esta Norma possibilita algumas exceções aos requisitos de outras Normas, ou isenções delas. Todos os requisitos especificados para reportar saldos de contas regulatórias de diferimento, e quaisquer exceções ou isenções referentes aos requisitos de outras Normas que estiverem relacionados a esses saldos, estão contidos nesta Norma e não naquelas outras Normas.</p>	
IFRS 15	Receita de Contratos com Clientes
<p>1 - O objetivo desta Norma é estabelecer os princípios que uma entidade aplicará para apresentar</p>	

informações úteis aos usuários de demonstrações financeiras sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de um contrato com um cliente.

Atingindo o objetivo

2 - Para atingir o objetivo do parágrafo 1, o princípio básico desta Norma consiste em que uma entidade reconhecerá receitas para descrever a transferência de produtos ou serviços prometidos a clientes em um valor que reflete a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses produtos ou serviços.

3 - Uma entidade considerará os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta Norma. Uma entidade aplicará esta Norma, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4 - Esta Norma especifica a contabilização de um contrato individual com o cliente. Contudo, como um expediente prático, uma entidade pode aplicar esta Norma a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho) com características similares se essa entidade razoavelmente esperar que os efeitos sobre as demonstrações financeiras da aplicação desta Norma à carteira não difeririam significativamente da aplicação desta Norma aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar uma carteira, uma entidade utilizará estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

IFRS 16

Arrendamentos

1 - Esta Norma estabelece os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de arrendamentos. O objetivo é garantir que arrendatários e arrendadores forneçam informações relevantes de modo que representem fielmente essas transações. Essas informações fornecem a base para que usuários de demonstrações financeiras avaliem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa de uma entidade.

2 - Uma entidade considerará os termos e condições de contratos e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta Norma. Uma entidade aplicará esta Norma de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

IFRS 17

Contratos de Seguro

1 - A IFRS 17 – Contratos de Seguro estabelece princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de contratos de seguro dentro do alcance da Norma. O objetivo da IFRS 17 é assegurar que uma entidade forneça informações relevantes que representem fielmente esses contratos. Essas informações fornecem a base para que usuários de demonstrações financeiras avaliem o efeito que os contratos de seguro têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade.

2 - Uma entidade considerará seus direitos e obrigações substantivos, sejam eles decorrentes de um contrato, lei ou regulamento, ao aplicar a IFRS 17. Um contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis. A exequibilidade dos direitos e obrigações em um contrato é uma matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas de negócios usuais de uma entidade. Os termos contratuais incluem todos os termos em um contrato, explícitos ou implícitos, mas uma entidade desconsiderará os termos que não têm substância comercial (ou seja, nenhum efeito discernível sobre a economia do contrato). Os termos implícitos em um contrato incluem aqueles impostos por lei ou regulamento. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro de uma entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos produtos ou serviços prometidos).

Acima, destacamos no quadro 1, as 17 IFRS publicadas pela IASB, em que aborda as diversas normas internacionais, definindo critérios de mensuração e as formas de registrar os eventos econômicos e financeiros, bem como, requisitos mínimos de divulgação e compreensão destes eventos nas empresas.

### 1.3 Modelos contábeis internacionais

É sabido que alguns fatores influenciam de maneira significativa no processo de adoção das normas internacionais de contabilidade. Weffort (2005) cita alguns fatores: educação e nível do usuário, além de outros adicionais, como o sistema político, o sistema econômico, o sistema jurídico e o sistema fiscal. Entretanto, a própria característica da contabilidade e a forma de como os países se norteiam pelos princípios contábeis, também podem ter grande influência em suas decisões.

Botelho *et al.* (2002) classificam assim a contabilidade internacional em diversas escolas:

- Modelo Britânico – Americano: contabilidade direcionada para investidores e credores, mercado financeiro desenvolvido, presença de companhias multinacionais, nível de educação elevado;
- Modelo Continental (maior parte da Europa e Japão): contabilidade baseada em leis e práticas conservadoras, presença marcante de bancos, que atuam como fomentadores, e mais voltada para satisfazer exigências impostas pelo governo no cálculo de tributos;
- Modelo Sul-americano: Prática em tratar de questões inflacionárias, contabilidade orientada para as necessidades dos planos de governo, com imposição de práticas uniformes;
- Modelo Econômico Misto (maioria dos países do leste europeu): possuiu 2 enfoques, sendo um voltado para o planejamento econômico central e outro orientado para o mercado; e
- Modelo em Países Comunistas (países como Cuba e Coréia do Norte): enfoque voltado para o controle econômico central, e seus relatórios geralmente incluem informações orçamentárias.

Importante destacar, que para o processo de normatização, conforme menciona Martins *et al.* (2007) os países do direito romano (*code law*), a forma jurídica e a orientação através de regras, prevalece como fonte sobre os demais direitos e obrigações, “...onde a

presença do ato jurídico ou de qualquer instrumento nele alicerçado é fundamental, onde os julgamentos se dão em função da relação entre os fatos e os fundamentos antes destalhados em lei ou atos por ela previstos.” Assim, o Estado é responsável direto no processo de normatização, já que as Leis derivam dos poderes executivo e/ou legislativo. Martins et al (2007) cita como exemplo, no Brasil, a Lei 6.404/76, com a normatização da contabilidade. E completa também, citando outros países como Alemanha, Espanha, Suíça, Itália, Japão etc., em que o Estado normatiza a contabilidade. Martins et al (2007), ainda destaca a influência do poder econômico dos usuários externos, os credores, para que em sua proteção, o Estado determinasse o uso da contabilidade e a normatização de como ela deveria ser praticada, e também, considerando a participação dos bancos, principal intermediador financeiro nesses países a partir da Revolução Industrial.

Por outro lado, afirma Martins et al (2007), há outros países em que o direito consuetudinário (*common Law*), os profissionais de contabilidade foram os responsáveis pela normatização da contabilidade, e que a essência econômica, prevalece sobre a forma jurídica, e a orientação com base em princípios e não em regras. Martins et al (2007), destaca que os países anglo-saxônicos, como a Inglaterra, a Irlanda, a Escócia, os Estados Unidos, a Austrália etc., são guiados por essa filosofia: dos costumes, das tradições, na jurisprudência. Com isso, bem observa Martins et al (2007, p. 7), “...não se colocam na lei regras contábeis, quais demonstrações devem ser feitas, como se classificam os ativos, como se reconhecem as despesas de depreciação etc. A lei apenas exige que se tenham demonstrações contábeis, e normalmente nada mais.” E os responsáveis por dar normas a contabilidade, são os que trabalham com ela, os contadores, através de associações profissionais. Daí a expressão “princípios contábeis geralmente aceitos.” Quanto a influência do poder econômico e o usuário alvo, diferentemente do que ocorre nos países com normatização *code law*, as grandes companhias inicialmente na Inglaterra e posteriormente nos Estados Unidos, o seu financiamento se dá através de lançamento de ações, e não de financiamento bancário. Dessa forma, o usuário externo: o investidor minoritário em ações, se torna o principal foco dos normatizadores contábeis, necessitando assim de informações confiáveis.

#### **1.4 Características da Contabilidade em alguns países**

Botelho *et al.* (2002, pp. 7-10) também observam algumas características para utilização de Princípios Contábeis:

**França** - Tem forte centralização administrativa como característica e as regras

contábeis decorrem de lei ou regulamentação pública, quanto à produção ou informações financeiras.

**Inglaterra** - Possuiu como características, o uso e costumes, cuja norma, já era praticada e que visavam fornecer informações fiéis e verdadeiras, além da preocupação com a qualidade e a comparabilidade dos demonstrativos financeiros.

**Portugal** - Influenciada pela escola francesa, e possui princípios contábeis distintos de outros países. Um, com características qualitativas e outro os Princípios de fato. Assim como pressuposto da característica qualitativa, estão a relevância (qualidade da informação que pode influencia na tomada de decisões), confiabilidade (qualidade da informação ser isenta de erros materiais ou juízos prévios de valor) e a comparabilidade (qualidade das informações visando garantir a análise, e identificação de tendências na sua posição financeira e nos resultados de suas operações). E princípios de fato, são: da Continuidade, da Consistência, Especialização ou Acréscimo, Custo Histórico, Prudência, Substância sobre a forma e Materialidade.

**Alemanha** - Possui forte normatização com grande embasamento fiscal, cujo objetivo é demonstrar de forma clara e correta as contas anuais e de que é composto seu balanço patrimonial e as contas de lucro e prejuízo.

### **1.5 O MERCOSUL, a formação profissional e a educação: as bases para convergência e harmonização contábeis**

Segundo Pohlmann (1995), a integração dos países do Mercosul exigirá um esforço no sentido de compatibilização e harmonização de políticas, legislações e procedimentos nas mais diversas áreas da sociedade, dentre as que inclui a contabilidade.

Nesse sentido, o parlamento do Mercosul, em sessão plenária de 26/08/2019, aprovou recomendação que busca propiciar a criação de um espaço interuniversitário do MERCOSUL, conforme prevê seu objetivo:

Propiciar la creación de un ámbito interuniversitario del Mercosur, ampliamente participativo, auspiciado por los Ministerios de Educación de los respectivos países, los órganos nacionales responsables de la Educación Superior, así como por el Parlamento de Mercosur, para procurar la armonización de aspectos sustantivos vinculados al aprendizaje centrado em el alumno: resultados de aprendizaje, competencias, créditos y garantía de calidad. (PARLASUL, 2019).

O Parlamentar Ricardo Oviedo (Argentina), membro relator, expressou a importância desta recomendação.

Mais além da vontade e da decisão de estabelecer mecanismos para a melhoria do ensino superior e de pós-graduação, muitas vezes a pessoa se encontra com problemas de incompatibilidade entre os distintos títulos; com problemas de harmonização necessária para que um profissional com título em um dos países do MERCOSUL possa trabalhar e se desenvolver livremente nos outros países-membros. (PARLASUL, 2019).

Assim, antes de abordarmos as características dos modelos da educação no Bloco Mercosul, é importante mencionar, para efeito de comparabilidade, o currículo proposto pela ONU. Segundo Segantini et.al. (2013), o principal objetivo é apresentar para a comunidade internacional as principais técnicas necessárias para se tornar um profissional em contabilidade. A ONU/UNCTAD/ISAR, com isso, pretendia diminuir a disparidade do ensino de contabilidade no mundo, pois, com um currículo base, os bacharéis em contabilidade poderiam ter um conhecimento semelhante, independentemente do país de origem, finalizam Segantini et.al (2013).

Tabela 1 - Blocos de conhecimento definidos pelo ISAR/UNCTAD

1. Conhecimento administrativo e Organizacional	a) Economia; b) Métodos quantitativos e estatísticos para as empresas; c) Políticas empresariais, de estruturas organizacionais básicas, e comportamento organizacional; d) Funções e práticas administrativas, e gestão de operações; e) Marketing; f) Mercados internacionais.
2. Tecnologia de Informação	a) Tecnologia de informação.
3. Conhecimentos Contábeis, Financeiros e assuntos afins	Curso básico de Contabilidade, auditoria, tributação e assuntos afins a) Contabilidade básica; b) Contabilidade financeira; c) Contabilidade financeira avançada; d) Contabilidade gerencial – conceitos básicos; e) Tributação; f) Sistemas de informações contábeis; g) Direito comercial e empresarial; h) Fundamentos sobre auditoria; i) Finanças empresariais e gestão financeira; j) Módulo sobre integração do conhecimento: a capstone.
4. Conhecimento (avançado) em Contabilidade, Finanças e assuntos afins	a) Demonstrações financeiras avançadas e Contabilidade industrial; b) Contabilidade gerencial avançada; c) Tributação avançada; d) Direito empresarial avançado; e) Auditoria avançada; f) Finanças empresariais avançadas e Administração financeira; g) Estágio Contábil

Fonte: UNCTAD (2009).

Como é possível observar na tabela acima, a proposta pela ONU do currículo referência possui 4 blocos de conhecimentos, sendo o primeiro e o segundo, de conhecimentos genéricos e multidisciplinares, e o terceiro e quarto voltados para área contábil e afins, sendo o último em um modo avançado.

Segantini et al (2013, p. 8) observam de forma importante que

[...] inicialmente era suposto que cada país do MERCOSUL, teria uma entidade representante que elaborasse um currículo modelo para os cursos de graduação. No entanto, a Argentina, o Paraguai e o Uruguai não possuem uma resolução nacional quanto as diretrizes curriculares.

Para este estudo, foram tomadas como base, as grades curriculares das universidades mais importantes para esses países, conforme se seguem.

**Argentina** - O profissional de contabilidade é chamado de contador público e o exercício da profissão está previsto pela Lei n.º 20.488 de maio de 1973, que abrange as Ciências Econômicas em geral, inclusive a de Ciências Contábeis (ARGENTINA 1973)<sup>21</sup>.

Para pode atuar como contador público é necessário que tenha graduação em Ciências Contábeis e ser registrado no Conselho Profissional de sua jurisdição. Esses Conselhos

<sup>21</sup> Disponível em: <http://www.consejo.org.ar/elconsejo/documentos/ley20488.htm>. Acesso em: 16 jul. 2022.

profissionais são entidades privadas e independentes do Estado, e como previsto em lei, são responsáveis por regular a profissão, assegurar a ética profissional, além de aplicar sanções em casos de violação.

A Argentina, até o ano de 2019 possuía 130 universidades do curso de Ciências Contábeis na modalidade presencial, sendo 126 de graduação, 2 de ciclo básico comum e 2 de título intermediário conforme anuário estatísticos<sup>22</sup>, sendo 60 universidades estatais, e 70 universidades privadas, incluindo as de ciclo básico e intermediário e 14 universidades do curso de Ciências Contábeis na modalidade a distância, sendo destas, 7 universidades privadas e 7 públicas.

Para este estudo, foi tomada como base a Universidade de Buenos Aires. De acordo com informação institucional<sup>23</sup>, a Universidade de Buenos Aires é uma das mais importantes instituições públicas de ensino superior da América Latina e um centro de referência nacional e internacional no campo da educação e formação profissional, pesquisa e extensão universitária.

Assim, considerando as informações da Universidade de Buenos Aires – UBA<sup>24</sup>, o curso de Ciências Contábeis possui um total de 2.808 horas, divididos em 2 grupos: ciclo de treinamento geral, com um total de 972 horas e ciclo de treinamento profissional, com 1.836 horas, divididos conforme as áreas de conhecimento do Tabela 2 abaixo:

Tabela 2 - Quantidade de disciplinas ofertadas pela UBA por área de conhecimento

Área do Conhecimento	Universidad de Buenos Aires – UBA
Economia	5
Administração	3
Contabilidade	11
Direito	6
Métodos Quantitativos e Estatísticos	4
Outros	3

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Conforme tabela acima, as áreas de conhecimento em Economia e Direito são as mais ofertadas, com exceção da área específica de Contabilidade. A área “outros” refere-se às disciplinas não enquadrada como principal.

Abaixo, será demonstrada a distribuição das disciplinas entre as áreas contábeis.

<sup>22</sup> Disponível em: <https://guiadecarreras.siu.edu.ar/>. Acesso em: 16 jul. 2022.

<sup>23</sup> Disponível em: <https://www.uba.ar/internacionales/contenido.php?id=388>. Acesso em: 18 jul. 2022.

<sup>24</sup> Disponível em: <http://www.economicas.uba.ar/alumnos/contador-publico/>. Acesso em: 16 jul. 2022.

Tabela 3 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade dentro da área contábil

<b>Categoria Contábil</b>	<b>Universidad de Buenos Aires</b>
Contabilidade Gerencial	4
Contabilidade Geral/Societária	1
Contabilidade Pública	1
Finanças	1
Auditoria	1
Tributária e Comercial	2
Teoria Contábil	1
Ética Profissional	0

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Observa-se na Tabela 3 acima, que embora a universidade possua uma quantidade menor de disciplinas obrigatórias, ainda assim apresenta um equilíbrio na distribuição das diversas áreas da Contabilidade.

**Uruguai** - A profissão de contador no Uruguai, ainda não está regulamentada, embora a Lei nº 12.802 de 1960 preveja algumas atribuições aos Contadores públicos, como em certificações de balanço e prestação de contas ou relatórios contábeis apresentados perante organismos públicos (URUGUAI, 1960).

Outra obrigatoriedade é o registro junto a *Caja de Profesionales Universitarios*, regulamentada pela Lei 17.738<sup>25</sup> de 7 de janeiro de 2004, cuja proteção conferida pela CJPPU é uma exigência pra quem exerce a sua atividade de forma autônoma.

Matos (2018) afirma que em maio de 1993 foi criado o Decreto nº 240/1993, onde ficou especificado que o título de Contador Público ou equivalente, deve ser expedido ou reconhecido ou revalidado pela Faculdade de Ciências Econômicas e de Administração da Universidade da República. Esse Decreto, em seu Artigo 5, estabelece as demonstrações contábeis, para fim da lei que regula, como todos os documentos emanados do sistema contabilístico ou de encomendas de uma entidade que se referem aos seus ativos em que dizem respeito à sua composição total ou parcial num dado momento, ou à sua evolução ao longo do tempo.

Conforme publicação do SITEAL – Uruguai, atualizado até 05/2019, o governo do sistema nacional de educação é formado por um conjunto de entidades autônomas e pela Universidade da República (UDELAR), que administra o ensino universitário público.

<sup>25</sup> Disponível em: [https://www.cjppu.org.uy/marco\\_legal.php](https://www.cjppu.org.uy/marco_legal.php) Acesso em: 01 ago. 2022.

De acordo com a publicação de Estatísticas Básicas 2019<sup>26</sup>, de La Universidad de la República, a graduação de Contador Público foi a mais procurada para ingresso naquele ano, totalizando mais de 50% de acadêmicos para o Departamento de Ciências Económicas y de Administración e correspondendo a 1.765 alunos, sendo 791 homens e 974 mulheres.

Assim, considerando as informações da Universidad de la República - Faculdade de Ciências Económicas e Administración FCEA, o curso de Ciências Contábeis possui um total de 360 créditos e cada crédito corresponde a 15 horas, divididos em 8 semestres, conforme as áreas de conhecimento da tabela 4 a seguir:

Tabela 4 - Quantidade de disciplinas ofertadas pela FCEA por área de conhecimento

Área do conhecimento	Universidad de la República
Economia	6
Administração	17
Contabilidade	23
Direito	5
Métodos Quantitativos e Estatísticos	9
Outros	6

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Conforme tabela acima, as áreas de conhecimento em Administração são as mais ofertadas. Com exceção da área específica de contabilidade, a área “outros” refere-se às disciplinas não enquadradas como principal. Outra observação refere-se à grande quantidade de matérias, já que especificamente para essa universidade constam em sua grade curricular matérias obrigatórias e não obrigatórias.

Na Tabela 5 demonstramos a distribuição das disciplinas dentro da área contábil:

Tabela 5 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidad dentro da área contábil

Categoria Contábil	Universidad de la República
Contabilidade Gerencial	6
Contabilidade Geral/Societária	5
Contabilidade Pública	-
Finanças	3
Auditoria	3
Tributária e Comercial	6
Teoria Contábil	-
Ética Profissional	-

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

<sup>26</sup> Disponível em: [web\\_Estadisticas basicas\\_2019.pdf](http://web_Estadisticas_basicas_2019.pdf) (udelar.edu.uy). Acesso em: 18 jul. 2022.

Observa-se na Tabela 5, a ênfase para as disciplinas de Contabilidade Gerencial, Tributária e Geral e não há referência para as disciplinas de Contabilidade Pública, Teoria Contábil e Ética Profissional.

**Paraguai** - A Lei 371 de 12/1972, regulamenta o exercício profissional dos graduados em Ciências Contábeis e Administrativas, em Ciências Contábeis, em Contabilidade e Administração Pública ou de Empresas. Entretanto, a referida lei não estabelece nenhuma obrigatoriedade de registro e também não menciona nenhum órgão de controle ou tipo sanção para o exercício ilegal da profissão.

A entidade de classe que reúne a categoria dos contadores no país é o Colégio de Contadores do Paraguai, cuja missão e visão<sup>27</sup> é respectivamente

Garantir o mais alto nível de desenvolvimento e formação do Contador Público, e providenciar os regulamentos para o exercício da contabilidade pública no país e ser a instituição que integra os Contadores Públicos da República do Paraguai, fornecendo-lhes as informações mais atualizadas sobre aspectos regulatórios em Contabilidade e Auditoria e sobre os avanços tecnológicos relacionados à profissão. Garantir que o país e a sociedade recebam um serviço ético e de classe mundial. Atrair os melhores talentos nacionais para a nossa profissão e mantê-lo como uma das mais prestigiadas e importantes da sociedade.

Embora a legislação que regulamenta a profissão de Contador, não estabeleça a obrigatoriedade de registro em qualquer entidade, o Colégio de Contadores do Paraguai prevê em seu sítio o Regulamento de Inscrição Profissional Contador, Contador Público-Auditor, Empresas de Contabilidade Profissional e Empresas de Auditoria Externa Profissional<sup>28</sup> que dentre outros dispositivos mencionados, quanto à “obrigatoriedade” do registro, o principal é a Lei nº 1034/83, denominada “Lei do Comerciante” que em seu Artigo 77 estabelece que o comerciante deve manter sua contabilidade por meio de contador registrado.

Entretanto, no mesmo sítio, o Colégio de Contadores faz menção ao Proyecto de Ley que crea la “Matricula del Contador Público” y el “Registro de Contadores Públicos Matriculados” 2020/2022, e em suas exposições de motivos menciona também o Artigo 77 da Lei nº 1034/83, porém observa que, irrefutavelmente, a normativa não tem sido aplicada, porque a lei ignorou os mecanismos necessários para a regulamentação do registro do Contador, bem como para estabelecer aspectos e questões básicas como:

<sup>27</sup> Disponível em: <https://www.ccpy.org.py/misi-n-y-visi-n>. Acesso em: 19 jul. 2022.

<sup>28</sup> Disponível em: <https://www.ccpy.org.py/reglamento-matricula>. Acesso em: 19 jul. 2022.

- a) Direitos e prerrogativas do profissional registrado;
- b) Organismo ou instituição que se encarregará de conceder, administrar, renovar, suspender, cancelar ou cassar o registro;
- c) Requisitos básicos para a concessão e renovação do registro;
- d) Tempo de validade do registro;
- e) Punição pelo exercício ilegal da profissão;
- f) Penalidades, sanções e reabilitação do profissional da contabilidade; e
- g) Conceito geral de autorização, administração e manutenção do registro.

Para este estudo, tomaremos como base a Universidade Nacional de Asunción – UNA. Conforme descrito em seu sitio<sup>29</sup> é a instituição de ensino superior mais antiga, fundada em 1889, e com maior tradição do país. A Universidade conta com 14 faculdades, com 78 carreiras em diversas áreas do conhecimento.

Conforme Anuário Estatístico da UNA, para o ano de 2021, publicado em seu sitio, na carreira de graduação de *Contaduría Pública*, ou ciências Contábeis, houve egresso de 258 acadêmicos na sede central, sendo 81 homens e 177 mulheres, e somado a eles mais 406 acadêmicos nas filiais, sendo 120 homens e 286 mulheres. Para se ter uma ideia da importância do curso, no âmbito da Faculdade de Ciências Econômicas, que ainda conta com os cursos de Economia e Administração, os acadêmicos ingressos no curso de Ciências Contábeis representam, aproximadamente 65% do total dessa Faculdade.

Segundo a grade curricular do curso de *Contaduría Pública*, de acordo com o *Plan de Estudios 2012 adecuación 2018*, divulgado em seu sitio<sup>30</sup>, tem um total de 3.320 horas nas áreas de conhecimentos. Dentre as disciplinas obrigatórias e não obrigatórias, estão assim distribuídas:

Tabela 6 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela UNA por área de conhecimento

Área do Conhecimento	Faculdade Nacional de Asunción – UNA
Economia	2
Administração	11
Contabilidade	27
Direito	2
Métodos Quantitativos e Estatísticos	4
Outros	7

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

<sup>29</sup> Disponível em: <https://www.una.py/la-universidad>. Acesso em: 20 jul. 2022.

<sup>30</sup> Disponível em: [https://www.eco.una.py/eco/planes\\_estudio.html](https://www.eco.una.py/eco/planes_estudio.html). Acesso em: 20 jul. 2022.

Conforme a Tabela 6 acima, as áreas de conhecimento em administração são mais ofertadas, assim como também é a que mais oferece disciplinas não obrigatórias, com exceção da área específica de Contabilidade. A área “outros” refere-se às disciplinas não enquadrada como principal.

A seguir demonstramos a distribuição das disciplinas dentro da área contábil:

Tabela 7 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade dentro da área contábil

<b>Categoria Contábil</b>	<b>Faculdade Nacional de Asunción – UNA</b>
Contabilidade Gerencial	4
Contabilidade Geral/Societária	4
Contabilidade Pública	1
Finanças	7
Auditoria	7
Tributária e Comercial	2
Teoria Contábil	-
Ética Profissional	2

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Observa-se na tabela acima, a ênfase para as disciplinas de Finanças, e Auditoria e não há referência para a disciplina de Teoria Contábil.

A seguir, apresentaremos um resumo quanto à profissão contábil nesses países, seguindo a estrutura demonstrada por Matos (2018, p. 19), temos:

Tabela 8 – Resumo: profissão contábil Argentina x Uruguai x Paraguai

<b>OCORRÊNCIAS</b>	<b>PAÍSES</b>		
	<b>Argentina</b>	<b>Uruguai</b>	<b>Paraguai</b>
Legislação	Lei 20.488/1973	N/A	Lei 371/1972
Obrigatoriedade Registro	Sim	Sim	Não
Obrigatoriedade Graduação	Sim	Sim	Sim
Entidade que representa a profissão	Conselho Profissionais de Ciências Econômicas	Colégio de Contadores, Economistas e Administradores do Uruguai	Colégio de Contadores do Paraguai

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Abaixo, resumo dos Institutos de Ensino Superior, de acordo com as áreas por disciplinas ofertadas, conforme a grade curricular de cada Universidade.

Tabela 9 – Resumo quant. de matérias ofertadas pelas Universidades por área de conhecimento

Área do Conhecimento	Universidad de Buenos Aires - UBA	Universidad da República	Faculdade Nacional de Asunción – UNA
Economia	5	6	2
Administração	3	17	11
Contabilidade	11	23	27
Direito	6	5	2
Métodos Quantitativos e Estatísticos	4	9	4
Outros	3	6	7

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Pela Tabela acima, observa-se que a Universidade de Buenos Aires possui uma quantidade menor de matérias por área ofertadas, entretanto, sabemos que a sua distribuição é bastante equilibrada. Considerando a quantidade de horas do curso de Ciências Contábeis, é bem próximo ao da Faculdade Nacional de Asunción – UNA.

Abaixo, resumimos a quantidade de matérias ofertadas pelas Universidade, dentro da área contábil.

Tabela 10 – Resumo quant. de disciplinas ofertadas pela Univers. dentro da área contábil

Categoria Contábil	Universidad de Buenos Aires - UBA	Universidad da República	Faculdade Nacional de Asunción – UNA
Contabilidade Gerencial	4	6	4
Contabilidade Geral/Societária	1	5	4
Contabilidade Pública	1	-	1
Finanças	1	3	7
Auditoria	1	3	7
Tributária e Comercial	2	6	2
Teoria Contábil	1	-	-
Ética Profissional	0	-	2

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Novamente, observamos na tabela acima uma proporção menor de matérias específicas de contabilidade, para Universidade de Buenos Aires, mas com equilíbrio, e também por ter sido consideradas apenas as disciplinas obrigatórias.

## 1.6 O MERCOSUL e a harmonização às Normas Internacionais

No tópico anterior, pudemos observar que entre os Estados parte (Argentina, Uruguai e Paraguai), o Brasil será visto em seção a parte, que em questão de Ensino Superior, embora possa haver algumas pequenas discrepâncias, mas justificáveis, o MERCOSUL está

caminhando para a harmonização, fato este que concorre para um maior aprofundamento do processo da integração regional sul-americano sob a perspectiva das normas contábeis.

Neste tópico, veremos quais os organismos são responsáveis em cada um desses países, para emissão de Normas Técnicas Contábeis, e se elas estão em harmonia com as Normas Internacionais de Contabilidade.

Mello *et al.* (2015) ressaltam que em 28 de junho de 2011, foi criado o GLENIF – *Grupo Latino-Americano de Emissores de Normas de Información Financiera*, com a finalidade de representar um grupo de países Latinos Americanos junto a IASB, respeitando a soberania<sup>31</sup> de cada país, no auxílio da adoção da convergência das normas internacionais, e participar das discussões globais sobre as regras internacionais de contabilidade e apresentar propostas ao órgão responsável pela emissão das normas.

**Argentina** - Segundo Rocha Oliveira *et al.* (s/l, s/d), o organismo responsável pela emissão de Normas Técnicas Contábeis na Argentina é a *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – FACPCE*, e quando aprovado pelo conselho torna-se obrigatória aos profissionais registrados. A Federação possui um órgão interno, onde são feitas a análise, a discussão, e a apresentação das normas, denominado *Centro de Estudios Científicos y Técnicos – CECYT*.

Os trâmites dentro da CECYT, desde as análises e discussões, quando alcançam a categoria de informe, deverão ser submetidos à análise e parecer da “*Federación de Graduados em Ciencias Económicas*” – FAGCE, que por sua vez deverá emitir opinião em até 30 dias a respeito. Se não houver ressalva, todo o processo será devolvido à FACPCE para continuidade. No caso de ressalva, Rocha Oliveira *et al.* (s/l, s/d) destacam:

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

Após essa etapa (FAGCE), o informe é submetido à consulta por um período de seis meses, quando poderá receber comentários e sugestões por parte de empresários, profissionais e outras entidades, bem como em jornadas ou congressos organizados pela FACPCE. Somente após esse período a Federação aprova a Resolução Técnica.

Outro órgão que contribui para normatização contábil na Argentina, segundo Mello

---

<sup>31</sup> Cada país é livre e independente na adoção das Normas Internacionais.

(2015), é o *Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoria* – CENCyA, responsável por preparar os projetos de normas profissionais para análise e aprovação do governo, além de promover a coerência entre as normas propostas pela FACPCE e as aplicadas pelo conselho profissional.

Rocha Oliveira *et al.* (s/l s/d) citando Yamato, 1996, consignam que as normas contábeis na Argentina nascem de leis, decretos, regulamentos e outros textos legais, como:

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

Mello (2015) também destaca algumas principais evoluções na adoção das normas internacionais pela Argentina, conforme o Tabela 11:

Tabela 11 – Principais evoluções na Argentina, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB

ANO	ÓRGÃO	LEGISLAÇÃO	RECOMENDAÇÃO
2009	CNV – Comissão Nacional de Valores	Resolução 562 e Lei 17.811	Exige de empresas listadas na Bolsa de Valores, exceto bancos e Cia de Seguros, elaborem e divulguem suas Demonstrações Financeiras utilizando o IFRS, emitida pelo IASB
2014	BCRA – Banco Central da Argentina	Comunicado	Anuncia planejamento, para que se torne obrigatório a partir de 01/01/2018, a conversão de normas seguidas pelos bancos para os padrões internacionais.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

Como é possível observar na Tabela 11 acima, a Argentina tem buscado a adoção das Normas Internacionais, entretanto, cabe ressaltar que é necessário que a FACPCE ratifique as normas emitidas pela IASB.

**Uruguai** - Mello (2015) afirma que no Uruguai, o governo é o responsável pela definição das normas contábeis e através do Ministério de Economia e Finanças, criou em

1991, um órgão consultivo denominado *Comisión Permanente de Normas Contables Adecuadas* – CPNCA, com a finalidade de obter aconselhamento sobre as normas de contabilidade, sendo o *Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay* – CCEAU, o principal recurso técnico consultivo desse órgão, e também o representante junto ao GLENIF.

Tabela 12 – Principais evoluções no Uruguai, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB

ANO	ÓRGÃO	LEGISLAÇÃO	RECOMENDAÇÃO
2007	Ministério de Economia e Finanças	Decreto 266	Obrigatoriedade para empresas cujos papéis são negociados na Bolsa de Valores a partir de 01/01/2009.
2011	Ministério de Economia e Finanças	Decreto 124	Altera o Decreto 266, exigência começará a partir de 01/2012., retificado posteriormente em 04/2012, desobrigando entidades financeiras, autônomas e de serviços descentralizados a usarem a partir de 2011.
2014	BCU – Banco Central do Uruguai		Exige que os bancos e as instituições financeiras comecem a utilizar o IFRS traduzido desde 2014.
2014	Ministério de Economia e Finanças	Decreto 291	Tornou obrigatório o uso das IFRS, para Pequenas e Médias Empresas, a partir de 01/01/2015.

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

No Uruguai, a adoção as normas internacionais já são obrigatórias, conforme Decreto 162/2004.

Rocha Oliveira *et al.* (s/l, s/d) caracterizam como fontes de normas contábeis no Uruguai, as seguintes legislações:

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

**Paraguai** - O *Colegio de Contadores del Paraguay* é o responsável pela emissão das normas contábeis no país, e seu uso é obrigatório para seus membros registrados.

Tabela 13 – Principais evoluções no Paraguai, pela adoção as IFRS emitidas pela IASB

ANO	ÓRGÃO	LEGISLAÇÃO	RECOMENDAÇÃO
1992	CNV – Comisión Nacional de Valores	Resolução 5/92	Estabelece normas de contabilidade e informes contábeis para empresas de capital aberto
2011	CNV – Comisión Nacional de Valores	Resolução 02/2011	Estabeleceu modelo contábil

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

As Normas Internacionais de contabilidade no Paraguai são de adoções obrigatórias.

Rocha Oliveira *et al.* (s/l, s/d) definem como normas contábeis legais no Paraguai, as seguintes legislações:

- a) Lei do Comerciante;
- b) Legislação bancária;
- c) Legislação para companhias seguradoras;
- d) Lei do mercado de Capitais, e
- e) Legislação Fiscal.

Assim, diante das novas realidades apresentadas pelos países membros do MERCOSUL, visando a Convergência e Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, de acordo com as publicações da IASB, a seguir, demonstraremos quais os reflexos nos países do Brasil e da Bolívia.

## 2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DO BRASIL ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

A República Federativa do Brasil, país localizado no continente americano, ocupa em sua maioria, a parte sul-americana com 8.510.820.623 km<sup>2</sup>, em área total absoluta. Sua organização político-administrativa do Brasil, compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, conforme dados IBGE, Brasil em números edição 2021, sendo Brasília, sua capital.

Assim, destaca a publicação do IBGE, Brasil em números ed. 2021, o país está “regionalizado por cinco Macrorregiões Geográficas, sendo: Norte, Nordeste, Centro-Oeste, Sudeste e Sul, que variam de dimensão territorial, de quantidade e tamanho de estados que cada um desses arquétipos contém e, também, pela quantidade de municípios contidos nos respectivos estados...”

Na Tabela abaixo, destacamos os dados das 5 macrorregiões distribuídas do Brasil:

Tabela 14 – Macrorregiões em números do Brasil

<i>MACRORREGIÃO</i>	<i>ÁREA EM KM<sup>2</sup></i>	<i>% ÁREA BRASIL</i>	<i>QUANT. MUNICÍPIOS (2019)</i>	<i>POPULAÇÃO (2010)</i>	<i>% POPULAÇÃO BRASIL (210)</i>
<i>NORTE</i>	3.851.281,390	45,25	450	15.864.454	8,32
<i>NORDESTE</i>	1.551.991,426	18,24	1794	53.081.950	27,83
<i>CENTRO-OESTE</i>	1.606.239,030	18,87	467	14.058.094	7,37
<i>SUDESTE</i>	924.565,469	10,86	1668	80.364.410	42,13
<i>SUL</i>	576.743,308	6,78	1191	27.386.891	14,36
<i>Total</i>	8.510.820,623	100,00	5570	190.755.799	100

Fonte: IBGE Brasil em números – ed. 2021 – Adaptado pelo autor (2023)

Ainda, de acordo com a publicação do IBGE, as macrorregiões, possuem as seguintes particularidades:

- Macrorregião Norte: concentra os estados com as maiores dimensões territoriais do Brasil, Amazonas e o Pará, equivalendo respectivamente a 18,32% e 14,64% do país, porém, é a região com menor quantidade de municipalidades do Brasil, mas com a ênfase de que alguns deles, possuem dimensão territorial, maior que alguns Estados da Federação.
- Macrorregião Nordeste: a região concentra a maior quantidade de municípios, assim como os estados, com as menores dimensões territoriais do país.
- Macrorregião Sudeste: nessa região, localizam-se os estados mais populosos do Brasil, também se destacam as maiores regiões metropolitanas, bem como os

maiores centros de gestão econômica do País. Ênfase ao estado de Minas Gerais, com a maior quantidade de municípios, totalizando 853 territórios que equivalem a 15,5% do total de municípios do Território Nacional.

- Macrorregião Sul: concentram-se três estados, com 1.191 municípios, destacando-se, que de 1940, a região concentrava apenas 181 municípios.
- Macrorregião Centro-Oeste: destaca-se o Estado de Mato Grosso, sendo o terceiro maior do Brasil, em dimensão territorial, com 903.206.997 km<sup>2</sup>, também se localiza a cidade de Brasília, centro de gestão política do País.

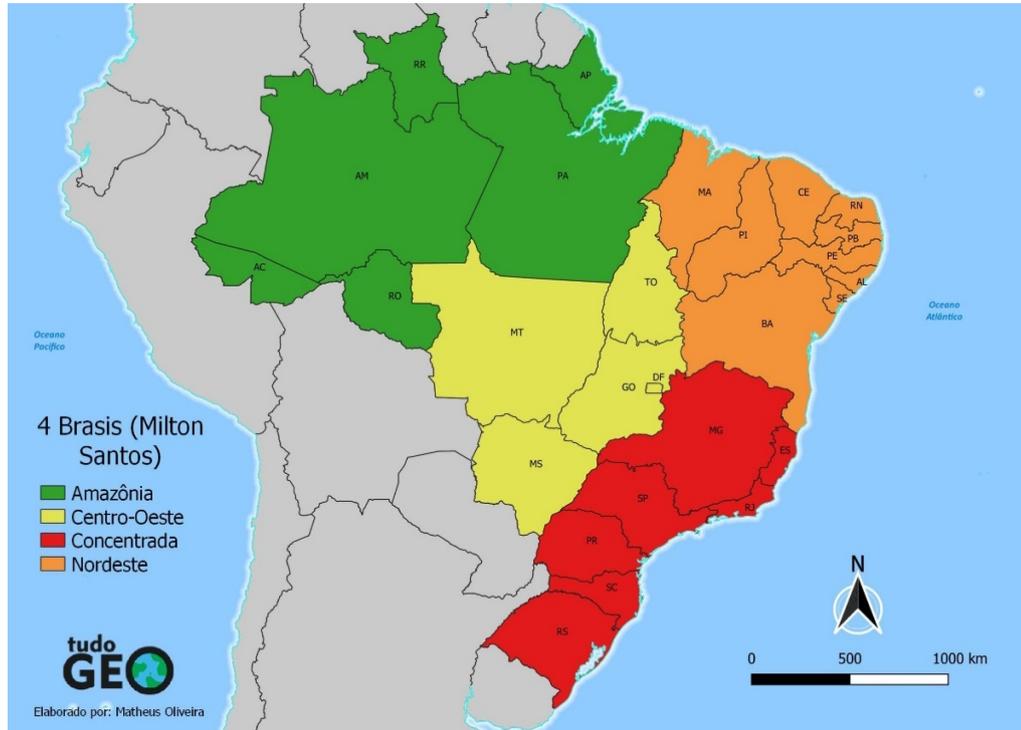
Sobre as macrorregiões, Oliveira (2019, p 2), cita proposta elaborada em 2001 pelos geógrafos Milton Santos e Maria Laura Silveira, “[...] de divisão regional baseada na difusão diferencial dos meios técnicos-científicos-informacionais e nas heranças do passado, resultado no que chamou de quatro Brasis. A regionalização divide o país em região Concentrada, Centro-Oeste, Nordeste e Amazônia.” Oliveira (2019, p 2) continua, “A divisão regional leva em consideração os aspectos socioeconômicos e meio geográfico, destacando a articulação do território brasileiro inserido como uma economia periférica no capitalismo globalizado.”

Como características principais dessas regiões, na visão de Milton Santos, Oliveira (2019), destaca:

- Região Concentrada: região de maior consolidação das técnicas, ciência e informação e de maior concentração populacional, maiores cidades, maiores indústrias, principais portos e rodovias e as principais universidades com maiores produções científicas do país.
- Região Amazônica: baixas difusões de técnicas no espaço, além de baixa densidade demográfica.
- Região Centro Oeste: possui agroindústria moderna, mecanizada e competitiva, com ênfase na produção de soja e milho.
- Região Nordeste: região marcada por heranças do passado, oferecendo resistência a difusão do meio técnico-científico-informacional, que aparece de maneira pontual, por meio de infraestruturas e redes informacionais.

A figura 1 mostra esses quatro Brasis, segundo Milton Santos.

Figura 1 – Macrorregiões do Brasil



Fonte: Oliveira (2019).

## 2.1 Aspectos conjunturais e estruturais da economia brasileira

### 2.1.1 O Brasil em números atuais

O Brasil, possui grande importância no cenário sul-americano, seja no aspecto econômico, bem como, pela sua posição geo-demográfica no continente. Abaixo destacaremos alguns números atuais da economia brasileira.

De acordo com o site Country Economy, o PIB brasileiro cresceu 0,4% no terceiro trimestre de 2022 em relação ao trimestre anterior e o valor PIB no terceiro trimestre de 2022 foi de US\$ 474,926 milhões, deixando o Brasil em 8º lugar no ranking do PIB trimestral dos 53 países publicados pelo site.

Tabela 15 - PIB trimestral a preços de mercado 2022

Data	PIB trimestral	Crescimento do PIB (%)	Crescimento Anual do PIB (%)
2022T3	US\$ 474.926 milhões	0,40%	3,60%
2022Q2	US\$ 430.705 milhões	1,00%	3,70%
2022T1	US\$ 347.689 milhões	1,30%	2,40%

Fonte: Country Economy. Acesso em: 27 fev. 2023.

Sobre a situação do desemprego no Brasil, o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Pesquisa, ao final do 4º trimestre de 2022, o país possuía 8,6 milhões de desempregados e a taxa de desemprego era de 7,9%.

Abaixo, detalhamos na tabela 16, algumas características da situação do desemprego por faixa etária, no Brasil.

Tabela 16 – Taxa de desocupação por idade (%)

<b>GRUPO DE IDADE</b>	<b>1º TRIMESTRE 2022</b>	<b>2º TRIMESTRE 2022</b>	<b>3º TRIMESTRE 2022</b>	<b>4º TRIMESTRE 2022</b>
<b>14 a 17 anos</b>	36,4	33,3	31,7	29,0
<b>18 a 24 anos</b>	22,8	19,3	18,0	16,4
<b>25 a 39 anos</b>	10,2	8,3	7,8	7,1
<b>40 a 59 anos</b>	7,1	6,0	5,6	5,3
<b>60 anos ou mais</b>	4,3	4,0	3,7	3,4
<b>Total</b>	11,1	9,3	8,7	7,9

Fonte: IBGE – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral. Acesso 1º mar 2023.

Na tabela 17 abaixo, observamos que ao final de 2022, a taxa de desocupação entre as mulheres, permanece maior em relação a taxa masculina.

Tabela 17 – Taxa de desocupação por sexo (%)

<b>SEXO</b>	<b>1º TRIMESTRE 2022</b>	<b>2º TRIMESTRE 2022</b>	<b>3º TRIMESTRE 2022</b>	<b>4º TRIMESTRE 2022</b>
<b>Homens</b>	9,1	7,5	6,9	6,5
<b>Mulheres</b>	13,7	11,6	11,0	9,8
<b>Total</b>	11,1	9,3	8,7	7,9

Fonte: IBGE – Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua Trimestral. Acesso 1º mar 2023.

Em relação a densidade demográfica brasileira, houve um aumento no de 2021, em relação ao ano anterior, conforme demonstramos na tabela 18 abaixo:

Tabela 18 – População brasileira

<b>DATA</b>	<b>PESSOAS POR KM²</b>	<b>HOMENS</b>	<b>MULHERES</b>	<b>POPULAÇÃO</b>
<b>2021</b>	25	105.101.516	108.891.925	213.993.441
<b>2020</b>	25	104.435.783	108.123.626	211.756.000

Fonte: Country Economy. Acesso em 1º mar. 2023.

Houve um aumento em 2021 em relação a 2020, em relação ao Índice de Desenvolvimento Humano – IDH, índice utilizado pela ONU, para avaliar o grau de

desenvolvimento de um país., conforme tabela 19 abaixo:

Tabela 19 - Brasil - Índice de Desenvolvimento Humano – IDH (%)

ANO	IDH	CLASSIFICAÇÃO DO IDH
2021	0,754	87°
2020	0,758	86°
2019	0,766	88°

Fonte: Country Economy. Acesso em: 1º mar. 2023.

Em relação a expectativa de vida, o site da Country Economy, estabelece um pequeno crescimento em relação ao ano anterior, considerando o ano de 2020 mais atualizado.

Tabela 20 - Brasil - Expectativa de vida ao nascer

ANO	EXPECTATIVA DE VIDA - MULHERES	EXPECTATIVA DE VIDA – HOMENS	EXPECTATIVA DE VIDA
2020	79,74	72,46	76.08
2019	79,56	72,24	75,88
2018	79,36	72,02	75,67

Fonte: Country Economy. Acesso em: 1º mar. 2023.

Em relação à Covid-19, a Tabela 21 apresenta os números atualizados, demonstrando o alto índice de habitantes contaminados e com quantidade elevada de mortes por habitantes.

Tabela 21 – Números da Covid-19 – Brasil

COVID-19 - Mortos [+]	27/02/2023	699.006
COVID-19 - Confirmados [+]	27/02/2023	37.038.230
Totalmente vacinadas [+]	27/02/2023	175.832.576
COVID-19 - Mortes por milhão de habitantes [+]	27/02/2023	3.266,48
Doses administradas [+]	27/02/2023	485.006.494

Fonte: Country Economy. Acesso em: 1º mar. 2023.

Ainda sobre a pandemia da Covid-19, a publicação do IBGE, Brasil em Números, edição 2021, verificou-se um risco de morte, muito mais elevado entre os mais idosos e entre os homens, no início da pandemia. Após um ano da crise sanitária, no Brasil e no mundo, verificou-se o crescimento entre a população mais jovem.

### 2.1.2 O Brasil e alguns acontecimentos históricos e políticos

Neste tópico, traremos alguns acontecimentos políticos relevantes dos últimos 60 anos

no Brasil, sob o ponto de vista principalmente, pela Câmara dos Deputados<sup>32</sup>.

Assim como, em outros países da América Latina, o Brasil passou por um longo período, governado por presidentes do Regime Militar, e ainda vive em fase de consolidação de sua democracia.

- Em 09/04/1964 é instituído o Ato Institucional que atribui ao Comando Supremo da Revolução, constituído pelo general de exército Arthur da Costa e Silva e outros, competência para a prática dos atos previstos nos artigos 7º, § 1º, e 10º do referido Ato até a posse do presidente da República eleito na forma do artigo 2º (eleição indireta) do mesmo Ato. Em resumo, esse ato, transferiu o poder aos militares, realizando eleições indiretas e conferindo aos Comandantes-em-chefe das Forças Armadas, o poder de suspender direitos e cassar mandatos legislativos.
- Em 15/04/1964, toma posse na Presidência da República o Marechal Humberto de Alencar Castelo Branco, permanecendo até 15/03/1967. Em 24/01/1967, é promulgada a nova Constituição do Brasil.
- Em 15/03/1967, toma posse na Presidência da República o Marechal Artur da Costa e Silva, permanecendo até 31/08/1969. Expedido Ato Institucional 5 (AI-5), em 13/12/1968, onde suspende direitos políticos e torna mais bruta a ditadura implantada no País.
- Em 30/10/1969, toma posse na Presidência da República o General-de-exército Emílio Garrastazu Médici, permanecendo até 15/03/1974.
- Em 15/03/1974, toma posse na Presidência da República Ernesto Geisel, permanecendo até 15/03/1979. Revogado o Ato Institucional 5, em 17/10/1978, quando sancionada a Emenda Constitucional 11.
- Em 15/03/1979 toma posse na Presidência da República o General-de-exército João Baptista de Oliveira Figueiredo, permanecendo até 15/03/1985. Ao assumir reafirma sua promessa de continuar com a abertura do regime político iniciado por seu antecessor. Em 28/08/1979, promulgação da Lei 6.683, conhecida como a Lei de Anistia, em que beneficia cidadãos destituídos de seus empregos, exilados e presos políticos. Em 20/11/1979, é restabelecido o pluripartidarismo, e são aprovadas a eleições diretas para governador e extinta a figura o Senador biônico.
- Em 15/01/1985 o Congresso Nacional, através do Colégio Eleitoral, elege para

---

<sup>32</sup> <https://www2.camara.leg.br/a-camara/conheca/historia>

Presidente da República o Senador Tancredo de Almeida Neves. Em 14/03/1985, o presidente eleito é internado no Hospital de Base de Brasília.

- Em 15/03/1985, toma posse o vice-presidente da República, José Sarney Costa. Em 21/04/1985, falecimento do presidente eleito, Tancredo Neves. Em 01/02/1987, é instalada a Assembleia Nacional Constituinte. Em 05/10/1988, foi promulgada a 7ª Constituição brasileira. Em 28/01/1986, foi anunciado o Plano Cruzado, onde as principais medidas adotadas, segundo artigo publicado por Marcos Duarte, ao site infoescola.com, eram: valorização em 1000 vezes da moeda corrente, mudando seu nome de cruzeiro para cruzado; congelamento de preços, cuja fiscalização era realizada pelo cidadão comum; antecipação do salário mínimo, visando estimular o consumo e correção automática do salário mínimo para acompanhar a inflação. O plano foi um fracasso, principalmente devido ao congelamento de preços, o que fez com que caísse a rentabilidade dos produtores, e conseqüentemente, desabastecimento dos produtos do mercado.
- Em 15/03/1990, toma posse o Presidente da República Fernando Collor de Mello, primeiro presidente eleito de forma direta, após o regime militar, permanecendo até 29/12/1992, após sua renúncia. Em 18/05/1990, o Congresso Nacional decreta e o Presidente da República, sanciona a Lei Complementar 64, em que estabelece, conforme a Constituição Federal, casos de inelegibilidade, prazos de cessação e determina outras providências. Em 16/03/1990, foi anunciado o Plano Collor I, com as seguintes características principais: “Confisco” (congelamento por 18 meses) do valor que excedesse 50 mil cruzeiros da caderneta de poupança dos brasileiros; criação do IOF (imposto sobre operações financeiras); abertura do mercado externo e fim de subsídios estatais; demissão em massa de funcionários públicos; congelamento de preços e salários e privatização de empresas estatais, conforme menciona Gabriela Botelho, em publicação atualizada em 28/07/2022. Em 03/09/1992, é publicado no Diário da Câmara dos Deputados, Suplemento ao N.º 143, a denúncia por crimes de responsabilidades com o Presidente da República, Fernando Collor de Mello.
- Em 29/12/1992, toma posse o Presidente da República Itamar Franco, permanecendo até a data de 31/12/1994. Em 01/07/1994, entrada em circulação do real, plano econômico, cujo principal objetivo, era regular as taxas da inflação., medida que se mostrou eficaz, também ao reduzir o déficit orçamentário, além de

aumentar o poder de compra da população, conforme publicação no site do Banco Central.

- Em 01/01/1995, toma posse o Presidente da República Fernando Henrique Cardoso, permanecendo até a data de 31/12/2022, após sua reeleição em 1998. Desafio em manter a estabilização da moeda, além de promover o crescimento econômico, conforme publicação ao Arquivo Nacional (acessado em 01/06/2023).
- Em 01/01/2003, toma posse o Presidente da República Luiz Inácio Lula da Silva, permanecendo até a data de 31/12/2010, após sua reeleição em outubro de 2006. Importantes avanços sociais e significativa melhoria na distribuição de renda, além de redução das desigualdades.
- Em 01/01/2011, toma posse a presidente Dilma Vana Rousseff, permanecendo até a data de 31/08/2016, após ser reeleita em outubro 2014. Afastada em 12/05/2016, em decorrência da aprovação de denúncia de crime de responsabilidade em desfavor da Presidente.
- Em 31/08/2016, toma posse o Presidente da República Michel Miguel Elias Temer Lulia, permanecendo até a data de 31/12/2018. Conforme observa Natália Rodrigues, entre as principais medidas durante seu governo, foram: aprovação da Proposta de Emenda Constitucional 241, em que congelou o orçamento dos investimentos públicos, por 20 anos e aprovação a Reforma Trabalhista (Lei 13.467/2017), que se propôs a “flexibilizar” a Consolidação das Leis do Trabalho.
- Em 01/01/2019, toma posse o Presidente da República Jair Messias Bolsonaro, permanecendo até a data de 31/12/2022. Destaque, pela criação da Lei da Liberdade Econômica, privatizações e desestatizações, ocorridas em portos e aeroportos, além da redução da dívida pública, através de medidas de austeridade, reforma da previdência, de acordo com Eduardo José de Alvarenga. Também se destaca, pelo período crítico com a pandemia do coronavírus no começo de 2020 até o início de 2022.

## 2.2 O Brasil: a educação e aspectos profissionais

A educação no Brasil, ao contrário de outros países membros do Mercosul, mencionados em seções anteriores, possui o Conselho Nacional de Educação (CNE), órgão deliberativo e de assessoramento ao Ministro de Estado da Educação, que tem por missão, conforme mencionado em seu site; “[...] a busca democrática de alternativas e mecanismos institucionais que possibilitem, no âmbito de sua esfera de competência, assegurar a participação da sociedade no desenvolvimento, aprimoramento e consolidação da educação nacional de qualidade.”

Ainda em seu site, cabe ao CNE: “[...] formular e avaliar a política nacional de educação, zelar pela qualidade do ensino, velar pelo cumprimento da legislação educacional e assegurar a participação da sociedade no aprimoramento da educação brasileira.”

O CNE, possui um Conselho deliberativo, composto pelas Câmaras de Educação Básica e de Ensino Superior, responsáveis por emitirem pareceres e decidindo de forma privativa e autônoma sobre assuntos que lhes são pertinentes, conforme prevê a Lei 9.131/95.

O site também menciona: “até a edição da Medida Provisória nº 2.216, a Câmara de Educação Superior, deliberava sobre a autorização, o reconhecimento, a renovação de reconhecimento de todos os cursos de graduação das instituições de ensino superior vinculadas ao Sistema Federal de Ensino.” E a partir do Decreto 3.860/2001, que a regulamentou, a Câmara de Educação Superior passou a se manifestar somente nos processos relativos aos cursos de Direito e aos da área de saúde (Medicina, Psicologia e Odontologia). Também a Lei 10.861/2004, modificou as atribuições da CES, instituindo o Sistema Nacional de Avaliação e Progresso do Ensino Superior, e dispõe sobre a avaliação do ensino superior.

Assim, o Conselho Nacional de Educação (CNE)/Câmara de Educação Superior (CES), através da Resolução CNE/CES 10, de 16/12/2004, institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado.

Em seu Caput do Art. 2º, afirma que as instituições de Educação Superior, deverão estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis, por meio de Projeto Pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

- I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
- II – componentes curriculares integrantes;
- III - sistemas de avaliação do estudante e do curso;
- IV - estágio curricular supervisionado;
- V - atividades complementares;
- VI – monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade –

como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição;

VII - regime acadêmico de oferta;

VIII - outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto.

Na mesma Resolução CNE/CES 10 de 2004, em seu Art. 3º, o Curso de Graduação de Ciências Contábeis, deve ensejar condições para que o futuro Contador seja capacitado a:

I - Compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;

II - Apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas; e

III - Revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Também a Resolução estabelece que os projetos pedagógicos dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis, em sua organização curricular, devem contemplar, conteúdos que:

revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observando o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - Conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - Conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade. (Res. CNE/CES 10 de 2004 – Art. 5º).

O Ensino Superior no Brasil possui desde 1993 metodologias de avaliação, como o Programa de Avaliação Institucional das Universidades Brasileiras (Paiub), inicialmente de forma voluntária. Após a edição da Lei 9.394/1996 da Lei de Diretrizes e Bases da Educação, foi implantado o Exame Nacional de Cursos (ENC). Em 2004, o Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais (INEP), implanta o Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (Sinaes) e o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (Enade), onde são

avaliados o rendimento dos concluintes da graduação

Em consulta ao site do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira – INEP, observou-se, dados referentes ao Exame Nacional de Desempenho de Estudantes – Enade, onde se constatou que:

Tabela 22 - Resultado do Enade – Curso de Ciências Contábeis (2018)

<b>CIÊNCIAS CONTÁBEIS</b>		
Quantidade Cursos avaliados	<i>1.101</i>	Percentual
Modalidade presencial	1.053	95%
Instituições privadas de ensino	956	86,8%
Ofertados em universidades	350	31,8%
Ofertados em faculdades	527	47,9%
Ofertados em centros universitários	222	20,2%
Ofertados em Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia	2	0,1%
Região Sudeste	462	42%
Região Sul	236	21,4%
Região Nordeste	201	18,2%
Centro-Oeste	125	11,4%
Norte	77	7%

Fonte: Inep (2018) com adaptação do autor (2023).

Observamos na tabela acima, que o Curso de Ciências Contábeis é na sua maioria, pela modalidade presencial, bem como, em sua a maior parte oferecidos por instituições privadas, além de grande concentração na Região Sudeste.

Em relação ao perfil dos estudantes, os dados do INEP são os contidos na Tabela 23:

Tabela 23 - Ciências Contábeis

Estudantes inscritos e presentes	52.857	Percentual
Estudavam em universidades	25.640	48,5%
Ofertados em faculdades	14.557	27,5%
Ofertados em centros universitários	12.591	23,8
Ofertados em Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia	69	0,2%

Fonte: Inep (2018) com adaptação do autor (2023).

A tabela acima, observa-se que dos estudantes avaliados, a grande maioria, são oriundos de universidades, mesmo considerando que as faculdades, ofertam mais cursos de Ciências Contábeis no país.

Ainda em relação ao perfil dos estudantes, na Tabela 24, observamos a relação entre a modalidade de ensino (presencial/a distância) e ao sexo.

Tabela 24 - Modalidade de Ensino – Ciências Contábeis

FAIXA ETÁRIA	EDUCAÇÃO PRESENCIAL			EDUCAÇÃO A DISTÂNCIA		
	SEXO			SEXO		
	Total	Masc	Fem	Total	Masc	Fem
Até 24 anos	42,0%	16,3%	25,7%	16,2%	5,5%	10,7%
Entre 25 a 29 anos	30,5%	13,0%	17,4%	24,0%	9%	15,0%
Entre 30 a 34 anos	14,6%	6,1%	8,6%	22,2%	8,9%	13,4%
Entre 35 a 39 anos	7,0%	3,0%	4,0%	17,7%	7,2%	10,5%
Entre 40 a 44 anos	3,1%	1,3%	1,8%	9,8%	4,3%	5,6%
Acima de 45 anos	2,8%	1,3%	1,5%	10,0%	5,5%	4,5%
Total	100%	41,0%	59,0%	100%	40,4%	59,6%
Média	27,5	27,8	27,4	33	34,2	32,2
Desvio-padrão	6,4	6,6	6,3	8,5	9,1	7,9

Fonte: Mec/Inep/Daes - Enade (2018). Acesso em 01 de junho 2023.

Sobre a tabela acima, as mulheres são a maioria em qualquer das faixas etárias, seja na modalidade presencial ou a distância, exceto na modalidade a distância com faixa etária acima de 45 anos.

Para efeito de análise comparativa, com as demais universidades apresentadas nessa pesquisa, a universidade observada para esse fim, foi a Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul – FUFMS, que teve sua origem em 1962, conforme consta em seu site, com a criação da Faculdade de Farmácia e Odontologia de Campo Grande, na cidade de Campo Grande. Posteriormente esses cursos foram absorvidos com a criação do Instituto de Ciências Biológicas de Campo Grande, reformulando a estrutura anterior e também criando o curso de Medicina.

Em 1967, foi criado em Corumbá o Instituto Superior de Pedagogia e em Três Lagoas, o Instituto de Ciências Humanas e Letras, ampliando assim a rede pública estadual de ensino superior, e através de Lei Estadual nº 2.947 de 16/09/1969 criou-se a Universidade Estadual de Mato Grosso (UEMT).

Com a divisão do Estado de Mato Grosso, foi concretizada a federalização da instituição, que passou a denominar-se Fundação Universidade Federal de Mato Grosso do Sul, pela Lei Federal nº. 6.674 de 05/07/1979.

Atualmente, além do *Câmpus* de Campo Grande, a UFMS, mantém *Câmpus* em outras cidades do Estado, como Aquidauana, Chapadão do Sul, Corumbá, Coxim, Naviraí, Nova Andradina, Paranaíba, Ponta Porã e Três Lagoas, descentralizando o ensino para atender aos principais polos de desenvolvimento do Estado.

A UFMS, conforme menciona em seu site, possui como Missão: “desenvolver e socializar o conhecimento, formando profissionais qualificados para a transformação da

sociedade e o crescimento sustentável do país.” Tem como Visão: “ser uma universidade reconhecida nacional e internacionalmente por sua excelência no ensino, pesquisa, extensão e inovação.”

A UFMS atende diversas áreas de conhecimento, com cursos de Graduação e Pós-Graduação. Nosso foco será especificamente o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Assim, esse Curso é oferecido nos *Câmpus* de Nova Andradina (CPNA), Campo Grande (ESAN), Corumbá (CPAN) e Três Lagoas (CPTL), todos na modalidade presencial e no período noturno.

Também para fins de análise, concentraremos nos informes do *Câmpus* Pantanal, que em seu site<sup>33</sup>, fornece as seguintes informações:

Tabela 25 - Informações sobre o curso de Ciências Contábeis

UNIVERSIDADE ESTUDADA	UNIVERSIDADE FEDERAL DE MATO GROSSO DO SUL – UFMS
Título acadêmico conferido	Bacharel em Ciências Contábeis
Tempo de duração	Mínimo 8 semestres e máximo 12 semestre
Carga horária mínima	3.000 horas
Componentes curriculares disciplinares	2.516 horas (obrigatórias); 272 horas (optativas)
Componentes curriculares não disciplinares	212 horas (obrigatórias) e 402 horas (optativas)
Forma de ingresso	Mediante Sistema Unificado de Seleção (SISU), baseado no desempenho do Exame Nacional do Ensino Médio (ENEM); Vestibular UFMS, PASSE UFMS, movimentação interna, Transferências de outras IES e portadores de diplomas de curso de graduação em nível superior, na existência de vaga; e transferência compulsória.

Fonte: Site do curso de Ciências Contábeis - Cpan/UFMS, adaptado pelo autor (2023). Acesso em 30 de maio de 2023.

Ainda em seu site, os objetivos do curso são: “O Curso de Graduação em Ciências Contábeis/CPAN/UFMS tem como missão formar Cientistas Sociais, fundamentados pelos elementos teóricos e analíticos que compreendem as Ciências Contábeis, capacitados e qualificados ao exercício profissional, dotados de senso crítico-reflexivo, comprometidos com os valores morais e éticos da sociedade global e local, tornando-se um agente motivador às mudanças que visem o desenvolvimento das comunidades, com justiça socioambiental, equidade e com a competência técnico-acadêmica, exigida da profissão de Contador.

Observando a grade curricular Matriz do curso de Ciências Contábeis, no *Câmpus* Pantanal, podemos extrair o que segue abaixo.

<sup>33</sup> <https://cpan.ufms.br/ciencias-contabeis/>

A Tabela 26 demonstra a quantidade de disciplinas ofertadas por área do conhecimento:

Tabela 26 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela UFMS por área do conhecimento

ÁREA DO CONHECIMENTO	QUANTIDADE	HORAS
Economia	2	136
Administração	4	272
Contabilidade	23	1564
Direito	2	204
Métodos Quantitativos e Estatísticos	2	136
Outros	3	204

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Observa-se que, de acordo com a grade curricular da UFMS as disciplinas voltadas para as áreas de conhecimento de Economia, Direito e de Métodos Quantitativos e Estatísticos são de menor predominância em relação às demais áreas. Em relação à área de conhecimento “Outros”, referem-se a outras disciplinas que não estão enquadradas como principais, por exemplo: matemática e métodos e técnicas de pesquisa.

Abaixo, destacamos as disciplinas ofertadas dentro da área contábil, conforme a Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis.

Tabela 27 – Quantidade de matérias ofertadas pela UFMS dentro da área contábil

CATEGORIA CONTÁBIL	QUANTIDADE
Contabilidade Gerencial	6
Contabilidade Geral/Societária	10
Contabilidade Pública	2
Finanças	
Auditoria	2
Tributária e Comercial	1
Teoria Contábil	1
Ética Profissional	1

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Analisando a Tabela 27 acima, destaca-se a quantidade de disciplinas ofertadas na categoria de Contabilidade Geral/Societária, considerando aqui alguns segmentos específicos, como por exemplo: Contabilidade e Legislação Trabalhista, Contabilidade para o Terceiro Setor, e Contabilidade Aplicada ao Agronegócio.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), é o órgão fiscalizador dos profissionais habilitados em contabilidade no Brasil (Contadores e Contabilistas), além de

orientar e normatizar a profissão. Aliás, o Decreto-Lei 9.295/46, instituiu a profissão contábil no Brasil.

Matos (2018) comenta que para exercer a profissão de Contador, além da conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, também deverá ser submetido à aprovação em Exame de Suficiência<sup>34</sup>, e ser registrado no Conselho Regional de Contabilidade de seu Estado.

### 2.3 O Brasil e o aspecto fiscal

O Brasil, em nossa análise, apresenta grande complexidade nos aspectos fiscais. Entendemos que as principais seriam, pela grande quantidade de Legislação, sobre o tema; ou ainda pela sua extensão territorial abrangente, o que ocasiona distorções entre seus entes federativos

Assim, iremos abordar neste tópico, apenas os aspectos fiscais do Governo Federal, vinculados a Renda das empresas, como o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ).

O Decreto nº 9580 de 22/11/2018, que regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e administração do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, define conceitos, que serão importantes nessa abordagem.

Dos Contribuintes:

O Art. 158 assim define quais os 2 tipos de contribuintes sujeitos ao Imposto de Renda:

Art. 158. São contribuintes do imposto sobre a renda e terão seus lucros apurados de acordo com este Regulamento (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27).

I - As pessoas jurídicas, a que se refere o Capítulo I deste Título; e

II - As empresas individuais, a que se refere o Capítulo II deste Título.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se independentemente de a pessoa jurídica estar regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 2º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 126, *caput*, inciso III).

§ 2º As entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência ficam sujeitas às normas de incidência do imposto aplicáveis às pessoas jurídicas, em relação às operações praticadas durante o período em que perdurarem os procedimentos para a realização de seu ativo e o pagamento do passivo (Lei nº 9.430, de 1996, art. 60).

§ 3º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, e as suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas (Constituição, art. 173, § 2º; e Lei nº 6.264, de 18 de novembro de

---

<sup>34</sup> Instituído pela Resolução CFC n.º 853/99, substituído pela Resolução CFC n.º 1.301/2010.

1975, art. 1º e art. 2º) .

§ 4º As sociedades cooperativas de consumo que tenham por objeto a compra e o fornecimento de bens aos consumidores ficam sujeitas às mesmas normas de incidência do imposto sobre a renda aplicáveis às demais pessoas jurídicas (Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

§ 5º Fica sujeito à tributação aplicável às pessoas jurídicas o fundo de investimento imobiliário nas condições previstas no art. 831 (Lei nº 9.779, de 1999, art. 2º) .

§ 6º Exceto se houver disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada neste Regulamento, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo.

#### Das Pessoas Jurídicas:

O Art. 159 define perante a Legislação, quem são as pessoas jurídicas.

Art. 159. Consideram-se pessoas jurídicas, para fins do disposto no inciso I do *caput* do art. 158:

I - as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, sejam quais forem os seus fins, a sua nacionalidade ou os participantes em seu capital (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27 ; Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 42 ; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º) ;

II - as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76 ; Lei nº 4.131, de 1962, art. 42; e Lei nº 6.264, de 1975, art. 1º); e

III - os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou seus comissários no País (Lei nº 3.470, de 1958, art. 76).

Já o Art. 162 define as Empresas Individuais, conforme texto da Lei abaixo:

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º) .

§ 1º São empresas individuais:

I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil;

II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços (Lei nº 4.506, de 1964, art. 41, § 1º, alínea “b” ; e Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 27, § 1º); e

III - as pessoas físicas que promovam a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de terrenos, nos termos estabelecidos na Seção II deste Capítulo (Decreto-Lei nº 1.381, de 23 de dezembro de 1974, art. 1º e art. 3º, *caput*, inciso III).

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de:

I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que

lhes possam ser assemelhadas (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “a”; Lei nº 4.480, de 14 de novembro de 1964, art. 3º; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único);

II - Profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “b”);

III - Agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “c”);

IV - Serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “d”);

V - Corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e seus adjuntos (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “e”);

VI - Exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “f”); e

VII - Exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, exceto quando não explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 6º, *caput*, alínea “g”; e Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil, art. 966, parágrafo único).

Sobre a base de cálculo, o Art. 210 assim a define:

Art. 210. A base de cálculo do imposto sobre a renda, determinada segundo a lei vigente à data de ocorrência do fato gerador, é o lucro real, presumido ou arbitrado, correspondente ao período de apuração (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 44 e art. 144; Lei nº 8.981, de 1995, art. 26; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Integram a base de cálculo todos os ganhos e os rendimentos de capital, independentemente da denominação que lhes seja dada, da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos daquele previsto na norma específica de incidência do imposto sobre a renda (Lei nº 7.450, de 1985, art. 51; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º e Lei nº 9.430, de 1996, art. 25, *caput*, inciso II, e art. 27, *caput*, inciso II).

§ 2º A incidência do imposto sobre a renda independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da sua origem e da sua forma de percepção. (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 43, § 1º).

Para o período de apuração do Imposto de Renda, a Legislação traz 2 possibilidades, para os contribuintes:

#### 1) Apuração Trimestral do Imposto:

Art. 217. O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e

31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, *caput*).

§ 1º Nas hipóteses de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto sobre a renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto sobre a renda devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

## 2) Apuração Anual do Imposto, com opção por pagamento por estimativa:

Art. 218. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto sobre a renda na forma estabelecida nesta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Parágrafo único. Nas hipóteses de que tratam os § 1º e § 2º do art. 217, o lucro real deverá ser apurado na data daquele evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º e § 2º).

Art. 219. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto sobre a renda correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 229 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

Para o pagamento por estimativa, há alteração da Base de Cálculo, em relação a apuração anual, conforme define o Artigo 220 abaixo, cujo critério também atende o contribuinte, que optar pela tributação do Lucro Presumido:

Art. 220. A base de cálculo estimada do imposto sobre a renda, em cada mês, será determinada por meio da aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta definida pelo art. 208 auferida mensalmente, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, *caput*; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º; e Lei nº 10.194, de 14 de fevereiro de 2001, art. 1º, *caput*, inciso I):

I - Um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - Dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no *caput*; e

b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas,

sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, sociedades de crédito ao microempreendedor e à empresa de pequeno porte, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades abertas de previdência complementar, observado o disposto no art. 223 ; e

III - Trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora desses serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária - Anvisa;

b) Intermediação de negócios;

c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); e

e) Prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

§ 2º Na hipótese dos serviços excetuados na alínea “a” do inciso III do § 1º aplica-se o percentual previsto no *caput* (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º, inciso III, alínea “a”).

§ 3º Na hipótese de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º).

§ 4º A base de cálculo mensal do imposto das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada por meio da aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos art. 208, art. 222 e art. 224 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, *caput*).

§ 5º O disposto no § 4º não se aplica (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único):

I - Às pessoas jurídicas que prestam os serviços excetuados na alínea “a” do inciso III do § 1º e de transporte; e

II - Às sociedades prestadoras de serviços de profissões legalmente regulamentadas.

§ 6º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto sobre a renda, na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 3º).

§ 7º O percentual de que trata o *caput* também será aplicado sobre a receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a

loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados a venda, e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 4º).

Ademais, a Legislação ainda prevê, para o caso de apuração de lucro excedente ao previsto, que seja apurado um valor de imposto adicional, ao já mencionado.

Art. 225. O imposto sobre a renda a ser pago mensalmente na forma estabelecida nesta Subseção será determinado por meio da aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 1º).

Parágrafo único. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de dez por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 2º).

O contribuinte tributado na forma do Lucro Real poderá também reduzir ou suspender o pagamento do Imposto, conforme prevê o Art. 227, da mesma Legislação:

Art. 227. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto sobre a renda devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, caput; e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou os balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

I - Deverão ser levantados em observância às leis comerciais e fiscais e transcritos no livro diário; e

II - Somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto sobre a renda devido no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Ficam dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, por meio de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto sobre a renda devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II, III e IV deste Capítulo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º).

§ 4º Ato do Poder Executivo federal poderá dispor sobre as instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º).

## **2.4 O Brasil e a harmonização às Normas Internacionais**

Como já dissemos em seções anteriores, cada país tem sua autonomia, para adotar as

Normas Internacionais de Contabilidade. Vimos também que ao adotar as Normas, os países podem, fazê-lo de forma integral, ou Instituir Órgãos responsáveis, que se pronuncie sobre o tema.

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é o órgão responsável para se pronunciar sobre as IFRS.

Em seu site<sup>35</sup>, o CPC, afirma que:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca);
- Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais do Brasil (APIMEC Brasil);
- B3 S/A – Brasil, Bolsa, Balcão;
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);
- Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi); e
- Entidades Representativas de Investimentos do mercado de capitais.

Afirma ainda que, foi em função das seguintes necessidades: convergência internacional, centralização e representação e processos democráticos.

Sua criação foi em 2005, através da Resolução CFC nº 1055/05 e tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”.

Também em seu site, o CPC possui como características básicas:

- O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros;
- O Conselho Federal de Contabilidade fornece a estrutura necessária;
- As sete entidades compõem o CPC, mas outras poderão vir a ser convidadas futuramente; e
- Os membros do CPC, dois por entidade, na maioria Contadores, não auferem remuneração.

Conforme menciona Castro *et al.* (2013), é através do pronunciamento do CPC, que as IFRS, aprovadas pelo IAS, tem ações concretas, considerando que os institutos governamentais e o Conselho Federal de Contabilidade, asseguram estas afirmações.

---

<sup>35</sup> <https://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>.

A Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, instituída com a finalidade de preparar a nossa Legislação Societária para adequar-se as Normas Internacionais, promoveu algumas alterações na Lei 6.404/76.

Pinheiro (2016), observa que a CVM, através da Instrução nº 469 de 02 de maio de 2008, aplicou a vigência da Lei 11.638/07, às demonstrações financeiras de encerramento do exercício social, iniciado a partir de 1º de janeiro de 2008, e a Instrução nº 457, estabelece que as companhias abertas, deverão a partir do exercício findo em 2010, apresentar suas demonstrações consolidadas adotando o padrão internacional.

No Quadro 2 abaixo, demonstramos as principais alterações promovidas pela Lei 11.638/07.

Quadro 2 - Alterações da lei 6.404/76 promovidas pela lei 11.638/07

<b>LEI 6.404/1976</b>	<b>LEI 11.638/2007</b>
Art. 176. AO fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: : I - balanço patrimonial; II demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III demonstração do resultado do exercício; e IV - demonstração de origem e aplicação de recursos	Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: I - balanço patrimonial; II demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III demonstração do resultado do exercício; e IV - demonstração dos fluxos de caixa (Redação dada pela Lei n.º 11638/07; e V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (incluído pela Lei n.º 11.638/07).
art. 176 § 6º A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos.	art. 176 - § 6º- A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).
	art. 177 - § 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3o deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007); § 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).

<p>art. 179 - IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;</p>	<p>art. 179 - IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007); VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
<p>art. 183 - I os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;</p>	<p>art. 183 - I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007); b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)</p>
	<p>art. 183 - VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
	<p>art. 183 - VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
<p>art. 183 - § 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:</p>	<p>art. 183 - §1º - d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007), 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007), 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007), 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>

<p>art. 183 - § 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.</p>	<p>art. 183 - §3º - I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007), II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
<p>Art. 188. A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando: I - as origens dos recursos, agrupadas em: a) lucro do exercício, acrescido de depreciação, amortização ou exaustão e ajustado pela variação nos resultados de exercícios futuros; b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital; c) recursos de terceiros, originários do aumento do passivo exigível a longo prazo, da redução do ativo realizável a longo prazo e da alienação de investimentos e direitos do ativo imobilizado. II - as aplicações de recursos, agrupadas em: a) dividendos distribuídos; b) aquisição de direitos do ativo imobilizado; c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido; d) redução do passivo exigível a longo prazo.</p>	<p>Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo: (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) I – demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos: (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) a) das operações; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) b) dos financiamentos; e (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) c) dos investimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) II – demonstração do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
	<p>Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei). (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>
<p>art. 197 - II - o lucro, ganho ou rendimento em operações cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.</p>	<p>art. 197 - II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).</p>

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos.	Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).
---	---

Fonte: Elaborado pelo Autor (2023).

No Quadro acima, observamos que as principais mudanças promovidas pela Lei 11.638/07, são relacionadas as alterações das Demonstrações Financeiras, como a substituição da DOAR pela DFC, e também ampliação do enquadramento das Companhias Fechadas, com base no Patrimônio Líquido.

A Lei 11.941 de 27 de maio de 2009, entre outras providências, traz novas alterações a Lei 6.404/76, complementando as alterações promovidas pela Lei 11.638/07, e principalmente quanto a nomenclatura dos Grupos de Ativo e Passivo, sendo divididos em Circulante e Não Circulante.

No Quadro 3 demonstramos as principais alterações promovidas pela Lei 11.941/09.

Quadro 3 - Alterações da lei 6.404/76 promovidas pela lei 11.941/09

LEI 6.404/1976	LEI 11.941/09
art. 142 - VIII - autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo permanente, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros;	art. 142 - VIII – autorizar, se o estatuto não dispuser em contrário, a alienação de bens do ativo não circulante, a constituição de ônus reais e a prestação de garantias a obrigações de terceiros; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 176 - § 5º As notas deverão indicar: a) Os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (artigo 247, parágrafo único); c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (artigo 182, § 3º); d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; f) o número, espécies e classes das ações do capital	art. 176 - § 5º - § 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009). I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). social;

<p>g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;</p> <p>h) os ajustes de exercícios anteriores (artigo 186, § 1º);</p> <p>i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.</p>	<p>IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</p> <p>a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</p> <p>c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p> <p>h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</p> <p>i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 177 - § 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.</p>	<p>art. 177 - § 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>

<p>art. 177 - § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.</p>	<p>art. 177 - § 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 178 §1 inciso I</p>	<p>I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
	<p>II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)</p>
<p>art. 178 §2</p>	<p>I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 178 §2</p>	<p>II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 178 §2</p>	<p>III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo permanente, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do artigo 179.</p>	<p>Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 182 § 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléia-geral.</p>	<p>art. 182 § 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3o do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>
<p>art. 183 - I os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos;</p>	<p>art. 183 - I - a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</p>

art. 183 - VI - o ativo diferido, pelo valor do capital aplicado, deduzido do saldo das contas que registrem a sua amortização.	art. 183 - VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 183 - § 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor de mercado:	art. 183 - § 1º Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 183 - § 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:	art. 183 - § 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 183 - § 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.	art. 183 - § 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 184 - III - as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.	art. 184 - III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
	Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 187 - IV - o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais e o saldo da conta de correção monetária (artigo 185, § 3º);	art. 187 - IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 187 - VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;	art. 187 - VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
	art. 226 - § 3º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

art. 243 - § 1º São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.	art. 243 - § 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
	art. 243 - § 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).
	art. 243 - § 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida, sem controlá-la. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021) e (incluída pela Lei nº 11.941/2009).
Art. 247. As notas explicativas dos investimentos relevantes devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando:	Art. 247. As notas explicativas dos investimentos a que se refere o art. 248 desta Lei devem conter informações precisas sobre as sociedades coligadas e controladas e suas relações com a companhia, indicando: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos relevantes (artigo 247, parágrafo único) em sociedades coligadas sobre cuja administração tenha influência, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital social, e em sociedades controladas, serão avaliados pelo valor de patrimônio líquido, de acordo com as seguintes normas:	Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 250 - III - as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo permanente que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades.	art. 250 - III – as parcelas dos resultados do exercício, dos lucros ou prejuízos acumulados e do custo de estoques ou do ativo não circulante que corresponderem a resultados, ainda não realizados, de negócios entre as sociedades. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
art. 250 - § 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo permanente, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa.	art. 250 - § 2º A parcela do custo de aquisição do investimento em controlada, que não for absorvida na consolidação, deverá ser mantida no ativo não circulante, com dedução da provisão adequada para perdas já comprovadas, e será objeto de nota explicativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
	art. 252 - § 4º A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de incorporação de ações que envolvam companhia aberta. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo permanente, do qual constarão:	Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).
	Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).
	Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). Parágrafo único. O registro do saldo de que trata o caput deste artigo deverá evidenciar a receita diferida e o respectivo custo diferido. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Além das alterações, promovidas no Quadro acima, a Lei 11.941/09 ainda estabelecia que as alterações promovidas pela Lei 11.638/07, conforme destacava seu Art. 16, onde a mudança de critério de reconhecimento da receita, custos e despesas, computadas no Lucro Líquido, não teriam efeitos para fins de apuração do Lucro Real da pessoa jurídica sujeita ao Regime de Transição Tributária (RTT), este instituído no Art. 15, da mesma Lei, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro 2007.

Com isso, verificamos os reflexos da Convergência e Harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil, considerando os principais fatores de diferença entre as nações. A seguir, demonstraremos os mesmos fatores na Bolívia, e a atual situação do país, quanto a adoção das IAS e as IFRS.

### 3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E HARMONIZAÇÃO DO SISTEMA CONTÁBIL DA BOLÍVIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

Antes de tratarmos dos mecanismos que a Bolívia tem adotado para adequar as normas contábeis com vistas a atingir a harmonização e, conseqüentemente, atrair maiores investimentos, seja dos setores privados internos e ou externos, para sua economia nacional, vamos apresentar os principais aspectos socioeconômicos que ajudam a compreender o contexto social, cultural, espacial e político no qual o sistema normativo boliviano contábil se insere.

Ressalta-se que o Estado Plurinacional de Bolívia, ou simplesmente Bolívia, nome dado em homenagem a Simón Bolívar, seu primeiro presidente, cuja independência como colônia espanhola ocorreu em 1825. Segundo dados do Ministério das Relações Exteriores<sup>36</sup>, é um país localizado na região central da América do Sul, com uma área territorial de aproximadamente 1.1 milhão km<sup>2</sup>, dividido em 9 departamentos, 112 províncias e 339 municípios, cujas fronteiras são limites com o Brasil (ao norte e ao leste), Paraguai (a sudeste), Argentina (ao sul), Chile (a sudeste) e Peru (a oeste). Sua população é de aproximadamente 11,8 milhões de habitantes (2021), e o país adota três idiomas oficiais: o castelhano, o quechua e o aymara. A Bolívia possui duas cidades como capitais, La Paz, que é a sede do governo administrativo, abriga os órgãos legislativo, executivo e eleitoral, e Sucre, que é a Capital Legal, e é a sede do órgão judiciário.

As cidades bolivianas que apresentam maior concentração populacional são: Santa Cruz de La Sierra (1.506.152), El Alto (890.533), La Paz (835.267), Cochabamba (603.324) e Sucre (265.336). O IDH – Índice de Desenvolvimento Humano – coloca a Bolívia em 15.º lugar entre os 19 países que compõem a região da América Latina. A economia nacional é pouco desenvolvida, com a agricultura responsável por empregar aproximadamente 5% da força de trabalho, e os principais produtos cultivados são: arroz, batata, cana-de-açúcar, algodão, milho, cereal, café e folhas de coca, sendo por isso considerado um dos principais países fornecedores de matéria-prima para a produção de cocaína.

A Bolívia também possui grandes reservas minerais, como: estanho, prata, cobre, zinco, ouro, enxofre e o lítio, este último com reservas estimadas em 21 milhões de toneladas, conforme dados de 2021 do Instituto de Pesquisa Geológica dos Estados Unidos, e

---

<sup>36</sup> WEB. Disponível em: [https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/invest-export-brasil/exportar/conheca-os-mercados/como\\_exportar\\_privado/como-exportar.pdf/boliviafinal11022022portugues.pdf](https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/invest-export-brasil/exportar/conheca-os-mercados/como_exportar_privado/como-exportar.pdf/boliviafinal11022022portugues.pdf). Acesso em: 20 jul. 2023.

fundamental na produção de baterias, porém, ainda em fase inicial de exploração, com a utilização de técnica de evaporação solar, que segundo estimativa, deve estar obsoleto em 40 anos. Daí o governo boliviano, ter lançado uma estratégia de exploração do lítio, em dois salares, além do já conhecido salar de Uyuni: o de Pastos Grandes, no departamento de Potosí, e o de Coipasa, no departamento de Oruro. Entretanto os mais importantes atualmente: são o petróleo e o gás natural, este vendido em larga escala para o Brasil. O setor industrial é pouco diversificado, com destaque para os segmentos de refino de açúcar, alimentício, mobiliário, fábricas de cigarro, de cimento e de produtos químicos.

Castro *et al.* (2021) afirmam que alguns aspectos conjunturais favoreceram a economia boliviana entre os anos de 2006 a 2014 e o principal fator foi a valorização mundial de algumas *comodities energéticas e agrícolas*, como o petróleo, o gás natural e a soja. O governo boliviano à época, se beneficiou dessa valorização e conseguiu, promover diversas reformas estruturais, no setor de energia, transportes e principalmente, em reformas sociais.

### **3.1 Aspectos conjunturais e estruturais da economia boliviana**

#### **3.1.1 A Bolívia em números atuais**

Nesta subseção apresentaremos os aspectos socioeconômicos da Bolívia, considerando os dados em números recentes, e observando a relevância do país, nesse contexto fronteiriço com o Brasil.

De acordo com o site<sup>37</sup> Country Economy, o Produto Interno Bruto (PIB) anual da Bolívia para o ano de 2021 foi de 35.188 M US\$, e o PIB per capita para o mesmo ano de 2.974 US\$ (melhor buscar esse dado em dólar!!!!), com um aumento percentual respectivamente ao ano de 2020 em 6,1% e 4,9%. As exportações em 2021 tiveram um aumento em relação a 2020 de 3.255,6 M US\$, totalizando 9.535 M US\$, correspondendo a 27.10% PIB.

Já as importações da Bolívia em 2021 alcançaram o montante de 8.263,4 M US\$, tendo o saldo da Balança Comercial em 2021 em 1.271,5 M US\$. Os produtos mais exportados pela Bolívia para o ano de 2021 foram: minérios com mais de 53% do total exportado, com aumento de embarque de zinco, chumbo e ouro, seguido de produtos não tradicionais, soja por exemplo, com pouco mais de 25% e hidrocarburos com mais de 21% do total, conforme relatório de Fundação Milênio<sup>38</sup>. As importações, ainda de acordo com o

---

<sup>37</sup> Disponível em: <https://pt.countryeconomy.com/paises/bolivia>. Acesso em: 22 jul. 2022.

<sup>38</sup> Fundação Milênio - Relatório de Milênio sobre a economia da Bolívia – junho 2022, n.º 44.

relatório da Fundação Milênio, foram incrementadas principalmente pela importação de combustível. Outro item que teve crescimento comparado com o ano de 2020 foram os bens de consumo duráveis, que pode ser relacionado pelo crescimento da renda das famílias para esses fins.

Ainda de acordo com o site Country Economy, a situação da taxa de desemprego, pode ser visualizada na tabela abaixo:

Tabela 28 – Taxa de desemprego na Bolívia

<b>INQUÉRITO AO EMPREGO - DESEMPREGO BOLÍVIA 2020.III</b>			
	Total	Homens	Mulheres
Taxa desemprego (IFT) [+]	11,2%	10,7%	11,9%
Desemprego menos de 25 anos [+]	18,6%	18,3%	18,9%
Desemprego com mais de 24 anos [+]	9,7%	9,1%	10,4%
Desemprego entre 25 e 54 anos [+]	10,6%	9,8%	11,6%
Desemprego com mais de 54 anos [+]	5,4%	6,0%	4,5%
< Desemprego 2020-06			

Fonte: Country Economy (2022).

Tabela 29 – Taxa de desemprego na Bolívia em Habitantes

<b>INQUÉRITO AO EMPREGO - DESEMPREGO BOLÍVIA 2020.III</b>			
	Total	Homens	Mulheres
Desempregados	406 k	220 k	186 k
Pessoas desempregadas com menos de 25 anos [+]	115 k	63 k	52 k
Desempregado com mais de 25 anos [+]	291 k	157 k	134 k
Desempregados entre 25 e 54 anos [+]	262 k	137 k	125 k
Desempregados com mais de 54 anos [+]	29 k	19 k	10 k
< Desemprego 2020-06			

Fonte: Country Economy (2022).

Observa-se na Tabela 29 acima, que para o ano de 2020, a taxa de desemprego é considerada bastante alta, principalmente quando comparado aos anos anteriores, conforme tabela abaixo:

Tabela 30 – Taxa desemprego na Bolívia em % (2019/2018)

<b>INQUÉRITO AO EMPREGO - BOLÍVIA: DESEMPREGO</b>		
	2019	2018
Taxa de desemprego (IFT)	3,6%	3,0%
Taxa de desemprego masculino (EPA)	3,5%	3,0%
Taxa de desemprego feminino (EPA)	3,7%	3,0%

Fonte: Country Economy (2022).

A densidade demográfica da Bolívia apresenta os números abaixo, atualizados até o ano de 2021:

Tabela 31 – Densidade populacional na Bolívia

<b>BOLÍVIA – POPULAÇÃO</b>						
Data	Densidade	Homens	%	Mulheres	%	População
2021	11	5.936.423	50,17	5.896.513	49,83	11.832.936
2020	11	5.858.019	50,18	5.815.010	49,82	11.673.029

Fonte: Country Economy (2022). Adaptado pelo autor (2023).

Observa-se na Tabela 31 acima, um crescimento do ano de 2020 para o ano de 2021, mesmo que modesto, de 1,37%, em relação ao total da população, e entre a relação de homens e mulheres, houve uma diminuição da diferença em comparação ao ano anterior.

Sobre a expectativa de vida ao nascer, o site traz as seguintes informações:

Tabela 32 – Taxa expectativa de vida na Bolívia

<b>BOLÍVIA - ESPERANÇA DE VIDA AO NASCER</b>			
Data	Esperança de vida - Mulheres	Esperança de vida - Homens	Esperança de vida ao nascer
2020	74,78	68,93	71,77
2019	74,51	68,68	71,51
2018	74,21	68,40	71,24

Fonte: Country Economy (2022).

A tabela 32, mostra uma evolução na expectativa de vida, nos últimos anos, tanto para o sexo feminino, como também para o masculino.

A pandemia da Covid-19 impactou de forma significativa a economia global. Na Bolívia, não foi diferente, ainda mais por conta da instabilidade política instalada, com eleições presidenciais marcadas para aquele ano, e adiadas por algumas vezes, devido à crise sanitária do coronavírus. Os primeiros casos confirmados da Covid-19, ocorreram em março de 2020, nas cidades de Oruro e Santa Cruz de la Sierra, conforme menciona Castro et al. (2021), e que no mesmo mês, houve declaração por parte do governo, de emergência nacional, com a publicação dos Decretos Supremos 4179 e 4199, cuja finalidade eram respectivamente isolamento social e restrição no deslocamento populacional e quarentena total.

Segundo Pereira *et al* (2020 p. 104)

No país vizinho, Bolívia, medidas de prevenção também foram adotadas, como a proibição da circulação de pessoas no país e o repatriamento de

brasileiros para o seu país de origem. A quarentena no país fronteiriço durou 14 dias, tendo a pena de prisão para os desobedientes.

Os números atuais da Pandemia pelo Coronavírus no Bolívia, conforme publicado no site Country Economy são:

Tabela 33 – Números da Covid-19 na Bolívia

COVID-19 - Mortos [+]	23/07/2022	22.017
COVID-19 - Confirmados [+]	23/07/2022	1.001.213
Totalmente vacinadas [+]	20/07/2022	6.049.560
COVID-19 - Mortes por milhão de habitantes [+]	23/07/2022	1.860,65
Doses administradas [+]	20/07/2022	14.148.918

Fonte: Country Economy (2022).

### 3.1.2 A Bolívia e alguns acontecimentos históricos e políticos

A Bolívia é um país marcado por grande instabilidade política. Ao fazer um breve retrospecto histórico, desde o ano 1964 até 1982, o país viveu um período de regime militar, com uma política de reformas econômicas conservadoras e com um endurecimento contra a guerrilha, que começava a ganhar força, mas que, com a captura do revolucionário Ernesto Che Guevara, em 1967, levou um forte golpe, de acordo com Vianna (2010). Em 1980, começa a reabertura democrática no país, culminando com a eleição de Hernán Siles Suazo, em outubro de 1982, o mesmo que já havia sido presidente no período de 1956 a 1960, quando permitiu um período democrático, em meio a tantos outros conturbados vividos no país.

Nesse novo mandato, Suazo, em razão da crescente dívida externa e da alta inflação, promoveu um programa de austeridade econômica; porém, as medidas não evitaram o pedido de moratória internacional em 1984, pelo fato de não conseguirem continuar pagando a dívida externa (LEMOS, 2015, p. 21). Em 1985, com a eleição do presidente Victor Paz Estenssoro, dirigente do Movimento Nacionalista Revolucionário (MNR) iniciou-se a implementação de um modelo neoliberal no país, como destaca Souza (2009, pp. 1-2):

[...] Durante o governo de Victor Paz, houve o lançamento do pacote de ajuste estrutural denominado de Nova Política Econômica (NPE), instituída através do Decreto Supremo número 21060 da Presidência da República. A NPE sustentou-se em três eixos principais: ‘o choque inflacionário; a liberalização interna e externa dos mercados; e a reestruturação e diminuição do setor público (abriu-se o caminho para a privatização)’.

Souza (2009) também destaca dois aspectos relevantes que abalaram as classes populares na Bolívia com a política de ajuste neoliberal. O primeiro foi que, em decorrência da privatização da mineradora estatal Comibol (Corporação Mineira da Bolívia) culminou com a demissão de mais de 20 mil mineiros e pelo fechamento de várias minas no país. O segundo aspecto foi a flexibilização das relações de trabalho no país, possibilitando a consecução de contratos de trabalhos temporários e a terceirização de serviços. Assim, essas medidas resultaram num enfraquecimento dos movimentos sociais, que somente seriam rearticulados no fim dos anos 1990 e começo de 2000.

Nos anos 1990, a política de ajuste neoliberal permanece, assumindo Jaime Paz Zamora a presidência da Bolívia, o terceiro mais votado naquele pleito de 1989, porém escolhido pelo congresso boliviano, conforme previa a constituição. Da mesma forma, as ações de controle da inflação continuaram permitindo a estabilização econômica, porém sem a retomada do crescimento e mantendo o alto grau de desemprego, da pobreza e da desigualdade social.

Durante o governo de Gonzalo Sánchez de Lozada (1993-1997), foram firmados acordos com os Estados Unidos para a erradicação do plantio da folha de coca, por meio de repressão física pelas forças armadas, uso de agentes químicos sobre a plantação dos produtos e oferecimento de financiamento e de ajuda técnica para a substituição desse produto por outros produtos agrícolas. Além disso, a política de privatizações em busca de capital estrangeiro chegou ao setor de hidrocarbonetos, conforme menciona novamente Souza (2009, p. 3):

[...] A NPE foi aprofundada durante os governos que seguiram ao de Victor Paz Estenssoro. No primeiro governo de Gonzalo Sánchez de Lozada (1993-1997), a política de privatizações chegou ao setor de hidrocarbonetos, fazendo da Petrobras a maior investidora externa da Bolívia e deixando a exploração desses tipos de produtos nas mãos de empresas estrangeiras. É interessante ressaltar que foi nas últimas décadas que o gás natural se tornou o motor da economia boliviana. Com uma produção voltada para o comércio exterior, o aumento na exploração dos hidrocarbonetos não significou a ampliação do consumo de energia per capita no país, nem tão pouco a redução dos preços desses produtos no mercado interno. As políticas de privatização seguiram a lógica da produção voltada para a exportação com base na desnacionalização de setores chaves da economia do país.

Assim, a Petrobras assume papel importante nesse processo de privatização vinculado à exploração dos hidrocarbonetos, como bem destaca Vianna (2010, p. 224):

[...] Vemos assim que, no momento em que o modelo de privatização do Estado boliviano estava em seu auge durante o governo de Gonzalo Sánchez de Lozada, a Petrobras — uma companhia multinacional mista em que existe controle acionário do Estado brasileiro, mas que conta com a participação de acionistas oriundos de setores privados da economia — aproveitou essa oportunidade para realizar pesados investimentos no setor dos hidrocarbonetos, sobretudo na exploração do gás natural. Justo o gás que se transformou, neste período da metade dos anos 1990 em diante, no principal produto da cadeia produtiva boliviana.

O governo do presidente Hugo Banzer (1997-2001) ficou marcado pela tentativa de privatizar os serviços de fornecimento de água no país no ano 2000. Fortes mobilizações, com marchas e bloqueios de estradas, inclusive com o isolamento das cidades de Cochabamba e de La Paz, provocadas pela articulação de diferentes movimentos sociais, fizeram com que o governo cancelasse os contratos com o consórcio vencedor, composto majoritariamente por capitais estrangeiros.

O segundo governo de Sánchez de Lozada teve destaque pelo que ficou conhecido como a “Guerra do gás”, conflito marcado por protestos contra a exportação do gás natural para os Estados Unidos através de portos chilenos, e pelo contraste do ganho de empresas estrangeiras com a exploração desses produtos e a miséria da grande maioria da população boliviana, o que resultou na renúncia do presidente em outubro de 2003.

Em 2004, o presidente Carlos Diego Mesa Gisbert (2003-2005), atendendo às reivindicações das classes populares, elaborou um referendo sobre a estatização dos hidrocarbonetos e apresentou uma Lei com essa finalidade, sendo criticada tanto pela esquerda, por considerá-la insuficiente, quanto pela direita por considerá-la como inviável. Carlos Mesa renunciou ao cargo em junho de 2005, devido à intensificação dos protestos, como ocorrido com seu antecessor, agora incluindo os bloqueios das cidades de Santa Cruz e de Sucre.

Em 2005, após a renúncia do presidente Carlos Mesa, e também dos dois homens da linha sucessória, Hormando Vaca Díez, presidente do Congresso Boliviano, e Mario Cosso, presidente da Câmara dos Deputados, coube ao presidente da Suprema Corte de Justiça da Nação marcar novas eleições, ocorridas em dezembro de 2005, com a vitória de Evo Morales (2006-2019), pelo partido, MAS (Movimento Al Socialismo), sendo o primeiro presidente eleito de forma direta, com mais de 54% dos votos. Já em 2006, diante das expectativas por mudanças promovidas pelas mobilizações populares em que colocaram em pauta a nacionalização dos hidrocarbonetos, foi publicado Decreto presidencial nesse sentido, em data

simbólica de 1º de maio de 2006, dia internacional dos trabalhadores.

Sobre o Decreto, Vianna (2010, p. 236) afirma:

[...] Segundo o decreto, a partir de sua publicação, a empresa estatal Yacimientos Petrolíferos Fiscales Bolivianos (YPFB) assumiu o controle da exploração dos hidrocarbonetos. A YPFB passou a definir as condições de venda e produção do gás natural e do petróleo. O controle dos campos de exploração de petróleo e gás passou também para o controle da YPFB. Foi fixado um prazo de 180 dias para que as empresas estrangeiras, que atuavam no setor, regularizassem a sua situação na Bolívia.

Considerando a grande participação da Petrobras na Bolívia, conforme destaca Luce (2007, p. 95), o Decreto da Nacionalização dos Hidrocarbonetos precisou de uma forte atuação da diplomacia brasileira.

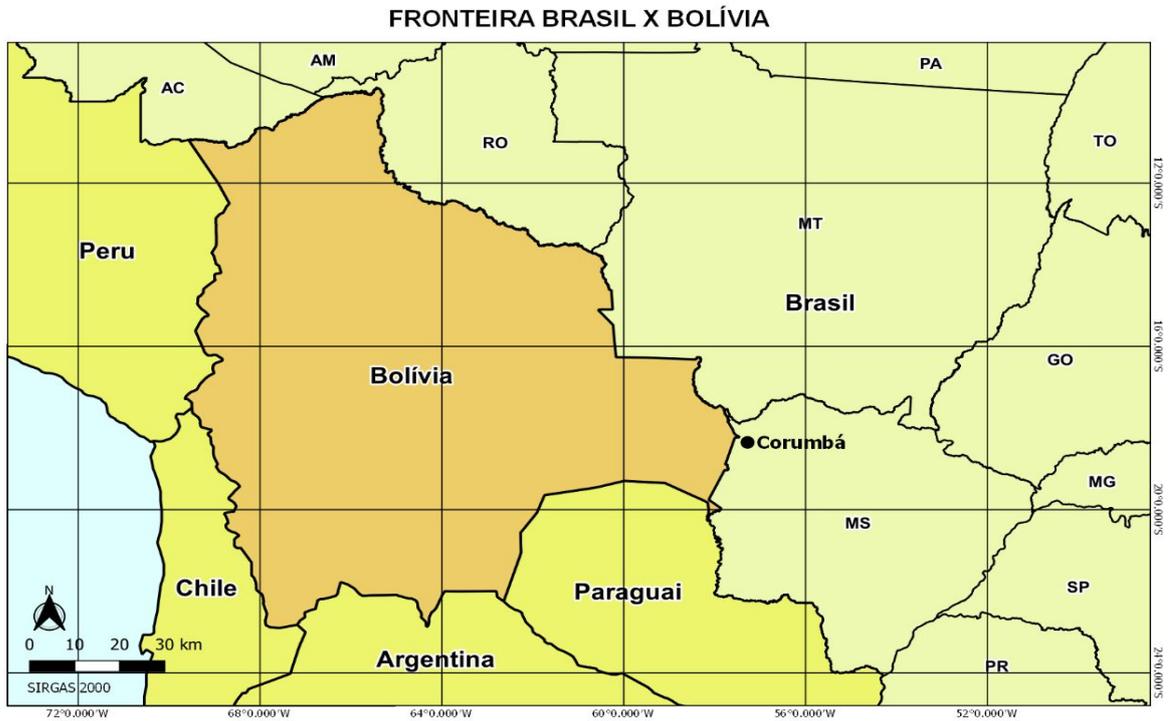
[...] Quando da chegada de Morales à presidência, a companhia detinha 45,9% das reservas provadas e prováveis de gás e 39,5% das reservas de petróleo, além de controlar etapas de toda a cadeia de hidrocarbonetos (prospecção, exploração, refino, distribuição e comercialização). Na atividade de refino, por exemplo, a empresa detinha o controle 100%, na condição de proprietária das refinarias de Cochabamba e Santa Cruz de la Sierra, adquiridas em 1999, em consórcio com a empresa argentina Perez Companie.

### **3.1.3 A Bolívia e as cidades de fronteira com Corumbá, no Brasil**

As cidades de Puerto Suarez e Puerto Quijarro, objeto desse estudo, pertencentes ao Departamento de Santa Cruz, que faz fronteira com o Brasil, possuem uma área territorial de 12.841 km<sup>2</sup> e 1.430 km<sup>2</sup> respectivamente; as populações são estimadas em aproximadamente 37 mil habitantes. A economia dessa região é voltada para a pecuária, o comércio e, agora, para o turismo e a extração mineral, principalmente pela efetiva entrada em operação da reserva de ferro do Mutún, uma das maiores do mundo.

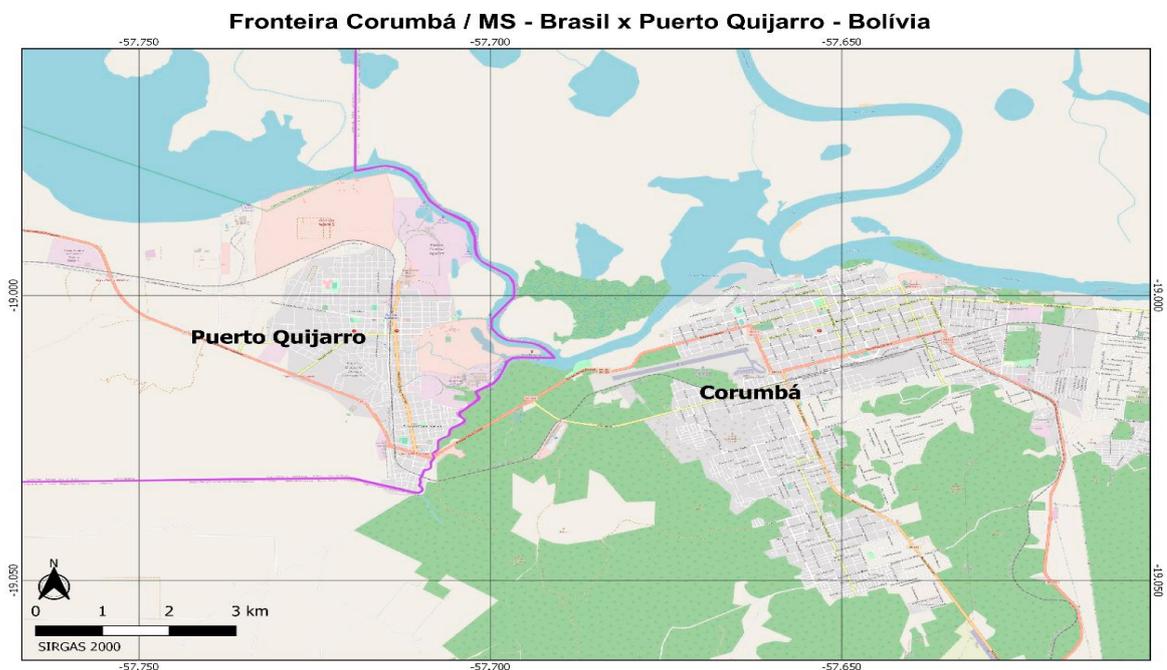
As figuras abaixo ilustram a fronteira dos países Brasil x Brasil, e principalmente a divisa territorial de Puerto Quijarro - Bolívia com Corumbá – Brasil.

Figura 2 - Mapa Fronteira Brasil x Bolívia



Fonte: Open Street Map (2023) adaptado por Eduardo Henrique Rezende Santos.

Figura 3 - Mapa Fronteira Corumbá (MS) - Brasil x Puerto Quijarro - Bolívia



Fonte: Open Street Map (2023). Adaptado por Eduardo Henrique Rezende Santos.

A figura acima, ilustra outro fator importante para o desenvolvimento da região é a saída para o oceano Atlântico, pela hidrovia Paraguai-Paraná, via acesso ao canal do Tamengo, pela cidade de Corumbá-MS, distante aproximadamente 8 km da fronteira, bem

como pela ferrovia Noroeste do Brasil pelo lado brasileiro. Aqui cabe ressaltar que até 1879 – portanto antes da Guerra do Pacífico, como ficou conhecida a disputa com o Chile, e que durou até 1883 – a Bolívia tinha acesso ao Oceano Pacífico pela Província de Antofagasta, que posteriormente acabou anexada ao Chile, país vencedor da disputa. (LEMOS, 2015, p. 17).

Lemos (2015) destaca também, que o Tratado de Petrópolis de 1903, assinado pelo Brasil e pela Bolívia, possibilitou que o país boliviano tivesse novo acesso ao oceano; pois, para resolver o conflito na região do Acre, o Brasil comprometeu-se a construir a ferrovia Madeira-Mamoré, ligando o Porto de Santo Antônio, no rio Madeira, até o Porto de Guajará-Mirim, no Mamoré, além de conceder permissão à Bolívia para utilização dos rios brasileiros. Entretanto, essa medida não surtiu os efeitos desejados, principalmente pelo fim do ciclo da borracha; assim, em 1928, foi assinado novo tratado entre os dois países, conhecido como Tratado de Natal, nome dado por ter sido assinado em 25 de dezembro de 1928, em que o Brasil concordava em ajudar a Bolívia a construir um novo trecho ferroviário, interligando a cidade de Cochabamba a Santa Cruz de la Sierra, além de estender um ramal de Santa Cruz de la Sierra à cidade de Corumbá; com isso, a Bolívia teria acesso ao oceano Atlântico, utilizando a estrutura da malha ferroviária em território brasileiro até o porto de Santos, SP, bem como teria acesso ao Rio Paraguai via canal do Tamengo.

### **3.1.4 A Bolívia e a educação**

A qualidade da educação, como sabemos, é o princípio para o desenvolvimento e fortalecimento de qualquer sociedade. Weffort (2005, p. 42) menciona, como destaque, o nível de educação como um dos principais fatores para as diferenças contábeis entre nações. Neste sentido, Botelho *et al.* (2020, p. 2) afirmam:

[...] Sabe-se que o nível de desenvolvimento educacional de um país está diretamente relacionado com o grau de desenvolvimento das práticas contábeis. Pois, o grau de instrução da população é baseado numa orientação vocacional e profissional, apropriando às necessidades econômicas e sociais do país, que efetivamente contribuíram para que o mercado e as práticas contábeis fossem avançados.

**Figura 4 – Sistema educacional da Bolívia**

Subsistema de educação regular	Educação inicial em família	Comunitária não escolarizada	1 a 3 anos	obrigatório	Bacharelado técnico-humanístico/ Técnico médio
			CINE 0 10		
	Comunitária escolarizada	4 e 5 anos			
			CINE 0 20		
	Primária vocacional comunitária	6 a 11 anos			
			CINE 1		
Secundária comunitária produtiva	12 a 17 anos				
		CINE 2 e 3			
Subsistema educação superior de formação profissional	Terciário		18 +		
			CINE 5		
	Universitária		18 +/ CINE 6, 7 e 8		
	Pós-graduação				

Fonte: Siteal (2019), baseado na Lei de Educação n.º 70/2010 Avelino Siñani – Elizardo Pérez.

Assim, a Bolívia, de acordo com o Siteal (Sistema de Tendências Educacionais na América Latina) promovido pela Unesco, em atualização de abril de 2019, tem como obrigatória a educação secundária em toda sua extensão e se estende por 14 anos.

Ainda segundo o Siteal (2019, p. 5):

[...] A Lei da Educação estabelece que a educação superior de formação profissional é o nível educacional orientado para a geração e recriação de conhecimentos e saberes para o desenvolvimento da ciência, tecnologia e inovação. Articula o conhecimento e os saberes dos povos e nações indígenas originárias, camponeses, comunidades interculturais e afro-bolivianas. Garante acesso democrático ao conhecimento e a programas de formação profissional de acordo com as necessidades e demandas da sociedade.

Para Ostría e Vargas (2006 *apud* NORONHA, 2016, p. 17):

[...] El sistema de Educación Superior boliviano es poco selectivo, el único requisito de ingreso es haber vencido el cuarto curso de secundaria en cualquiera de las modalidades del sistema educativo, con lo que se otorga el título de bachiller en humanidades; grado mínimo de escolarización que habilita para acceder a la Educación Superior universitaria. [...]

Os mesmos autores também afirmam:

[...] No existe una prueba nacional de ingreso o Examen de Estado, y el Ministerio de Educación no interviene en este sentido. Simplemente, a partir de 1999 y de manera experimental toma una prueba nacional a bachilleres (Prueba de Aptitud Académica), cuyos resultados no son condicionantes para el ingreso a la Educación Superior, sino simplemente referenciales de la calidad de los bachilleres. [...] (OSTRIA; VARGAS, 2006 *apud* NORONHA, 2016, p. 17)

Por fim, Ostria e Vargas (2006 *apud* NORONHA, 2016, p. 18) mencionam sobre as modalidades de ingresso ao Ensino Superior público:

[...] Em el sector público, el marco general de modalidades de ingreso reconoce cuatro mecanismos: Prueba de suficiencia académica, curso propedéutico, ingreso por excelencia e ingreso libre. [...] La prueba de suficiencia académica consiste en una evaluación escrita que es diseñada y aplicada en forma diversa de acuerdo a los criterios de cada universidad y cada carrera. [...] El ingreso por excelencia se aplica de manera heterogénea en el sistema, en algunos casos se acepta el ingreso directo a un grupo de “mejores alumnos” de los bachilleres del año, o se define un promedio de calificaciones que el estudiante debe tener para acceder a la universidad por esta vía. [...] El curso propedéutico es un curso de complementación y refuerzo vigente en algunas unidades académicas, a los que acceden aquellos que no han aprobado la prueba de suficiencia académica y tiene una duración que va entre 3 y 6 meses. Para ingresar al primer nivel de la carrera a la que se postula es necesario aprobar dicho curso. Esta modalidad ha ido perdiendo vigencia poco a poco, siendo la más aplicada la prueba de suficiencia académica. [...] El ingreso libre se aplica en carreras de escasa demanda. [...]

O Ensino Superior na Bolívia, conforme o Guia de Universidades del Estado Plurinacional de Bolívia, de 2016 (BOLIVIA, 2016), emitido pelo Ministério de Educação, apresenta 43 Instituições de ensino privado e 17 Instituições de ensino público, sendo destas públicas: 11 universidades autônomas, 3 universidades indígenas e 3 universidades de regime especial. As universidades autônomas são as que gozam de autonomia consagrada pela Constituição, cujo órgão executivo de coordenação, planejamento e programação de atividades realizadas são do Comitê Executivo da Universidade Bolívia (Ceub). As universidades indígenas são articuladas à territorialidade e à organização das nações e dos povos indígenas rurais nativos da Bolívia, e as definições de políticas institucionais são feitas pelos conselhos comunitários. As universidades de regime especial têm caráter militar e policial. As universidades privadas estão sujeitas à supervisão do Ministério de Educação da Bolívia. Na Tabela 34 abaixo, segue um resumo de como se dá o ensino contábil no país:

Tabela 34 – Resumo sobre o ensino contábil na Bolívia

UNIVERSIDADE ESTUDADA	BOLÍVIA
	UNIVERSIDAD Autónoma Gabriel Rene Moreno - UAGRM
Quantidade de instituições privadas de Ensino Superior	43 instituições
Quantidade de instituições públicas de Ensino Superior	17 instituições
Carga horária aproximada da graduação	5.076 horas/aula
Forma de acesso à universidade	Prova de suficiência acadêmica; Programa de admissão básica; Bachilleres destacadas e outros

Fonte: Elaborado pelo autor (2022).

A carga horária apresentada da Tabela 34 acima corresponde à Universidad Autónoma Gabriel Moreno (UAGRM), sendo dividida em 3.312 horas teóricas e 1.764 horas práticas.

Em análise mais específica sobre a formação acadêmica para o curso de Ciências Contábeis, tomamos como exemplo a Universidad Autónoma Gabriel Reno Moreno (UAGRM), que é uma Universidade pública, e tem como missão<sup>39</sup>:

[...] A Universidade Autónoma Gabriel René Moreno, como instituição pública, autônoma e estratégica de Ensino Superior, assume o compromisso pela formação de profissionais, como agentes de mudança, com princípios e valores éticos e morais, com pensamento crítico, alta responsabilidade e relevância social, por meio da geração e do desenvolvimento do conhecimento científico, da pesquisa, da inovação, do empreendedorismo e da interação social com critérios de qualidade, para o desenvolvimento da sociedade.

Em seu site<sup>40</sup>, temos a missão e a visão do curso de Contaduría Pública, em que a duração do curso é de 5 anos. A sua missão é “[...] formar Contadores Públicos integrales, con amplio dominio de la ciencia contable y financiera, referentes y garantes de la confianza pública”; e sua visão é “[...] que la Carrera de Contaduría Pública, esté al servicio del interés público, reconocida como referente de prestigio y excelencia por la cualificación de sus docentes y pertinencia de sus programas de formación profesional”.

A UAGRM é uma das Universidades mais importantes da Bolívia; possui mais de 100 mil alunos, em 18 faculdades, distribuídos assim: 12 na Capital e 6 nas Províncias. Entre elas, Facultad Politécnica; Facultad Ciencias Agrícolas; Facultad Ciências Económicas, Administrativas y Financieras; Facultad de Ciencias Exactas y Tecnología; Facultad de Ingeniería em Ciencias de la Computación y Telecomunicaciones; Facultad de Auditoria Financiera o Contaduria Pública.

<sup>39</sup> Disponível em: <https://www.uagrm.edu.bo/la-universidad>. Acesso em: 20 nov. 2021.

<sup>40</sup> Disponível em: <https://www.uagrm.edu.bo/carreras/fafcp-ccp>. Acesso em: 20 nov. 2021.

A base para a análise, além da grade curricular da UAGRM, é o estudo feito por Matos (2018), em seu trabalho de conclusão de curso<sup>41</sup>, em que menciona:

[...] Para a comparação das grades curriculares, foram selecionadas as matérias obrigatórias de cada instituição, agrupadas em cinco categorias de conhecimento (Administração, Contabilidade, Direito, Economia e Métodos Quantitativos e Estatísticos) que representam a maioria das áreas estudadas, além daquelas relativas à própria área contábil (Contabilidade Gerencial, Contabilidade Geral/Societária, Contabilidade Pública, Finanças, Auditoria, Tributária e Comercial, Teoria Contábil e Ética Profissional). Para tal, foi necessária a consulta das ementas das disciplinas a fim de identificar o conteúdo nelas ministrado. (MATOS, 2018, p. 15).

Assim, temos a Tabela 35 com a quantidade de disciplinas ofertadas por área do conhecimento:

Tabela 35 – Quantidade de disciplinas ofertadas pela Universidade por área do conhecimento

<b>ÁREA DO CONHECIMENTO</b>	<b>UNIVERSIDAD AUTÓNOMA GABRIEL RENE MORENO</b>
Economia	6
Administração	2
Contabilidade	27
Direito	1
Métodos Quantitativos e Estatísticos	7
Outros	4

Fonte: elaborado pelo autor (2022).

Observa-se que, de acordo com a grade curricular da UAGRM, as disciplinas voltadas para as áreas de conhecimento de Economia e de Métodos Quantitativos e Estatísticos são de maior predominância em relação às demais áreas, exceto Contabilidade. Em relação à área de conhecimento “Outros”, referem-se a outras disciplinas que não estão enquadradas como principais, por exemplo: Informática.

Tabela 36 – Quantidade de matérias ofertadas pela Universidade dentro da área contábil

<b>CATEGORIA CONTÁBIL</b>	<b>UNIVERSIDAD AUTÓNOMA GABRIEL RENE MORENO</b>
Contabilidade Gerencial	4
Contabilidade Geral/Societária	10
Contabilidade Pública	1
Finanças	2
Auditoria	8
Tributária e Comercial	2
Teoria Contábil	0
Ética Profissional	0

Fonte: elaborado pelo autor (2022).

<sup>41</sup> Matos (2018).

Analisando a Tabela 36 acima, destaca-se a quantidade de disciplinas ofertadas na categoria de Auditoria, considerando aqui diversos segmentos específicos, como por exemplo Auditoria Impositiva, Auditoria Ecológica e Ambiental, Auditoria Forense, Auditoria Operativa e Auditoria e Controle de Sistemas de Informação. Observa-se também que não há disciplinas específicas para Teoria Contábil e Ética Profissional.

A educação e a formação do profissional de Contabilidade também são aspectos relevantes no processo de convergência às Normas Internacionais.

[...] o nível de desenvolvimento educacional de um país está diretamente relacionado com o grau de desenvolvimento das práticas contábeis. Pois o grau de educação da população é baseado numa orientação vocacional e profissional, apropriando às necessidades econômicas e sociais do país. (BOTELHO *et al.*, p. 2)

Da mesma forma, a formação profissional, com o passar dos tempos, tem sofrido mudanças em relação à exigência do profissional contábil, que podemos ver na Tabela 36 abaixo, que expõe a seguinte comparação:

Tabela 37 – Comparativo sobre as exigências na formação do profissional de Contabilidade

ONTEM	HOJE	AMANHÃ
Baixa competitividade	Competitivo	Alta competitividade
Comércio tradicional	Relações comerciais complexas	Globalização/desregulamentação
Ênfase na escrituração	Ênfase no registro	Ênfase nos negócios
Ensino comercial	Ensino técnico	Ensino de gestão
Busca pela padronização	Padronização legal	Adaptação aos negócios
Pouco envolvimento nos negócios	Acompanhamento da gestão	Proposição de soluções
Baixa complexidade das operações	Operações complexas	Operações virtuais
Não utilização da TI	Uso intensivo da TI	<i>Business Intelligence</i>
Luta pelo reconhecimento	Profissão reconhecida	Profissão fundamental

Fonte: Merlo (2006, p. 11).

### 3.2 A Bolívia e o Mercosul

O Mercosul (Mercado Comum do Sul) com a assinatura do Tratado de Assunção pela Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai, teve a intenção de criá-lo em 26 de março de 1991. Em dezembro de 1994, após reunião de cúpula de presidentes em Ouro Preto, aprovou-se o Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção, conhecido como Protocolo de Ouro Preto, em que ficou estabelecida a estrutura institucional do Mercosul, dotando-se de personalidade jurídica internacional.

De acordo com a cartilha em comemoração aos 20 anos do Mercosul, o

[...] objetivo primordial do Tratado de Assunção foi integrar os Estados Partes por meio da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos; do estabelecimento de tarifa externa comum e da adoção de política comercial comum; da coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais e da harmonização de legislações nas áreas pertinentes, para alcançar o fortalecimento do processo de integração. (MERCOSUL, 2011).

Com o Protocolo de Montevideu, em dezembro de 1997 (MERCOSUL, 1997), determinaram-se princípios para promover o livre-comércio de serviços entre os países membros.

[...] Os Estados Partes iniciaram processo de consolidação e aprofundamento da integração – em que a zona de livre-comércio e a união aduaneira constituem passos intermediários – para alcançar mercado único que gere maior crescimento de sua economia, aproveitando o efeito multiplicador de especialização, das economias de escala e do maior poder de negociação do bloco. (MERCOSUL, 2011).

O Tratado de Assunção é aberto à adesão de outros países membros da Aladi – Associação Latino-Americana de Integração –; assim, a Bolívia, o Chile, o Peru, a Colômbia e o Equador tornaram-se Estados associados ao Mercosul.

A República Bolivariana da Venezuela teve seu Protocolo de Adesão assinado em 4 de julho 2006; entretanto, somente foi efetivada, como membro pleno em 31 de julho de 2012, quando foi ratificada a decisão pelos países da Argentina, do Brasil e do Uruguai, já que naquele período o Paraguai estava suspenso do Bloco devido à crise política naquele país, em que os demais países-membros entenderam ter havido um golpe de Estado, o que levou à suspensão temporária do Paraguai. Atualmente, a Venezuela está com todos os seus direitos e obrigações inerentes à sua condição de Estado Parte do Mercosul suspensos, conforme decidiram os demais Países Partes, em 5 de agosto de 2017, pois, conforme previsto no Protocolo de Ushuaia, assinado em 24 de julho de 1998, em que foi estabelecido que a plena vigência das instituições democráticas é condição essencial para o desenvolvimento do processo de integração e que toda ruptura da ordem democrática constitui obstáculo inaceitável para a continuidade do processo de integração.

Já no Protocolo de Adesão do Estado Plurinacional da Bolívia ao Mercosul, assinado em 17 de julho de 2015 (MERCOSUL, 2015), desde quando manifestada sua intenção em carta do seu presidente, em dezembro de 2006, e que foi acolhida favoravelmente pelo Mercosul, a Bolívia desenvolverá sua integração conforme os compromissos assumidos sob os princípios da gradualidade, da flexibilidade e do equilíbrio, o reconhecimento das

assimetrias e do tratamento diferenciado, assim como dos princípios de segurança alimentar, dos meios de subsistência e do desenvolvimento rural integral.

Para que a Bolívia seja considerada membro pleno do Mercosul, é necessário que os parlamentos dos demais Países Partes aprovem o Protocolo de Adesão da Bolívia no Mercosul. Assim, a atual situação em 2021 é a seguinte:

- a) Uruguai: aprovado em 25 de março de 2021 pelo Senado do Uruguai, a incorporação da Bolívia como membro pleno do Mercosul, o texto agora segue para a Câmara dos Deputados;
- b) Venezuela: único Estado Parte que aprovou integralmente a entrada da Bolívia ao Mercosul;
- c) Argentina: aprovado pelo Senado desde novembro de 2013, faltando a tramitação a Câmara dos Deputados;
- d) Brasil e Paraguai: o Protocolo de Adesão está pendente de aprovação por parte dos respectivos Congressos.

Ainda, segundo a Cartilha de Comemoração 20 anos do Mercosul (MERCOSUL, 2011), o Subgrupo de Trabalho n.º 4 – Assuntos Financeiros (SGT-4) – foi constituído em 1990, antes mesmo da instituição oficial do Mercosul, devido à importância de se coordenarem as ações dos reguladores financeiros, e tem a tarefa de conduzir as negociações, com vistas a se fazer avançar a integração financeira. O objetivo final do SGT-4 é constituir um mercado comum regional nos setores bancários, de seguro e de mercados de capitais.

O SGT-4 é definido como “[...] um fórum técnico, composto por servidores de bancos centrais, reguladores e supervisores dos diferentes tipos de serviços financeiros, especialistas nas normas que os regulam”. É constituído pelas instâncias enumeradas a seguir:

- a) Coordenação Nacional;
- b) Comissão do Sistema Financeiro;
- c) Subcomissão de Demonstrações Contábeis;
- d) Comissão de Prevenção de Lavagem de Dinheiro e de Financiamento ao Terrorismo;
- e) Comissão do Mercado de Valores Mobiliários;
- f) Comissão de Seguros;
- g) Subcomissão de Margem de Solvência;
- h) Subcomissão de Resseguros.

Destacaremos, em especial, as duas instâncias abaixo, devido ao tema desta pesquisa:

a) Subcomissão de Demonstrações Contábeis:

Iniciou os trabalhos em março de 1998, cujo objetivo principal das primeiras reuniões foi de emitir recomendações mínimas a serem adotadas pelos países membros. Elaboraram-se modelos de balanço patrimonial e de resultados, possibilitando comparar o conteúdo e as definições de itens. Foi aprofundada a análise das recomendações internacionais sobre a divulgação de informações financeiras e também analisadas as Normas Internacionais de Informação Financeira do International Accounting Standards Board – Iasb – começando com as de impacto mais significativo sobre as instituições financeiras. Atualmente, o foco da Comissão é compartilhar experiências dos diferentes participantes na adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade emitidos pelo Iasb, bem como os avanços e as limitações na adoção de referidas normas; b) Comissão do Mercado de Valores Mobiliários: Iniciou os trabalhos em 1991, em razão da importância desses mercados para a integração regional e a relevância para o crescimento econômico das nações. Seu objetivo principal é manter controle do processo de regulamentação do mercado nos países membros e harmonizar normas e práticas de supervisão como forma de alcançar a integração por meio do comércio transfronteiriço de serviços. Assim, foi definida uma regulamentação mínima, que deve conter regras sobre a apresentação de informações contábeis e sobre a elaboração e a divulgação de demonstrações financeiras a fim de aumentar a transparência e a confiabilidade.

### 3.3 A Bolívia e o aspecto fiscal

A Bolívia sancionou, em maio de 1986, a Lei n.º 843 (BOLÍVIA, 1986), de Reforma Tributária, em que fica instituído o IVA – Imposto de Valor Agregado –, simplificando a sua principal forma de arrecadação, e estabelece alíquota única sobre as vendas. Neste tópico, faremos também uma abordagem sintetizada apresentando as principais características deste imposto:

Artigo 1.º - (Objeto): Criar um imposto que será denominado imposto sobre valor agregado (IVA) que será aplicado em:

- a) As vendas de bens móveis localizados ou colocados no território do país, efetuadas pelas matérias definidas no artigo 3.º desta Lei;
- b) Os contratos de obras, prestação de serviços e quaisquer outras prestações, de qualquer natureza, realizadas no território da Nação; e
- c) Importações finais.

Artigo 2.º - Para os efeitos da presente Lei, considera-se venda (venda, troca, pagamento de expropriação, adjudicação por dissolução de sociedades e qualquer outro ato que conduza ao mesmo fim). É também considerada alienação qualquer incorporação de bens móveis nos casos de contratos de

obras e prestação de serviços e a retirada de bens móveis da atividade tributável dos contribuintes definida no Artigo 3.º desta Lei para uso ou consumo privado do único proprietário ou parceiros de parcerias.

Os juros gerados por operações financeiras não se consideram incluídos no objeto deste imposto, entendidos como os créditos concedidos ou depósitos recebidos por entidades financeiras. Qualquer outra provisão constituída por entidades financeiras, remunerada através de comissões, taxas ou outra forma de remuneração, está sujeita a imposto, do mesmo modo que a venda e compra de ações, debêntures, valores mobiliários e instrumentos de crédito estão fora do objeto do imposto.

Também não são consideradas no objeto deste imposto as vendas ou transferências resultantes de reorganização de sociedades ou aportes de capital para as mesmas. Nesse caso, os créditos ou saldos tributários a favor que a(s) empresa(s) predecessora(s) sejam transferidos para a(s) empresa(s) sucessora(s).

Artigo 3.º - (Sujeitos) São contribuintes do imposto aqueles que:

- a) Eles estão regularmente envolvidos na venda de bens móveis;
- b) Realizar em nome próprio, mas por conta de terceiros, venda de bens móveis;
- c) Fazer importações definitivas em seu próprio nome;
- d) Executam obras ou prestam serviços ou prestam serviços de qualquer natureza;
- e) Alugar bens móveis e/ou imóveis; uma vez adquirido o sujeito passivo, serão tributadas todas as vendas de bens móveis vinculadas à atividade que determina a condição de sujeito passivo, qualquer que seja a natureza ou o uso de tais bens.

Artigo 4.º - (Nascimento do fato gerador) O fato gerador será aperfeiçoado:

- a) Tratando-se de vendas, quer sejam à vista ou a crédito, no momento da entrega do bem ou ato equivalente que implique transferência de titularidade, a qual deve ser suportada pela emissão de fatura, nota fiscal ou documento equivalente;
- b) No caso de contratos de empreitada de construção, mediante o recebimento de cada certificado de andamento da obra. Tratando-se de obras com financiamento dos adquirentes proprietários do terreno ou da fração ideal do mesmo, mediante recebimento de cada parcela ou do pagamento total do preço estabelecido no respectivo contrato. Em todos estes casos, o responsável deve emitir a fatura, nota fiscal ou documento equivalente;
- c) Na data em que ocorrer a incorporação de bens móveis nos casos de contratos de obras e de prestação de serviços, ou ocorrer a desistência de bens móveis da atividade tributável dos contribuintes definida no Artigo 3.º desta Lei, com destino a uso ou privado consumo do único proprietário ou sócios das sociedades;
- d) No momento do desembaraço aduaneiro, no caso de importação definitiva, inclusive no desembaraço de emergência.

Artigo 5.º - (Base tributável) A base tributável é constituída pelo preço líquido da alienação de bens móveis, dos contratos de obras e de prestação

de serviços e de qualquer outra prestação, qualquer que seja a sua natureza, consignado na fatura, nota imposto ou documento equivalente. [...]

Artigo 10º - (Período de liquidação fiscal) O imposto resultante por aplicação do disposto no Artigo 7.º, até o dia 9. Será liquidado e pago com base em declaração juramentada em formulário oficial – para períodos mensais, constituindo cada mês calendário um exercício fiscal. [...]

Artigo 14 - Eles estarão isentos do imposto:

a) Bens importados por membros do corpo diplomático acreditado no país ou por pessoas e entidades ou instituições que tenham tal estatuto de acordo com as disposições em vigor, acordos internacionais ou reciprocidade com determinados países;

b) Mercadoria introduzida por ‘bonafide’, viajantes que chegam ao país, de acordo com o disposto na tarifa aduaneira.

Artigo 15 - A taxa única geral de imposto será de 10% (dez por cento)

Artigo 16 - Quando o preço líquido da venda for inferior a \$ b. 2.000.000 de valor, que será atualizado pelo Poder Executivo quando julgar conveniente, não havendo obrigação de emissão de nota fiscal; no entanto, os contribuintes devem manter registro diário dessas vendas menores e emitir, no fim do dia, a respectiva nota fiscal, consignando o valor total dessas vendas para o pagamento do imposto correspondente.

Destaca-se, como a principal característica desse imposto, o seu objeto, com grande abrangência em produtos e serviços e a sua alíquota única, simplificando sua apuração.

### **3.4 A Bolívia e a harmonização às Normas Internacionais**

O processo de harmonização às Normas Internacionais de Contabilidade na Bolívia teve início em 2007, por intermédio do Convênio de Cooperação Técnica entre o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e o Colégio de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia – Caub, e executou o “Proyecto ATN/MT-10078-BO, Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoria”, conforme menciona Gil (2020):

[...] mismo que ejecutó el Proyecto ATN/MT-10078-BO, Convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría, a través del Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC) que es el técnico idóneo dependiente del Caub, encargado de elaborar y emitir pronunciamientos técnicos de la profesión, proceso que además incluyó la mejora de los servicios profesionales a través de un sistema de certificación profesional voluntario en NIIF-NIA y un sistema de control de calidad para Firmas de Auditoría, todo ello en beneficio de la profesión contable nacional y usuarios general. (GIL, 2020, p. 3).

Segundo Fernandez (2012), o Projeto ATN/MT-10078-BO possui como estrutura três componentes:

Componente 1 – Adequação normativa com as Normas Internacionais.

*Plan de convergencia de las normas bolivianas con las normas internacionales. Se analizarán las actuales normas así como las nia y las niif, considerando los estudios existentes del puc, adaptando inicialmente las normas de requerimiento y aplicación inmediata, desarrollando guías de interpretación y reglamentación si se necesita, para posteriormente proceder con normas homologadas a las internacionales. Este componente será directamente coordinado por el CTNAC del Caub, entidad técnica de profesionales que según sus estatutos tiene la función de proponer normas. Los borradores de normas serán puestos a consideración del cep y de las diferentes instancias del Caub. Luego a los distintos actores: entidades del gobierno, representantes del sector privado, universidades, consejos técnicos departamentales y otros, para luego ser remitidas a la autoridad de fiscalización y control social de empresas, para su respectiva emisión legal. (FERNANDEZ, 2012, p. 15)*

Componente 2 – Divulgação e treinamento.

*Se promoverá la aplicación de las normas por parte de los profesionales del rubro. La difusión se realizará a través de diferentes medios, sean impresos, página web del Caub, folletos, revistas técnicas, boletines y publicaciones diversas a diferentes grupos de usuarios: colegios departamentales, empresariado, académicos, organismos gubernamentales, instituciones financieras, profesionales independientes y sociedad en general. Se capacitará a capacitadores para la réplica de cursos a escala nacional, a formadores universitarios para que incluyan en sus cátedras la normativa boliviana compatibilizada con las normas internacionales y a los profesionales independientes o dependientes que trabajan con mipymes. (FERNANDEZ, 2012, p. 24)*

Componente 3 – Melhoria da qualidade dos serviços profissionais do Caub.

*Se incrementará la calidad de los servicios profesionales ofrecidos por el Caub, mediante la introducción de procedimientos y herramientas innovadoras, como un sistema piloto de control de calidad de los estados financieros presentados al Caub por parte de profesionales independientes y por un programa de certificación profesional voluntario. Se establecerá un sistema piloto de certificación voluntaria que permitirá elevar la calidad profesional de los miembros del Caub, con lo que se les posibilitará mayores y mejores oportunidades de empleo. Se fomentará la superación profesional a través de una certificación voluntaria, introduciendo un programa piloto en el Caub que posteriormente será institucionalizado en base a su estatuto orgánico y reglamento interno. Adicionalmente se fortalecerá el Caub con un centro bibliográfico que cuente con documentación y material de consulta para todos los usuarios interesados. (FERNANDEZ, 2012, p. 26).*

Como metodologia do processo de convergência e com a finalidade de estabelecer um critério uniforme de convergência às Normas Internacionais, Fernandez (2012) comenta que o Comitê Executivo do Projeto, em sua primeira Reunião de 27 de junho de 2009, realizada em Sucre, emitiu a Resolução nº 01/2009:

- 1 – Manter a estrutura e o contexto do Marco Conceitual;
- 2 – Não mudar nenhuma numeração de parágrafos;
- 3 – Reconhecer que o idioma oficial é o inglês;
- 4 – Frente ao erro de tradução, mecanográfico ou edição, irá alterar a palavra ou será inserida uma linha de esclarecimento, no mesmo parágrafo;
- 5 – Ao rodapé da página, será inserida uma referência sobre os fatores que justificam para convergência:
  - a) Terminologia técnica, semântica, gírias da língua que resultem em diferentes práticas utilizadas na Bolívia.
  - b) Esclarecimentos;
  - c) Modismos e sinônimos;
  - d) Exemplos;
  - e) Justificativas;
  - f) Declarações de normas suspensas;
  - g) Declarações de parágrafos suspensos.

A convergência para as Normas Internacionais será realizada a partir da versão oficial das Normas traduzidas para a língua espanhola do ano de 2007, ou 2008 ou, ainda, 2009, pelos organismos: Auditoria (Ifac – Federação Internacional de Contadores; Iaasb – Conselho Internacional de Normas de Auditoria e Garantia) e Contabilidade (IFRS; Iasb), pelo Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) e outras entidades devidamente autorizadas.

O Caub apresenta-se, conforme descrito em seu site<sup>42</sup> :

*[...] es una asociación civil de carácter profesional y gremial sin fines de lucro, de duración indefinida, Entidad que aglutina a los nueve Colegios Departamentales y a través de estos afilia a los profesionales siguientes: Contadores Públicos o Auditores y profesionales de las ciencias contables y financieras con título universitario a nivel de licenciatura, Contadores con título profesional a nivel técnico superior; empresas consultoras de contabilidad, auditoría y consultoría.*

*El Caub desde hace años está inmerso en la historia de aspectos contables, ha sido y es la historia de su gente, de su creatividad, espíritu de servicio y excelencia técnica, que ayuda a profesionales, empresas e instituciones a lograr sus mayores éxitos a través de quienes la conforman, y es en esta instancia que somos una organización formada por profesionales contables, dedicados a prestar servicios de asesoría permanente, preventiva, oportuna y sistematizada en las diferentes áreas de nuestra competencia.*

*El Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia fue fundado el 19 de julio de 1989 y obtiene su Personalidad Jurídica mediante Resolución Suprema N° 209343 de fecha 9 de julio de 1991, con el objetivo fundamental de velar por el prestigio del boliviano, promoviendo el perfeccionamiento y actualización científico-técnico de sus asociados, logrando rápidamente situarse y distinguirse como una organización asociada a la Ifac, AIC, Cilea entre otras, y en ésta alianza estratégica se ha potenciado y distinguido a sus miembros en los ámbitos sociales y tecnológicos.*

*Hoy, en este mundo globalizado somos una institución vital para la profesión contable, en su integración con las áreas del conocimiento en*

<sup>42</sup> Disponível em: <http://www.auditorescontadoresbolivia.org/>. Acesso em: 20 nov. 2021.

*tecnología, sistemas y servicios de soluciones con miras a ayudar a quienes la conformamos en el logro de sus objetivos.*

Seu objetivo:

*El Caub tiene como objetivo general el registro y defensa de los derechos de los profesionales y empresas contables del país. Y entre sus objetivos específicos mencionamos: Velar por el ejercicio legal de la profesión; capacitación y acreditación profesional; control deontológico profesional, buscando que el accionar de sus afiliados se enmarquen en los más elevados principios y valores éticos; cooperar con los órganos estatales en las funciones que le sean delegadas; elaborar y actualizar las normas contables y de auditoría nacionales; relacionarse con otras instituciones gremiales nacionales e internacionales; orientar a la opinión pública con sus criterios técnicos; defender el Estado Democrático de Derecho y los derechos fundamentales de las personas; velar por la legalidad, legitimidad y transparencia de los procesos de institucionalización de los cargos públicos; valorizar y jerarquizar la profesión contable.*

Possui a seguinte Estrutura Organizacional:

*El Caub está constituido por los nueve Colegios de Auditores o Contadores Públicos del País: Beni, Chuquisaca, Cochabamba, La Paz, Oruro, Pando, Potosí, Santa Cruz y Tarija. A través de los colegios departamentales afilia a todos los profesionales y empresas contables del país.*

*Órganos de gobierno y técnicos del Caub:*

- *Congreso Nacional - Máxima autoridad del Caub y se conforma por los delegados o representantes de los nueve colegios departamentales.*
- *Consejo Nacional - Órgano de decisión, consulta y fiscalización de los actos del Comité Ejecutivo Nacional (CEN), está conformado por los presidentes o representantes de los nueve colegios departamentales, el presidente y los dos vicepresidentes del CEN.*
- *Comité Ejecutivo Nacional - Máxima autoridad ejecutiva y de representación legal del Caub, sus miembros son elegidos en el Congreso Nacional por el periodo de dos años.*
- *Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad – CTNAC*
- *Tribunal Nacional de Ética - TNE.*
- *Centro de Capacitación Continua y Acreditación – CENTRO CCAN*
- *Centro de Investigación Contable, Auditoria y Finanzas – Cicaf.*

Conforme descrito acima, o Caub, por meio do CTNAC, é o órgão responsável pela emissão dos procedimentos técnicos, relacionados às normas de contabilidade na Bolívia e em sua Resolução CTNAC 01/2012, de 7 de novembro de 2012 (BOLIVIA, 2012a), que estabelece que o processo de convergência às Normas Internacionais foi iniciado entre 2007 e 2011, e resolve manter em vigência as 14 Normas de Contabilidade Geralmente Aceitas na Bolívia, citadas abaixo:

*NC 01 – Principios de Contabilidad Geralmente Aceptados;*

*NC 02 – Tratamiento Contable de Hechos Posteriores al Cierre del Ejercicio;*

- NC 03 – Estados Financieros a Moneda Constantes (Revisada y Modificada);*
- NC 04 – Revalorización Técnica de Activos Fijos;*
- NC 05 – Principios de Contabilidad para Industria Minera;*
- NC 06 – Tratamiento Contable de las Diferencias de Cambio y Mantenimiento de Valor (Revisada y Modificada);*
- NC 07 – Valuación de Inversiones Permanentes;*
- NC 08 – Consolidación de Estados Financieros;*
- NC 09 – Norma de Contabilidad para Industria Petrolera;*
- NC 10 – Tratamiento Contable de los Arrendamientos;*
- NC 11 – Información Esencial Requerida para una Adecuada Exposición de los Estados Financieros;*
- NC 12 – Tratamiento Contable de Operaciones em Moneda Extranjera cuando Coexisten más de un Tipo de Cambio;*
- NC 13 – Cambios Contables y su Exposición;*
- NC 14 – Políticas Contables su Exposición y Revelación.*

Anteriormente, a Resolução CTNAC 02/2010 (BOLIVIA, 2010) previa como o período de transição o período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2012, e a entrada em vigor da convergência às Normas Internacionais em 1º de janeiro de 2013, com a apresentação das Demonstrações Contábeis em 31 de dezembro de 2013, com as seguintes normativas:

Quadro 5 – Normas de informacion financeira – NIF (8)

<i>Norma de información financiera 1 (NIF 1):</i>	<i>Adopción por primera vez de las normas de información financeira;</i>
<i>Norma de información financiera 2 (NIF 2):</i>	<i>Pagos basados en acciones;</i>
<i>Norma de información financiera 3 (NIF 3):</i>	<i>Combinaciones de negocios;</i>
<i>Norma de información financiera 4 (NIF 4):</i>	<i>Contratos de seguros;</i>
<i>Norma de información financiera 5 (NIF 5):</i>	<i>Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas;</i>
<i>Norma de información financiera 6 (NIF 6):</i>	<i>Exploración y evaluación de recursos aturales;</i>
<i>Norma de información financiera 7 (NIF 7):</i>	<i>Instrumentos financieros: Información a revelar;</i>
<i>Norma de información financiera 8 (NIF 8):</i>	<i>Segmentos de operación.</i>

Fonte CTNAC – 2010, adaptado pelo autor (2022)

O Quadro acima reflete as IFRS emitidas pela IASB.

Quadro 6 - Normas de Contabilidad - NC (29)

<i>Norma de contabilidad 1 (NC 1):</i>	<i>Presentación de estados financieros;</i>
<i>Norma de contabilidad 2 (NC 2):</i>	<i>Inventarios;</i>
<i>Norma de contabilidad 7 (NC 7):</i>	<i>Estados de flujos de efectivo;</i>

<i>Norma de contabilidad 8 (NC 8):</i>	<i>Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores;</i>
<i>Norma de contabilidad 10 (NC 10):</i>	<i>Hechos ocurridos después de la fecha del balance;</i>
<i>Norma de contabilidad 11 (NC 11):</i>	<i>Contratos de construcción;</i>
<i>Norma de contabilidad 12 (NC 12):</i>	<i>Impuestos a las ganancias;</i>
<i>Norma de contabilidad 16 (NC 16):</i>	<i>Propiedad, planta y equipo;</i>
<i>Norma de contabilidad 17 (NC 17):</i>	<i>Arrendamientos;</i>
<i>Norma de contabilidad 18 (NC 18):</i>	<i>Ingresos de actividades ordinarias;</i>
<i>Norma de contabilidad 19 (NC 19):</i>	<i>Beneficios a los empleados;</i>
<i>Norma de contabilidad 20 (NC 20):</i>	<i>Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales;</i>
<i>Norma de contabilidad 21 (NC 21):</i>	<i>Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;</i>
<i>Norma de contabilidad 23 (NC 23):</i>	<i>Costos por prestamos;</i>
<i>Norma de contabilidad 24 (NC 24):</i>	<i>Información a revelar sobre partes relacionadas;</i>
<i>Norma de contabilidad 26 (NC 26):;</i>	<i>Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retro</i>
<i>Norma de contabilidad 27 (NC 27):</i>	<i>Estados financieros consolidados y separados.;</i>
<i>Norma de contabilidad 28 (NC 28):</i>	<i>Inversiones en empresas asociadas;</i>
<i>Norma de contabilidad 29 (NC 29):</i>	<i>Información financiera en economías hiperinflacionarias;</i>
<i>Norma de contabilidad 31 (NC 31):</i>	<i>Participaciones en negocios conjuntos;</i>
<i>Norma de contabilidad 32 (NC 32):</i>	<i>Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar;</i>
<i>Norma de contabilidad 33 (NC 33):</i>	<i>Ganancia a revelar;</i>
<i>Norma de contabilidad 34 (NC 34):</i>	<i>Información financiera intermedia;</i>
<i>Norma de contabilidad 36 (NC 36):</i>	<i>Deterioro del valor de los activos;</i>
<i>Norma de contabilidad 37 (NC 37):</i>	<i>Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes;</i>
<i>Norma de contabilidad 38 (NC 38):</i>	<i>Activos intangibles;</i>
<i>Norma de contabilidad 39 (NC 39):</i>	<i>Instrumentos financieros: Reconocimiento y medición;</i>
<i>Norma de contabilidad 40 (NC 40):</i>	<i>Propiedad de inversión;</i>
<i>Norma de contabilidad 41 (NC 41):</i>	<i>Agricultura.</i>

Fonte: CTNAC – 2010, adaptado pelo autor (2022).

No Quadro acima, observamos as IAS publicadas, entretanto, algumas delas não mais vigentes atualmente.

A Resolução CTNAC 02/2012, de 7 de novembro de 2012 (BOLIVIA, 2012b), manteve em vigência as cinco Normas de Auditoria Geralmente aceitas na Bolívia de acordo com o Artigo 1º:

*NA n.º 1 – Normas Básicas de Auditoria de Estados Financieros;*

*NA n.º 2 – Normas Relativas a la Emisión de Dictámenes;*

*NA n.º 3 – Planificación del Trabajo de Auditoria;*

*NA n.º 4 – Normas Relativas a la Emisión de Informes com Propósitos Tributários;*

*NA n.º 5 – Documentos del Auditor.*

A Resolução ainda ratifica em seu Artigo 2º a adoção as Normas Internacionais de

Auditoria (NIA) estabelecidas pelas Resoluções n.º 01/94; 02/94 e 01/2003, também emitidas pelo CTNAC, considerando que a Bolívia não possuiu pronunciamentos técnicos de auditoria suficientes.

Em sua Resolução CTNAC 01/2015, de 23 de julho de 2015 (BOLIVIA, 2015), o CTNAC ratifica, em seu Artigo 1.º, a Norma de Auditoria n.º 1 “Normas Básicas de Auditoria de Estados Financieros”. E revoga as Normas de Auditoria 02, 03, 04 e 05 em seu Artigo 2º. Além disso, estipula como vigência o período a partir de 1.º de janeiro de 2017, permitindo a sua antecipação.

A partir desta Seção, demonstraremos a seguir as análises dos resultados do questionário aplicado às organizações e aos profissionais de contabilidade da região de fronteira Brasil – Bolívia, refletindo também, as influências expostas nas Seções anteriores.

## 4 RESULTADOS

O objetivo desta seção é apresentar os resultados obtidos mediante a aplicação de questionários enviados por e-mails de pessoas do setor contábil, das empresas das cidades fronteiriças de Corumbá (Brasil) e Puerto Quijarro e Puerto Suarez (Bolívia), por meio da ferramenta Google formulários.

Antes, faz-se necessário esclarecer o conceito sobre a aplicação da técnica de pesquisa utilizada. Para Lakatos *et al* (2003 p. 155) “a pesquisa, portanto, é um procedimento formal, com método de pensamento reflexivo, que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais.”

Lakatos *et al* (2003) afirmam ainda, que o planejamento da pesquisa está dividido em 4 tópicos:

- Preparação da pesquisa;
- Fases da pesquisa;
- Execução da pesquisa; e
- Relatórios da pesquisa.

Dentro da execução da pesquisa, Lakatos *et al.* (2003, p. 166), definem que “são vários os procedimentos para a realização de coleta de dados, que variam de acordo com as circunstâncias ou com o tipo de investigação. Em linhas gerais, as técnicas de pesquisa são:

1. Coleta Documental;
2. Observação;
3. Entrevista;
4. Questionário;
5. Formulário;
6. Medidas e Opiniões e de Atitudes;
7. Técnicas Mercadológicas;
8. Testes;
9. Sociometria;
10. Análise de Conteúdo; e
11. História de vida.

Neste trabalho, a técnica utilizada foi a aplicação de questionário. Lakatos *et al.* (2003, p. 201), definem assim “é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série ordenada de perguntas, que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do

entrevistador.”

Lakatos *et al.* (2003) destacam vantagens e desvantagens, na aplicação dessa técnica. São elas:

Quadro 7 – Vantagens e desvantagens na aplicação da técnica de coleta de dados com questionários

VANTAGENS	DESVANTAGENS
<ul style="list-style-type: none"> <li>• economiza tempo, viagens e obtém grande número de dados;</li> <li>• atinge maior número de pessoas simultaneamente;</li> <li>• abrange uma área geográfica mais ampla;</li> <li>• economiza pessoal, tanto no adestramento quanto em trabalho de campo;</li> <li>• obtém respostas rápidas e mais precisas;</li> <li>• há maior liberdade nas respostas, em razão do anonimato;</li> <li>• há mais segurança, pelo fato de as respostas não serem identificadas;</li> <li>• há menos risco de distorção, pela não influência do pesquisador;</li> <li>• há mais tempo para responder e em hora mais favorável;</li> <li>• há mais uniformidade na avaliação, em virtude da natureza impessoal do instrumento;</li> <li>• Obtém respostas que materialmente seriam inacessíveis.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• percentagem pequena de devolução;</li> <li>• grande número de perguntas sem respostas;</li> <li>• impossibilidade de ajudar o informante em questões mal compreendidas;</li> <li>• a dificuldade de compreensão, por parte dos informantes, leva a uma uniformidade aparente;</li> <li>• na leitura de todas as perguntas, antes de responde-las, pode uma questão influenciar a outra;</li> <li>• a devolução tardia prejudica o calendário;</li> <li>• o desconhecimento das circunstâncias em que foram preenchidos torna difícil o controle e a verificação;</li> <li>• nem sempre é o escolhido quem responde ao questionário, invalidando, portanto, as questões;</li> <li>• exige um universo mais homogêneo.</li> </ul>

Fonte: Lakatos *et al.* (2003). Adaptado pelo autor (2023).

Assim, ante ao exposto, o questionário, é composto de 15 perguntas, distribuídas entre perguntas abertas e fechadas. Lakatos *et al.* (2023, p. 204) definem essas características de perguntas como:

- a) Perguntas abertas – também chamadas livres ou não limitadas, são as que permitem ao informante responder livremente, usando linguagem própria, e emitir opiniões.
- b) Perguntas fechadas – também denominadas limitadas ou alternativas fixas, são aquelas que o informante escolhe sua resposta entre duas opções: sim e não.

Dessa forma, concluem Lakatos *et al.* (2023) que a pergunta deva englobar as duas características (fechada e aberta), para assegurar melhor opção, pois não induz a resposta ao respondente.

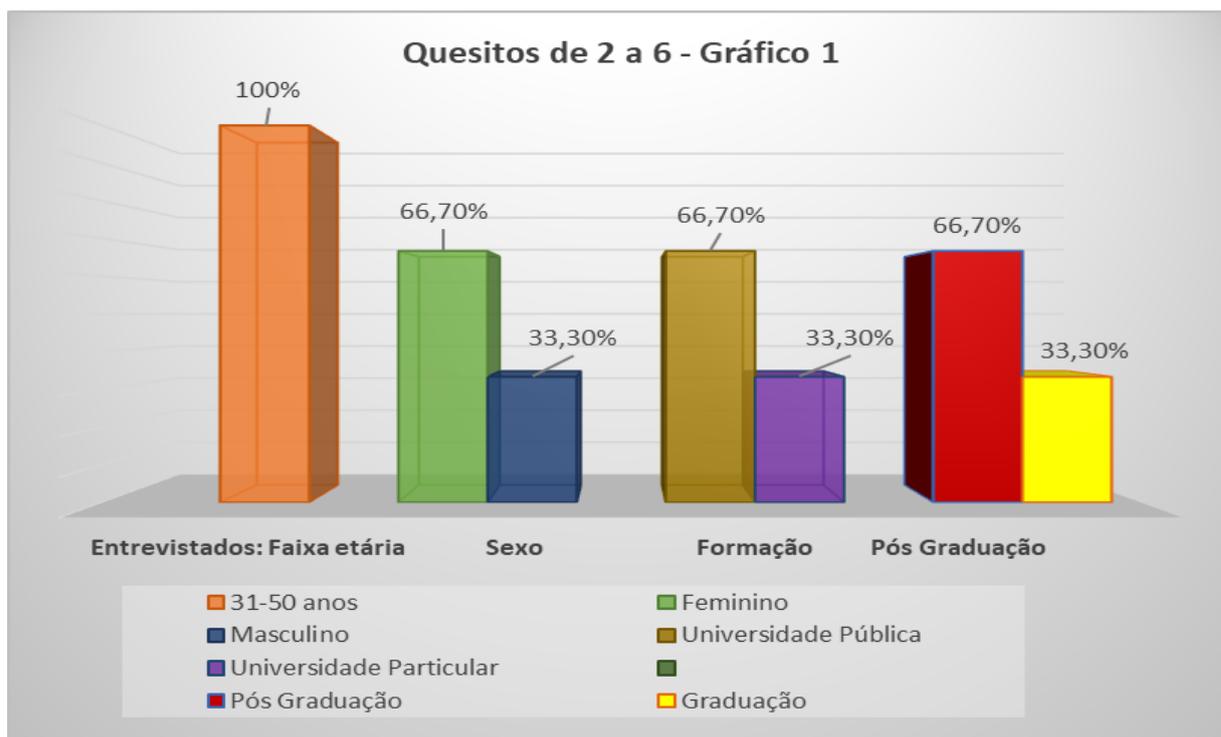
#### 4.1 Análises dos dados

Do total dos questionários enviados, seja diretamente aos gestores das empresas ou aos profissionais responsáveis pela área contábil, foram obtidas as devolutivas de 50,0% (cinquenta por cento) dos formulários. Considerando que a média observada por Lakatos *et al* (2023 p 201), é de 25%, assim, entendemos como satisfatória. Dessa forma, trataremos de analisar estatisticamente, apenas as respostas recebidas.

O grupo dos quesitos de 2 a 6, está relacionada às características dos entrevistados, como idade, gênero, e tipo de formação educacional.

Assim observa-se que: 100,0% dos participantes estão na faixa etária de 31 a 50 anos, são de maioria (66,7%) de sexo feminino (100,0% - Bolívia), e também possuem a maioria (66,7%) formação em universidade pública, como, a maioria (66,7%) com pós graduação (100,0% - Bolívia).

Gráfico 1 – Características dos Entrevistados

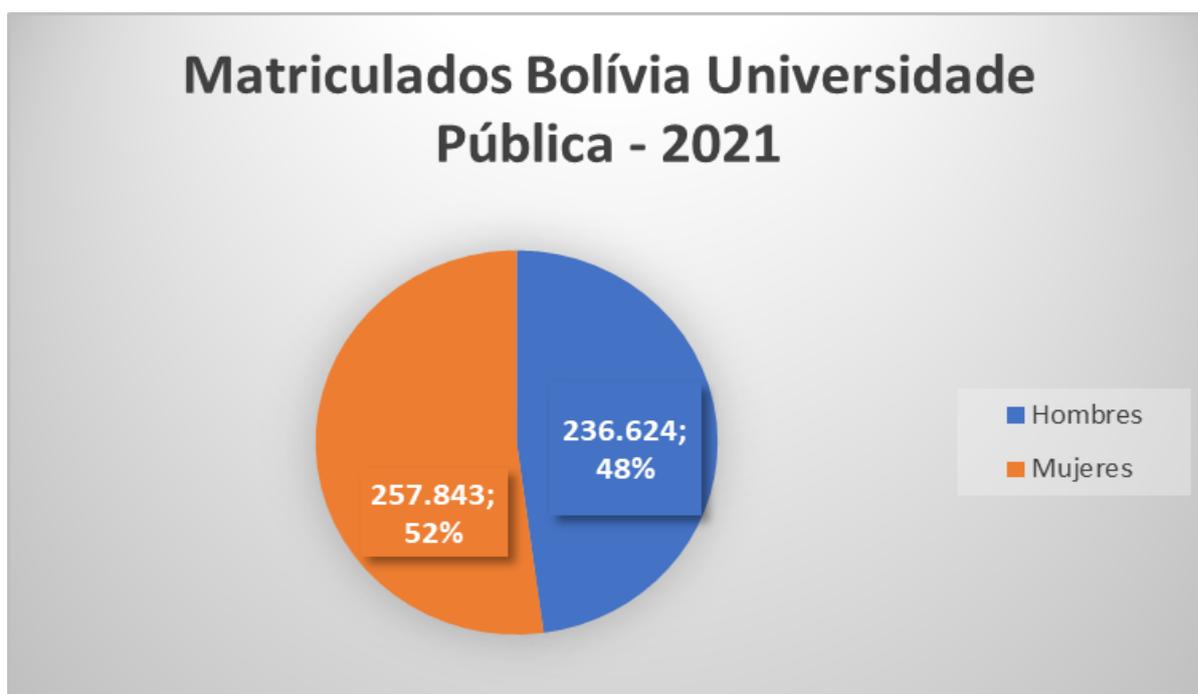


Fonte: Respostas questionários aplicados na pesquisa pelo autor (2023)

Dos dados acima, destacamos o percentual de mulheres no curso de Ciências Contábeis. Da mesma forma, como apresentado na Seção 1; na Universidade de La República (URUGUAI), o percentual de mulheres corresponde a pouco mais de 55%. Bem como, observamos na Universidade Nacional de Assunção (Paraguai), cujo egresso em 2021, o sexo feminino, soma 66% dos alunos. No Brasil, é possível observar também a preferência

feminina para o Curso de Ciências Contábeis, conforme destacado na Seção 2, onde as mulheres superam 59%, dos presentes no Enade de 2018. Assim como na Bolívia, observamos que 52% dos matriculados nas Universidades são mulheres, conforme censo 2021, publicados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE<sup>43</sup>), onde a proporção de mulheres matriculadas em universidades públicas, correspondem a aproximadamente 52,0%, conforme ilustrado abaixo:

Gráfico 2 – Bolívia: matrículas nas universidades pública, por sexo - 2021



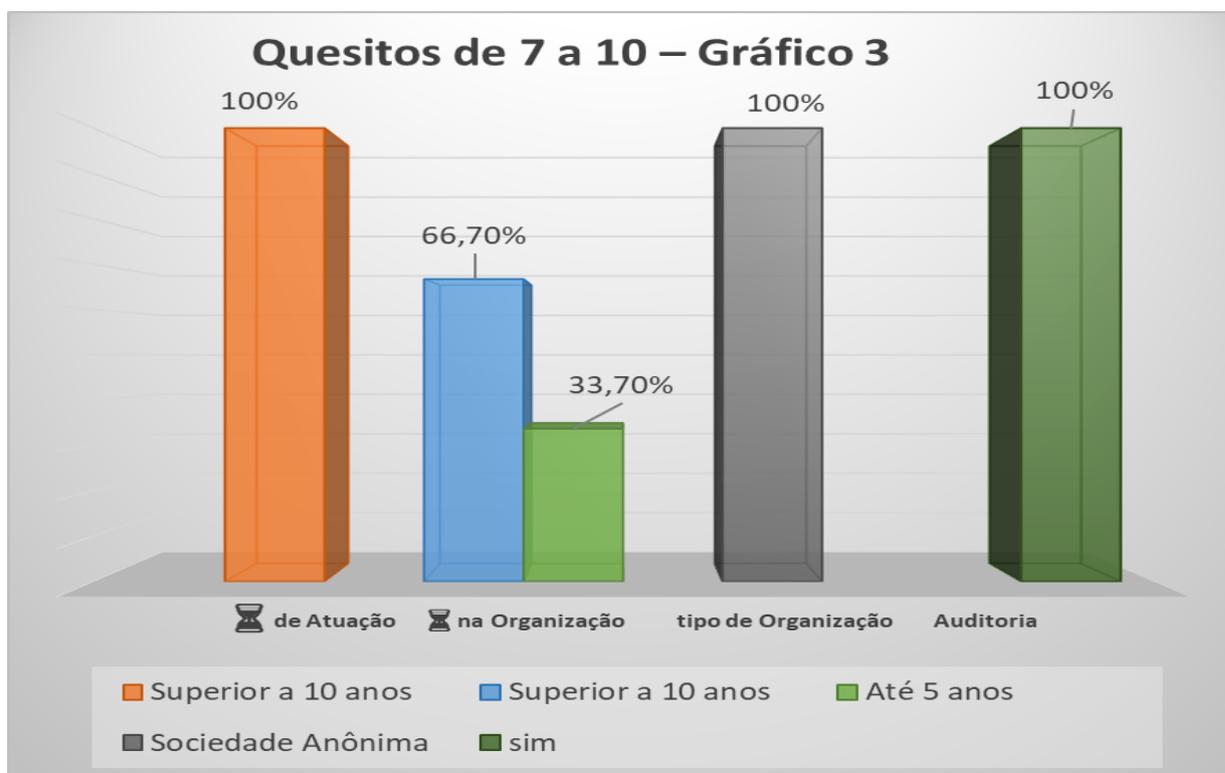
Fonte: INE - Cuadro 3.02.03.01 – Adaptado pelo autor (2023).

Referente aos quesitos de 7 ao 10, que estão voltadas as características das organizações, 100,0% responderam que atuam na área contábil com tempo superior a 10 anos. Em sua maioria (66,7%) trabalham na atual organização, por tempo superior a 10 anos, considerando a totalidade (100,0%) dessas organizações, como sociedades anônimas, portanto, sujeitas a auditorias independentes. Esses quesitos são importantes na observância da experiência profissional, bem como no conhecimento das organizações empresariais em que trabalham, além de conhecer as características da empresa, quanto ao tamanho e complexidade.

<sup>43</sup> INE - <https://www.ine.gob.bo/index.php/universidades-publicas/> (acessado em 13 de julho de 2023)

Ilustramos através do gráfico abaixo, as análises acima:

Gráfico 3 – Características das Organizações



Fonte: Respostas questionários aplicados na pesquisa pelo autor (2023)

Neste gráfico, destacamos as informações referentes a natureza da organização, onde no Brasil, as Sociedades Anônimas ou Sociedades por Ações, possuem uma Legislação própria, a Lei 6.404 de 15 de setembro de 1976, com suas respectivas particularidades. Além de que, os reflexos dos pronunciamentos do CPC, sobre as IFRS, são voltados para esses tipos de organizações, como as promovidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09.

Para fins informativos, a quantidade de empresas ativas atualmente no Brasil soma 21.433.434 e somente em 2023 foram abertas 324.429 empresas. Com a natureza jurídica de Sociedade por Ações somam 188.542 empresas ativas, entre matrizes (51.933) e Filiais (136.859), e abertas somente em 2023, um total de 1.177 empresas, segundo dados da Agência Brasil, site<sup>44</sup> do governo, de junho de 2023. Dessas empresas Ativas, apenas 2.562 são listadas no site da B3<sup>45</sup>, como ações negociadas na Bolsa de Valores.

Na Bolívia, segundo o Serviço Plurinacional de Registro de Comercio – SEPREC<sup>46</sup>,

<sup>44</sup> Disponível em: <https://www.gov.br/empresas-e-negocios/pt-br/mapa-de-empresas/painel-mapa-de-empresas>. Acesso em: 14 jul. 2023.

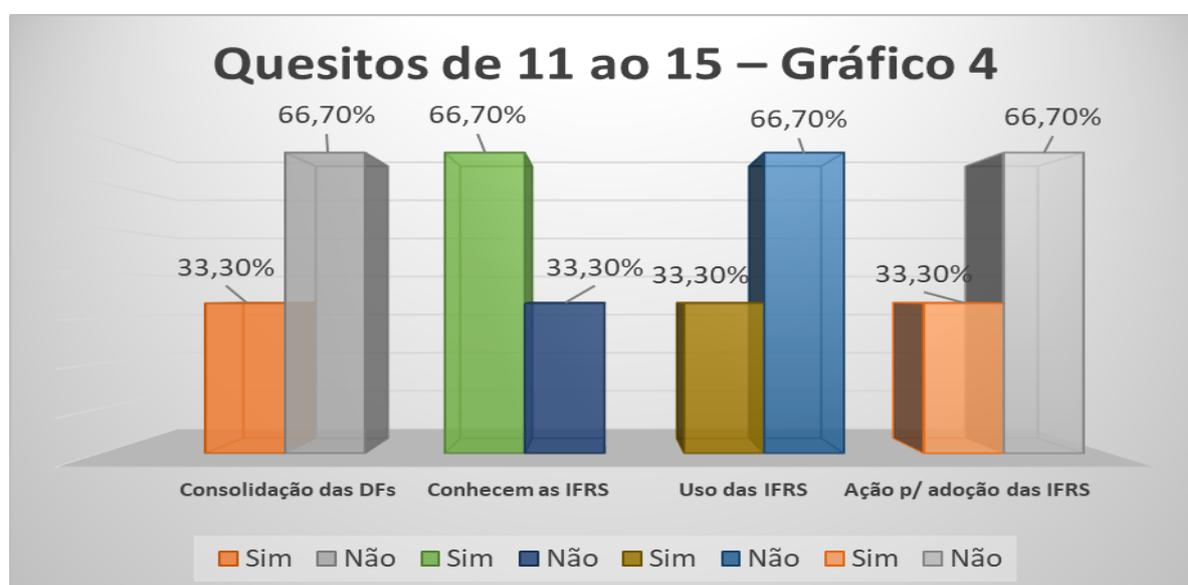
<sup>45</sup> Disponível em: [https://www.b3.com.br/pt\\_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm](https://www.b3.com.br/pt_br/produtos-e-servicos/negociacao/renda-variavel/empresas-listadas.htm). Acesso em: 13 set. 2023.

<sup>46</sup> Disponível em: <https://www.seprec.gob.bo/>. Acesso em: 17 jul. 2023.

consta registrado na base empresarial, em abril de 2023, um total de empresas ativas de 369.534, e de janeiro a abril de 2023 foram registradas 5.337 novas unidades econômicas inscritas, entretanto, não foi possível coletar as informações quanto à natureza jurídica das entidades, principalmente relacionadas às Sociedades por Ações, o que prejudica a análise comparativa desses dados.

Quanto aos quesitos de 11 ao 15, todos estão com perguntas fechadas e abertas, e referem-se ao tema específico da Contabilidade Internacional, sendo que das respostas obtidas, apenas 33,3% consolidam suas Demonstrações com outros países (Paraguai e Argentina) entretanto, a maioria (66,7%) demonstram conhecimento das Normas Internacionais, citando as introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09 (Brasil), bem como as Normas de Informação Financeira (Bolívia), correspondentes às 7 primeiras IFRS. Em relação ao uso das Normas Internacionais de Contabilidade, no seu dia a dia, observa-se que apenas 33,3% utilizam em suas demonstrações financeiras, e também o mesmo percentual tem conhecimento das Entidades de Classes e/ou Legislação Nacional voltadas para as convergências das Normas Internacionais, conforme ilustrado no gráfico abaixo:

Gráfico 4 – Conhecimentos sobre as IFRS



Fonte: Respostas questionários aplicados na pesquisa pelo autor (2023)

Nesse grupo de questões, observamos que 100,0% das empresas da Bolívia que responderam o questionário não consolidam suas Demonstrações Financeiras com outras empresas do mesmo grupo econômico em outros países, e, embora que 50,0% delas tenham conhecimento das Normas Internacionais, ainda assim 100,0% afirmam que sua organização não adota nenhuma Norma Internacional. Entendemos, então, que os profissionais

participantes da Bolívia possam inconscientemente não saber, que suas organizações empresariais já se utilizam das Normas Internacionais, mesmo porque, como já visto na Seção 3, a Bolívia adota integralmente as Normas de Informações Financeiras (NIF) e Normas de Contabilidade (NC) que refletem as publicações das IAS e das IFRS, mesmo sem haver um procedimento de harmonização. Essa afirmação se coaduna com o quesito relacionado a ciência das ações promovidas pelos representantes da classe contábil.

No Brasil, ao contrário do país vizinho, o governo editou Leis de forma a alterar a legislação vigente, propiciando adequações essenciais, para a harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, inclusive com a criação de instituições que, emitissem pronunciamentos para cada IAS e IFRS publicadas.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final desta pesquisa, entendemos que foi possível compreender melhor os objetivos das Normas Internacionais de Contabilidade, a importância da harmonização nos países, bem como a adoção pelas empresas, principalmente para fins de consolidação, além dos fatores que influenciam diretamente as diferenças contábeis entre os países.

Pudemos discorrer sobre a criação a IASC, as dificuldades encontradas na busca de harmonizar as Normas de Contabilidade, entre seus países membros. Vimos também a necessidade de adaptação do Instituto responsável por emitir as IFRS, transformando-se na IASB, alcançando assim, a anuência de mais países. Destacamos as Normas Internacionais vigentes, seja as IAS e as IFRS, suas abrangências, principalmente quanto a emissão dos relatórios financeiros. Observamos ainda, a utilização e os efeitos de adoção das Normas Internacionais, pelos países membros do MERCOSUL, mesmo considerando que a Argentina e o Brasil (seção 2) sejam os países que possuem um órgão responsável pela normatização contábil, e que os países do Paraguai e Uruguai adotam integralmente as Normas Internacionais.

A formação profissional foi outro aspecto destacado nessa seção. Vimos principalmente, como que as universidades estudadas dos países membros do MERCOSUL se adequam ao currículo proposto pela ONU, e, embora existam algumas diferenças curriculares entre os países, em nossa análise, todos atendem de forma satisfatória.

Abordamos o reflexo especificamente no Brasil, sempre em observância, aos fatores que influenciam as diferenças contábeis entre os países. Fizemos um retrospecto dos principais fatos históricos e políticos no país. Na educação, destacamos que o Brasil, entre os países estudados, é o que possui um órgão deliberativo responsável pela política educacional.

Reforçamos a complexidade dos aspectos fiscais do Brasil, mesmo estando atualmente, em meio a reforma tributária, já aprovada pela Câmara dos Deputados, neste mês de julho de 2023, cuja principal alteração, dentre outras, é a unificação de tributos, nas três esferas do executivo (União, Estados e Municípios). E finalizamos a seção, dando ênfase ao empenho, por parte do governo em criar leis, e aqui, com limitações de escopo dessa pesquisa, as Leis 11.638/07 e 11.941/09, com a finalidade de adequar a legislação vigente, preparando-a para a harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, bem como criar um órgão responsável pela emissão de pronunciamentos, buscando a convergência da

contabilidade brasileira aos padrões internacionais, muito relevante quanto a transparência e ao conhecimento dos profissionais da área contábil.

Também procuramos apresentar, agora na Bolívia, uma visão dos principais fatores que influenciam as questões contábeis entre os países. Enfatizamos a frágil democracia no país vizinho, com influências diretas nas áreas econômicas, inclusive com dificuldades apresentadas, para seu efetivo ingresso no MERCOSUL, muito embora, no aspecto fiscal, possua um sistema tributário bem mais simplificado que o Brasil.

Destacamos as cidades de região de fronteira, Corumbá, Puerto Suarez e Puerto Quijarro, inclusive, sendo objeto da aplicação dos questionários, cujas análises são apresentadas na seção 4. Na educação, ênfase à quantidade de horas práticas, junto à universidade estudada. E finalizando essa seção, foi feita uma análise da adequação do país às Normas Internacionais, que embora tenha proposto a criação de um Conselho Técnico para emissão de procedimentos relacionados as Normas de Contabilidade, atualmente, seguem integralmente as IAS e as IFRS, emitidas pela IASB.

Apresentamos a análise dos resultados obtidos do questionário enviado aos profissionais de contabilidade, vinculados às empresas da região de fronteira Brasil – Bolívia, com o objetivo de aferir sua formação educacional, sua experiência profissional dedicada à empresa, com a qual esteja relacionado, bem como a complexidade da empresa, e por último, o seu conhecimento das Normas Internacionais de Contabilidade e sua aplicação. Assim, os quesitos foram divididos em 3 grupos, cada qual evidenciando os aspectos relevantes quanto às diferenças contábeis entre países, e quanto ao uso das Normas Internacionais e Contabilidade.

Dessa forma, embora saibamos que o tema, pela sua complexidade, e por isso estamos longe de dirimir todas as dúvidas, aliás, em nossa limitação do escopo, propusemos tratar dos reflexos da harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, sob a luz das Leis 11.638/07 e 11.941/09, e entendemos que cumprimos os objetivos propostos, externando nossa vontade e principalmente a necessidade de analisar com maior profundidade as Normas nos países membros do MERCOSUL.

## REFERÊNCIAS

ARGENTINA. **Ley 20.488**. Normas referentes al ejercicio de las profesiones relacionadas a las Ciencias Económicas, 1973.

BOLIVIA. **Ley n.º 843** – Ley de reforma tributaria, 20 de mayo de 1986. 1986.

\_\_\_\_\_. **Resolución CTNAC 02/2010**, Normas de Información Financiera-NIF (incluye Marco Conceptual y Normas de Contabilidad \* NC), en convergencia con las Normas Internacionales (NIF - NIC), de 30 de outubro de 2010. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolución CTNAC 01/2012**, Vigencia de las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Bolivia, de 7 de novembro de 2012. 2012a.

\_\_\_\_\_. **Resolución CTNAC 02/2012**, Vigencia de las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas en Bolivia, de 7 de novembro de 2012. 2012b.

\_\_\_\_\_. **Resolución CTNAC 01/2015**, Vigencia de las normas de auditoria generalmente aceptadas en Bolivia, adopción de las Normas Internacionales de Auditoria, aseguramiento y servicios relacionados, de 23 de julho de 2015. 2015.

\_\_\_\_\_. **Guía de Universidades del Estado Plurinacional de Bolívia**. Ministerio de Educación, 2016.

BOTELHO, Ducineli Régis *et al.* Importância da Harmonização das Normas e Procedimentos Contábeis Internacionais. *In: Encontro Nacional da ANPAD, 26., 2002*, Salvador. Anais... Salvador: ANPAD, 2002, p. 2.

BOTELHO, D. R. **Importância da Harmonização das Normas e Procedimentos Contábeis Internacionais**. Disponível em <http://www.anpad.org.br>, 2002.

BRASIL. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial da União, Brasília, Seção 1, Edição Extra, p. 2, dez 2007**.

BRASIL. Lei n.º 11.941/09, de 28 de maio de 2009. Institui Regime Tributário de Transição (RTT). **Diário Oficial da União, Brasília, Seção 1, p. 3, maio 2009**.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Integração define conceito de cidades gêmeas. Secretaria de Governo. Presidência da República. 2014**. Disponível em: <https://www.gov.br/secretaria-degoverno/pt-br/portalfederativo/arquivos-privados/noticias/midias/ministerio-da-integracao-define-conceito-de-cidades-gemeas>. Acesso em: 12 maio 2021.

BRITO, N. de M. **Mineração e Desenvolvimento Regional em Corumbá – MS**. 2011. 111 f. Dissertação (Mestrado em Geografia). FCH/UFGD, Mato Grosso do Sul, 2011.

CAMARGO, R. F. **Diferenças entre Padronização x Convergência x Harmonização Contábil**: Explicamos tudo aqui. 2017a. Disponível em: <https://www.treasy.com.br>. Acesso

em: 20 jul. 2022.

CASTRO, Fabio Souza Mendonça de *et al.* Bolívia em tempo de pandemia: crise humanitária e conflito político. *Intellèctus*, Ano XX, n. 2, 2021 p. 9 e 13.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Internacional: como as IFRS (Normas Internacionais de Contabilidade) resolvem “Torre de Babel” da comunicação contábil e financeira.** 2017b. Disponível em: <https://www.treasy.com.br>. Acesso em: 19 jul. 2022.

FERNANDEZ, Remy Angel Terceros. **Avances del proceso de convergencia y adopcion de Normas Internacionales em Bolivia.** Bolivia: CTNAC, 2012.

FREITAS, Elisa Pinheiro. Corumbá (MS) e as metamorfoses nas políticas brasileiras de ordenamento territorial e seus impactos na região de fronteira Brasil-Bolívia. *Geofronter*, v. 1, n. 4, p. 16-29, 2017.

GIDDENS, A. **O mundo na era da globalização.** 6. ed. Lisboa: Editorial Presença, 2006.

GIL, Gustavo. **Compendio de Normas de Contabilidad y Auditoría.** Colegio de Auditores o Contadores Públicos de Bolivia - CAUB, 2020.

GUERRA, Eliane Linhares de Assis. **Do fordismo à acumulação flexível: uma análise sobre as mudanças nos papéis dos atores sociais relevantes** – Educ. Tecnol., Belo Horizonte, v.5, n.2, p. 71-75. Jul./dez. 2000.

HOLANDA, Aurélio Buarque. Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa, 5. ed. 2010. Edição digital autorizada à Positivo Soluções Didáticas Ltda.

LEMOS, Walter Gustavo da Silva. **Acordos de Roboré e o pensamento geopolítico brasileiro.** Dissertação (Mestrado em Programa de Pós-Graduação de História) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, 2015.

LUCE, Mathias Seibel. **O sub-imperialismo brasileiro revisitado: a política de integração regional do governo Lula (2003-2007).** Dissertação (Mestrado em Programa de Pós-Graduação Relações Internacionais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2007.

MADEIRA, G. J. **Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira.** Revista Contemporânea de Contabilidade a.01 v.01 jan/jun, 2004.

MARTINS, E. *et al.* Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista de Informação Contábil v.01, n. 1, set, 2007.**

MATOS, Eduardo Pereira. **Análise comparativa da profissão e do ensino contábil entre os países do Mercosul.** 2018. 36 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

MELLO M. C. B. *et al.* **Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade pelos Países Membros do Glenif:** UNB, 2015.

MERCOSUL. **Protocolo de Montevideú,** Protocolo que tem por objeto promover o livre

comércio de serviços no Mercosul, em dezembro de 1997. 1997.

MERCOSUL – **Cartilha Comemorativa dos 20 Anos do Mercosul**, 2011, p. 4.

MERCOSUL. **Protocolo de Adesão do Estado Plurinacional da Bolívia ao Mercosul**, em 17 de julho de 2015. 2015.

MERLO, R. A. O Contabilista do século XXI, **Jornal do CFC**, Brasília, p. 11, março/abril 2006.

NORONHA, Danilo José. **O processo de descolonização boliviano, ao nível de acesso ao Ensino Superior**. 2016. Disponível em: [https://www.researchgate.net/publication/317429129\\_O\\_PROCESSO\\_DE\\_DESCOLONIZACAO\\_BOLIVIANO\\_AO\\_NIVEL\\_DE\\_ACESSO\\_AO\\_ENSINO\\_SUPERIOR](https://www.researchgate.net/publication/317429129_O_PROCESSO_DE_DESCOLONIZACAO_BOLIVIANO_AO_NIVEL_DE_ACESSO_AO_ENSINO_SUPERIOR). Acesso em: 20 nov. 2021.

PARAGUAI, **Ley 371**. Reglamenta el ejercicio profesional de los graduados em ciências contables y administrativas, em ciências contables, em contabilidad y em adminstracion publica o de empresa, 1972.

PARAGUAI. **Ley 1034**, Lei do Comerciante, 1983.

PEREIRA, Leandro dos Santos; SÁ, Rafael Rocha; FREITAS, Elisa Pinheiro de. A evolução da COVID-19: O caso de Corumbá- MS. *In: Revista Ensaios de Geografia, Niterói, vol. 5, nº 9, p. 100-105, maio de 2020*. Submissão em: 05/05/2020. Aceite em: 19/05/2020. Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ – Brasil

PINHEIRO, Hugo Graça. Harmonização contábil com foco nas Leis 11.638/07 e 11.941/09. Uma visão da expectativa do ano de 2009, **JUS on-line**, p. 4, abril de 2016. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/48096/harmonizacao-contabil-com-foco-nas-leis-11-638-07-e-11-941-09>. Acesso em: 20 nov. 2021.

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

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ROCHA OLIVEIRA, M. *et al.* **Harmonização Contábil**: O processo de comunicação da informação contábil frente às normas internacionais de contabilidade nos países do Mercosul (s/l, s/d).

SANTOS, M. **Por uma outra globalização (do pensamento único à consciência universal)**, 6. ed. Rio de Janeiro, Editora Record, 2001.

SEGANTINI G. T. at al. Uma análise crítica entre os currículos dos cursos de ciências contábeis nos países do Mercosul e o proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Revista Evidenciação Contábil & Finanças**, n. 1, João Pessoa, jan./jun. 2013.

SITEAL (Sistema de Tendências Educacionais na América Latina). Unesco, 2019.

SOUZA, Júlia Gomes e. **Crise do neoliberalismo e seus reflexos no aparelho estatal**: apontamentos para a reflexão do caso boliviano. 2009. Disponível em:

[http://www.ifch.unicamp.br/formulario\\_cemarx/selecao/2009/trabalhos/crise-do-neoliberalismo-e-seus-reflexos-no-aparelho-estatal.pdf](http://www.ifch.unicamp.br/formulario_cemarx/selecao/2009/trabalhos/crise-do-neoliberalismo-e-seus-reflexos-no-aparelho-estatal.pdf). Acesso em: 20 nov. 2021.

URUGUAI. **Ley 20.488**. Aprobacion de Normas de Ordenamento Financiero, 1960.

URUGUAI. **Lei 17.738**. Aprovação da Estrutura Orgânica do Fundo de Aposentadoria e Pensão para Profissionais Universitários, 2004.

VIANNA, Marcus Vinicius Martins. O Governo Lula frente à nacionalização do gás boliviano em 2006: uma análise a partir da teoria do sub-imperialismo brasileiro, **Revista Historiador**, n. 3, ano 3, p. 219-249, dez. 2010.

WEFFORT. Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. São Paulo: Ed. Atlas, 2005, p. 42

ZEFF, S. A. **A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados**. The Accounting Review, 2012.

## APÊNDICES

### APÊNDICE – Questionário

O objetivo do questionário é definir o perfil do profissional contábil, seja ele em seu aspecto social, educacional e profissional, bem como, seu conhecimento sobre as Normas Internacionais e as convergências adotadas pela organização econômica em que atua e/ou pelo seu país de atuação.

- 1) Qual seu nome (opcional)?
- 2) Qual a sua idade?  
 até 30 anos  de 31 a 50 anos  acima de 50 anos
- 3) Qual o sexo?  
 Masculino  Feminino
- 4) Qual a sua formação?  
 Graduação  Pós Graduação
- 5) Qual o tipo de Instituição de Ensino Superior?  
 Privada  Pública
- 6) Qual o tempo de Graduação?  
 até 5 anos  superior a 5 anos
- 7) Quanto tempo atua na área contábil?  
 até 10 anos  superior a 10 anos
- 8) Quanto tempo atua na atual organização empresarial/econômica?  
 até 5 anos  de 6 a 10 anos  superior a 10 anos
- 9) A organização empresarial/econômica, é uma sociedade anônima?  
 Sim  Não
- 10) A organização empresarial/econômica, está sujeita a auditoria independente?

Sim  Não

11) A organização empresarial/econômica, consolida suas Demonstrações Contábeis/Financeiras com outras organizações do mesmo grupo econômico em outros países?

Sim  Não

Se sim, quais países?

12) Tem conhecimento sobre as Normas Internacionais de Contabilidade?

Sim  Não

Se sim, quais?

13) A organização empresarial/econômica, adota alguma Norma Internacional de contabilidade?

Sim  Não

Se sim, de que forma você entende que elas contribuem?

14) Tem conhecimento se a organização representante de classe, propôs alguma ação, para convergência às Normas Internacionais de Contabilidade?

Sim  Não

Se sim, quais?

15) Tem conhecimento se o seu país de atuação, regulamentou alguma Norma para convergência Internacional de contabilidade?

Sim  Não