

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
NÍVEL MESTRADO**

João Luis Peruchena Thomaz

**Convergência de Normas Contábeis no MERCOSUL e na Comunidade Andina: um
estudo em empresas industriais de capital aberto**

**São Leopoldo
2012**

João Luis Peruchena Thomaz

**Convergência de Normas Contábeis no Mercosul e na Comunidade Andina: um estudo
em empresas industriais de capital aberto**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS.

Orientador: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer

São Leopoldo

2012

T465c

Thomaz, João Luis Peruchena

Convergência de Normas Contábeis no MERCOSUL e na Comunidade Andina: um estudo em empresas industriais de capital aberto/ João Luis Peruchena Thomaz. -- 2012.

121 f. : il., color. ; 30cm.

Dissertação (mestrado) -- Universidade do Vale do Rio dos Sinos. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, São Leopoldo, RS, 2012.

Orientadora: Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer.

1. Contabilidade internacional. 2. Convergência contábil. 3. Harmonização. 4. MERCOSUL. 5. Comunidade Andina. I. Título. II. Kronbauer, Clóvis Antônio.

CDU 657(100)

João Luis Peruchena Thomaz

Convergência de Normas Contábeis no MERCOSUL e na Comunidade Andina: um estudo
em empresas industriais de capital aberto

Dissertação apresentada como requisito parcial
para a obtenção do título de Mestre, pelo
Programa de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da Universidade do Vale do Rio dos
Sinos - UNISINOS.

Aprovado em: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr. Clóvis Antônio Kronbauer (Orientador)

Visto e permitida a impressão.

São Leopoldo.

Profa. Dra. Cléa Beatriz Macagnan
Coordenadora Executiva PPG em Ciências Contábeis

AGRADECIMENTOS

À minha esposa pela dedicação total incontestável e pelo apoio a todas as minhas decisões; às minhas filhas Juliana e Ana Júlia por compreenderem a minha ausência nesse período; ao professor José Guerra Mendina, pois sem o seu apoio e o da URCAMP não seria capaz financeiramente de ingressar e de concluir o mestrado; à adorável amiga e professora Maria Elci Dachi Rodriguez pelos seus ensinamentos e apoio; ao professor Osires D'Avila Mottini, pelo seu apoio e ensinamentos; aos meus professores de mestrado – Romeu Forneck, Tiago Alves, Marcos de Souza, Carlos Diehl e Cléa Macagnan, pelos seus ensinamentos e aconselhamentos; em especial a dois professores – Ernani Ott e Clóvis Antônio Kronbauer que, além de serem excelentes docentes, são amigos, incentivadores e companheiros; aos meus colegas de mestrado, em especial àqueles que participaram intensamente das minhas luta e conquista: ao João Alberton, “first” companheiro de estudo e moradia, ao Fernando pelo seu companheirismo e ao Ir.º Luiz Carlos Schneider pelo seu apoio e pelos ensinamentos, quando mais precisava de um mestre; às meninas: Giseli, Sonia e Rosane, pelo companheirismo e pelos árduos estudos de econometria; ao apoio, disponibilidade e ajuda do amigo Júlio Cesar Junior, na disciplina de econometria; não poderia esquecer as pessoas com quem mantive contato e me atenderam, em alguns países, durante o presente estudo: Sr. Harold Jose Marquez Caro e Renny Espinoza da Venezuela, Sr. Pablo Rufino da FACPE-Argentina, Dr. Enrique Fowler Newton da Argentina, Sr. Antonio Britez da empresa Ernst & Young do Paraguai, Sr. Julio Ronaldo Britos da CNV do Paraguai, Sr. Samuel Serrano do Chile, Sr. Felipe Janica e Sr. Hector Jaine Correa Pinzon da FEDECOP-Colômbia e o amigo Germán Acosta Araújo – contador no Uruguai; e, finalmente, a todos os meus amigos que, de uma forma ou de outra, participaram, incentivando e apoiando os meus estudos.

RESUMO

O presente estudo investiga o nível de convergência de práticas contábeis em empresas industriais dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina. Partindo de uma base teórica com a qual se identificou o atual estágio de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, nos países destes dois blocos econômicos, foi possível comparar a convergência normativa com a prática contábil. Para tanto, analisou-se a mensuração e a evidenciação dos principais elementos patrimoniais numa amostra de trinta empresas industriais, nos países destes dois blocos econômicos sul-americanos. A amostra foi escolhida por critérios de intencionalidade e acessibilidade, sendo os dados obtidos a partir das páginas web dos órgãos nacionais encarregados de controlar e fiscalizar os mercados de capitais, em cada um dos países pesquisados. Os dados coletados foram submetidos à análise descritiva, para elaboração de quadros-resumos relativos às práticas contábeis das empresas de cada país, no que concerne à mensuração e evidenciação dos seguintes elementos patrimoniais: Contas a Receber de Clientes (Receitas), Estoques, Investimentos, Imobilizado e Intangível. As análises realizadas possibilitaram que se identificasse o atual estágio de convergência em termos de normas e práticas contábeis, nos dois blocos econômicos. Em geral, observou-se que a prática contábil, nas empresas pesquisadas, ainda é muito heterogênea nos diferentes países. Enquanto que, em alguns países, constatou-se convergência quase total às normas internacionais emitidas pelo IASB, em outros, este processo parece distante. Observou-se também que a adoção das normas internacionais não significa a observância e a convergência na prática. Por fim, foi possível perceber que há ainda um caminho a percorrer, para que, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, as práticas contábeis estejam completamente harmonizadas, convergindo aos padrões de contabilidade internacionalmente aceitos.

Palavras- Chave: Convergência contábil. Harmonização. Contabilidade internacional. MERCOSUL. Comunidade Andina.

ABSTRACT

The present study investigates the level of accounting convergence practices in businesses in the countries of Mercosul and the Andean community. Departing from a theoretical basis in which we have identified the current stage of use of the International Accounting Standards in countries from these two economical segments, it was possible to compare the convergence regulations with the accounting practices. To do so, we have analyzed the measurement and the disclosure of main assets in 30 companies in these South American countries. This countries were sampled by intentionality criterion and accessibility, the data was acquired from the web pages of national entities in charge of controlling the capital markets in each of the sampled countries. The collected data was submitted to descriptive analysis and summary maps were made concerning the accounting practices of the companies in each country in what concerns the measurement and disclosure of the following assets: accounts receivable (revenue) stocks, investment, intangibles and fixed assets. The analysis carried out, made it possible to identify the current stage of convergence concerning regulations and accounting practices in these countries. It was verified that accounting practices are very different in the countries sampled. While in some countries we found almost total convergence with the accounting practices issued by the IASB, in some others this process was somewhat distant. It was also observed that the adoption of International regulations does not mean convergence in practice. Finally we observed that there is a long way for the accounting practices of the Mercosul countries and Andean Community to be harmonized, and converge with the internationally accepted accounting standards.

Key words: Accounting convergence. Harmonization. International Accounting Standards. Andean Community

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do IASB no MERCOSUL e Comunidade Andina	109
Figura 2 - Situação da convergência às normas do IASB em 2010 no MERCOSUL e na Comunidade Andina.....	110
Figura 3 - Convergência das práticas estudadas com as normas internacionais de contabilidade em 2010.....	110

LISTA DE QUADROS

Quadro 1- Conjunto de normas contábeis vigentes e organismos emissores no MERCOSUL e na Comunidade Andina.....	40
Quadro 2 – Tratamento contábil das Contas a Receber de Clientes (Receitas) nos países do MERCOSUL	43
Quadro 3 – Tratamento contábil das Contas a Receber de Clientes (Receitas) nos países da Comunidade Andina.....	44
Quadro 4 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Estoques nos países do MERCOSUL	45
Quadro 5 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Estoques nos países da Comunidade Andina.....	46
Quadro 6 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Investimentos em coligadas e controladas no MERCOSUL	47
Quadro 7 – Normas contábeis para investimentos em coligadas e controladas nos países da Comunidade Andina.....	49
Quadro 8 – Normas contábeis relativas a Propriedades para Investimentos nos países do MERCOSUL	51
Quadro 9 – Normas contábeis relativas a Propriedades para Investimentos nos países da Comunidade Andina.....	52
Quadro 10 – Normas contábeis relativas a Investimentos em <i>Joint Venture</i> no MERCOSUL.....	53
Quadro 11 – Tratamento contábil dos Investimentos em <i>Joint Venture</i> na Comunidade Andina	54
Quadro 12 – Normas Contábeis inerentes à Combinação de Negócios nos países do MERCOSUL	56
Quadro 13 – Normas Contábeis inerentes à Combinação de Negócios nos países da Comunidade Andina.....	57
Quadro 14 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Imobilizado vigentes em 2010 nos países do MERCOSUL	58
Quadro 15 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Imobilizado vigentes em 2010 na Comunidade Andina.....	59
Quadro 16 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Intangível vigentes em 2010 nos países do MERCOSUL	61

Quadro 17 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Intangível vigentes em 2010 na Comunidade Andina.....	62
Quadro 18 - Mensuração de contas a receber de clientes em empresas do Mercosul.....	71
Quadro 19 - Mensuração de contas a receber de clientes em empresas da Comunidade Andina	72
Quadro 20 - Evidenciação relativa às contas a receber de clientes em empresas do MERCOSUL	73
Quadro 21 - Evidenciação relativa às contas a receber de clientes em empresas da Comunidade Andina.....	74
Quadro 22 - Mensuração dos estoques em empresas do Mercosul.....	76
Quadro 23 - Mensuração dos estoques em empresas da Comunidade Andina.....	77
Quadro 24 - Evidenciação relativas aos estoques em empresas do MERCOSUL.....	78
Quadro 25 - Evidenciação inerente aos estoques em empresas da Comunidade Andina.....	79
Quadro 26 - Mensuração dos investimentos em coligadas e controladas em empresas do Mercosul.....	81
Quadro 27 - Mensuração dos investimentos em coligadas e controladas em empresas da Comunidade Andina.....	81
Quadro 28 - Evidenciação dos investimentos em coligadas e controladas em empresas do MERCOSUL	82
Quadro 29 - Evidenciação dos investimentos em coligadas em empresas da Comunidade Andina	83
Quadro 30 - Mensuração das propriedades para investimento em empresas do MERCOSUL.....	85
Quadro 31 - Mensuração das propriedades para investimento em empresas da Comunidade Andina	85
Quadro 32 - Evidenciação das propriedades para investimento em empresas do MERCOSUL	86
Quadro 33 - Evidenciação das propriedades para investimento em empresas da Comunidade Andina	87
Quadro 34 - Mensuração dos investimentos em <i>joint venture</i> em empresas do MERCOSUL.....	89
Quadro 35 - Mensuração dos investimentos em <i>joint venture</i> em empresas da Comunidade Andina	89
Quadro 36 - Evidenciação dos investimentos em <i>joint venture</i> em empresas do MERCOSUL	90

Quadro 37 - Evidenciação dos investimentos <i>joint venture</i> em empresas da Comunidade Andina	91
Quadro 38 - Mensuração de combinação de negócios em empresas do MERCOSUL.....	92
Quadro 39 - Mensuração de combinação de negócios em empresas da Comunidade Andina	92
Quadro 40 - Evidenciação das combinações de negócios em empresas do MERCOSUL.....	93
Quadro 41 - Evidenciação das combinações de negócios em empresas da Comunidade Andina	94
Quadro 42 - Mensuração do imobilizado em empresas do MERCOSUL.....	95
Quadro 43 - Mensuração do imobilizado em empresas da Comunidade Andina	95
Quadro 44 - Evidenciação do imobilizado em empresas do MERCOSUL.....	97
Quadro 45 - Evidenciação do imobilizado em empresas da Comunidade Andina	99
Quadro 46 - Mensuração do intangível em empresas do MERCOSUL.....	100
Quadro 47 - Mensuração do intangível em empresas da Comunidade Andina.....	101
Quadro 48 - Evidenciação do intangível em empresas do MERCOSUL.....	102
Quadro 49 - Evidenciação do intangível em empresas da Comunidade Andina.....	103
Quadro 50 - Convergência às normas internacionais de contabilidade.....	105
Quadro 51 – Convergência com as normas do IASB na evidenciação dos elementos patrimoniais no MERCOSUL	105
Quadro 52 - Convergência com as normas IASB na evidenciação dos elementos patrimoniais na Comunidade Andina	107

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Empresas de capital aberto do MERCOSUL e Comunidade Andina	67
Tabela 2 - Estatística descritiva dos principais elementos do Ativo das empresas nos países do MERCOSUL	68
Tabela 3 - Estatística descritiva dos principais elementos do Ativo das empresas da Comunidade Andina.....	68

LISTA DE ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ACE	Acordo de Complementação Econômica
ALALC	Associação Latino-Americana de Livre Comércio
ALADI	Associação Latino-Americana de Integração
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
CAN	Comunidade Andina
CAUB	Colégio de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia
CECyT	Centro de Estudos Científicos e Técnicos
CENCyA	Comissão Especial de Normas de Contabilidade e Auditoria
CEPAL	Comissão Econômica para América Latina
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CINIFF	Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional
CNV	Comissão Nacional de Valores
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPCECABA	Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Cidade Autônoma de Buenos Aires
CTCP	Conselho Técnico da Contabilidade Pública
CTNAC	Conselho Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
EFRAG	<i>European Financial Reporting Advisory Group</i>
EGAOB	<i>European Group of Auditors Oversight Bodies</i>
FACPCE	Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas
FEE	Federação dos Contabilistas Europeus
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GAAP	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
GATT	Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio
GMC	Grupo Mercado Comum

IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (Conselho das Normas Internacionais de Contabilidade)
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i> (Comitê das Normas Internacionais de Contabilidade)
IAS	<i>International Accounting Standards</i> (Normas Internacionais de Contabilidade – NIC)
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> (Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional)
IFRS	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i> (Relatório das Normas Internacionais Financeiras)
IOSCO	Organização Internacional das Comissões de Valores
MEP	Método de Equivalência Patrimonial
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade
NC	Normas Contábeis
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NIF	Norma de Informação Financeira
NIIF	Normas Internacionais de Informação Financeira
OTAN	Organização do Tratado do Atlântico Norte
PICE	Programa de Interação e Cooperação Econômica
PME	Pequenas e Médias Empresas
RT	Resolução Técnica
SEC	Comissão de Valores Mobiliários
SIC	<i>Standing Interpretations Committee</i>
SIMEV	Sistema Integral de Informação do Mercado de Valores
SPC	Superintendência de Serviços Públicos
SSPD	Superintendência de Serviços Públicos Domiciliados
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TEC	Taxa Externa Comum
TEG	Grupo de Especialistas Técnicos
TM	Tratado de Montevideú
UE	União Europeia
US GAAP	Princípios Contábeis Geralmente Aceitos Americanos

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	15
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO	15
1.2 PROBLEMA DE PESQUISA	17
1.3 OBJETIVOS	18
1.3.1 Objetivo Geral	18
1.3.2 Objetivos Específicos	18
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO	18
1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA	19
1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	20
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	22
2.1 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA NA AMÉRICA DO SUL	22
2.1.1 Processo de Integração Econômica	22
2.1.2 Mercado Comum do Sul – MERCOSUL	25
2.1.3 Comunidade Andina – CAN.....	26
2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS	30
2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA – CAN	35
2.3.1 Argentina.....	35
2.3.2 Bolívia	36
2.3.3 Brasil.....	36
2.3.4 Chile.....	37
2.3.5 Colômbia	37
2.3.6 Equador	37
2.3.7 Paraguai.....	38
2.3.8 Peru	38
2.3.9 Uruguai.....	39
2.3.10 Venezuela.....	39
2.4 NORMAS CONTÁBEIS VIGENTES NOS PAÍSES DO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA NO PERÍODO DA PESQUISA	40
2.4.1 Conjunto de Normas Contábeis Vigentes e Organismos Emissores.....	40
2.4.2 Normas Contábeis Específicas Inerentes ao Estudo.....	42
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	64

3.1 MÉTODO DE PESQUISA.....	64
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	65
3.2.1 Quanto à Natureza	65
3.2.2 Quanto ao Objetivo	65
3.2.3 Quanto à Abordagem do Problema	66
3.2.4 Quanto ao Procedimento Técnico	66
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	66
3.4 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	69
3.5 ANÁLISE DOS DADOS	69
3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DO ESTUDO	70
4 ANÁLISE DOS DADOS	71
4.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS.....	71
4.2 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS CONTAS A RECEBER DE CLIENTES ..	71
4.3 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ESTOQUES	75
4.4 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS	80
4.5 AVALIAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO	84
4.6 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM <i>JOINT VENTURE</i>	88
4.7 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS.....	92
4.8 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO IMOBILIZADO	95
4.9 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS	100
4.10 ANÁLISES SINTETIZADAS DA CONVERGÊNCIA DE PRÁTICAS CONTÁBEIS NO MERCOSUL E NA COMUNIDADE ANDINA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	104
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	113
5.1 CONCLUSÕES	113
5.2 RECOMENDAÇÕES.....	115
REFERÊNCIAS	116
APÊNDICE A – Amostra das empresas estudadas no MERCOSUL e na comunidade andina	121

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

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

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

Segundo Basso (1995), há basicamente quatro níveis de colaboração econômica na formação de blocos regionais:

- livre comércio – implica na eliminação ou redução das taxas aduaneiras e restrições ao intercâmbio comercial;
- união aduaneira – implica no livre comércio e o estabelecimento de uma tarifa externa comum;
- mercado comum – implica no livre comércio, na união aduaneira e mais a livre circulação de pessoas, serviços, bens e capitais;
- união política e econômica – implica no mercado comum, num sistema monetário comum e numa política externa e de defesa comuns.

Com relação aos níveis de colaboração apresentados nos pontos anteriores, os dois primeiros representam blocos de cooperação e os dois últimos constituem-se em processos de integração econômica.

Para facilitar o estudo do que vem a ser um bloco econômico, vale mencionar o caso da União Europeia. Este bloco é uma evolução do Mercado Comum Europeu que surgiu em 1957, a partir de um acordo firmado entre seis países da Europa Ocidental, integrados à ordem capitalista e à Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), que celebraram sua integração econômica por meio do tratado de Roma (BASSO, 1995).

De acordo com o autor referido, a ideia de criar um mercado comum na Europa surgiu como forma de “reservar” o mercado europeu para as empresas europeias, os investimentos

européus para o capital europeu e de enfrentar a concorrência dos Estados Unidos da América.

A União Europeia (UE) é formada, atualmente, por 27 Estados, os quais são: Alemanha, Áustria, Bélgica, Bulgária, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Irlanda, Itália, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Polónia, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, Romênia e Suécia (SÁNCHEZ, 2009).

Conforme o autor supracitado, a maioria de seus Estados-membros adotou uma moeda única, o euro, a partir de 1999. Suécia e Dinamarca optaram por não aderir ao euro. O Reino Unido está revendo sua posição, mas, por enquanto, ainda não aderiu à moeda.

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

A partir de 1995, os países integrantes do MERCOSUL adotaram políticas de integração econômica que se aprofundaram, criando uma zona de livre comércio e isentando de tarifas e impostos cerca de 90% das mercadorias fabricadas e comercializadas internamente. Convém ressaltar que alguns setores econômicos mantêm barreiras tarifárias. Assim, o bloco econômico caracterizou-se como união aduaneira, que tem padronização das tarifas externas para diversos produtos (MERCOSUL, 2006).

Atualmente, são membros associados ao MERCOSUL: o Chile, desde Outubro de 1996; a Bolívia, desde Janeiro de 1997; e a Comunidade Andina - CAN formada pelos seguintes países: Bolívia, Peru, Colômbia, Equador e Venezuela. Esses países participam apenas do acordo de livre comércio, juntamente com os fundadores ou membros plenos, não adotando a Tarifa Externa Comum, ou seja, não participando da união aduaneira. A Venezuela iniciou sua adesão como membro efetivo, em 2006 (MERCOSUL, 2006).

O MERCOSUL ainda não atingiu seu nível mais profundo de integração, como a situação vigente na União Europeia desde 1993, a partir do tratado de *Maastrich* – que foi o avanço necessário para a implantação da união econômica e monetária (UEM) e para a unidade social e política. A partir do tratado, houve a substituição das moedas nacionais por uma moeda única (EURO), havendo um processo de harmonização das Legislações das políticas econômica, financeira e monetária.

Num cenário de integração econômica, é necessário que o processo de geração de informações financeiras esteja integrado, embora características individuais de cada país possam permanecer. Assim, cabe referir o que ocorreu na União Europeia, onde a necessidade da harmonização contábil originou-se a partir do desenvolvimento do mercado único europeu. Mesmo que a harmonização contábil tenha sido implementada por meio de regras específicas, ou seja, as diretrizes da União Europeia de cumprimento obrigatório, houve adaptação gradual às diversas legislações nacionais. Isso revela que a harmonização não significa a adoção de um padrão único, mas, sim, harmonizado (ARCAS *et al.*, 2003 *apud* KRONBAUER, 2006).

No caso do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) e da Comunidade Andina (CAN), esta integração ainda não ocorreu. O processo de integração econômica tem implicações importantes nas normas e práticas contábeis nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina. Para a contabilidade, esse processo de harmonização é um desafio marcado pela busca de um conjunto mínimo de normas contábeis que devem ser adotadas pelos países-membros da futura união econômica e monetária (KRONBAUER, 2006).

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

Para obter uma informação mais homogênea, deve-se ao menos conhecer as diferenças em cada um dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina –CAN, pois essas diferenças, além dos aspectos normativos, podem envolver a prática contábil. Nesse contexto, insere-se a problemática que envolve o estudo, sugerindo o problema de pesquisa apresentado a seguir.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

Considerando-se a busca da harmonização contábil dos diversos países e o tratamento contábil na avaliação dos elementos patrimoniais, o problema proposto para esta pesquisa é: Qual o nível de convergência de práticas contábeis nas empresas dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina?

1.3 OBJETIVOS

Para responder à questão-problema desta pesquisa, foram propostos os objetivos a seguir.

1.3.1 Objetivo Geral

Tendo presente a questão de pesquisa, o objetivo geral do estudo é analisar o nível de convergência de práticas contábeis em empresas industriais dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

1.3.2 Objetivos Específicos

Para atender ao objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Avaliar o nível de convergência das normas contábeis vigentes nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina;
- ✓ Identificar e descrever práticas contábeis adotadas por empresas industriais dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, no tratamento contábil dos elementos patrimoniais mais significativos do ativo.
- ✓ Comparar as práticas contábeis adotadas por empresas industriais no MERCOSUL e na Comunidade Andina, no intuito de avaliar o nível de convergência no tratamento contábil de elementos patrimoniais.

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Nos últimos anos, observa-se o fenômeno da globalização da economia e suas manifestações exibidas pela prosseguida globalização dos negócios e pela globalização dos investimentos, bem como pela rápida inovação tecnológica e suas manifestações expostas no aumento do uso de tecnologia relacionada com as informações. É um mundo altamente inter-relacionado, cujo imperativo é utilizar idiomas e normas semelhantes, para facilitar o intercâmbio de informações, bem como a compreensão e a confiança entre as entidades de diferentes países (SÁNCHEZ, 2009). Antes desse contexto, nos últimos anos, na profissão contábil, a temática aparece relacionada a um modelo de contabilidade globalizado, onde muitas vezes é nova a terminologia adaptável ao ambiente: contabilidade global,

contabilidade internacional, normas contábeis internacionais, harmonização internacional de contabilidade, convergências contábeis internacionais, entre outras expressões. A esse respeito, Santiso (1998, p. 21) observa que "a ideia de avançar para um modelo contábil globalizado incidiu sobre a concepção de que as contas da contabilidade devem fornecer as informações de eficácia econômica, e não apenas números para tomar decisões". Nesse sentido, especifica que:

[...] para melhorar a qualidade da informação contábil em relação a globalização da economia, deve-se buscar uma razoável uniformidade com as normas de avaliação e apresentação, de tal forma que o mundo globalizado possa contar pouco a pouco com uma linguagem comum nos negócios (a contabilidade) que facilitará sem dúvida seu desenvolvimento (SANTISO, 1998, p. 21, tradução nossa).¹

Além disso, os profissionais de contabilidade têm tido um interesse na harmonização das regras contábeis, que têm por objetivo descrever a padronização dos métodos e práticas utilizadas em diferentes países do mundo. No entanto, a harmonização contábil não é tarefa fácil, uma vez que as normas contábeis mudam de um país para outro, podendo significar principalmente, uma mudança de regras emitidas por associações profissionais, normas de governo, as alterações nos modelos educacionais da contabilidade, entre outros.

Pelo que precede observa-se que a contabilidade não foi globalizada no mesmo ritmo que a globalização dos mercados e dos investimentos. Nesse sentido, é muito importante analisar a situação da utilização das regras contábeis nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, de tal forma que se possa trazer a ideia de um modelo de contabilidade globalizado.

1.5 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O estudo da situação atual da harmonização contábil nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina está focado na comparação entre as normas contábeis vigentes nos países integrantes dos blocos econômicos e as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pela IASB – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade. A comparação normativa é realizada no capítulo 2, mas o foco do estudo é a comparação de práticas

¹ “*para mejorar la calidad de la información contable en su relación con la globalización de la economía, debe buscar una razonable uniformidad en las normas de valuación y presentación, de tal forma que el mundo global pueda contar poco a poco con un lenguaje común de los negocios (la contabilidad) lo que facilitará, sin duda, su mejor desarrollo.*” (SANTISO, 1998, p. 21, grifo nosso).

contábeis adotadas em empresas dos países destes blocos econômicos, no que concerne à mensuração e à evidenciação de seus elementos patrimoniais de maior relevância.

Consistiram em objeto deste estudo empresas sediadas nos países integrantes dos blocos econômicos MERCOSUL e CAN, visto que em estudos anteriores, o tema da harmonização contábil foi tratado somente no âmbito do MERCOSUL. Avançando nas pesquisas, o presente trabalho estuda empresas de quase todos os países da América do Sul, englobando os referidos blocos econômicos. Assim, no continente sul-americano apenas não são objeto da pesquisa Guiana, Guiana Francesa e Suriname, visto que os mesmos não fazem parte dos blocos econômicos estudados.

Na presente pesquisa, são objeto de análise empresas do ramo industrial que negociam suas ações nos mercados de capitais de seus países sede. Para tanto, suas demonstrações contábeis deveriam estar disponíveis nas páginas web das bolsas de valores ou comissões encarregadas do controle do mercado de capitais dos integrantes dos blocos estudados.

Nas empresas estudadas, foram objeto de análise as práticas contábeis que envolvem a mensuração e a evidenciação dos seguintes elementos patrimoniais: Contas a Receber de Clientes (Receitas), Estoques, Investimentos (Investimentos em Coligadas e Controladas, Propriedades para Investimento, Investimento em *Joint Venture* e Combinação de Negócios), Imobilizado e Intangível.

A escolha destes elementos patrimoniais deu-se em função da sua representatividade em relação ao ativo total das empresas estudadas. A partir das Tabelas 1 e 2, que são apresentadas na seção 3.3, percebe-se que, nas empresas que compuseram a amostra do MERCOSUL, estes elementos representam em média 76,1% do Ativo, enquanto que, na amostra da Comunidade Andina, os elementos analisados representam em média 87,3% dos ativos totais. Em função desta representatividade, delimitou-se a pesquisa a estes elementos patrimoniais das empresas.

Cabe referir ainda que, em função da delimitação da amostra, utilizou-se os mesmos critérios para pesquisar e comparar as normas contábeis, conforme apresentado no capítulo 2, que é a base teórica deste estudo.

1.6 ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

A dissertação está estruturada em cinco capítulos, sendo que, no primeiro capítulo, tem-se a introdução, seguida pela contextualização, problema, objetivos geral e específico, a relevância do estudo e a delimitação do tema.

O segundo capítulo, para dar suporte à pesquisa, apresenta a fundamentação teórica, abordando os processos de integração econômica, o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), a Comunidade Andina (CAN), o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade e a situação atual das normas contábeis vigentes nos países integrantes do MERCOSUL e Comunidade Andina.

Os procedimentos metodológicos são apresentados no terceiro capítulo, sendo que, na sequência, no capítulo quatro, são apresentadas as análises dos dados da amostra. No capítulo cinco, apresentam-se a conclusão e as recomendações para estudos futuros, seguido das referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 INTEGRAÇÃO ECONÔMICA NA AMÉRICA DO SUL

2.1.1 Processo de Integração Econômica

O processo de integração econômica entre as nações da América Latina tem sua origem por volta de 1750, quando o venezuelano Francisco Miranda usou pela primeira vez o termo “América Latina”, ao se referir à existência de duas Américas, a Anglo-Saxônica (norte) e a Hispânica (sul) (SOARES, 1996).

Após, o também venezuelano Simón Bolívar (1783-1830), cujo sonho era resgatar a unidade Latino-americana, pregava a integração da América Hispânica, em uma “Pátria Grande”; reconhecendo as colônias espanholas como pátria, Bolívar afirmava (KUNZLER, 2001, p. 85):

É uma ideia grandiosa pretender formar todo o novo mundo numa só Nação, com um só vínculo que ligue suas partes entre si e com um todo. Já que tem uma origem, uma língua, os mesmos costumes e uma religião, deveria, por conseguinte, ter um só governo que confederasse os diferentes Estados que venham a se formar.

Em 25 de maio de 1915, surge o “*Tratado del ABC*”, na cidade de Buenos Aires. Um acordo político integrado pela Argentina, Brasil e Chile, que tinha como objetivo o equilíbrio de poder no Cone Sul do hemisfério americano. No final dos anos 1940 e princípios dos anos 1950, o ABC adquire outra dimensão. Juan Domingos Perón (Presidente da República da Argentina; 1946/52; 1952/55 e 1973/74), em seu discurso na Escola Superior de Guerra em 11 de Novembro de 1953, mencionou: “expresso que a Argentina, Brasil e Chile, individualmente considerados configuram unidades econômicas insuficientes. Pelo contrário, juntos poderiam formar uma das mais importantes economias do mundo” (SHILING, 1992 apud KUNZLER, 2001, p. 85). Conforme publicado no livro “*América Latina: ahora o nunca*” – afirmava: “penso que o ano 2000 vai nos surpreender ou unidos ou dominados”; comenta que a única solução para a América Latina é, por fim, a “essa exploração a que estão nos submetendo, mantendo-nos consumidores do que é fabricado por eles” (SHILING, 1992 apud KUNZLER, 2001, p. 85).

Perón estimava que sua aliança com Vargas era um eixo do processo de integração, somando Chile e outros países como: Equador, Bolívia e Paraguai. Com o suicídio de Vargas

(1954) e a derrota de Perón (1955), em virtude de um golpe de estado, este processo foi abandonado (SOSA, 2008).

Em fevereiro de 1948, surge a CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina), com a ideia de estimular a criação de um Mercado Comum Latino-americano. Introduziu o conceito de que a cooperação regional, baseada em um sistema de preferências comerciais, aceleraria o desenvolvimento econômico da região. O acordo geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) não autorizava a formação de zonas de livre comércio e de união aduaneiras, mas não a constituição de uma simples zona de preferências tarifárias. Assim, através do Tratado de Montevideu (TM-60), surge, em 1960, a Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), composta por alguns países sul-americanos (Brasil, Argentina, Chile, México, Uruguai, Paraguai, Peru). Em 1961, Colômbia e Equador aderiram ao bloco; em 1966, a Venezuela e, por último, em 1967, a Bolívia. (SOSA, 2008).

Foram negociadas multilateralmente reduções tarifárias através de “listas comuns” e de “listas nacionais”, assim como a extinção de restrições não tarifárias, mas, na prática, a integração da região pouco avançou até o final dos anos 1970, dado o pouco interesse dos países envolvidos (SOSA, 2008).

Com o fracasso da ALALC, em 12 de agosto de 1980, reuniram-se em Montevideu o Conselho de Ministros de Relações Exteriores da ALALC, criando a Associação Latino-Americana de Integração – ALADI, com o objetivo mais modesto de formar uma área de preferência tarifária regional, por acordos regionais e por acordos de alcance parcial, travados entre dois ou mais países. A meta não foi atingida, mas a possibilidade aberta de formação de sistemas sub-regionais e o incentivo à realização de acordos bilaterais facilitaram a aproximação dos países envolvidos (RÊGO, 1995).

Na década de 1980, a redemocratização do continente, a crise da dívida externa (que explicou o esgotamento do modelo de desenvolvimento adotado pela maioria dos países da América Latina) e o avanço do protecionismo, nos países desenvolvidos, conduziram a uma mudança gradual da postura brasileira quanto ao seu relacionamento com seus vizinhos. O mesmo ocorreu em relação a alguns outros países da região. Brasil e Argentina interromperam, então, anos de rivalidade e deram início a um novo tipo de convivência, visando a uma melhor inserção na nova ordem econômica internacional, marcada pela articulação de espaços geoeconômicos de cunho regional. Acreditava-se que a integração bilateral aumentaria o poder de barganha de ambos nas negociações multilaterais. (RÊGO, 1995).

O ponto de partida para tal integração foi dado, em 1985, com a Declaração de Iguazu, mediante a qual foi criada uma comissão mista de alto nível para tratar o assunto. Em 1986, a Ata para a integração Brasil/Argentina estabeleceu o Programa de Integração e Cooperação Econômica (PICE), através do qual foram firmados, ao longo de quatro anos, 24 protocolos para a liberação comercial bilateral e a cooperação em várias áreas, como produção de alimentos básicos, investimento industrial, transporte e comunicações. Entre os protocolos que promoveram a liberação comercial recíproca, destacam-se os que derrubaram as barreiras ao comércio bilateral do setor de bens de capital e da indústria automobilística, assim como os que estabeleceram instrumentos, para a redução de tarifas e quotas de importação de outros produtos (BEHAR, 1991).

No dia 29 de novembro de 1988, foi assinado, em Buenos Aires, o Tratado de Integração, Cooperação e Desenvolvimento entre a Argentina e o Brasil, visando à formação de uma zona de livre comércio em 10 anos, com a harmonização das políticas setoriais e a coordenação das políticas macroeconômicas – passos iniciais em direção à constituição de um mercado comum (RÊGO, 1995).

No dia 06 de julho de 1990, ratificando o tratado, foi assinada a Ata de Buenos Aires, o processo de integração ganhou um novo impulso, sendo acelerado e ampliado, além de sofrer uma alteração significativa em sua forma de condução. Esta Ata estabeleceu a formação de um mercado comum (e não mais de uma simples zona de livre comércio) até 31 de Dezembro de 1994 e substituiu a integração seletiva e setorial, baseada em negociações produto a produto, por um processo de redução linear, generalizada e automática das tarifas alfandegárias a cada seis meses. Instituiu também um sistema de eliminação progressiva das listas de produtos que ficariam de fora da liberalização e deu prioridade à harmonização das políticas macroeconômicas. Em 18 de dezembro do mesmo ano, em Montevideu, foi assinado o Acordo de Complementação Econômica (ACE-14), entre Argentina e Brasil, registrado pela ALADI sob nº 14, onde foi criado o Grupo Mercado Comum (GMC) (RÊGO, 1995).

Em 1991, Uruguai e Paraguai incorporaram-se às negociações, sendo assinado em 26 de março, o Tratado de Assunção, na capital do Paraguai, através do qual os quatro países firmaram o compromisso de constituir o MERCOSUL no mesmo prazo fixado pelo programa bilateral Brasil-Argentina. O processo de integração tinha como principais objetivos a modernização econômica e a inserção competitiva dos países-membros no comércio internacional – diferentemente dos processos de integração latino-americanos tentados, nos anos 1960 (ALALC) e início dos anos 1980 (ALADI), que tinham um caráter protecionista em relação a terceiros países (RÊGO, 1995).

2.1.2 Mercado Comum do Sul – MERCOSUL

O MERCOSUL não é um processo de integração econômica recente. Teve início a partir de 1960, com a criação de vários programas de aproximação econômica realizados entre Brasil e Argentina, a ALALC – Associação Latino Americana de Livre Comércio e a ALADI – Associação Latino Americana de Integração. São membros fundadores do MERCOSUL, a Argentina, o Brasil, o Paraguai e o Uruguai (SOSA, 2008).

Os estados hoje associados do MERCOSUL são: o Chile, que passou a participar em 1º de Outubro de 1996, e a Bolívia, que se associou durante a reunião de cúpula em Fortaleza, a partir 1º Janeiro de 1997. Em 16 de Abril de 1998, o MERCOSUL e a CAN – Comunidade Andina (Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela) assinaram o chamado Acordo Marco para a criação da zona de livre comércio entre os dois blocos. Tal acordo prevê a criação de mecanismos que possibilitem expandir e diversificar o intercâmbio comercial, eliminar barreiras e restrições que afetam o comércio (FLORÊNCIO; ARAÚJO, 1998).

O Tratado de Assunção está aberto, mediante negociação, à adesão dos demais países membros da ALADI, por meio da *Decisión CMC n° 18/04*, foram fixadas as condições para a associação dos países-membros da ALADI ao MERCOSUL, com a regulamentação de sua participação nas reuniões dos órgãos e da estrutura institucional do bloco (FLORÊNCIO; ARAÚJO, 1998).

Em 2005, a Venezuela manifestou o interesse em incorporar-se ao MERCOSUL, sendo que, em julho de 2006, foi assinado o protocolo de sua adesão ao bloco. Assim, o MERCOSUL caracteriza-se pelo regionalismo aberto, ou seja, tem por objetivo não só o aumento do comércio intrazona, mas também o estímulo as trocas com terceiros países (FLORÊNCIO; ARAÚJO, 1998).

De acordo com o Tratado de Assunção, o MERCOSUL será, quando plenamente constituído, um mercado comum entre Brasil, Argentina, Uruguai, Paraguai e, por último, Venezuela, com a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, formado através:

- de um programa de liberação comercial, baseado em reduções tarifárias progressivas, lineares e automáticas e na eliminação de restrições comerciais de qualquer natureza, com a zeragem das tarifas para o comércio intrarregional;
- da coordenação gradual das políticas macroeconômicas e setoriais;
- do estabelecimento de uma tarifa externa e de políticas comerciais comuns, propiciadoras do aumento da competitividade dos quatro países;
- da adoção de acordos setoriais;

- da fixação, durante a constituição do mercado comum, de um regime geral de origem, de cláusulas comuns de salvaguarda e de um sistema provisório de solução de controvérsias; e
- da harmonização legislativa em áreas pertinentes.

2.1.3 Comunidade Andina – CAN

Com a assinatura da “Declaração de Bogotá”, em Agosto de 1960, os presidentes da Colômbia, Chile e Venezuela deram início ao Acordo Sub-regional Andino, ao qual a Bolívia aderiu em 1967 (SOSA; FERRETTI, 2007).

Através dessa integração, surgiu, em 1969, a Comunidade Andina, por meio do Acordo de Cartagena firmado pela Bolívia, Chile, Equador e Peru. A Venezuela aderiu, em 1976, no mesmo ano em que ocorreu a retirada do Chile, sendo que, em 2006, a Venezuela retira-se do bloco.

A primeira denominação desse bloco econômico foi Pacto Andino e, somente em 1997, recebeu a atual nomenclatura. A sede da Comunidade Andina está localizada na cidade de Lima, capital do Peru (SOSA; FERRETTI, 2007).

Esse acordo teve como motivação a insatisfação de alguns participantes da ALALC, principalmente, países médios e pequenos. O principal argumento dessa insatisfação recaía na natureza dos mecanismos reguladores utilizados e na falta de políticas compensatórias de perda para países com infraestrutura menos desenvolvida, como afirma Gonzáles (1979, p. 14, grifo nosso):

Os países pequenos e médios que se encontram maduros a formar suas próprias estruturas, continuaram a desenvolverem-se principalmente em suas políticas de substituição de importações para seus próprios mercados e que suas potencialidades para aproveitar o mercado maior requeria uma estrutura que não possuíam. Esse elemento era o descontentamento dos países pequenos e medianos que, em 1969, promoveram um acordó sub-regional andino” (GONZÁLES, 1979, p. 14, tradução nossa).²

O Acordo de Cartagena continha propostas específicas para a implementação de um programa comum de comércio, tratamento de investimentos estrangeiros e uma programação agrícola, dentre outras. Reconhecendo a vulnerabilidade das economias menores (Bolívia e

² “Los países medianos y pequeños que se encontraban abocados a formar sus propias estructuras continuaron desarrollando principalmente sus políticas de sustitución de importaciones para sus propios mercados, ya que su potencialidad para aprovechar el mercado ampliado requeria una acumulación inicial de infraestructura que no poseían. Este elemento creó el descontento de los países medianos y pequeños que en 1969 promovieron el acuerdo sub-regional andino.”(GONZÁLES, 1979, p. 14, grifo nosso).

Equador) e a existência de produtos sensíveis, o programa de liberalização intrarregional proposto se caracterizava por um complexo quadro de isenção tarifária, assim como a adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC), sendo sujeita a sua adoção a critérios associados aos programas setoriais de desenvolvimento industrial. A princípio foi acordada uma taxa externa comum, que variava de 0 a 120% (GONZÁLES, 1979).

Para Germánico (1995), existiam cinco critérios que caracterizariam a formação do Pacto Andino, esses critérios diferenciar-se-iam da lógica integracionista padrão imposta pela ALALC.

- O primeiro critério estaria ligado à necessidade de integração para desenvolver o setor industrial dos países-membros;
- O segundo critério referia-se à distribuição dos benefícios e custos da integração. Pretendia irradiar, de forma uniforme, os benefícios e custos do processo de integração. Esses benefícios seriam conseguidos a partir do processo de industrialização conjunto, respeitando a realidade diferenciada da capacidade produtiva dos países-membros. Estabelecia um tratamento preferencial, em quase todos os mecanismos impostos de integração, para o Equador e a Bolívia, por serem consideradas economias com menor desenvolvimento;
- O terceiro critério estaria ligado ao processo de planejamento estruturado. Fundamentado, principalmente, na percepção de que o livre mercado poderia ser atingido por etapas e em um determinado prazo (10 anos para a liberação de mercadorias e para a obtenção da Taxa Externa Comum - TEC). Com tratamento diferenciado para as duas economias menos desenvolvidas.
- O quarto critério visava atrair as empresas multinacionais, que, na década de 1960, já manifestavam interesse de inserção maciça na América Latina.
- O quinto critério estava atrelado à necessidade do cumprimento e à irradiação equitativa dos efeitos positivos da integração. Partia-se do conceito de que haveria a necessidade de contar com elementos institucionais de ordem supranacional para verificar, normatizar e alocar os resultados do Acordo.

Nesse sentido, o Pacto Andino diferencia-se de outros processos de integração na América Latina, por inserir elementos institucionais avançados inexistentes, nesse nível, na ALALC, por exemplo.

Embora esses critérios tenham pautado as motivações do Acordo de Cartagena, as dificuldades de manter a diferenciação no tratamento dos países-membros e o cumprimento de metas pautadas foi uma característica que, por muitas vezes, emperrou o normal funcionamento do Acordo e que, somado às mudanças da conjuntura internacional e aos problemas estruturais de endividamento dos países latino-americanos, afetaram diretamente os resultados do bloco. Assim, a múltipla complexidade da negociação proposta, a situação política dos países e os fatores internos podem ser apontados como principais limitantes ao cumprimento das metas do Acordo. Esse cenário marcou a saída do Chile em 1976 (também influenciado pelo golpe de Estado de 1973, o qual mudaria o rumo das políticas comerciais desse país). Essa problemática deflagrou também um processo de crise da integração que se alastrou até 1984, quando se iniciou um período de negociações, que terminou em 1987, com a assinatura do Protocolo de Quito, flexibilizando os acordos não cumpridos (GERMÂNICO, 1995, p.77).

Dentro de um plano temporal, a vida do Grupo Andino pode ser dividida em quatro etapas: (i) a primeira vai da formação (1969) até o fim da pujança inicial (1976); (ii) a segunda se caracteriza por um período de crescente questionamento e perda de dinamismo (de 1976 a 1982); (iii) a terceira etapa foi caracterizada pela profunda crise financeira e regressão do processo integrador (de 1983 a 1988); (iv) e, finalmente, o período de reativação entendido como o da "integração e a abertura externa", compreendido a partir do ano de 1989 até a atualidade. Esta última etapa caracteriza-se, principalmente, pela modificação estrutural da modalidade de integração estabelecida, inicialmente, pelo Acordo de Cartagena (GERMÂNICO, 1995, p.77).

Em 1987, o Protocolo de Quito teve a virtude de resgatar a ilegalidade flagrante na qual o Pacto Andino tinha se inserido. Nesse sentido, quiçá tenha evitado a ruptura definitiva do processo integrador e conseguido recuperar, de alguma forma, as motivações integradoras dos países-membros. A reforma instaurada pelo Protocolo de Quito pode ser entendida em quatro elementos, a saber (GERMÂNICO, 1995, p.77):

- a. a redução das exigências do Acordo de Cartagena. Nesse sentido, a adoção da TEC ficou sem prazo e se admitia a continuação das restrições para os produtos denominados sensíveis incorporados ao comércio administrado.
- b. pela primeira vez, admitia-se o estabelecimento de Acordos bilaterais e de complementação industrial entre dois ou mais membros. Nesse ponto, o Pacto Andino seguiu a ALADI.

- c. subtraíram-se da programação industrial seus instrumentos mais valiosos, como a instauração de projetos permitindo a inserção de vários tipos de programas. Esse fato provocou o enfraquecimento dessa política até chegar a sua inocuidade.
- d. eliminou-se a exclusividade proposta pela Junta de Cartagena e sua capacidade de poder interferir realmente nas negociações.

A década de 1990 foi caracterizada pela necessidade de fortalecer a Comunidade Andina como elemento fundamental para a inserção no comércio internacional. Ao mesmo tempo, o palco econômico e político dos países envolvidos caracterizou-se pela instauração de políticas de liberalização econômica e pela adoção de políticas amparadas pelo Consenso de Washington. Dessa maneira, em 1991, foi assinada a Ata de Barahona, a qual implementou uma Área de Livre Comércio na região. Em 1992, foi definida uma nova TEC, com a isenção do Peru no Acordo. O então Governo Fujimori estabelece a saída do Peru por motivos políticos e pela não aceitação da TEC proposta. No entanto, esse país mantinha os Acordos Bilaterais com os países membros da CAN. Em 1996, com a volta desse país ao bloco, o Protocolo de Trujillo modificou o Acordo de Cartagena, criando a Comunidade Andina das Nações e estabelecendo o compromisso de criar um mercado comum até 2005 (fato não consumado) (GERMÂNICO, 1995).

Conforme o referido autor, a década de 1990 foi caracterizada também pela tentativa de inserção mundial dos países da América Latina. Os países-membros da CAN se inseriram por meio de políticas de liberalização e estabilidade econômica, reformas do Estado e incrementos de fluxos financeiros que foram fundamentais para segurar os altos índices inflacionários, nos quais os países Andinos estavam submersos.

Em contrapartida, as tentativas de inserção das economias do bloco no contexto da globalização demandaram a necessidade de modernizar o aparelho produtivo desses países. Nesse contexto, os países realizaram a abertura comercial e políticas de inserção de novas tecnologias, para o aumento de competitividade e produtividade. Essas políticas, junto aos processos de privatizações e de restrição macroeconômica, ocasionaram o aumento significativo dos índices de desemprego (SÁNCHEZ, 2009).

Apresentados os aspectos que caracterizam os blocos econômicos, objeto deste estudo, segue a fundamentação teórica, com o exame dos temas inerentes à convergência das normas contábeis.

2.2 CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS

A contabilidade, em uma economia globalizada, permite o acesso à informação financeira internacional para outros mercados. Cumpre o papel de fornecer a informação para uma adequada tomada de decisão. A contabilidade responde a esses objetivos, à medida que fornece informações que possam ser entendidas de maneira uniforme e comparável, em diversos países e por distintos organismos. Para atingir esse objetivo, deverá apoiar-se em regras comuns de aceitação universal, que devem ser estabelecidas no país com características próprias e, ao mesmo tempo, permitir a sua comparabilidade no âmbito da globalização da economia mundial (SOSA, 1999).

A globalização de uma economia é considerada o principal propulsor do processo de harmonização contábil, a fim de atingir um alto grau de comparabilidade da informação financeira no âmbito internacional. Não menos correto é dizer que são as exigências dos órgãos reguladores dos mercados de capitais de determinados países, especialmente Estados Unidos da América, que basicamente tornaram realidade esse processo (SÁNCHEZ, 2010).

A esse respeito, as normas internacionais de informação contábil, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), são um corpo normativo desse processo. Isto porque, (i) o uso generalizado deles, por grandes empresas multinacionais, teve uma influência marcante sobre o processo de desenvolvimento das normas contábeis em muitos países e (ii) o apoio que, no ano de 2000, mostrou à Organização Internacional das Comissões de Valores (IOSCO) a utilização das normas por parte das empresas que negociam suas ações no mercado de capitais (SÁNCHEZ, 2010).

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

- ✓ 1973: Criação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), desde 2001, chamado de IASB. É um organismo de normatização contábil da Fundação Comitê Internacional de Normas Contábeis (IASCF), uma entidade privada sem fins lucrativos, formada por profissionais responsáveis pela emissão de normas contábeis internacionais. O IASB está comprometido em desenvolver um único conjunto de normas contábeis globais, de alta qualidade, que proporcionem informações transparentes e comparáveis, de alta qualidade, nas demonstrações contábeis, para fins gerais. Essas normas foram denominadas *International*

Accounting Standards (IAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade (NIC). Desde 2002 são chamados de *International Financial Reporting Standards* (IFRS);

- ✓ 1989: A Federação dos Contabilistas Europeus (FEE) se compromete a apoiar a participação europeia no IASC e a promover a harmonização contábil internacional;
- ✓ 1995: A União Europeia publicou a Comunicação "Harmonização contábil: uma nova estratégia para a harmonização internacional." Ele suporta a utilização das NIC pelas sociedades cotadas em bolsas de valores;
- ✓ 1996: A Comissão de Valores Mobiliários (SEC) dos Estados Unidos apoia publicamente o trabalho do IASC;
- ✓ 1997: Constituído o Comitê Permanente Interpretações (SIC) da NIC. Em 2002, passou a ser denominado de Comitê de Interpretações de Relatório Financeiro Internacional (IFRIC);
- ✓ 2000: A União Europeia publica a Comunicação "A Estratégia da UE em matéria de informação financeira: *The Way Forward*", que estabelece dois compromissos: (i) apresentar uma proposta formal sobre a obrigatoriedade da utilização das NIC por grupos europeus, procurando consolidar as suas contas e (ii) estabelecer um mecanismo em nível europeu de aprovação e controle sobre as NIC, com dois níveis: um nível político e um técnico.

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

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

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

- ✓ 2001: Criação do organismo técnico contábil, o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). Associação privada europeia tem como objetivos: dar apoio às instituições europeias, especificamente a Comissão Europeia, e promover a adoção, conscientização e uso de algumas normas internacionais de

contabilidade, que exige trabalhar ativamente principalmente no IASB de forma positiva e pró-ativa, determinando as escolhas contábeis efetuadas por este organismo.

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

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

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

- ✓ 2003: Emissão pela União Europeia do regulamento n ° 1725/2003 do Parlamento Europeu e do Conselho, para que se adotem determinadas NIC/IFRS, em conformidade com o Regulamento 1606/2002.
- ✓ 2005: Criação do *European Group of Auditors Oversight Bodies* (EGAOB), órgão responsável pela coordenação eficaz das regulações e práticas de auditoria na União Europeia. Entre outros temas, abordará a futura adoção e a adaptação das Normas Internacionais de Auditoria (*International Standards on Auditing - ISAs*), em nível europeu.
- ✓ 2006: Publicação pela Comissão Europeia da Norma n° 2006/43, sobre a auditoria das contas, o que inclui a obrigação dos auditores efetuarem as auditorias legais, de acordo com as normas internacionais de auditoria, adotadas pela Comissão de conformidade, com procedimento semelhante ao estabelecido para a adoção das NIC/IFRS, obrigando-os a implementar sua aplicação posterior a publicação no Jornal Oficial da União Europeia. Além disso, essa norma obriga os Estados

membros a ajustar suas leis de auditoria, tal como estipulado nos seus artigos. O último relatório emitido pelo Grupo de Trabalho para analisar o grau de transposição da Norma VIII, mostra que 21 países têm feito este processo por completo e seis parcialmente. Neste último grupo, encontra-se a Espanha, que adaptou entre 16 e 30 NIC/IFRS.

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

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

De acordo com a COAD (2010), no Brasil, o processo de harmonização contábil passou pelas seguintes etapas:

- ✓ 2005: O CFC desfaz o grupo responsável pela elaboração das normas brasileiras de contabilidade, sendo criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade. Esse órgão surgiu a partir da união das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais; BM&BOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros, criada em 2008, com a integração entre Bolsa de Mercadorias & Futuro (BM&F) e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); CFC – Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Participam ainda como convidados observadores: Banco Central do Brasil (BACEN), Comissão de Valores Imobiliários (CVM), Receita Federal do Brasil e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). O CPC surgiu com o objetivo de buscar a unificação para

viabilizar a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

- ✓ 2006: O Banco Central do Brasil publica o Comunicado nº 14.259, determinando a obrigatoriedade de publicação das demonstrações contábeis consolidadas, integralmente, em IFRS, a partir de 2010.
- ✓ 2007: O CPC emite o primeiro pronunciamento – CPC 01 – Valor de Recuperação dos Ativos. A CVM publica a Deliberação nº 457, obrigando as Companhias Abertas a publicarem demonstrações contábeis consolidadas, integralmente, em IFRS, a partir de 2010. Foi publicada, em 28 de Dezembro de 2007, a Lei nº 11.638/07, que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76).
- ✓ 2008: Vigência da Lei nº 11.638/07, posteriormente, modificada pela Medida provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, permitindo a convergência das normas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais.
O CPC emite quatorze Pronunciamentos e duas Orientações Técnicas (OCPC), todas com vigência já em 2008.
- ✓ 2009: Foi convertida a MP nº 449/08 na Lei nº 11.949/09. O CPC emite mais vinte e nove Pronunciamentos, doze Interpretações Técnicas (ICPC) e uma Orientação Técnica (OCPC), todas com vigência a partir de 2010. O CFC aprova as Novas Normas de Auditoria Independente, vigentes a partir de 2010. Em dezembro do mesmo ano, é emitido o CPC/PME, IFRS, para pequenas e médias empresas, através da Resolução CFC nº 1.255 e NBC T 19.41, com vigência a partir de 2010.
- ✓ 2010: Início da vigência de todas as normas e procedimentos editados em 2009; todas as Companhias Abertas e Instituições Financeiras devem elaborar demonstrações contábeis consolidadas, integralmente, de acordo com as IFRS. Além disso, as empresas consideradas pequenas e médias deverão adotar a NBC T 19.41.

Os aspectos apresentados nesta seção, dão a conhecer a evolução do processo e a convergência contábil no mundo e no Brasil. Na seção seguinte aborda-se a questão das normativas contábeis e a busca da convergência no MERCOSUL e na Comunidade Andina.

2.3 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA – CAN

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

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

2.3.1 Argentina

Na Argentina, país-membro do MERCOSUL, desde agosto de 2007, uma comissão integrada por representantes da CNV (Comissão Nacional de Valores), da FACPCE (Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas) e do CPCECABA (Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Cidade Autônoma de Buenos Aires), foi favorável a adoção das IFRS para as entidades emissoras de oferta pública de capital.

Em Novembro do mesmo ano, a CNV (Comissão Nacional de Valores) expressou a aceitação da ideia e solicitou a FACPCE a elaboração de um plano de implementação. A partir deste acordo da CNV, a Federação constituiu uma comissão especial, composta pela CENCyA (Comissão Especial de Normas de Contabilidade e Auditoria) do Centro de Estudos Científicos e Técnicos (CECyT), que passou a trabalhar de forma acelerada no plano de convergência e na redação dos projetos de normas técnicas.

Em 2008, o plano de implementação foi concluído e difundido ao público para a solicitação de opiniões, sendo aprovado pela CNV, após revisão. No dia 20 de março de 2009, foi emitida a Resolução Técnica nº 26, sobre a adoção das IFRS de aplicação obrigatória para as entidades que estão sob o controle da CNV – Comissão Nacional de Valores, incluídas na Lei nº 17.811, que elaboram ofertas públicas de capital ou por suas obrigações negociáveis. As empresas de oferta pública regidas pela Resolução Geral nº 562/2009 da CNV, poderiam aplicar as normas internacionais de informação financeira, a partir de Janeiro de 2011, de forma optativa, mas esta adoção se torna obrigatória em 2012.

As empresas enquadradas como Pequenas e Médias Empresas (PME), ditas (PYMES), e que elaboram ofertas públicas de capital na Comissão Nacional de Valores, podem optar entre aplicar:

- a. As NIIF (endossadas pela FACPCE).
- b. As NC de elaboração própria da FACPCE, não podendo aplicar nenhuma das dispensas previstas no anexo A da RT 17 e da Resolução 360/07.

Para as demais empresas que não se enquadrem como “entidades pequenas ou médias”, há a necessidade de seguir o anexo A da RT 17, podendo assim optar entre aplicar:

- a. As NIIF (componentes endossadas).
- b. As NIIF para as PYMES (componentes endossadas).
- c. As NC de elaboração própria da FACPCE, não podendo aplicar nenhuma das dispensas previstas no anexo A da RT 17 e da Resolução 360/07.

2.3.2 Bolívia

A Bolívia é país-membro da Comunidade Andina. Nessa, o Colégio de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia (CAUB) assinou um convênio de cooperação técnica com o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), denominado projeto ATN/MT-100078-BO, de convergência a normas internacionais. O projeto estabelece um plano de convergência das Normas Boliviana com as Normas Internacionais (NIIF-NIA). Mediante as Resoluções nº 01-02/2009(CTNAC), foram aprovadas e regulamentadas as primeiras 16 normas de contabilidade, incluindo o marco conceitual, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2011.

2.3.3 Brasil

O Brasil é membro fundador do MERCOSUL. Por meio da Resolução CFC nº 1.055/05, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com a finalidade de buscar a unificação para viabilizar a convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais. Em 2006, o Banco Central do Brasil publicou o Comunicado nº 14.259, determinando a obrigatoriedade da elaboração das demonstrações contábeis consolidadas com base nas IFRS, a partir de 2010. A Deliberação nº 457, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) obrigou as companhias abertas a publicarem suas demonstrações contábeis consolidadas, integralmente, em IFRS, a partir de 2010. Em 2008, com a vigência da Lei nº 11.638/07, modificada pela Medida Provisória nº 449/08 (convertida em Lei nº

11.941/2009), oficializou-se a convergência das normas contábeis, no Brasil, aos padrões internacionais.

O marco inicial para todas as empresas elaborarem as demonstrações contábeis de acordo com o padrão IFRS, tanto companhias abertas e instituições financeiras e as consideradas empresas pequenas e médias, a partir de Janeiro de 2010.

2.3.4 Chile

O Chile, após sua saída do bloco econômico em 1977, tornou-se membro associado do bloco da Comunidade Andina. Através do Conselho Nacional do Colégio de Contadores do Chile, que aprovou em 23 de setembro de 1997 o Boletim Técnico nº 56, harmoniza os Princípios e Normas Contábeis chilenas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), a partir de 01 de janeiro de 1998. Adoção como forma optativa em 2009 a 2010.

Por meio do Ofício nº 485, em 19 de novembro de 2008, a Superintendência de Valores e Seguros do Chile estabeleceu a adoção das Normas Internacionais de Informação Financeira (IFRS) para todas as entidades inscritas no Registro de Valores, com um programa de transição de 2009 a 2011.

2.3.5 Colômbia

A Colômbia é país-membro da Comunidade Andina. Através da Resolução nº SSPD-2099130000995 de 2009, a Superintendência de Serviços Públicos (SPC) estabeleceu a transição para a aplicação do modelo geral às Normas Internacionais de Contabilidade. O ano de 2010 é de transição e, 2011, de convergência a IFRS. Para as demais empresas a Lei nº 1314, de 13 de julho de 2009, estabeleceu um plano de 24 meses, que iniciou, em 01º de janeiro de 2010, e deverá terminar em 30 de junho de 2012. O Conselho Técnico da Contabilidade Pública (CTCP) não espera ter IFRS antes de 2013 ou 2014.

2.3.6 Equador

O Equador país-membro da Comunidade Andina, mediante a Resolução nº 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006 da Superintendência de Companhias, publicada no Registro Oficial nº 348 de 04 de setembro de 2006, adotou as Normas Internacionais de

Informação Financeira (NIIF) e determinou sua aplicação por parte das companhias e entidades sujeitas ao seu controle e vigilância e a preparação e a apresentação das demonstrações contábeis, a partir de 2009; sendo, 2010, o período de transição obrigatório. A partir de janeiro de 2011, é obrigatório para todas as companhias, que tenham ativos totais iguais ou superiores a US\$ 4.000.000, em 31 de dezembro de 2007, que são as: companhias controladoras, controladas, companhias de economia mista, companhias estrangeiras, estatais, entidades do setor público. E, a partir de janeiro de 2012, para todas as demais companhias não consideradas anteriormente.

2.3.7 Paraguai

O Paraguai é país-membro fundador do MERCOSUL. Em 22 de novembro de 1989, o Conselho Diretivo do Colégio de Contadores do Paraguai emitiu uma resolução, adotando, como normas obrigatórias a serem utilizadas, as normas internacionais de contabilidade (NIC), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), em específico as NIC nº 1 a 5; segundo a resolução, estas normas entram em vigência até que se elaborem e aprovem novas normas próprias, mais adequadas à realidade do país. Conforme a Resolução nº 5/92 do Conselho Nacional de Valores (CNV), estabeleceu-se que seria de aplicação obrigatória, para todas as empresas (sociedades) emissoras de título e valores mobiliários de oferta pública.

2.3.8 Peru

O Peru é um país-membro fundador da Comunidade Andina. Desde 1997, com a Lei das Sociedades nº 26.887, em seu artigo nº 223, estabeleceu a obrigatoriedade das demonstrações financeiras, preparadas e apresentadas em conformidade com as normas legais e os princípios de contabilidade geralmente aceitos, de acordo com a NIC. A Resolução nº 013-98-EF/93.01, do Conselho Normativo de Contabilidade obrigou que os princípios de contabilidade, que se referem a Lei Geral de Sociedades, que compreende, substancialmente, as normas internacionais de contabilidade (NICs) e as normas estabelecidas por organismos de supervisão e controle para as entidades de sua área, sempre que se encontrem dentro do marco teórico em que se apoiam as Normas Internacionais de Contabilidade. Mediante a Resolução nº 044-2010-EF-94 do Conselho Normativo de Contabilidade, oficializam a versão

2009 das NIC, NIIF, CINIFF e SIC, assim como as suas modificações até maio de 2010, estabelecendo sua aplicação obrigatória, a partir de Janeiro de 2011.

2.3.9 Uruguai

No Uruguai, que é país-membro nato do MERCOSUL, a convergência aos padrões internacionais de contabilidade iniciou na década de 1990. Os Decretos n^{os} 105/991 e 200/993, de 27 de fevereiro de 1991 e 04 de maio de 1993, aprovaram as normas internacionais de contabilidade n^{os}. 1,2,4,5,7,8,9,10,11,12,13,14,16,17 e 18, com algumas condições.

Por meio do Decreto 162/04, de 12 de maio de 2004, o governo uruguaio aprovou a aplicação de todas as Normas emitidas pelo Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). Esta aplicação passou a vigorar na data da publicação do referido decreto de 2004. Já, em 31 de julho de 2007, por meio do Decreto n^o 266/07, o governo uruguaio aprovou a adoção integral das Normas Internacionais de Informação Financeira emitida pelo IASB, sendo as mesmas de aplicação obrigatória a partir da publicação do decreto.

2.3.10 Venezuela

Na Venezuela, país-membro do Mercosul a partir de 2006, a emissão de normas contábeis está a cargo da Federação de Contadores Públicos da Republica Boliviana da Venezuela, que através do Boletim de Aplicação VEM-NIF n^o 0 (BA VEM-NIF 0) e da Resolução n^o 254 da Comissão Nacional de Valores, declarou-se o marco de adoção das Normas Internacionais de Informação Financeira, a partir de 1^o de Janeiro de 2008, para as grandes entidades que não estão sob controle da CNV e, de forma obrigatória a partir dos exercícios econômicos que se iniciaram em 01 de Janeiro de 2011, para as entidades que estão sob o controle da CNV.

Pelos itens apresentados, percebe-se que os países componentes dos blocos estudados estão se adaptando às normas internacionais de contabilidade. O país que está ainda em processo mais atrasado é a Colômbia e suas adaptações poderão estar concluídas em 2014. Com essa padronização de práticas contábeis, os países do MERCOSUL e da Comunidade Andina – CAN estarão a um passo de sua União Política e Econômica que implica, no

mercado comum, num sistema monetário comum e numa política externa e de defesa comuns (BASSO, 1995).

Mesmo que o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade esteja em curso, no MERCOSUL e na Comunidade Andina, a harmonização ainda não é uma realidade.

Para tanto, apresenta-se, na sequência, um comparativo das normas contábeis vigentes e os organismos emissores de cada país. Cabe ressaltar que, de acordo com a delimitação do estudo, são objeto de análise as normas específicas aos itens abordados neste trabalho, ou seja: Clientes (Receitas), Estoques, Investimentos (Investimentos em coligadas, Propriedades para investimentos, Investimentos em *joint venture* e Combinação de Negócios), Imobilizado e Intangível.

2.4 NORMAS CONTÁBEIS VIGENTES NOS PAÍSES DO MERCOSUL E COMUNIDADE ANDINA NO PERÍODO DA PESQUISA

2.4.1 Conjunto de Normas Contábeis Vigentes e Organismos Emissores

Nesta seção, são apresentadas as normas contábeis vigentes nos países integrantes dos blocos econômicos em estudo, ou seja, MERCOSUL e Comunidade Andina.

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

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

Países	Normas - Órgão Emissor	Convergência às IFRS
Argentina	-Resoluções Técnicas (RT) emitidas pela Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas (FACPCE). -Resoluções da Comissão Nacional de Valores (CNV): normatização e regulação das entidades de oferta pública.	-Optativa a partir de 2011. -Obrigatória a partir de 2012.
Brasil	-Pronunciamentos* do CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis, transformados em normas contábeis pelos entes signatários: CVM, CFC, ANEEL, ANATEL, SUSEPE, ANS. (*Emitidos com base nas Normas Internacionais de Contabilidade do IASB).	-Optativa em 2008 a 2009. -Obrigatórias a partir de 2010.
Paraguai	- Normas contábeis adaptadas às Normas Internacionais do IASB: orientação do Conselho de Contadores Públicos do Paraguai e Resolução nº5/1992 da CNV estabeleceu modelo contábil. - Normas de informação financeira paraguaias: emitidas pelo Ministério da Fazenda do Paraguai (Lei tributária nº 125/1991) e adotadas pelas empresas.	-Estabelecimento pela CNV modelo contábil internacional - 1992. -Vigência em 01/2008.

(continua)

(conclusão)

Uruguai	- Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: aplicação obrigatória conforme Decreto 162/2004; - Emissão de normas contábeis: Auditoria Interna da Nação, vinculada ao Ministério da Economia e Finanças.	-Obrigatório a partir de 19/04/2004.
Venezuela	-Boletins de Aplicação VEM-NIF nº 0 da Federação de Contadores Públicos da Venezuela e Resolução nº 254 da Comissão Nacional de Valores -Emissão de normas contábeis: Federação de Contadores Públicos da Venezuela (FCCPV).	-Obrigatório, em 2008, grandes entidades. - Obrigatório, em 2011, pequenas e médias entidades.
Bolívia	-Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Resolução nº 01/2009 adotaram as normas internacionais de contabilidade IASB. -Emissão de normas contábeis: Colégio de Auditores da Bolívia (CAUB).	-Vigência a partir de 2011.
Chile	-Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Boletim Técnico nº56 adotaram as normas internacionais de contabilidade IASB. -Emissão de normas contábeis: Colégio de Contadores de Chile A.G.	-Optativo em 2009 a 2010. -Obrigatórias a partir de 2011.
Colômbia	-Plano de adoção às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB: Decretos nº 2649/1990; 1546/2007 e 4918/2007. -Emissão de normas contábeis: Conselho Técnico da Contadoria Pública.	-Plano de adoção de 2010 a 30/06/2012. -Sem data ainda para aplicação.
Equador	-Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB: Resolução nº06.Q.ICI.004 adotam as normas do IASB. -Emissão de normas contábeis: Federação Nacional de Contadores do Equador e a Superintendência de Companhias.	-Obrigatório em 2010 - Cias. da SC. -Obrigatório em 2011 - ativos maiores que US\$ 4.000.000. -Obrigatório em 2012 – demais empresas.
Peru	-Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB: Resolução nº 013-98-EF/93.01 e Resolução nº 102-2010-EF/94.01.1. Aprovaram as Normas Internacionais de Contabilidade IASB. -Emissão de normas contábeis: Conselho Normativo de Contabilidade, vinculado ao Ministério da Economia e Finanças. -A Comissão Nacional Supervisora de Empresas e Valores (CONASEV).	-Registro Público de Valores – 2011. -Instituições Financeiras – 2012.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 1, observa-se que em cada um dos países estudados há um organismo responsável pela emissão e interpretação de normas contábeis. Contudo, isso não significa que estes organismos de cada país emitam normas específicas de abrangência interna. Percebe-se que, em vários países, como é o caso do Paraguai, Uruguai, Venezuela e Equador, são adotadas as normas internacionais de contabilidade do IASB, sem adaptação ou emissão de uma norma correspondente no país. Nestes casos, percebe-se a adoção direta das normas internacionais.

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

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

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

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

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

No capítulo quatro, a análise da situação de convergência das normas contábeis será retomada, para propiciar uma análise mais detalhada do processo de convergência nas práticas contábeis.

Na sequência, são apresentadas, de forma resumida, as normas contábeis específicas de cada um dos itens que foram objeto de análise na pesquisa desenvolvida neste trabalho.

2.4.2 Normas Contábeis Específicas Inerentes ao Estudo

Esta seção destina-se à apresentação das normas contábeis específicas dos itens que se constituem em objeto de análise do estudo realizado. Na apresentação das normas locais de cada país, procede-se à comparação das respectivas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB, possibilitando a análise da convergência e, por consequência, da harmonização normativa nos blocos econômicos estudados.

No Brasil, a emissão de Pronunciamentos Contábeis, que foi transformada em normas pelos agentes signatários, está a cargo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Para

não ter que se referir a várias normas, neste estudo, adota-se como fonte normativa, no caso do Brasil, os pronunciamentos do referido comitê, considerando o fato destes já estarem normatizados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A primeira norma específica analisada relaciona-se ao tratamento contábil das Contas a Receber de Clientes. Para tanto, apresenta-se a norma contábil que trata das Receitas, que, por extensão, prescreve o tratamento contábil destinado às contas a receber de clientes.

2.4.2.1 Tratamento Contábil das Contas a Receber de Clientes

No Quadro 2, apresenta-se a comparação das normas inerentes as Contas a Receber de Clientes no bloco econômico do MERCOSUL.

Quadro 2 – Tratamento contábil das Contas a Receber de Clientes (Receitas) nos países do MERCOSUL

Receitas	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 18)	Representa o ingresso bruto para a entidade de benefícios econômicos durante o período, originado das atividades ordinárias, resultando em aumento do Patrimônio Líquido, não sendo ingressos de investidores patrimoniais (sócios e acionistas).	Valor justo da contrapartida recebida ou a receber; Vendas a prazo desconta-se todos os recebimentos futuros a valor presente.	Política contábil e método utilizado; Valor das categorias significativas; Valor da receita de trocas de mercadorias e serviços.
Argentina	As receitas (<i>los ingresos</i>) são aumentos do capital próprio que não sejam imputáveis às contribuições de capital, ou aumento de ativos, diminuições no passivo ou uma combinação de ambos.	Avaliadas ao seu valor nominal; É feita a Provisão para Devedores duvidosos, baseada em taxa estimada.	Classificados em ordinárias e extraordinárias; Valor das categorias de atividades principais, secundárias e investimentos permanentes em outras sociedades.
Brasil	CPC 30 – Receitas: Corresponde a IAS 18 – Receitas.	CPC 30 – Receitas CPC 12 – Ajuste a Valor Presente	CPC 30 – Receitas: Corresponde a IAS 18 – Receitas. CPC 12 – Ajuste a Valor Presente.
Paraguai	NIF 1 – Ingresos: Corresponde a IAS 18 – Receitas.	NIF 1 – Ingresos.	NIF 1 – Ingresos: Corresponde a IAS 18 – Receitas.
Uruguai	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> .	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.
Venezuela	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> .	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 2, percebe-se que no MERCOSUL apenas na Argentina está vigente uma norma local relacionada ao tratamento contábil das Receitas e, por consequência, das Contas a Receber de Clientes. Nos demais países do bloco, pode-se identificar a convergência a IAS 18 emitida pelo IASB.

Percebe-se que, somente no Brasil, há uma norma contábil específica que trata do Ajuste a Valor Presente de Receitas e Contas a Receber de Clientes, que deve ser observada na mensuração destes elementos.

A partir dos dados do Quadro 2, pode-se inferir que no MERCOSUL a convergência normativa no tratamento contábil das Receitas e Contas a Receber de Clientes é quase integral, sendo a exceção a Argentina, mas com planos de convergência desde 2011.

Seguindo o estudo, no Quadro 3, apresenta-se a comparação das normas inerentes às Contas a Receber de Clientes no bloco econômico da Comunidade Andina.

Quadro 3 – Tratamento contábil das Contas a Receber de Clientes (Receitas) nos países da Comunidade Andina

Receitas	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 18)	Representa o ingresso bruto para a entidade de benefícios econômicos durante o período, originado das atividades ordinárias, resultando em aumento do Patrimônio Líquido, não sendo ingressos de investidores patrimoniais (sócios e acionistas).	Valor justo da contrapartida recebida ou a receber; Vendas a prazo desconta-se todos os recebimentos futuros a valor presente.	Política contábil e método utilizado; Valor das categorias significativas; Valor da receita de trocas de mercadorias e serviços.
Bolívia	Correspondem aos aumentos dos benefícios econômicos ocorridos durante o período contábil na forma de aumentos de ativos ou diminuições de passivos que resultem aumentos de patrimônio, diferentes daquelas contribuições por parte dos investidores.	Não evidenciado na Norma Contábil.	Regime de competência ou reconhecimento de receitas; Entradas provenientes das operações normais.
Chile	NIFCH 18 – <i>Ingresos Ordinários</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.	NIFCH 18 – <i>Ingresos Ordinários</i> .	NIFCH 18 – <i>Ingresos Ordinários</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.
Colômbia	Representam as entradas de recursos na forma de aumentos no ativo ou diminuições do passivo ou combinações que geram aumentos no patrimônio líquido, provenientes da venda de bens, prestações de serviços ou execução de outras atividades durante o período, que não provêm de aumentos de capital.	Valor histórico, podendo ser atualizado como resultado da inflação.	Política contábil e método utilizado; Mudanças contábeis ocorridas; Avaliações e provisões individualizadas.
Equador	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> .	NIC 18 – <i>Ingresos Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.
Peru	NIC 18 - <i>Ingresos de Actividades Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.	NIC 18 - <i>Ingresos de Actividades Ordinarios</i> .	NIC 18 - <i>Ingresos de Actividades Ordinarios</i> : Corresponde IAS 18 – Receitas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme os dados do Quadro 3, percebe-se que na Comunidade Andina dois países (Bolívia e Colômbia) possuem normas específicas relacionadas ao tratamento contábil das

Receitas e, por consequência, das Contas a Receber de Clientes. Nos outros países do bloco, observa-se a convergência a IAS 18 emitida pelo IASB.

A convergência normativa no que tange ao tratamento contábil das Receitas e Contas a Receber é quase integral na Comunidade Andina, sendo exceção a Bolívia e a Colômbia, que estão com planos de convergência e adoção para 2011 e 2014, respectivamente.

Na seção seguinte, apresenta-se a comparação das normas inerentes aos Estoques nos países em estudo.

2.4.2.2 Tratamento Contábil dos Estoques

Iniciando o estudo das normas que regulam o tratamento contábil dos Estoques nos países pesquisados, apresenta-se, no Quadro 4, a situação vigente no MERCOSUL:

Quadro 4 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Estoques nos países do MERCOSUL

Estoques	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 2)	Ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, em processo de produção ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.	O menor entre os custos e o valor realizável líquido.	Política contábil e métodos de custo; Valor dos estoques e sua classificação; Estoques registrados a valores justos; Estoques baixados como despesas, por venda, consumo ou a valor realizável líquido. Reversões e motivos de baixa; estoques em garantia.
Argentina	São os bens destinados à venda no curso normal da atividade da empresa.	Custo de Reposição	Política contábil adotada e métodos de custo; Valor dos estoques e sua classificação.
Brasil	CPC 16 (R1) Estoques: corresponde a IAS 2 – Receitas.	CPC 16 – Estoques	CPC 16 (R1) Estoques: corresponde a IAS 2 – Receitas
Paraguai	NIF 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.	NIF 2 – <i>Inventarios</i>	NIF 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.
Uruguai	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.	NIC 2 – <i>Inventarios</i> .	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.
Venezuela	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.	NIC 2 – <i>Inventarios</i> .	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : correspondente a IAS 2 – Estoques.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados do Quadro 4, verifica-se que no MERCOSUL apenas a Argentina está com normas locais vigentes relacionadas ao tratamento contábil dos Estoques. Nos demais países do bloco, pode-se perceber a convergência a IAS 2 emitida pelo IASB.

Percebe-se que nos países do MERCOSUL a convergência normativa no tratamento contábil dos Estoques é quase integral, sendo a exceção a Argentina que está com planos de convergência a IAS 2 desde o ano de 2011.

Seguindo o estudo das normas contábeis inerentes aos Estoques, no Quadro 5, aborda-se a situação vigente nos países da Comunidade Andina.

Com base nos elementos do Quadro 5, verifica-se que na Comunidade Andina, somente, na Bolívia e na Colômbia, estão em vigor normas específicas relacionadas ao tratamento contábil dos Estoques.

Quadro 5 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Estoques nos países da Comunidade Andina

Estoques	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 2)	Ativos mantidos para venda no curso normal dos negócios, em processo de produção ou na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.	O menor entre os custos e o valor realizável líquido.	Política contábil e métodos de custo; Valor dos estoques e sua classificação; Estoques registrados a valores justos; Estoques baixados como despesas, por venda, consumo ou a valor realizável líquido. Reversões e motivos de baixa; estoques em garantia.
Bolívia	Compreende os produtos adquiridos para a exploração comercial e/ou industrial.	Custo de aquisição/ Produção atualizado pela UFV.	Política contábil e métodos de custo; Valor dos estoques e sua classificação; Provisões perdas e obsolescência.
Chile	NIFCH 2 – <i>Existências</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.	NIFCH 2 – <i>Existências</i> .	NIFCH 2 – <i>Existências</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.
Colômbia	São bens corpóreos para a venda no curso normal dos negócios, bem como aqueles que estão em produção, utilizados ou consumidos na produção de outros bens que serão vendidos.	Valor histórico, ajustado pela inflação.	Política contábil e métodos de custo; Taxas de conversão das mudanças contábeis; Valor e sua classificação; Provisão para perdas.
Equador	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.	NIC 2 – <i>Inventarios</i>	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.
Peru	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.	NIC 2 – <i>Inventarios</i>	NIC 2 – <i>Inventarios</i> : corresponde a IAS 2 – Estoques.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base no quadro 5, observa-se que no Chile, Equador e Peru, há convergência com a IAS 2 emitida pelo IASB. Assim, na Comunidade Andina a convergência normativa no tratamento contábil dos estoques ocorre em três países, sendo que as exceções são a Bolívia e a Colômbia. Cabe referir que na Bolívia o processo de convergência estava programado para o ano de 2011 e, na Colômbia, existem planos de adoção das normas internacionais de contabilidade para 2012, mas ainda não há uma data definida para a implementação concreta.

Dando sequência ao estudo das normas contábeis vigentes nos dois blocos econômicos, na seção seguinte é objeto de apresentação a norma contábil referente aos investimentos em coligadas e controladas.

2.4.2.3 Tratamento Contábil dos Investimentos em Coligadas e Controladas

As normas contábeis que regulam a mensuração e a evidenciação dos elementos patrimoniais caracterizados como Investimentos em Coligadas e Controladas nos países integrantes do MERCOSUL, são apresentadas no Quadro 6, na sequência.

Quadro 6 – Normas que regulam o tratamento contábil dos Investimentos em coligadas e controladas no MERCOSUL

Investimentos em Coligadas e Controladas	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 28)	Coligada é uma entidade, incluindo uma entidade sem personalidade jurídica, tal como uma associação, sobre a qual o investidor possui influência significativa da investida.	Método de equivalência patrimonial.	Valor justo dos investimentos; Informações resumidas das associadas; Justificativas na aplicação do MEP; Razões da diferença nas datas dos relatórios das coligadas e investidoras; Natureza e extensão das restrições significativas nas transferências de recursos; Participações não reconhecidas sobre os prejuízos da coligada; Informações das associadas em que o MEP não foi aplicado; Divulgações dos investimentos pelo MEP, valor contábil deverão ser divulgados separadamente; Participação do investidor em qualquer operação descontinuada, divulgados separadamente; Alterações e reconhecidos no Patrimônio Líquido do investidor e coligada; Participação do investidor nos ativos contingentes.
Argentina	São investimentos permanentes em sociedades sobre as quais o investidor exerce o controle total ou influência significativa em suas decisões.	Método de equivalência patrimonial.	Valor dos investimentos no ativo não circulante, individualizados; <i>Goodwill</i> conta separada no grupo dos bens intangíveis; Composição dos investimentos no encerramento do exercício; - Efeitos das trocas de critérios utilizados nos investimentos; Resumo dos investimentos significativos da entidade investidora em suas demonstrações.
Brasil	CPC 18 – Investimentos em Coligadas e em Controladas: correspondente a IAS 28 – Investimentos em Coligadas	CPC 18 – Investimentos em Coligadas e em Controladas.	CPC 18 – Investimentos em Coligadas e em Controladas: correspondente a IAS 28 – Investimentos em Coligadas

(continua)

(conclusão)

Paraguai	NIF 8 - <i>Contabilización de inversiones en asociadas:</i> corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIF 8 - <i>Contabilización de inversiones en asociadas.</i>	NIF 8 - <i>Contabilización de inversiones en asociadas:</i> corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.
Uruguai	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas:</i> corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas.</i>	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> Corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.
Venezuela	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas:</i> corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas.</i>	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas:</i> corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 6, verifica-se que a exemplo do que já se tem observado, apenas na Argentina está em vigor uma norma local, que regula o tratamento contábil dos Investimentos em Coligadas e Controladas. Nos demais países integrantes do MERCOSUL, é quase que total a adoção da IAS 28 emitida pelo IASB.

Pode-se inferir que, na maioria dos países integrantes do MERCOSUL, há convergência à Norma Internacional de Contabilidade - IAS 28, no que se refere ao tratamento contábil dos Investimentos em Coligadas e Controladas, pois mesmo na Argentina, onde, no ano deste estudo, vigora uma norma local, está em curso o processo de adoção das normas IASB, desde 2011.

Dando sequência ao estudo das normas inerentes à pesquisa, no Quadro 7 são apresentados os critérios de mensuração e evidenciação dos Investimentos em Coligadas e controladas nos países integrantes da Comunidade Andina.

Quadro 7 – Normas contábeis para investimentos em coligadas e controladas nos países da Comunidade Andina

Investimentos em Coligadas e Controladas	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 28)	Coligada é uma entidade, incluindo uma entidade sem personalidade jurídica, tal como uma associação, sobre a qual o investidor possui influência significativa da investida.	Método de equivalência patrimonial.	Valor justo dos investimentos; Informações resumidas das associadas; Justificativas na aplicação do MEP; Razões da diferença nas datas dos relatórios das coligadas e investidoras; Natureza e extensão das restrições significativas nas transferências de recursos; Participações não reconhecidas sobre os prejuízos da coligada; Informações das associadas em que o MEP não foi aplicado; Divulgações dos investimentos pelo MEP, valor contábil deverá ser divulgado separadamente; Participação do investidor em qualquer operação descontinuada, divulgada separadamente; Alterações e reconhecidos no Patrimônio Líquido do investidor e coligada; Participação do investidor nos ativos contingentes.
Bolívia	São investimentos permanentes em sociedades sobre as quais o investidor exerce o controle total ou influência significativa em suas decisões.	Método de equivalência patrimonial.	Valor dos investimentos ativos não circulante, individualizados; <i>Goodwill</i> conta separado no grupo dos bens intangíveis; Composição dos investimentos no encerramento do exercício; Efeitos das trocas de critérios utilizados nos investimentos; Resumo dos investimentos significativos da entidade investidora em suas demonstrações.
Chile	NIFCH 28 – <i>Inversiones en Empresas Coligadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIFCH 28 – <i>Inversiones en Empresas Coligadas</i>	NIFCH 28 – <i>Inversiones en Empresas Coligadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.
Colômbia	Uma sociedade é subordinada ou controlada quando seu poder de decisão se encontra submetido a outra ou outras entidades.	Método de equivalência patrimonial; Pelo custo ajustado pela inflação.	Investimentos permanentes com a indicação de seu valor de realização; Indicará o percentual de participação que cada uma delas representa; O método utilizado para a sua contabilização e os valores recebidos.
Equador	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> .	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.
Peru	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i>	NIC 28 – <i>Inversiones en Asociadas</i> : corresponde a IAS 28 – Investimentos em Coligadas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados do Quadro 7, verifica-se que nos países da Comunidade Andina, a Bolívia e a Colômbia possuem normas locais em vigor, regulando o tratamento contábil dos Investimentos em Coligadas e Controladas. Nos demais países integrantes do bloco, percebe-se convergência a IAS 28 emitida pelo IASB.

Na Comunidade Andina, o processo de harmonização contábil está em curso, pois, em três países, as normas emanadas pelo IASB já são observadas, enquanto que na Bolívia há previsão da convergência às normas internacionais para 2011, situação também prevista para o ano de 2014, na Colômbia.

Na seção que segue, apresenta-se a segunda norma contábil relativa a investimentos que é objeto de exame, neste estudo, e que trata das Propriedades para Investimentos.

2.4.2.4 Tratamento Contábil das Propriedades para Investimento

Para apresentar a situação das normas contábeis que regulam o tratamento contábil das Propriedades para Investimento nos países do MERCOSUL, elaborou-se o Quadro 8.

Com base nos dados deste quadro, verifica-se que em três países do MERCOSUL (Brasil, Uruguai e Venezuela) o tratamento contábil das Propriedades para Investimento está regulado em norma equivalente a IAS 40, emitida pelo IASB.

Na Argentina, no ano de realização do estudo, ainda está em vigor uma norma local específica, referente ao tratamento contábil das Propriedades para Investimento.

Quadro 8 – Normas contábeis relativas a Propriedades para Investimentos nos países do MERCOSUL

Propriedades para Investimentos	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 40)	É um imóvel mantido para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou ambos.	- Custo. - Valor Justo.	Método que aplica: valor justo ou custo; Valor justo: propriedades classificadas e contabilizadas; Critérios utilizados para separação de propriedades para investimento de propriedade ocupada pelo proprietário e das mantidas para venda; Pressupostos aplicados à determinação do valor justo; Valores reconhecidos no resultado tipo: lucros de rendas; gastos operacionais e alterações no valor justo reconhecidos no resultado e outras evidenciações.
Argentina	Bens móveis, imóveis e intangíveis adquiridos para investimento ou para obter algum outro tipo de benefício, desvinculado das operações principais da entidade, são tratados como ativos.	- Custo.	Saldos iniciais; Variações e saldos finais dos grupos que compõe esta categoria, demonstrando: valores de origem, depreciação acumulada e classificando as variações de acordo com sua natureza.
Brasil	CPC 28 – Propriedade para Investimentos: correspondente a IAS 40.	CPC 28 – Propriedade para Investimentos.	CPC 28 – Propriedade para Investimentos: correspondente a IAS 40.
Paraguai	Não existe NIF que trate das propriedades para investimentos, subentende-se que seja trabalhado na NIF 11 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	Não existe NIF que trate das propriedades para investimentos.	Não existe NIF que trate das propriedades para investimentos, subentende-se que seja trabalhado na NIF 11 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .
Uruguai	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> : correspondente a IAS 40.	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> ;	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> : correspondente a IAS 40.
Venezuela	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> : correspondente a IAS 40.	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> .	NIC 40 – <i>Propiedades de inversión</i> : correspondente a IAS 40.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Ainda a partir do Quadro 8, observa-se que no Paraguai não há norma específica que regula o tratamento contábil das Propriedades para Investimentos. Contudo, verificou-se que este tipo específico de investimento é tratado nas normas de informações financeiras, NIF 11, que trata de Propriedades, Imóveis e Equipamentos (*Propiedad, Planta e Equipo*).

Seguindo no exame das normas contábeis específicas ao estudo, elaborou-se o Quadro 9, apresentando o tratamento dispensado às Propriedades para Investimento nos países da Comunidade Andina, traçando um paralelo a IAS 40 do IASB.

Quadro 9 – Normas contábeis relativas a Propriedades para Investimentos nos países da Comunidade Andina

Propriedades para Investimentos	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 40)	É um imóvel mantido para auferir aluguéis ou para valorização do capital, ou ambos.	- Custo. - Valor Justo.	Método que aplica: valor justo ou custo; Valor justo: propriedades classificadas e contabilizadas; Critérios utilizados para separação de propriedades para investimento, e de propriedade ocupada pelo proprietário e das mantidas para venda; Pressupostos aplicados na determinação do valor justo; Valores reconhecidos no resultado tipo: lucros de rendas; gastos operacionais e alterações no valor justo reconhecidos no resultado e outras evidências.
Bolívia	Não possuem normas contábeis específicas. Subentende-se o que está contido nas NC 1 – Bens de uso.	Não possuem normas contábeis específicas.	Não possuem normas contábeis específicas. Subentende-se o que está contido nas NC 1 – Bens de uso.
Chile	NIFCH 40 – <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.	NIFCH 40 – <i>Propiedades de Inversión</i> .	NIFCH 40 – <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.
Colômbia	Não possuem nenhuma norma específica sobre os tratamentos das propriedades para investimento. Artigo nº 64 do Decreto 2649/93 – <i>propiedades, planta y equipo</i> .	Não possuem nenhuma norma específica.	não possuem nenhuma norma específica sobre os tratamentos das propriedades para investimento. Artigo nº 64 do Decreto 2649/93 – <i>propiedades, planta y equipo</i> .
Equador	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> .	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.
Peru	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> .	NIC 40 - <i>Propiedades de Inversión</i> : corresponde a IAS 40.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Tendo presente os dados do Quadro 9, observa-se que na Comunidade Andina há convergência à Norma Internacional de Contabilidade nº 40, no Chile, no Equador e no Peru.

Verifica-se, também que tanto na Bolívia como na Colômbia não há normas específicas que regulem o tratamento contábil das Propriedades para Investimento. No caso boliviano, este elemento do Ativo está regulado na Norma Contábil (NC) nº 1 – Bens de uso, enquanto que na Colômbia esta regulação está prevista no art. 64 do Decreto Lei nº 2649/93 dedicado ao tratamento contábil das Propriedades, Imóveis e Equipamentos.

Na seção seguinte apresenta-se mais uma norma específica a este estudo e que dispõe sobre Investimentos em *Joint Venture*.

2.4.2.5 Tratamento Contábil dos Investimentos em *Joint Venture*

As normas vigentes no MERCOSUL em relação a *Joint Venture* são apresentadas no Quadro 10.

Quadro 10 – Normas contábeis relativas a Investimentos em *Joint Venture* no MERCOSUL

Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 31)	Um acordo contratual entre duas ou mais partes se unem para conduzir uma atividade econômica e que esteja sujeita a controle conjunto.	Consolidação proporcional; Equivalência patrimonial.	Passivos contingentes que ele tenha incorrido; Parcelas dos quais o investidor seja contingentemente responsável pelos passivos de outros investidores; Compromissos de capital do investidor em relação às suas participações e às devidas parcelas; Lista e uma descrição das participações em empreendimentos em conjunto significativas; Método que utiliza para reconhecer suas participações em entidades controladas em conjunto.
Argentina	É um acordo contratual que não outorga personalidade jurídica em virtude no qual duas ou mais partes desenvolvem uma atividade econômica.	Método de consolidação proporcional; Valor patrimonial; Equivalência patrimonial.	As atividades principais da entidade; As disposições legais ou contratuais que tenham importância fundamental para o funcionamento da entidade em que participa; As transações com entidades que mantenham negócios em conjunto, por totais e por tipo de transação e saldos originados nas transações.
Brasil	CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>): correspondente a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>).	CPC 19 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>): correspondente a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .
Paraguai	Não há norma que trate deste investimento.	Não há norma que trate deste investimento.	Não há norma que trate deste investimento.
Uruguai	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .
Venezuela	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : correspondente a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir do Quadro 10, observa-se que em três países do MERCOSUL (Brasil, Uruguai e Venezuela) são adotadas normas contábeis inerentes aos Investimentos em *Joint Venture* convergentes com a Norma Internacional de Contabilidade nº 31, emitida pelo IASB. Contudo, na Argentina, mesmo com o processo de convergência às Normas Internacionais previsto para 2011, a norma em vigor no período da pesquisa ainda é a local. Já no caso paraguaio, observa-se que não há norma contábil em vigor regulando o tratamento contábil dos Investimentos em *Joint Venture*.

Seguindo o exame do conjunto normativo, no Quadro 11, são apresentadas as regras contábeis que tratam dos Investimentos em *Joint Venture*, nos países da Comunidade Andina.

Quadro 11 – Tratamento contábil dos Investimentos em *Joint Venture* na Comunidade Andina

Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS	Um acordo contratual entre duas ou mais partes se unem para conduzir uma atividade econômica e que esteja sujeita a controle conjunto.	Consolidação proporcional; Equivalência patrimonial.	Passivos contingentes que ele tenha incorrido; Parcelas dos quais o investidor ser contingentemente responsável pelos passivos de outros investidores; Compromissos de capital do investidor em relação às suas participações e às devidas parcelas; Lista e uma descrição das participações em empreendimentos em conjunto significativas; Método que utiliza para reconhecer suas participações em entidades controladas em conjunto.
Bolívia	Não há norma específica.	Não há norma específica.	Não há norma específica.
Chile	NIFCH 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	NIFCH 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> .	NIFCH 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .
Colômbia	Não há norma específica.	Não há norma específica.	Não há norma específica.
Equador	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .
Peru	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> .	NIC 31 – <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i> : corresponde a IAS 31 - Investimentos em <i>joint ventures</i> .

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com as informações apresentadas no Quadro 11, verifica-se que em dois países da Comunidade Andina (Bolívia e Colômbia) estão em vigor normas contábeis locais,

relacionadas ao tratamento dos Investimentos em *Joint Venture*. Já na maior parte do bloco, que engloba três países (Chile, Equador e Peru), há convergência às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, ou seja, a IAS 31.

Os países que ainda não estão convergidos, como é o caso de Bolívia e Colômbia, estão com o processo de convergência às normas internacionais. Como já referido anteriormente, na Bolívia, a convergência estava prevista para 2011 e, na Colômbia, o processo de adoção das normas internacionais está previsto para o ano de 2014.

Na seção seguinte são apresentadas as normas contábeis relativas às Combinações de Negócios, nos países integrantes do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

2.4.2.6 Tratamento Contábil das Combinações de Negócios

Para apresentar de forma sucinta as normas contábeis inerentes às Combinações de Negócios que estão em vigor para o período da pesquisa, elaborou-se o Quadro 12.

No caso específico da norma que regula o tratamento contábil a ser dispensado às Combinações de Negócios, percebe-se a convergência à Norma Internacional de Contabilidade nº 3, em três países do MERCOSUL, ou seja, no Brasil, no Uruguai e na Venezuela. No caso brasileiro, a norma contábil vigente, emanada do pronunciamento contábil de nº 15 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, é correspondente à norma IASB de nº 3. Já no que se refere ao Uruguai e à Venezuela, percebe-se a adoção direta da NIIF 3 do IASB. Infere-se, dessa maneira, que, nestes três países do MERCOSUL, há convergência às normas contábeis internacionais do IASB que regulam as Combinações de Negócios.

No caso da Argentina, para o ano da pesquisa, está em vigor uma norma contábil específica e local, que trata das Combinações de Negócios. Esta norma contábil diverge, em muitos aspectos, do que está expresso na Norma Internacional de Contabilidade nº 3 do IASB. Cabe mencionar que a convergência ao conjunto normativo internacional está prevista para o ano de 2011, na Argentina.

Ainda com base nos dados do Quadro 12, percebe-se que no Paraguai está prevista a adoção da Norma Internacional de Contabilidade – IAS 3, no tratamento contábil das combinações de negócios. Contudo, as definições identificadas nas interpretações locais revelam algumas contrariedades com a referida norma do comitê internacional, de forma que não se pode afirmar com total segurança a convergência normativa neste item.

Quadro 12 – Normas Contábeis inerentes à Combinação de Negócios nos países do MERCOSUL

Combinação de Negócios	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 3)	São todas as transações que resultem numa combinação (concentração) de entidades ou negócios individuais em uma única entidade de reporte, independentemente da forma da transação.	Método de aquisição; Valor justo; <i>Goodwill</i> não deve ser amortizado, teste de <i>impairment</i> anualmente.	Nome, descrição e data da aquisição; Percentual de participação com direito a voto; Razões da combinação e descrição como a adquirente obteve o controle; Descrição qualitativa dos fatores que resultaram no reconhecimento do <i>goodwill</i> ; Na data de aquisição, valores reconhecidos de ativos, passivos e passivos contingentes; Valor total do <i>goodwill</i> ; Custos da combinação; Ganho reconhecido pela adquirente e as ações; Participação dos não controladores na adquirida e base de mensuração; Combinações em estágio, o valor justo da aquisição patrimonial da investidora antes da aquisição; Receitas, lucros ou prejuízos da adquirida, desde a data de aquisição na demonstração consolidada; Receita, lucro ou prejuízo da entidade combinada no período dos relatórios.
Argentina	É uma transação entre partes independentes, resultando no surgimento de uma nova entidade econômica, devido à união entre os mesmos ou à obtenção de controle sobre os ativos líquidos e as atividades do mesmo.	Alguns casos o método de aquisição; Em outros a unificação de interesses.	Incluem-se nos custos de aquisição; Valores justos com limite do valor recuperável; <i>Goodwill</i> positivo (llave positiva) é depreciável ao longo de sua vida útil; <i>Goodwill</i> negativo é admitido para a entidade controladora.
Brasil	CPC 15 – Combinações de Negócios: corresponde a IFRS 3 – Combinações de Negócios.	CPC 15 – Combinações de Negócios.	CPC 15 – Combinações de Negócios: correspondente a IFRS 3 – Combinações de Negócios.
Paraguai	É a operação de unir empresas separadas em uma única entidade econômica como resultado da união de interesses ou que uma empresa obtenha o controle sobre os ativos líquidos e operações de outra empresa.	Método de compra; União de interesses - valor contábil ajustado não se reconhece o <i>goodwill</i> positivo nem o negativo.	Combinação de negócios – NIF 13: correspondente a IFRS 3. União de Interesses: Descrição e número de ações emitidas; Porcentagem das ações com direito de voto de cada entidade, substituídas para dar lugar à união de interesses; Montantes de ativos e passivos que cada empresa tenha contribuído; Entradas por vendas, outros ingressos operacionais, itens extraordinários, lucros ou prejuízos líquidos de cada empresa.
Uruguai	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> .	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : correspondente a IFRS 3.
Venezuela	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> .	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Seguindo no exame das normas, no Quadro 13 são apresentadas as regras contábeis relativas às Combinações de Negócios nos países da Comunidade Andina.

Quadro 13 – Normas Contábeis inerentes à Combinação de Negócios nos países da Comunidade Andina

Combinação de Negócios	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 3)	São todas as transações que resultem numa combinação (concentração) de entidades ou negócios individuais em uma única entidade de reporte, independentemente da forma da transação.	Método de aquisição; Valor justo; <i>Goodwill</i> não deve ser amortizado, teste de <i>impairment</i> anualmente.	Nome, descrição e data da aquisição; Percentual de participação com direito a voto; Razões da combinação e descrição como a adquirente obteve o controle; Descrição qualitativa dos fatores que resultaram no reconhecimento do <i>goodwill</i> ; Na data de aquisição, valores reconhecidos de ativos, passivos e passivos contingentes; Valor total do <i>goodwill</i> ; Custos da combinação; Ganho reconhecido pela adquirente e as razões; Participação dos não controladores na adquirida e base de mensuração; Combinações em estágio, o valor justo da aquisição patrimonial da investidora antes da aquisição; Receitas, lucros ou prejuízos da adquirida, desde a data de aquisição na demonstração consolidada; Receita, lucro ou prejuízo da entidade combinada no período dos relatórios.
Bolívia	Não possui norma específica.	Não possui norma específica.	Não possui norma específica.
Chile	NIFCH 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.	NIFCH 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> .	NIFCH 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.
Colômbia	Não possui norma específica.	Não possui norma específica.	Não possui norma específica.
Equador	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> .	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.
Peru	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> .	NIIF 3 – <i>Combinaciones de Negocios</i> : corresponde a IFRS 3.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados apresentados no Quadro 13, constata-se que em dois países da Comunidade Andina (Bolívia e Colômbia) não estão em vigor, no período da pesquisa, normas contábeis específicas para o tratamento contábil das Combinações de Negócios. No que se refere aos demais países integrantes do bloco econômico, percebe-se a harmonização às normas internacionais emitidas pelo IASB, ou seja, neste caso a IFRS 3.

Cabe ressaltar que na Bolívia está em andamento o processo de convergência obrigatório desde o ano de 2011. No entanto, na Colômbia, este processo de convergência definitiva está sem data definida, mesmo com a previsão da Federação de Contadores deste país, que sinaliza como sendo o ano de 2014 o período para que isto ocorra.

Conclui-se, assim, o exame das normas inerentes aos investimentos em geral. Na sequência, apresentam-se as normas que regulam o tratamento contábil do Ativo Imobilizado nos dois blocos econômicos, no ano de 2010, período desta pesquisa.

2.4.2.7 Tratamento Contábil do Imobilizado

A partir das normas contábeis relativas ao Ativo Imobilizado que estão em vigor durante o ano da pesquisa nos países integrantes do MERCOSUL, elaborou-se o Quadro 14.

Quadro 14 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Imobilizado vigentes em 2010 nos países do MERCOSUL

Imobilizado	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 16)	É composto por itens tangíveis com vida útil prevista de mais de um período contábil e que são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos.	Custo; Valor justo se for adquirido por troca; Modelo de reavaliação ou custo, após reconhecimento.	Base de mensuração no cálculo do valor contábil; Métodos de depreciação; Vida útil ou taxa de depreciação usada; Valor contábil bruto, depreciação acumulada e perdas por <i>impairment</i> acumuladas no início e final do período; Adições de ativos classificados como mantidos para venda; Aquisições por meio de combinação de negócios; Aumentos ou reduções originadas de reavaliações e perdas por <i>impairment</i> ; Outras mudanças ocorridas no período.
Argentina	Ativos físicos adquiridos por compras ou construção própria que se empregam continuamente e repetidamente nas atividades principais da entidade, que possui uma capacidade de serviço que não se esgota nem consome em seu primeiro emprego e que não se transforma em outros bens e nem estão destinados à venda.	Valor Corrente; Valor contábil dos bens entregues quando: os bens em troca tenham uma utilização similar, numa mesma atividade e, seus custos de reposição são similares.	Saldos iniciais; Variações e saldos finais dos grupos que compõe esta categoria, mostrando separadamente os valores de origem e a depreciação acumulada e classificando as variações de acordo com sua natureza.
Brasil	CPC 27 – Ativo Imobilizado: corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	CPC 27 – Ativo Imobilizado.	CPC 27 – Ativo Imobilizado: corresponde a IAS 16 – Imobilizado.
Paraguai	NIF 11 - <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIF 11 - <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	NIF 11 - <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.
Uruguai	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.
Venezuela	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados do Quadro 14, verifica-se que no ano da pesquisa, somente na Argentina está em vigor norma local que regula o tratamento contábil do Ativo Imobilizado. Esta norma contábil ainda não está convergindo com as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB, estando esta convergência já prevista para o ano de 2011.

Nos demais países integrantes do MERCOSUL, percebe-se a convergência normativa no tratamento contábil do Ativo Imobilizado com IAS 16 -Imobilizado, emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade – IASB (*International Accounting Standards Board*).

Na sequência, no Quadro 15, são apresentadas as normas que regulam o tratamento contábil do Imobilizado nos países integrantes da Comunidade Andina.

Quadro 15 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Imobilizado vigentes em 2010 na Comunidade Andina

Imobilizado	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 16)	É composto por itens tangíveis com vida útil prevista de mais de um período contábil e que são mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens e serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos.	Custo; Valor justo se for adquirido por troca; Modelo de reavaliação ou custo, após reconhecimento.	Base de mensuração no cálculo do valor contábil; Métodos de depreciação; Vida útil ou taxa de depreciação usada; Valor contábil bruto, depreciação acumulada e perdas por <i>impairment</i> acumuladas no início e final do período; Adições de ativos classificados como mantidos para venda; Aquisições por meio de combinação de negócios; Aumentos ou reduções originadas de reavaliações e perdas por <i>impairment</i> ; Outras mudanças ocorridas no período.
Bolívia	Constitui o conjunto de bens tangíveis aplicados exclusivamente na exploração da empresa de permanência relativamente constante ou imobilizada.	Custo; Reavaliações técnicas.	Base de mensuração dos ativos fixos; Baixa dos bens dos ativos fixos; Ativos fixos dados em garantia; Custos parciais dos bens construídos e estimativas do custo para conclusão. Métodos de depreciação dos ativos fixos; Bases técnicas utilizadas na reavaliação do ativo; Documentos examinados para reavaliação; Quadro comparativo dos valores anteriores à reavaliação, valores reavaliados e os anos de vida útil remanescentes.
Chile	NIFCH 16 – <i>Activo Fijo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIFCH 16 – <i>Activo Fijo</i> .	NIFCH 16 – <i>Activo Fijo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.

(continua)

(conclusão)

Colômbia	São ativos tangíveis adquiridos, construídos ou em construção, com a intenção de usá-los permanentemente para a produção ou o fornecimento de outros bens e serviços, para arrendamento, administração da entidade econômica, não destinados à venda no curso normal dos negócios e cuja vida útil é superior a um ano.	Custo histórico. Correção monetária a partir da <i>unidad de poder adquisitivo constante</i> (UPAC) e ajustes para diferenças de mudança.	Taxas de câmbio e índices de conversão utilizados; Custo e métodos de mensuração utilizados em cada caso; Depreciação, exaustão e amortização, o método utilizado para alocar o custo, vida útil; Transações, com partes relacionadas, realizadas com vínculo econômico; Ativos não operacionais posta à venda; Ativos recebidos a título de <i>leasing</i> , classificados segundo a natureza do contrato.
Equador	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.
Peru	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> .	NIC 16 – <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> : corresponde a IAS 16 – Imobilizado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 15, verifica-se que em dois países da Comunidade Andina (Bolívia e Colômbia) estão vigentes, no ano de 2010, normas locais específicas relacionadas ao tratamento contábil do Imobilizado. No entanto, nos demais países do bloco (Chile, Equador e Peru), ocorre a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, estando em vigor norma que corresponde a IAS 16.

Cabe mencionar que na Bolívia está em curso o processo de convergência contábil com obrigatoriedade da adoção das normas IASB para o ano de 2011. Contudo, na Colômbia, há planos de convergência para o ano de 2014, não havendo data fixada de forma oficial para tanto.

Para concluir o estudo normativo e a fundamentação teórica do estudo, são apresentadas, na seção seguinte, as normas que regulam o tratamento contábil dos Ativos Intangíveis nos países do Mercosul e da Comunidade Andina.

2.4.2.8 Tratamento Contábil dos Ativos Intangíveis

Nesta seção, inicialmente, são apresentadas as normas contábeis vigentes nos países do MERCOSUL, no período desta pesquisa (ano de 2010), e que regulam a mensuração e a evidenciação dos Ativos Intangíveis.

Com base nos dados do Quadro 16, percebe-se que em quatro países do MERCOSUL as normas contábeis que disciplinam o tratamento dos Ativos Intangíveis são normas

correspondentes (quando não a própria IAS) à Norma Internacional de Contabilidade nº 38 do IASB. Assim, no Brasil, no Paraguai, no Uruguai e na Venezuela, a norma que regula a mensuração e a evidenciação dos elementos do Ativo Intangível está completamente convergente com a respectiva norma IAS.

Verifica-se que o único país do MERCOSUL que possui normas contábeis específicas, quanto ao tratamento dos Ativos Intangíveis, no ano da pesquisa, é a Argentina. Neste caso, percebem-se diferenças quanto à norma internacional correspondente, mas, com o processo de convergência em curso neste país e com previsão para 2011, entende-se que estas discrepâncias sejam eliminadas.

Quadro 16 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Intangível vigentes em 2010 nos países do MERCOSUL

Ativos Intangíveis	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 38)	É um ativo não monetário identificável e sem substância física. É um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual são esperados benefícios futuros para a entidade.	Custo; Valor justo - em combinações de negócios; Após reconhecimento: modelo de custo; modelo de reavaliação.	Se a vida útil é definida ou indefinida; Métodos de amortização; Valor contábil bruto, no começo e no fim do período; Adições; Ativos classificados para venda ou incluídos num grupo de alienação; Aumentos e diminuições resultantes de reavaliações ou revertidas diretamente no patrimônio líquido; Perdas de valor e qualquer amortização reconhecida no período; Quaisquer alterações no valor contábil durante o período.
Argentina	São os representativos dessas franquias, privilégios ou outros similares, incluindo adiantamento para a sua aquisição que não são tangíveis ou direitos de terceiros e expressam um valor cuja existência depende da possibilidade futura de produzir renda.	Custo.	Natureza; Saldo iniciais; Variações e saldos finais dos ativos que integram as contas, separados dos valores originais das amortizações acumuladas.
Brasil	CPC 04 (R1) – Ativo Intangível: corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	CPC 04 (R1) – Ativo Intangível.	CPC 04 (R1) – Ativo Intangível: corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.
Paraguai	NIF 15 - <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIF 15 - <i>Activos Intangibles</i> .	NIF 15 - <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.
Uruguai	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : Corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> .	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.
Venezuela	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : Corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> .	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Concluindo o exame das normas contábeis específicas aos elementos patrimoniais, objeto do presente estudo, apresenta-se no Quadro 17 o conjunto normativo inerente aos Ativos Intangíveis, vigente no período da pesquisa, nos países da Comunidade Andina.

Com base nos dados do Quadro 17, percebe-se que, em três dos cinco países da Comunidade Andina (Chile, Equador e Peru), eram vigentes, no ano de 2010, normas contábeis correspondentes a IAS 38, que regula a mensuração e a evidenciação dos Ativos Intangíveis. Percebe-se assim, nestes países, convergência com o padrão de normas internacionais no que tange ao tratamento contábil dos elementos do Intangível.

Quadro 17 – Normas Contábeis inerentes ao Ativo Intangível vigentes em 2010 na Comunidade Andina

Ativos Intangíveis	Definição	Mensuração	Evidenciação
IFRS (IAS 38)	É um ativo não monetário identificável e sem substância física. É um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual são esperados benefícios futuros para a entidade.	Custo; Valor justo - em combinações de negócios; Após reconhecimento: modelo de custo; modelo de reavaliação.	Se a vida útil é definida ou indefinida; Métodos de amortização; Valor contábil bruto, no começo e no fim do período; Adições; Ativos classificados para venda ou incluídos num grupo de alienação; Aumentos e diminuições resultantes de reavaliações ou revertidas diretamente no patrimônio líquido; Perdas de valor e qualquer amortização reconhecida no período; Quaisquer alterações no valor contábil durante o período.
Bolívia	Compreendem os direitos e outros bens imateriais, que possuem um prazo de existência limitado por lei, por contrato que não possuem uma duração de existência conhecida no momento de aquisição.	Custo.	Mensuração das patentes, marcas de fábrica, <i>goodwill</i> , software ou outro ativo intangível como incremento de tecnologia; Método de amortização por classe e vida útil estimada; Explicação dos bens que são objeto de amortização e os incrementos no valor; Para projetos de pesquisa e desenvolvimento: custo de exploração, custo de desenvolvimento e custo de produção ou exploração.
Chile	NIFCH 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIFCH 38 – <i>Activos Intangibles</i>	NIFCH 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.
Colômbia	É o produto de uma entidade econômica que, na falta de natureza material, implica um direito ou privilégio em relação a terceiros, exceto os decorrentes de outros ativos, cujo exercício ou exploração podem obter benefícios econômicos em diversos períodos.	Valor histórico, podendo ser atualizado mediante índices da inflação.	Taxas de câmbio e índices de conversão utilizados; Custo corrigido, despesas capitalizadas, custos e métodos de mensuração utilizados em cada caso; Depreciação, exaustão e amortização associados ao ativo, mostrando: o método utilizado para alocar o custo, vida útil e o valor lançado nos resultados do período;
Equador	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> .	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.
Peru	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> .	NIC 38 – <i>Activos Intangibles</i> : corresponde a IAS 38 – Ativos Intangíveis.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 17, percebe-se que os únicos países da Comunidade Andina nos quais estavam vigentes, no ano da pesquisa, normas locais relativas ao tratamento contábil dos Ativos Intangíveis, são a Bolívia e a Colômbia. Neste caso, não há convergência normativa com o organismo internacional de emissão de normas contábeis.

Conclui-se, dessa forma, a apresentação das normas contábeis vigentes, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, relacionadas aos elementos patrimoniais ativos que são objeto de análise nas empresas pesquisadas.

Cabe ressaltar que no MERCOSUL o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade está em estágio avançado, mesmo que a Argentina seja o país mais atrasado nesta questão. Contudo, no Paraguai, mesmo que as normas internacionais de contabilidade sejam a base da normativa contábil, desde 1992, em algumas circunstâncias, ainda não há uma convergência completa. Sendo assim, a completa convergência às normas internacionais de contabilidade ainda não é uma realidade concreta nos países do MERCOSUL, no período abrangido por esta pesquisa.

Nos países da Comunidade Andina, o processo de convergência parece ainda mais distante, principalmente, em função da situação colombiana, em que não há ainda uma data oficial para a efetiva adoção do padrão de normas internacionais de contabilidade. Na Bolívia, o processo de convergência já está em curso, sendo a data para a adoção efetiva das normas internacionais o ano de 2011. Importante considerar que, no caso do Chile, mesmo que a obrigatoriedade da adoção do padrão internacional ocorra no ano de 2011, já, no período de realização da pesquisa (2010), a convergência normativa se encontra consolidada.

Concluída a fundamentação teórica, prossegue o estudo com a apresentação dos aspectos metodológicos da pesquisa realizada, no capítulo 3, apresentado a seguir.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Segundo Cervo (2007), o método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade. Lopes (2006) descreve que uma investigação científica pode ser realizada de diversas formas e etapas, com o intuito de atingir a um determinado fim, de modo que a investigação seja organizada, segura, prática e verdadeira. Conforme Vergara (2003, p.48), o método é “um caminho, uma forma, uma lógica de pensamento”. Lakatos e Marconi (1993) afirmam que o método científico é um conjunto de processos ou operações mentais que se devem empregar na investigação, é a linha adotada no processo de pesquisa. Os métodos que fornecem as bases lógicas à investigação são: (a) dedutivo; (b) indutivo; (c) hipotético-dedutivo; (d) dialético e (e) fenomenológico.

Assim, neste capítulo, descrevem-se os aspectos presentes na metodologia adotada na pesquisa realizada.

3.1 MÉTODO DE PESQUISA

O método utilizado na pesquisa é o indutivo, o qual, segundo Gil (1999, p. 47),

é um método proposto pelos empiristas Bacon, Hobbes, Locke e Hume, pois considera que o conhecimento é fundamentado na experiência, não levando em conta princípios preestabelecidos. Parte-se da observação de fatos ou fenômenos cujas causas se desejam conhecer. A seguir, procura-se compará-los com a finalidade de descobrir as relações existentes entre eles. Por fim, procede-se à generalização, com base na relação verificada entre os fatos ou fenômenos.

Já Marconi e Lakatos (2009) mencionam que, enquanto no método dedutivo premissas verdadeiras levam a conclusões verdadeiras, no método indutivo essas premissas conduzem apenas a conclusões prováveis.

Assim, a partir da observação e da análise das práticas contábeis inerentes à mensuração e à evidenciação dos principais elementos patrimoniais em empresas sediadas nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, busca-se uma resposta no que se refere à harmonização (ou não) nestas práticas, bem como sua convergência com padrões aceitos no âmbito internacional.

3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Segundo Silva e Menezes (2001), as pesquisas podem ser classificadas de acordo com sua natureza, quanto à abordagem do problema, seus objetivos e quanto aos procedimentos técnicos.

3.2.1 Quanto à Natureza

Quanto à natureza, a pesquisa classifica-se em: pura ou básica e aplicada. Segundo Cervo, Bervian e Silva (2007), a pesquisa básica tem como meta o saber, buscando satisfazer uma necessidade intelectual por meio do conhecimento. Já na pesquisa aplicada, o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando soluções para problemas concretos. A pesquisa básica busca a atualização de conhecimentos para uma nova tomada de posição, enquanto a aplicada pretende, além disso, transformar em ação concreta os resultados de seu trabalho (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

O presente estudo é uma pesquisa aplicada, pois busca contribuir, com fins práticos, para a geração do conhecimento da temática abordada, com o intuito de analisar e identificar, a partir dos relatórios contábeis, as assimetrias ou simetrias existentes na avaliação e na evidenciação de elementos patrimoniais, em empresas do setor industrial, nos países integrantes do MERCOSUL e da Comunidade Andina – CAN.

3.2.2 Quanto ao Objetivo

De acordo com seu objetivo, essa pesquisa é caracterizada como descritiva, pois são descritas e analisadas as práticas contábeis observadas em empresas industriais sediadas no MERCOSUL e na Comunidade Andina – CAN, procurando avaliar o estágio de harmonização e convergência na mensuração e evidenciação dos principais elementos patrimoniais destas organizações. Andrade (2002, p. 56) destaca que

a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

3.2.3 Quanto à Abordagem do Problema

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa pode ser definida como qualitativa, visto que descreve a complexidade do problema, analisando e interpretando os dados de forma indutiva, sem a utilização de técnicas estatísticas. Segundo Silva e Menezes (2001, p. 20), a

pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa.

Richardson (1999, apud BEUREN et. al., 2004, p. 36) comenta que os “estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

O autor expressa ainda que a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema, situação presente neste estudo.

3.2.4 Quanto ao Procedimento Técnico

A pesquisa é documental, pois teve como fonte de dados publicações oficiais administrativas das companhias definidas para o estudo, em seu formato original, disponibilizadas nas páginas web dos organismos que regulam os mercados de capitais nos países que compõem o MERCOSUL e a Comunidade Andina – CAN.

Para Silva e Grigolo (2002), a pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Conforme Gil (1991), baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa.

3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população é constituída pelas companhias abertas que negociam suas ações nos mercados de capitais (bolsas de valores), nos países integrantes dos blocos econômicos do MERCOSUL e da Comunidade Andina – CAN. Partiu-se, portanto, de uma população muito

ampla e numerosa até que se chegasse à amostra final, composta por 30 (trinta) empresas do setor industrial, sendo três em cada país.

Inicialmente, partiu-se da população existente em cada um dos países dos blocos econômicos. Observou-se que nas economias menos desenvolvidas o número de empresas com informações disponíveis era muito limitado. Na Tabela 1, apresenta-se a população inicial de empresas e a população de empresas industriais, da qual foi extraída a amostra final.

Tabela 1 - Empresas de capital aberto do MERCOSUL e Comunidade Andina

PAÍS	EMPRESAS REGISTRADAS NAS CVM / CNV	EMPRESAS INDUSTRIAIS
Argentina	418	65
Brasil	504	44
Paraguai	85	6
Uruguai	24	13
Venezuela	42	19
Bolívia	80	10
Chile	214	19
Colômbia	428	24
Equador	121	38
Peru	212	57
TOTAL	2.128	295

Fonte: Elaborada pelo autor.

A partir dos dados da Tabela 1, percebe-se que na maioria dos países o número de empresas industriais, cujos dados estavam disponíveis para a pesquisa, é inferior a 30. Assim, a partir da quantidade de empresas industriais destes países, optou-se por selecionar três empresas em cada país, sendo o critério de escolha o maior faturamento anual combinado com maior valor de ativos.

Tendo sido identificada a amostra em sete países (Paraguai, Uruguai, Venezuela, Bolívia, Chile, Colômbia e Equador), observou-se que nos demais países o mais conveniente seria escolher empresas que pertencessem ao setor de produtos de consumo cíclico, tendo sido, neste grupo, escolhidas as empresas de maior faturamento anual combinado com maior valor de ativos.

Assim, definiu-se uma amostra de trinta empresas industriais, o que representa 10% da população de empresas industriais existentes nos países. A composição dessa amostra, com a identificação das empresas, é apresentada no Apêndice deste estudo.

A amostra foi escolhida em função da intencionalidade e pela acessibilidade aos dados. Escolheram-se empresas industriais em função das características de seus ativos, pois,

nelas, haveria maior propensão de se encontrar um maior número de elementos patrimoniais para o estudo.

A escolha dos elementos patrimoniais a serem analisados deu-se a partir da prévia análise da estrutura do ativo das empresas da amostra. Com base nos dados dos balanços patrimoniais das empresas da amostra, calculou-se a representatividade de cada elemento patrimonial que foi analisado, ou seja: Contas a receber de Clientes, Estoques, Investimentos, Imobilizado e Intangível, além da representatividade total destes elementos. A partir desta quantificação, calculou-se a estatística descritiva apresentada nas Tabelas 2 e 3.

Tabela 2 - Estatística descritiva dos principais elementos do Ativo das empresas nos países do MERCOSUL

Estatística Descritiva	Clientes	Estoques	Investimentos	Imobilizado	Intangível	Total Itens
Média	0,1631	0,1867	0,0568	0,3331	0,0210	0,7607
Mediana	0,1341	0,1794	0,0078	0,3375	0,0001	0,7690
Desvio padrão	0,1081	0,0906	0,1448	0,1593	0,0464	0,1176
Variância da amostra	0,0117	0,0082	0,0210	0,0254	0,0021	0,0138
Intervalo	0,3802	0,3026	0,5691	0,4855	0,1490	0,4347
Mínimo	0,0118	0,0383	0,0000	0,0909	0,0000	0,4909
Máximo	0,3920	0,3409	0,5691	0,5764	0,1490	0,9256
Contagem	15	15	15	15	15	15

Fonte: Elaborada pelo autor.

Tabela 3 - Estatística descritiva dos principais elementos do Ativo das empresas da Comunidade Andina

Estatística Descritiva	Clientes	Estoques	Investimentos	Imobilizado	Intangível	Total Itens
Média	0,1885	0,1890	0,0879	0,3950	0,0128	0,8732
Mediana	0,1934	0,1897	0,0312	0,3624	0,0022	0,9218
Desvio padrão	0,1227	0,1371	0,1133	0,1464	0,0202	0,1205
Variância da amostra	0,0150	0,0188	0,0128	0,0214	0,0004	0,0145
Intervalo	0,3982	0,4429	0,4003	0,3978	0,0721	0,4682
Mínimo	0,0168	0,0085	-	0,2032	-	0,5233
Máximo	0,4150	0,4514	0,4003	0,6010	0,0721	0,9915
Contagem	15	15	15	15	15	15

Fonte: Elaborada pelo autor.

Com base nos dados da Tabela 2, percebe-se que nas empresas que compõe a amostra do MERCOSUL, estes elementos patrimoniais representam em média 76,1% do Ativo Total, atingindo um percentual máximo de 92,56%.

Também a partir dos dados da Tabela 3, percebe-se que na amostra da Comunidade Andina, os elementos analisados representam em média 87,3% dos ativos totais, sendo que se registra um percentual máximo de 99,15% em uma das empresas estudadas.

Em função da representatividade dos referidos elementos patrimoniais, realizou-se a pesquisa com base nos mesmos, ou seja: Contas a Receber de Clientes (Receitas), Estoques, Investimentos (Investimentos em Coligadas e Controladas, Propriedades para Investimento, Investimento em *Joint Venture* e Combinação de Negócios), Imobilizado e Intangível.

3.4 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Com relação aos procedimentos de coleta dos dados, como já referido anteriormente, utilizou-se a pesquisa documental. Os dados necessários para a análise e para a interpretação das normas e demonstrações contábeis, foram coletados em páginas web oficiais de entidades governamentais e de órgãos fiscalizadores e controladores dos mercados de capitais, nos países integrantes dos blocos estudados.

Os dados obtidos foram categorizados e organizados em quadros e tabelas, para que se pudesse realizar sua análise de forma descritiva, adotando técnicas qualitativas.

3.5 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados na pesquisa foram analisados por meio da técnica de análise de conteúdo, que é definida por Bardin (1995, p. 66) como

um conjunto de técnica de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Para Bardin (1995), existem três fases na análise de conteúdo e são organizadas em torno de três polos cronológicos: (a) Pré-análise; (b) Exploração do material; Tratamento dos resultados, (c) Inferência e interpretação. Segundo o autor, a fase de pré-análise é a de organização, objetivando sintetizar e tornar operacionais as ideias iniciais de maneira a esquematizar as operações que se sucederão.

Já a segunda caracteriza-se pela administração sistemática das decisões tomadas na fase anterior, consistindo em operações de codificação, desconto ou enumeração, em função de regras preestabelecidas. Na terceira e última fase, o autor explica que ocorre o tratamento dos dados de forma a tornarem-se significativos e válidos. Por conseguinte, o analista, ao

encontrar resultados significativos, poderá propor inferências e adiantar interpretações aos objetivos propostos ou a novas descobertas.

Neste estudo, utilizou-se esta sequência no processo de análise, conforme já descrito nas seções anteriores.

3.6 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E DO ESTUDO

As principais limitações do método de pesquisa estão relacionadas ao critério de escolha da amostra e à forma de análise dos dados.

Como a amostra foi escolhida com base em critérios de intencionalidade do pesquisador e não de forma aleatória, incorre-se no risco de não haver escolhido a amostra mais representativa da população. No entanto, ao escolher empresas de maior porte, pode-se mitigar esta limitação à medida que a amostra escolhida acaba por representar uma parte significativa no conjunto da população.

Outro fator limitador é inerente ao método de análise, pois descrevendo e analisando de forma qualitativa os dados, corre-se o risco de assumir em demasia a visão do pesquisador sobre os dados pesquisados. Contudo, esta é uma questão inerente às pesquisas, pois, ao final, o relato acaba ocorrendo sempre a partir da interpretação do pesquisador sobre o tema em estudo.

As limitações metodológicas referidas acabam por refletir-se nos resultados do estudo. Assim, os achados referem-se à amostra pesquisada, sendo que a generalização dos resultados sempre terá limitações importantes em face da natureza da amostra.

Por fim, entende-se que as limitações apontadas devem ser consideradas quando da interpretação dos resultados, o que de forma alguma invalida os achados na pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 ASPECTOS INTRODUTÓRIOS

Este capítulo se destina à análise descritiva das práticas contábeis adotadas por empresas industriais do MERCOSUL e da Comunidade Andina, no que tange à mensuração e à evidenciação dos seus elementos patrimoniais de maior relevância. Para tanto, conforme já descrito no capítulo anterior, elaboraram-se quadros resumo das práticas contábeis, com as respectivas análises. Foram objeto de análise os seguintes elementos Patrimoniais: Contas a Receber de Clientes, Estoques, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Seguindo a mesma ordem da apresentação dos elementos no Balanço Patrimonial, realizou-se primeiramente a análise da mensuração e evidenciação das Contas a Receber de Clientes, oriundas de vendas a prazo. Esta análise é apresentada na sequência.

4.2 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS CONTAS A RECEBER DE CLIENTES

Nos Quadros 18 e 19, apresentam-se as análises dos critérios adotados pelas empresas estudadas com relação à mensuração das contas a receber de clientes. No Quadro 18 são apresentados os critérios de mensuração das contas a receber de clientes em empresas do MERCOSUL e, no Quadro 19, a apresentação das empresas da Comunidade Andina é análoga às do MERCOSUL.

Quadro 18 - Mensuração de contas a receber de clientes em empresas do Mercosul

Mensuração dos Clientes	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Critérios	-Valor atual	-Valor da venda realizada, ajustado ao valor presente	-Valor de realização	-Valores históricos: vendas realizadas	-Valor da venda realizada

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 18, percebe-se que nas empresas de três países do Mercosul (Paraguai, Uruguai e Venezuela) as Contas a Receber de Clientes são mensuradas pelo valor histórico, ou seja, pelo valor das vendas realizadas. No caso das empresas brasileiras, também se identificou este critério, mas, adicionalmente, foi informado que se realiza o Ajuste a Valor Presente (AVP), quando houver relevância. Já com relação às empresas argentinas, houve menção à utilização do valor atual na avaliação destes recebíveis.

Considerando as análises realizadas, percebe-se convergência a IAS 18, no Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela, nas práticas informadas pelas empresas. Com relação à Argentina, mesmo que tenha sido informado o critério de valor atual, não se pode afirmar

convergência à Norma Internacional, pois, neste país está em vigor a RT 17, que é uma norma contábil interna.

Mesmo que se tenha identificado convergência a IAS 18 no que se refere a mensuração dos recebíveis originados de vendas a prazo, em empresas industriais de quatro países do Mercosul, é necessário referir que a linguagem utilizada nas notas explicativas não é homogênea, ou seja, não há um padrão que possa ser considerado comum.

Na sequência, no Quadro 19, apresenta-se a análise dos critérios de mensuração das Contas a Receber de Clientes em empresas da Comunidade Andina.

Quadro 19 - Mensuração de contas a receber de clientes em empresas da Comunidade Andina

Mensuração dos clientes	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Critérios	-Ausência de notas explicativas.	-Valor de realização.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Valor nominal.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 19, observa-se que o critério de mensuração das Contas a Receber de Clientes evidenciado pelas empresas chilenas, foi o valor de realização, enquanto que nas empresas peruanas, o critério informado foi o valor nominal. Nos demais países não foi possível identificar os critérios de valoração dos recebíveis originados de vendas a prazo, em função das seguintes circunstâncias distintas:

- Nas empresas bolivianas e equatorianas não houve a publicação de nota explicativa sobre este critério; e
- Nas empresas colombianas não se identificou qualquer nota explicativa sobre as demonstrações contábeis disponibilizadas na página da web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

A partir dos dados do Quadro 19, observa-se de forma objetiva que apenas nas empresas chilenas identificou-se convergência a IAS 18 do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB). Percebe-se, assim, que não há convergência com a referida IAS no que se refere à mensuração das Contas a Receber de Clientes em empresas dos países da Comunidade Andina.

Conclui-se que, no que se refere à mensuração das contas a Receber de Clientes, não foi possível identificar convergência completa a IAS 18, nem no MERCOSUL, nem na Comunidade Andina. Também parece distante a harmonização de práticas contábeis neste item do ativo dentro dos dois blocos econômicos e, muito menos, entre os mesmos.

Seguindo as análises relativas, apresenta-se o Quadro 20, no qual constam os itens de evidenciação das Contas a Receber de Clientes, tanto no Balanço Patrimonial como nas respectivas notas explicativas, em empresas dos países do MERCOSUL.

Quadro 20 - Evidenciação relativa às contas a receber de clientes em empresas do MERCOSUL

Evidenciação dos Clientes	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Conta: Créditos por vendas. -Valor: total do grupo.	-Conta: Contas a receber de clientes. -Valor: total do grupo.	-Conta: Créditos por vendas. -Valor: total do grupo.	-Conta: Créditos por vendas. -Valor: total do grupo.	-Conta: Contas por cobrar. -Valor: total do grupo.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.
	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.
	-Provisão para devedores duvidosos.	-Provisão para devedores duvidosos e desconto pontualidade. -Ajuste a valor presente (AVP).	-Provisão para devedores duvidosos.	-Provisão para devedores duvidosos.	-Provisão para devedores duvidosos e desconto pontualidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando os dados do Quadro 20, percebe-se que nas empresas dos países do MERCOSUL, os clientes são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor total agrupado. As diferenças na apresentação dos clientes no Balanço Patrimonial decorrem da nomenclatura: na Argentina, Paraguai e Uruguai, as empresas estudadas adotam a conta Créditos por Vendas (*Créditos por Ventas*); no Brasil, as empresas utilizam a conta denominada de Clientes, enquanto que na Venezuela as empresas utilizam a nomenclatura de Contas por Cobrar (*Cuentas por Cobrar*). Presume-se que tais diferenças na nomenclatura possam ser decorrentes das distintas características de linguagem dos países.

A partir do Quadro 20, verifica-se que todas as empresas pesquisadas do MERCOSUL apresentam uma nota explicativa comum, informando as políticas contábeis adotadas e os critérios de avaliação empregados na determinação do valor dos clientes. Observa-se, também, uniformidade com relação à nota explicativa, que detalha item por item a composição do valor global líquido da conta Clientes, demonstrado no Balanço Patrimonial.

Em todas as empresas estudadas do MERCOSUL houve a apresentação de nota explicativa informando sobre a constituição de provisão para devedores duvidosos. Em dois

países (Brasil e Venezuela) constatou-se nas notas explicativas das empresas a constituição de provisão para descontos e pontualidades. Foi apresentado em apenas um país do MERCOSUL (Brasil), o ajuste a valor presente (AVP) no grupo de clientes, seguindo o que determina o CPC 12. O referido pronunciamento do CPC brasileiro não possui norma análoga em pronunciamentos do IASB. Cabe referir que a IAS 18 estabelece que as contas a receber oriundas de vendas a prazo devem ser mensuradas pelo valor de custo (valor da operação de venda) ou valor realizável líquido.

A partir do Quadro 20, depreende-se elevado grau de harmonização nas evidenciações relativas às contas a receber de clientes. As discrepâncias mais significativas decorrem do método de mensuração adotado, situação que diz respeito às análises anteriormente realizadas, a partir do Quadro 18.

Continuando as análises inerentes à evidenciação dos recebíveis de vendas a prazo, apresentam-se, no Quadro 21, as informações obtidas a partir das notas explicativas de empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 21 - Evidenciação relativa às contas a receber de clientes em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação dos Clientes	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanco Patrimonial	-Conta: Contas por cobrar comerciais. -Valor: total do grupo.	-Conta: Devedores comerciais. -Valor: total do grupo.	-Conta: Devedores. -Valor: por item e total do grupo.	-Conta: Clientes. -Valor: total do grupo.	-Conta: Contas por cobrar comerciais. -Valor: total do grupo.
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.
	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.	-Ausência de notas explicativas.	-Detalhamento das contas de clientes.	-Detalhamento das contas de clientes.
	-Provisões para incobráveis.	-Provisões para incobráveis.	-Ausência de notas explicativas.	-Provisões para incobráveis.	-Provisões para cobrança duvidosa.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se, a partir do Quadro 21, que nas empresas de quatro países da Comunidade Andina (Bolívia, Chile, Equador e Peru) o montante a receber de clientes é apresentado no Balanco Patrimonial, em conta individual, com o valor líquido global agrupado na mesma. De forma distinta, nas empresas colombianas, estes recebíveis são apresentados com seus valores, item por item, e o respectivo total.

As diferenças da apresentação das contas a receber de clientes no Balanço Patrimonial, decorrem da nomenclatura, visto que as empresas bolivianas e peruanas adotam a denominação Contas por Cobrar Comerciais (*Cuentas por Cobrar Comerciales*), enquanto que no Chile as empresas utilizam a conta denominada Devedores Comerciais (*Deudores Comerciales*). As empresas equatorianas usam a conta Clientes e as empresas colombianas utilizam a conta Devedores (*Deudores*). Mesmo que o idioma (Espanhol) seja o mesmo nos países da Comunidade Andina, não há uma nomenclatura comum para designar os recebíveis oriundos das vendas a prazo no Balanço Patrimonial das empresas estudadas.

Nas informações reveladas nas notas explicativas, observa-se, a partir do Quadro 21, que nas empresas pesquisadas da Bolívia, Colômbia e Equador, não houve divulgação de notas explicativas relativas às políticas contábeis e o critério de avaliação. Contudo, foram observadas notas comuns nas empresas do Chile e do Peru.

Foi observada uniformidade com relação à nota explicativa que detalha, item por item, a composição do valor global líquido das Contas a Receber de Clientes, apresentado no Balanço Patrimonial nas empresas da Bolívia, Chile, Equador e Peru. No entanto, na Colômbia há ausência de nota explicativa nas demonstrações contábeis publicadas na página web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

As análises dos dados do Quadro 21 levam à constatação de um baixo nível de convergência às normas internacionais de contabilidade na evidenciação dos clientes. As principais divergências observadas são a ausência de notas explicativas das políticas contábeis e dos critérios de avaliação, nas empresas de dois países (Bolívia e Equador), e a absoluta ausência de notas explicativas nas Demonstrações Contábeis das empresas da Colômbia, conforme dados publicadas na página web da superintendência financeira deste país.

Prosseguindo nas análises, no item 4.3, são abordados os critérios de avaliação e de evidenciação dos estoques nas empresas estudadas do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

4.3 CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ESTOQUES

Para proceder à análise dos critérios adotados pelas empresas estudadas com relação à mensuração dos estoques, elaboraram-se os quadros 22 e 23. No quadro 22, apresentam-se os critérios de mensuração dos estoques adotados por empresas do MERCOSUL, enquanto que no Quadro 23 procede-se à apresentação equivalente em empresas da Comunidade Andina.

Observando os dados do Quadro 22, percebe-se que, no caso do MERCOSUL, o critério de mensuração dos estoques baseado no custo histórico foi utilizado em todas as empresas analisadas. Em empresas de três países observa-se que, além do custo, houve também a adoção do custo de reposição, o que foi observado na Argentina, enquanto que, no Brasil e no Uruguai observa-se a utilização do Valor Realizável Líquido (VRL), o que, no caso destes dois países, indica a observância do que está previsto nas Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 2).

Quadro 22 - Mensuração dos estoques em empresas do Mercosul

Mensuração dos Estoques	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Critérios	-Custo de produção	-Custo de aquisição/construção	-Custo de aquisição	-Custo de aquisição/construção	-Custo de aquisição
	-Custo de reposição	-Valor Realizável Líquido		-Valor Realizável Líquido	
Método	-Não Informado	-Custo médio ponderado	-Preço Médio Ponderado	-Custo médio ponderado	-Custo médio

Fonte: Elaborado pelo autor.

No que se refere ao método utilizado para a avaliação do valor dos estoques, percebe-se ainda, a partir do Quadro 22, que o Custo Médio Ponderado foi adotado em três países do MERCOSUL. Contudo, nas empresas da Venezuela houve menção apenas ao Custo médio, enquanto que nas empresas argentinas não foi informado o critério. Com relação ao método de valoração dos estoques, percebe-se aderência ao que está expresso na Norma Internacional do IASB (IAS 2), em quatro países do MERCOSUL, sendo que apenas nas empresas argentinas não foi possível identificar o método utilizado.

Na sequência, procedeu-se à análise dos critérios de mensuração dos estoques em empresas da Comunidade Andina. Para dar suporte a estas análises, apresenta-se na continuação o Quadro 23, com os respectivos dados.

Quadro 23 - Mensuração dos estoques em empresas da Comunidade Andina

Mensuração dos Estoques	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Critérios	-Custo de aquisição/produção atualizado pela UFV	-Custo de aquisição/construção	-Sem dados para análise.	-Custo de aquisição/construção	-Custo de aquisição
		-Valor realizável líquido	-Sem dados para análise.	-Não informado	-Valor realizável líquido
Método	-Custo médio ponderado atualizado	-Preço médio ponderado	-Sem dados para análise.	-Custo médio/fabricação	-Custo médio ponderado

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 23, observa-se que na Comunidade Andina o critério de mensuração de estoques adotado nas empresas estudadas é, predominantemente, o custo histórico de aquisição, produção ou construção. A exceção são as empresas colombianas, visto que, pela falta de notas explicativas nas demonstrações contábeis publicadas na página web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV), não foi possível identificar os critérios de valoração dos estoques.

Cabe ressaltar que na Bolívia, o custo dos estoques é corrigido pela unidade de desenvolvimento habitacional (UFV – *unidad de fomento a la vivienda*), no encerramento do exercício. Em dois países observa-se que, além do critério de custo, as empresas utilizaram o Valor Realizável Líquido (VRL), sistemática utilizada em empresas do Chile e do Peru para proceder a ajustes de valor nos seus estoques.

Também se observa, a partir do Quadro 23, que, em três países o método adotado para a valoração dos estoques é o preço médio ponderado, observado nas empresas chilenas, peruanas e bolivianas. Contudo, nas empresas bolivianas este método é atualizado pela unidade de desenvolvimento habitacional (UFV – *unidad de fomento a la vivienda*) no encerramento do exercício. Nas empresas equatorianas observou-se menção ao método do custo médio ou custo de fabricação, sem referência à ponderação ou não. Com relação às empresas da Colômbia, não se identificou o método pela ausência de notas explicativas.

Com relação ao método de valoração dos estoques, percebe-se aderência completa ao que está expresso na Norma Internacional do IASB (IAS 2) em apenas dois países (Chile e Peru), sendo que, em outros dois países (Bolívia e Equador) a aderência é parcial por não haver referência ao critério de Valor Realizável Líquido. Como já referido, nas empresas colombianas não foi possível avaliar o nível de convergência pela não publicação de notas explicativas às demonstrações contábeis.

Continuando as análises relativas aos estoques, apresenta-se, na sequência, o Quadro 24, no qual constam os itens evidenciados no Balanço Patrimonial e nas respectivas notas explicativas relativas aos estoques, nas empresas do MERCOSUL.

Quadro 24 - Evidenciação relativas aos estoques em empresas do MERCOSUL

Evidenciação dos Estoques	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo	-Conta: Estoques -Valor: total do grupo	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo	-Conta: Bens de comercialização -Valor: total do grupo	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Políticas contábeis e método de custeio.
	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.
	-Quadro do custo das mercadorias vendidas (CMV): saldo inicial, compras, saldo final e o CMV.	-Provisões para perdas e obsolescência. -Revisão do Valor Líquido de Realização.	-Provisões para perdas e obsolescência.	-Provisões para perdas e obsolescência.	-Provisões para perdas e obsolescência. -Revisão do Valor Líquido de Realização

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 24, percebe-se que nas empresas dos países do MERCOSUL os estoques são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor líquido global agrupado nesta conta. As diferenças na apresentação dos estoques no Balanço Patrimonial decorrem da nomenclatura, visto que, na Argentina, Paraguai e Venezuela, as empresas estudadas adotam a conta Inventários (*Inventarios*), enquanto no Brasil as empresas utilizam a conta denominada Estoques e, por sua vez, as empresas uruguaias utilizam a designação Bens de Comercialização (*Bienes de Cambio*). Entende-se que estas diferenças de nomenclatura possam ser decorrentes das distintas formas de linguagem dos países.

Com relação às informações reveladas nas notas explicativas, observa-se a partir do Quadro 24, que nos países do MERCOSUL todas as empresas pesquisadas apresentam uma nota comum, informando as Políticas contábeis adotadas bem como o método de custeio empregado para a determinação do valor dos estoques. Também se observa uniformidade com relação à nota explicativa que detalha, item por item, a composição do valor global líquido dos estoques apresentado no Balanço Patrimonial.

Em quatro países do MERCOSUL (Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela) as empresas estudadas apresentaram nota explicativa, informando sobre a constituição de provisão para obsolescência e perdas nos estoques. Em dois países (Brasil e Venezuela) consta, em nota explicativa das empresas pesquisadas, a realização de revisão ao Valor Líquido Realizável (VRL) dos estoques, o que remete diretamente a uma determinação da Norma Internacional de Contabilidade – IAS 2. A evidenciação bastante distinta foi observada nas empresas argentinas, visto que não apresentam provisões ou ajustes no valor dos estoques, informando apenas em quadro específico a composição do Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), ou seja: saldo inicial dos estoques, as compras do exercício, saldo final dos estoques e o respectivo CMV.

A partir das análises dos dados do Quadro 24, depreende-se significativa convergência na evidenciação dos estoques, sendo a principal divergência observada em empresas da Argentina, pela não constituição ou referência a provisões ou ajustes nos valores dos estoques.

Seguindo a análise inerente à evidenciação relativa aos estoques, apresentam-se, no Quadro 25, os dados observados em empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 25 - Evidenciação inerente aos estoques em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação dos Estoques	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanco Patrimonial	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo	-Conta: Inventários -Valor: por item e total do grupo	-Conta: Inventários -Valor: total do grupo	-Conta: Existências -Valor: total do grupo
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Ausência de notas explicativas.	-Não informado	-Políticas contábeis e método de custeio.
	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.	-Ausência de notas explicativas.	-Detalhamento das contas de estoques.	-Detalhamento das contas de estoques.
	-Provisões para perdas e obsolescência.	-Provisões para perdas e obsolescência.	-Ausência de notas explicativas.	-Provisões para perdas e obsolescência.	-Provisões para perdas e obsolescência.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando os dados do Quadro 25, percebe-se que em empresas de quatro países da Comunidade Andina (Bolívia, Chile, Equador e Peru) os estoques são apresentados no Balanco Patrimonial, em conta individual, com o valor líquido global já agrupado. Contudo,

nas empresas colombianas, são apresentados os valores por item e o total do grupo. Também as diferenças na apresentação dos estoques, no Balanço Patrimonial, decorrem da nomenclatura, visto que, em quatro países (Bolívia, Chile, Colômbia e Equador) as empresas estudadas adotam a conta Inventários (*Inventarios*) e as empresas peruanas utilizam a conta Existências (*Existencias*). Tais diferenças na nomenclatura pressupõe-se que sejam decorrentes das características dos países.

De acordo com as informações reveladas nas notas explicativas, conforme o Quadro 25, verifica-se que, nas empresas estudadas dos países da Comunidade Andina, evidenciam-se, especificamente, em três países (Bolívia, Chile e Peru), as políticas contábeis e o método de custeio empregado na determinação do valor dos estoques; nas empresas equatorianas tal evidênciação não consta em notas explicativas. Nas empresas colombianas este item não foi evidenciado pela falta de notas explicativas sobre as Demonstrações Contábeis, publicadas na página da Web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV). Nestes quatro países (Bolívia, Chile, Equador e Peru) observou-se uma nota explicativa uniforme que detalha, item a item, a composição do valor global líquido dos estoques demonstrado no Balanço Patrimonial.

Nos países da Comunidade Andina, excetuando a Colômbia, as empresas estudadas apresentaram nota explicativa informando a constituição de provisão para perdas e obsolescência no grupo dos estoques. A partir do Quadro 25, identifica-se significativa convergência na evidênciação dos estoques. Contudo, a principal divergência encontrada foi em empresas colombianas, pela falta de publicação de notas explicativas na Web, pela Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

Conduzindo as análises, no item 4.4 são analisados os critérios de mensuração e evidênciação dos investimentos nas empresas do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

4.4 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM COLIGADAS E CONTROLADAS

Os critérios adotados pelas empresas estudadas com relação à mensuração e à evidênciação dos Investimentos estão sistematizados em dois quadros. No Quadro 26, apresentam-se os critérios de mensuração dos Investimentos em Coligadas e Controladas adotados em empresas do MERCOSUL, enquanto que no Quadro 27 procede-se à apresentação equivalente em empresas da Comunidade Andina.

Quadro 26 - Mensuração dos investimentos em coligadas e controladas em empresas do Mercosul

Investimentos em Coligadas e Controladas	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Método Equivalência Patrimonial.	-Método Equivalência Patrimonial.	-Não informado.	-Não informado.	-Não informado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados do Quadro 26, observa-se que no caso do MERCOSUL, nas empresas estudadas de três países (Paraguai, Uruguai e Venezuela) não constam informações em notas explicativas sobre investimentos, visto que não há ativos desta natureza nas mesmas. Já, nos outros dois países (Argentina e Brasil) o critério de mensuração adotado pelas empresas estudadas é baseado no método de equivalência patrimonial, o que remete à convergência às Normas Internacionais do IASB (IAS 28). Assim, percebe-se também harmonização nas práticas contábeis nos dois países em que as empresas estudadas possuem investimentos.

Seguindo no estudo, no Quadro 27, são apresentados os critérios de mensuração dos investimentos em coligadas e controladas nas empresas da Comunidade Andina.

Quadro 27 - Mensuração dos investimentos em coligadas e controladas em empresas da Comunidade Andina

Investimentos em Coligadas e Controladas	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Método Equivalência Patrimonial.	-Método Equivalência Patrimonial.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possuem.	-Não possuem.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme dados do Quadro 27, nas empresas de dois países (Equador e Peru) não constam informações sobre a mensuração de tais Investimentos em notas explicativas, pela ausência deste tipo de ativos no patrimônio das mesmas. Nas empresas colombianas não se identificou notas explicativas, enquanto que nas empresas bolivianas e chilenas o critério de mensuração dos investimentos em coligadas e controladas, informado em notas explicativas, é o método de equivalência patrimonial.

Nestes dois últimos países percebe-se convergência às normas internacionais de contabilidade na mensuração dos investimentos em coligadas e controladas, o que conduz a uma prática contábil harmonizada. Contudo, não se pode afirmar o mesmo com relação às práticas das empresas dos demais países deste bloco econômico.

Segundo as análises, no Quadro 28 são apresentadas as informações reveladas no Balanço Patrimonial e nas respectivas notas explicativas, sobre os Investimentos em Coligadas e Controladas nas empresas dos países do MERCOSUL.

Quadro 28 - Evidenciação dos investimentos em coligadas e controladas em empresas do MERCOSUL

Evidenciação dos Investimentos em Coligadas e Controladas	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Conta: Investimentos -Valor: total do grupo.	-Conta: Investimentos -Valor: total do grupo.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.
	-Detalhamento das contas dos investimentos.	-Detalhamento das contas dos investimentos.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.
	-Quadro com data de início, capital, resultados do período e o percentual de participação.	-Composição do saldo dos investimentos. -Movimentação do saldo em quantidades de ações ordinárias/quotas possuídas. -Resultado sobre o lucro líquido do exercício, individualizado.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando o Quadro 28, observa-se que nas empresas argentinas e brasileiras os investimentos em coligadas e controladas são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor global agrupado, sendo utilizada a nomenclatura Investimentos. Entretanto, nas empresas dos outros três países (Paraguai, Uruguai e Venezuela), não foram evidenciados, no Balanço Patrimonial e nem em notas explicativas, os investimentos em coligadas e controladas, visto as empresas estudadas não possuem tais ativos.

Segundo as análises do Quadro 28, observa-se que nas notas explicativas das empresas brasileiras e argentinas há divulgação comum, informando as políticas contábeis adotadas e os critérios de avaliação empregados na determinação dos Investimentos. Há também uma uniformidade com relação à nota explicativa que detalha, item por item, a

composição do valor global dos investimentos no Balanço Patrimonial. Nas empresas argentinas há um quadro detalhando: data de início, capital, resultados do período e o percentual de participação. Já no caso das empresas brasileiras, além desse quadro, foi evidenciada a movimentação de quantidade de ações ordinárias ou quotas possuídas e o resultado sobre o lucro líquido do exercício, individualizado.

Com relação a esta análise, a completa convergência com as normas do IASB pode ser percebida nas empresas brasileiras, sendo que nas empresas argentinas as informações evidenciadas parecem ainda incompletas para afirmar a referida convergência. Nas empresas dos demais países, a análise da convergência às normas IASB não pode ser realizada pela ausência de investimentos em coligadas e controladas.

No Quadro 29 são relatadas as informações relativas a investimentos em coligadas e controladas, evidenciadas no Balanço Patrimonial e nas notas explicativas das empresas industriais dos países da Comunidade Andina.

Quadro 29 - Evidenciação dos investimentos em coligadas em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação dos Investimentos em Coligadas e Controladas	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanço Patrimonial	-Conta: Investimentos -Valor: total do grupo.	-Não possuem.	-Não Possuem.	-Conta: Investimentos a longo prazo -Valor: total do grupo.	-Não possuem.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Não possuem.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possuem.	-Não possuem.
	-Detalhamento das contas dos investimentos.	-Não possuem.	-Ausência de notas explicativas.	-Detalhamento das contas dos investimentos.	-Não possuem.
	-Quadro com data de início, capital, resultados do período e o percentual de participação.	-Não possuem.	-Ausência de notas explicativas.	-Não é apresentado modo de mensuração e nem percentuais em cada empresa.	-Não possuem.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando o Quadro 29, percebe-se que nas empresas dos países da Comunidade Andina (Chile e Peru) não houve evidenciação no Balanço Patrimonial e notas explicativas dos investimentos em coligadas e controladas, pois as mesmas não detêm tais ativos. Nas

empresas colombianas estudadas, tal como já constatado anteriormente, as notas explicativas não foram divulgadas na página web pela Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

Nas empresas bolivianas e equatorianas os investimentos são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor bruto total agrupado. As diferenças na apresentação dos investimentos, no Balanço Patrimonial, referem-se a nomenclatura, tendo sido constatadas nas empresas bolivianas que adotam a conta de Investimentos Permanentes (*Inversiones Permanentes*) e nas empresas equatorianas que adotam a denominação Investimentos a longo prazo (*Inversiones a Largo Plazo*). Estas diferenças parecem ser oriundas de formas de linguagem distinta, apesar de o idioma ser o mesmo nos dois países.

Nas revelações em notas explicativas inerentes a investimentos em coligadas e controladas, na Comunidade Andina, observa-se, a partir do Quadro 29, que as empresas bolivianas apresentam uma nota explicativa informando as políticas contábeis adotadas e os critérios de avaliação empregados na determinação do valor dos investimentos. Já as empresas equatorianas não possuem divulgação desta informação.

Também, observa-se nas empresas da Bolívia, nota explicativa com o detalhamento das contas que compõem o grupo com quadro, contendo: data de início, capital, resultados do período e percentuais de participação. No entanto, a evidenciação, nas notas explicativas, nas empresas estudadas do Equador, contém somente uma demonstração do grupo dos investimentos a longo prazo, individualizados por empresas e em valores monetários.

A partir dos dados do Quadro 29, pode-se deduzir que nas empresas bolivianas houve convergência às Normas Internacionais do IASB, na evidenciação de investimentos em coligadas e controladas. Também no caso das empresas chilenas e peruanas pode-se afirmar tal convergência, pois a não publicação das notas explicativas deu-se pela inexistência dos referidos investimentos.

Dando sequência ao estudo, no item 4.5, serão analisados os critérios de mensuração e evidenciação das propriedades para investimento nas empresas industriais estudadas nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

4.5 AVALIAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS PROPRIEDADES PARA INVESTIMENTO

Nos Quadros 30 e 31 são apresentados os critérios de mensuração das propriedades para investimentos nas empresas industriais estudadas. No Quadro 30 são apresentados os critérios de avaliação das propriedades para investimento em empresas do MERCOSUL, e no

Quadro 31 apresentam-se os dados equivalentes em empresas industriais dos países da Comunidade Andina.

Quadro 30 - Mensuração das propriedades para investimento em empresas do MERCOSUL

Propriedades para Investimento	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Valores justos.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Percebe-se, ao analisar os dados do Quadro 30, que nas empresas de quatro países do Mercosul (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) não foi evidenciada a avaliação das propriedades para investimento, pela inexistência destes ativos. Já nas empresas venezuelanas o método utilizado na mensuração das propriedades para investimento é baseado em valores justos, o que reporta a Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 40, do IASB. Como nos outros quatro países não há propriedades para investimento nas empresas pesquisadas, entende-se que a referida Norma Internacional também está sendo atendida.

Na sequência, apresentam-se os critérios de mensuração das propriedades para investimentos em empresas industriais dos países da Comunidade Andina. Para tanto, elaborou-se o Quadro 31, com os respectivos dados.

Quadro 31 - Mensuração das propriedades para investimento em empresas da Comunidade Andina

Propriedades para Investimento	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Não possuem.	-Custo Histórico	-Ausência de notas explicativas.	-Não possuem.	-Não possuem.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No Quadro 31, verifica-se que nas empresas estudadas de três países (Bolívia, Equador e Peru) não há investimentos desta natureza no ativo das mesmas. No caso das empresas colombianas, não foi possível identificar este tipo de investimento pela falta da publicação das notas explicativas junto a Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

Os critérios de mensuração de propriedades para investimento foram apenas divulgados pelas empresas estudadas do Chile, sendo adotado o Custo Histórico como base de avaliação do referido ativo, o que revela convergência com a norma contábil internacional respectiva, ou seja, a IAS 40. Esta convergência também não pode ser refutada nas empresas

bolivianas, equatorianas e peruanas, visto que, não possuindo tais ativos, não havia a imperiosidade das referidas empresas em realizar tal evidenciação.

Prosseguindo nas análises relativas às propriedades para investimentos, na sequência, apresenta-se o Quadro 32, no qual constam os itens evidenciados no Balanço Patrimonial e em notas explicativas nas empresas industriais pesquisadas nos países do MERCOSUL.

Quadro 32 - Evidenciação das propriedades para investimento em empresas do MERCOSUL

Evidenciação das Propriedades para Investimentos	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Conta: Propriedades de investimentos -Valor: total do grupo
Notas Explicativas	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Políticas contábeis e método de custeio.
	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Não possuem.	-Detalhamento dos itens das propriedades de investimento. -Provisões a valores de realização e avaliação. -Quadro comparativo dos rendimentos recebidos por item (<i>ingresos por alquileres</i>).

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 32, percebe-se que quatro países (Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai) não possuem nem no Balanço Patrimonial e nem em notas explicativas, informações sobre propriedades para investimento nas empresas estudadas, por não possuírem tais ativos. Nas empresas venezuelanas estes investimentos são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com seu valor bruto total, com a nomenclatura Propriedades de Investimentos (*Propiedades de Inversión*).

Nas divulgações em notas explicativas das empresas da Venezuela, observam-se informações contendo: as políticas contábeis adotadas e o método de avaliação empregado nas propriedades para investimentos; detalhamento dos itens do grupo; quadro comparativo

dos rendimentos recebidos por item; e, provisões a valores de realização. Verifica-se que, nessas empresas da Venezuela, há convergência nas práticas contábeis inerentes às propriedades para investimento com as Normas de Contabilidade do IASB (IAS 40).

Esta convergência também não pode ser refutada nas empresas dos demais países do MERCOSUL, visto que não possuindo tais ativos, não haveria a obrigação para as referidas empresas em realizar tal evidenciação.

No Quadro 33, apresentam-se as evidenciações observadas nas empresas industriais da Comunidade Andina referente às propriedades de investimentos.

Quadro 33 - Evidenciação das propriedades para investimento em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação das Propriedades para Investimentos	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanco Patrimonial	-Ausência de notas explicativas.	-Conta: Propriedades de investimentos -Valor: total do grupo	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.	-Políticas contábeis e método de custeio.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.
	-Ausência de notas explicativas.	-Métodos de depreciações e vidas úteis. -Estimações de vida úteis e os valores residuais. -Quadro com saldos das contas: valores brutos, depreciação e saldos líquidos. -Receitas dos arrendamentos, no grupo receitas não operacionais.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Não tão diferente das análises do Quadro 32, observa-se no Quadro 33 que em três países da Comunidade Andina (Bolívia, Equador e Peru) não se obteve dados para as análises pelo simples fato de as empresas analisadas não possuírem, em seus ativos, bens utilizados para investimentos na geração de renda. No entanto, nas empresas colombianas tem-se

ausência completa de notas explicativas, face à sua não divulgação na página web oficial da Superintendência Financeira deste país.

Ainda se observa que, somente nas empresas chilenas estudadas, há propriedades para investimento, sendo estas divulgadas nos Balanços Patrimoniais na conta Propriedades de Investimentos (*Propiedad de Inversión*), apresentados em conta individual, com o valor bruto agrupado.

As informações reveladas em notas explicativas das empresas estudadas do Chile, apresentam as políticas contábeis adotadas e o método de custeio empregado para a determinação do valor das propriedades para investimento. Ainda, observam-se nas notas explicativas dessas empresas: métodos de depreciação e estimações, baseados em suas vidas úteis; quadro com saldos dos itens com valores brutos, depreciações e saldos líquidos; demonstrativo com os rendimentos dos arrendamentos tratados nas contas de receitas não operacionais.

Na Comunidade Andina, a exemplo do que vem sendo observado nos demais itens relacionados aos investimentos, a convergência às Normas Internacionais do IASB pode ser comprovada com certeza nas empresas chilenas. Nas empresas de Bolívia, Equador e Peru, esta convergência não pode ser refutada, visto que não possuindo tais ativos, não haveria a obrigação para as referidas empresas em realizar tal evidenciação. Por fim, na Colômbia, pela absoluta falta de notas explicativas, percebe-se que não há convergência às normas do IASB no que se refere à evidenciação de Propriedades para Investimento.

Na sequência, no item 4.6, são analisados os critérios de mensuração e de evidenciação dos investimentos em *joint venture*, nas empresas industriais estudadas e que estão sediadas nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

4.6 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS INVESTIMENTOS EM *JOINT VENTURE*

Para dar suporte às análises desta seção, foram elaborados os Quadros 34 e 35, apresentando os critérios adotados pelas empresas estudadas em relação à avaliação dos investimentos em *joint venture*. No Quadro 34, apresentam-se os critérios de mensuração dos investimentos em *joint venture* em empresas industriais do MERCOSUL, e no Quadro 35 procede-se à apresentação equivalente em empresas da Comunidade Andina.

Quadro 34 - Mensuração dos investimentos em *joint venture* em empresas do MERCOSUL

Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Ausência de notas explicativas.	-Método da equivalência patrimonial.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 34, percebe-se que nas empresas de quatro países (Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela) não há, nem no Balanço Patrimonial e nem mesmo em notas explicativas, informações sobre investimentos em *joint venture*, por não possuírem tais ativos. Entretanto, nas empresas estudadas no Brasil, o critério utilizado na mensuração dos investimentos em *joint venture* está baseado no método da equivalência patrimonial.

Na adoção deste método de mensuração dos investimentos em *joint venture*, percebe-se aderência ao que está expresso na Norma Internacional do IASB (IAS 31). Nas demais empresas pesquisadas dos países do MERCOSUL não se pode refutar a convergência com a respectiva norma IASB, visto que, não possuindo tais ativos, não haveria a obrigação para as referidas empresas em realizar tal evidenciação.

Na sequência, no Quadro 35, apresentam-se as análises dos critérios de mensuração dos investimentos em *joint venture*, em empresas industriais dos países da Comunidade Andina.

Quadro 35 - Mensuração dos investimentos em *joint venture* em empresas da Comunidade Andina

Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 35, observa-se nas empresas dos países da Comunidade Andina (Bolívia, Chile, Equador e Peru) a ausência de notas explicativas em relação à avaliação dos investimentos em *joint venture*, visto que as mesmas não possuem participações em empreendimentos em conjunto. Com relação às empresas colombianas, a Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV) não publica as notas explicativas das empresas sob sua supervisão nas páginas da web, sendo impossível avaliar os dados.

Assim, nas empresas bolivianas, chilenas, equatorianas e peruanas, não pode ser refutada a convergência com a respectiva norma IASB (IAS 31), visto que, não possuindo tais ativos, não haveria a obrigação para as referidas empresas em realizar a divulgação em nota explicativa. O mesmo não é o caso das empresas colombianas, em que não se torna possível avaliar qualquer convergência pela completa falta de divulgação em notas explicativas na página web oficial pesquisada.

Continuando as análises relativas aos investimentos em *joint venture*, apresenta-se na sequência o Quadro 36, no qual constam os itens evidenciados no Balanço Patrimonial e nas respectivas notas explicativas nas empresas pesquisadas nos países do MERCOSUL.

Quadro 36 - Evidenciação dos investimentos em *joint venture* em empresas do MERCOSUL

Evidenciação dos Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Ausência de notas explicativas.	- Conta: Participações controladas em conjunto. -Valor: total do grupo	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.	-Apresenta a companhia na qual possui negócios em conjunto. -Método utilizado para recolher as participações do investidor nos empreendimentos em conjunto.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 36, percebe-se que nas empresas de quatro países do MERCOSUL (Argentina, Paraguai, Uruguai e Venezuela) não há evidenciação no Balanço Patrimonial e nas notas explicativas dos investimentos em *joint venture*, pois estas empresas não possuem investimentos em empreendimentos em conjunto.

Nas empresas brasileiras, os investimentos em *joint venture* são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor total do grupo. Nesta apresentação as empresas adotam a conta Participações controladas em conjunto, em conta individual, com o valor bruto do grupo.

Nas informações reveladas nas notas explicativas, observa-se, a partir do Quadro 36, que as empresas brasileiras informam as companhias nas quais possuem empreendimentos em conjunto e o método utilizado para recolher as participações dos investidores, o que remete à convergência com o que determina a Norma Internacional de Contabilidade – IAS 31.

Como nas demais empresas dos outros países do MERCOSUL não há participações em *joint venture*, entende-se que também está havendo convergência com a norma do IASB (IAS 31), mesmo que na Argentina estas normas ainda estejam sendo adotadas.

Seguindo a análise referente à evidenciação relativa aos investimentos em *joint venture*, apresentam-se, no Quadro 37, os dados observados em empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 37 - Evidenciação dos investimentos *joint venture* em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação dos Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanco Patrimonial	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Neste Quadro referente à evidenciação dos investimentos em *joint venture* nas empresas estudadas da Comunidade Andina, observa-se que, em quatro países (Bolívia, Chile, Equador e Peru) não se identificaram dados no Balanço Patrimonial e nas notas explicativas, pois nas referidas empresas não havia, no ano de 2010, participações em empreendimentos em conjunto. Contudo, nas empresas colombianas não se obteve evidenciação no Balanço Patrimonial e nas notas explicativas em relação aos empreendimentos em conjunto, por não haver informações disponíveis na web pela Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

Considerando os mesmos critérios até aqui adotados, pode-se inferir que na prática contábil das empresas bolivianas, chilenas, equatorianas e peruanas, não se pode refutar a convergência à norma internacional de contabilidade n° 31 do IASB, assim como, no caso das empresas colombianas, a convergência não pode ser afirmada pela falta de publicação de notas explicativas na página web oficial.

Na seção seguinte são realizadas análises referentes aos critérios de avaliação e evidenciação das combinações de negócios nas empresas estudadas no MERCOSUL e na Comunidade Andina.

4.7 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DAS COMBINAÇÕES DE NEGÓCIOS

Continuando as análises dos critérios adotados pelas empresas estudadas, com relação à mensuração das combinações de negócios, elaboraram-se os Quadros 38 e 39. No Quadro 38 apresentam-se os critérios de mensuração das combinações de negócios adotados por empresas do MERCOSUL, enquanto que no Quadro 39 procede-se à apresentação equivalente em empresas da Comunidade Andina.

Quadro 38 - Mensuração de combinação de negócios em empresas do MERCOSUL

Combinação de Negócios	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Ausência de notas explicativas.				

Fonte: Elaborado pelo autor.

De acordo com os dados do Quadro 38, observa-se que não foi possível identificar dados relativos às combinações de negócios no Balanço Patrimonial e nas respectivas notas explicativas, pois nas empresas estudadas do MERCOSUL não havia, no ano de 2010, investimentos desta natureza. Consequentemente, por estarem desobrigadas em realizar esta evidenciação, as empresas estão convergentes à norma internacional de contabilidade que trata das combinações de negócios.

Na sequência, procedeu-se à análise dos critérios de mensuração das combinações de negócios em empresas industriais da Comunidade Andina. Para dar suporte a estas análises, apresenta-se na continuação o Quadro 39 com os respectivos dados.

Quadro 39 - Mensuração de combinação de negócios em empresas da Comunidade Andina

Combinação de Negócios	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Valor justo.

Fonte: Elaborado pelo autor.

No que tange ao método de avaliação utilizado nas combinações de negócios em empresas da Comunidade Andina, percebe-se que em três países (Bolívia, Chile e Equador) as empresas não publicaram notas explicativas, visto que não realizaram transação desta natureza, em 2010. No caso das empresas colombianas, não foram publicadas as notas explicativas das empresas na página da web da SIMEV daquele país.

Nas empresas peruanas, conforme o Quadro 39, constata-se que o critério de mensuração das combinações de negócios foi o valor justo, o que remete à observância do que está expresso na Norma Internacional do IASB (IFRS 3). As empresas bolivianas, chilenas e equatorianas não registraram ativos relacionados à combinação de negócios, em 2010, também não deixaram de cumprir a norma IASB referida por estarem desobrigadas. Contudo, no caso das empresas colombianas, o mesmo não pode ser afirmado, pois não houve a publicação de qualquer nota explicativa, o que remete a não convergência.

Seguindo nas análises relativas às combinações de negócios, apresenta-se, na sequência, o Quadro 40, no qual constam os itens evidenciados no Balanço Patrimonial e nas respectivas notas explicativas, relativas às empresas pesquisadas dos países do MERCOSUL.

Quadro 40 - Evidenciação das combinações de negócios em empresas do MERCOSUL

Evidenciação das Combinações de Negócios	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	-Ausência de notas explicativas.				
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.				

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 40, percebe-se que nas empresas dos países do MERCOSUL as combinações de negócios não foram evidenciadas tanto no Balanço Patrimonial quanto nas notas explicativas, visto que as organizações estudadas não detinham ativos desta natureza, no exercício social de 2010. Por consequência, estando desobrigadas em realizar referida evidenciação, as empresas do MERCOSUL estão convergentes à norma internacional de contabilidade (IFRS 3), que trata da combinação de negócios.

Prosseguindo nas análises inerentes à evidenciação das combinações de negócios, apresentam-se, no Quadro 41, os dados observados em empresas industriais da Comunidade Andina, nas demonstrações contábeis do exercício social de 2010.

Quadro 41 - Evidenciação das combinações de negócios em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação das Combinações de Negócios	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balço Patrimonial	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	- Conta: Investimentos financeiros -Valor: total do grupo
Notas Explicativas	-Ausência de notas explicativas.	-Ausência de notas explicativas.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Percentual de participação no capital social e o custo de aquisição. - <i>Goodwill</i> , a empresa adotou a NIIF 3 e esse ganho não é amortizado, pois não cumpre o critério de identificabilidade.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme os dados do Quadro 41, observa-se que em três empresas dos países da Comunidade Andina (Bolívia, Chile e Equador) não foram divulgadas notas explicativas referente às combinações de negócios, pela inexistência de tais ativos nas mesmas. Já nas empresas colombianas, constatou-se a não publicação de qualquer nota explicativa aos usuários, a partir da página web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

As empresas peruanas publicaram os ativos relacionados à combinação de negócio em seus balanços patrimoniais sob a denominação Investimentos financeiros, estando o valor total agrupado nesta conta. Nas notas explicativas estas empresas revelaram o percentual de participação e o custo de aquisição da combinação de negócios, informando ainda sobre o *goodwill* gerado e o respectivo tratamento quanto à sua amortização, respeitando o que estabelece a NIIF 3 a respeito.

Assim, tanto as empresas peruanas mostraram-se convergentes à norma IASB, quanto as empresas bolivianas, chilenas e equatorianas também não descumpriram a referida norma, pois não estavam obrigadas a realizar a evidenciação requerida, pela situação já descrita anteriormente nesta seção. De forma análoga ao que vem sendo observado ao longo das análises, as empresas colombianas não se revelaram cumpridoras da referida norma IASB.

Seguindo as análises, no item 4.8 são examinados os critérios de mensuração e evidenciação do imobilizado nas empresas estudadas no Mercosul e na Comunidade Andina.

4.8 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DO IMOBILIZADO

A partir dos dados coletados, foram elaborados os Quadros 42 e 43, apresentando os critérios adotados na mensuração do imobilizado nas empresas estudadas. No Quadro 42, apresentam-se os critérios de mensuração do imobilizado adotados por empresas do MERCOSUL, e no Quadro 43 examinam-se os critérios de mensuração do imobilizado em empresas da Comunidade Andina.

Quadro 42 - Mensuração do imobilizado em empresas do MERCOSUL

Imobilizado	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Custo histórico.	-Custo de aquisição ou construção.	-Custo de aquisição reavaliado.	-Valor justo.	-Valor justo, atualizado pelos efeitos da inflação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir do Quadro 42, observa-se que em três países do MERCOSUL (Argentina, Brasil e Paraguai) o critério utilizado na mensuração do imobilizado foi o custo histórico. Em empresas de dois países (Uruguai e Venezuela), observou-se como critério de mensuração do imobilizado o valor justo. Cabe referir que nas empresas paraguaias e venezuelanas os critérios de mensuração adotados (custo e valor justo, respectivamente) foram atualizados por índices oficiais para mitigar os efeitos da inflação. Nestes critérios de mensuração do imobilizado, adotados pelas empresas estudadas do MERCOSUL, verifica-se convergência à Norma Internacional do IASB (IAS 16), visto que todos os critérios divulgados pelas empresas pesquisadas estão previstos na referida regra contábil.

Continuando as análises, apresenta-se na sequência o Quadro 43, no qual constam os critérios de avaliação do imobilizado nas empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 43 - Mensuração do imobilizado em empresas da Comunidade Andina

Imobilizado	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Custo de aquisição, ajustado pela inflação.	-Custo histórico.	-Não possui dados para análise.	-Custo histórico.	-Custo histórico.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Conforme dados do Quadro 43, observa-se que nas empresas estudadas da Comunidade Andina o critério de mensuração do imobilizado é, predominantemente, o custo histórico de aquisição. A exceção são as empresas colombianas, nas quais não se identificou o referido critério pela falta de publicação de notas explicativas inerentes às demonstrações contábeis publicadas na página web da Superintendência Financeira da Colômbia.

Cabe destacar que nas empresas bolivianas o custo do imobilizado é ajustado ao final do exercício pelos índices oficiais de inflação, publicados pelo governo.

Com relação aos critérios de mensuração do imobilizado adotados pelas empresas estudadas da Comunidade Andina, verifica-se convergência à Norma Internacional do IASB (IAS 16) em quatro países, visto que todos os critérios divulgados pelas empresas pesquisadas estão previstos na referida regra contábil. A exceção foram as empresas colombianas, que não tiveram suas notas explicativas publicadas na página web oficial de publicação do mercado de capitais daquele país, e, logo, não se revelaram convergentes à norma IASB requerida.

Prosseguindo nas análises relativas ao imobilizado, apresenta-se na sequência o Quadro 44, no qual constam os itens evidenciados no Balanço Patrimonial e nas notas explicativas nas empresas industriais pesquisadas dos países do MERCOSUL.

Quadro 44 - Evidenciação do imobilizado em empresas do MERCOSUL

Evidenciação do Imobilizado	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	- Conta: Bens de uso. -Valor: total do grupo.	- Conta: Imobilizado. -Valor: total do grupo.	- Conta: Propriedade, instalações e equipamentos. -Valor: total do grupo.	- Conta: Bens de uso. -Valor: total do grupo.	- Conta: Propriedade, instalações e equipamentos. -Valor: total do grupo.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.
	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.
	-Método de amortização. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Método de amortização. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Método de depreciação em valores monetários.	-Método de amortização. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Método de amortização. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.
	-Quadro com valores líquidos das amortizações e movimentos do período.	-Quadro com valores líquidos das amortizações (adições, transferências, baixas, <i>Impairment</i> e efeitos de cambio). -Perdas pelo valor recuperável dos ativos (<i>Impairment</i>), quando aplicável.	-Obras em andamento apresentado valor do investimento realizado até o encerramento do balanço.	-Quadro com todo o imobilizado contendo: aquisições, baixas, reavaliações técnicas, transferências, amortizações e perdas. -Estimação de custo posterior o reconhecimento.	Quadro com todo o imobilizado contendo: aquisições, baixas, reavaliações técnicas, transferências, amortizações e perdas. -Vida útil é revisada na data de cada balanço. -Estimativas de ganhos e perdas na venda do imobilizado.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Observando os dados do Quadro 44, percebe-se que nas empresas dos países do MERCOSUL o imobilizado é apresentado no Balanço Patrimonial em conta individual, com o valor global agrupado. As diferenças existentes na apresentação do imobilizado no Balanço Patrimonial decorrem da nomenclatura, visto que: as empresas estudadas da Argentina e do Uruguai adotam a conta Bens de uso (*Bienes de uso*); no Brasil, as empresas utilizam a conta denominada como Imobilizado; e, no Paraguai e na Venezuela as empresas estudadas adotam a conta Propriedade, Instalações e Equipamentos (*Propiedad, Planta e Equipo*) entende-se que estas diferenças de nomenclatura possam ser decorrentes das diferenças de linguagem, mesmo que na maioria dos países o idioma seja o mesmo.

Nas notas explicativas observa-se que nos países do MERCOSUL todas as empresas pesquisadas apresentam uma nota comum, informando as políticas contábeis adotadas e o método de mensuração empregado para a determinação dos valores do imobilizado. Observa-se, também, uma uniformidade com relação à nota explicativa que detalha, item por item, a composição do valor global líquido do imobilizado no Balanço Patrimonial.

Nas empresas estudadas de quatro países (Argentina, Brasil, Uruguai e Venezuela) apresentou-se nota explicativa informando o método de depreciação, a vida útil dos bens e as taxas utilizadas por item. No Paraguai é apresentada nota explicativa das depreciações do imobilizado pelos seus respectivos valores monetários sem menção a vida útil e nem taxas utilizadas e, com relação às obras em andamento, o seu valor é demonstrado pelo investimento realizado até a data do Balanço Patrimonial.

Cabe referir ainda que nas empresas dos países do MERCOSUL, identificou-se uma nota explicativa contendo um quadro de todos os bens que compõem o grupo imobilizado, evidenciando as seguintes informações relativas ao período de 2010: aquisições, baixas, transferências, reavaliações técnicas, amortizações, perdas, *impairment* e efeitos de câmbio. Nas empresas venezuelanas estudadas, identificou-se uma nota explicativa informando em cada balanço a vida útil estimada, bem como as estimativas de ganhos e perdas referentes à venda do imobilizado.

Assim, nas análises inerentes ao Quadro 44, verifica-se a convergência nas empresas pesquisadas no MERCOSUL com a Norma Internacional de Contabilidade – IAS 16, relativa ao imobilizado.

Dando sequência ao estudo, no Quadro 45, procedem-se as análises dos critérios de evidenciação, no Balanço Patrimonial e em notas explicativa, referentes ao imobilizado, em empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 45 - Evidenciação do imobilizado em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação do Imobilizado	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanco Patrimonial	-Conta: Ativos fixos. -Valor: total do grupo.	-Conta: Propriedades, instalações e equipamentos. -Valor: total do grupo.	-Conta: Propriedades, instalações e equipamentos. -Valor: total do grupo.	-Conta: Ativos fixos. -Valor: total do grupo.	-Conta: Imóveis, máquinas e equipamentos. -Valor: total do grupo.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Não possui dados para análise.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.	-Políticas contábeis e critério de avaliação.
	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Não possui dados para análise.	-Detalhamento das contas do imobilizado.	-Detalhamento das contas do imobilizado.
	-Método de depreciação utilizado.	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação. -Demonstra os bens que estão com restrições em garantia.	-Não possui dados para análise.	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando os dados do Quadro 45, observa-se que nas empresas dos países da Comunidade Andina o ativo imobilizado é apresentado no Balanço Patrimonial, em conta individual, com seu valor global. Em empresas de dois países (Bolívia e Equador) os ativos imobilizados são apresentados no Balanço Patrimonial na conta Ativos Fixos (*Activos Fijos*), enquanto que no Chile e Colômbia, as empresas utilizaram-se a conta Propriedades, Instalações e Equipamentos (*Propiedad, Planta y Equipo*). Já em empresas peruanas, adotou-se a designação Imóveis, Máquinas e Equipamentos (*Inmuebles, maquinaria y equipo*).

Percebe-se, assim, somente divergências na nomenclatura, que podem ser decorrentes de características de linguagem, mesmo que o idioma seja o espanhol em todos os países.

Com relação às informações reveladas nas notas explicativas, observa-se, a partir do Quadro 45, que nas empresas industriais de quatro países (Bolívia, Chile, Equador e Peru) foi evidenciada uma nota explicativa comum, informando as políticas adotadas e o método de mensuração para a determinação do valor dos ativos imobilizados. Nestes quatro países, observou-se que há uma uniformidade na nota explicativa que detalha, item por item, a

composição do valor global líquido dos ativos imobilizados apresentados no Balanço Patrimonial.

Evidenciou-se nas notas explicativas em empresas de três países da Comunidade Andina (Chile, Equador e Peru) outra nota comum, indicando os métodos de depreciação adotados, as vidas úteis dos bens e as taxas de depreciação por item. Contudo, nas empresas bolivianas esta nota explicativa apenas faz menção ao método de depreciação utilizado. Cabe destacar que nas empresas chilenas, demonstrou-se ainda, nas notas explicativas, os bens que estão com restrições ou em garantia. Destaca-se com relação à evidenciação do ativo imobilizado a aderência às Normas Internacionais do IASB (IAS 16), com exceção das empresas colombianas, cujas notas explicativas não foram divulgadas no sítio oficial do mercado de capitais do país.

Para concluir as análises, na seção 4.9, procede-se ao exame da mensuração e da evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas industriais do MERCOSUL e da Comunidade Andina, e que foram objeto deste estudo.

4.9 MENSURAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO DOS ATIVOS INTANGÍVEIS

Para as análises dos critérios adotados na mensuração dos ativos intangíveis, em empresas dos países do Mercosul e da Comunidade Andina, elaborou-se os Quadros 46 e 47. No Quadro 46 avaliam-se os critérios de mensuração dos ativos intangíveis adotados pelas empresas do MERCOSUL e, no Quadro 47 realizam-se análises análogas em empresas dos países da Comunidade Andina.

Quadro 46 - Mensuração do intangível em empresas do MERCOSUL

Intangível	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Mensuração	-Custo histórico.	-Custo de aquisição.	-Ausência de notas explicativas.	-Custo histórico.	-Ausência de notas explicativas.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Analisando os dados do Quadro 46, observa-se que nas empresas estudadas de três países do Mercosul (Argentina, Brasil e Uruguai) adotou-se o mesmo critério de mensuração dos ativos intangíveis, ou seja, o custo histórico, o que indica, nesses países, convergência às Normas Internacionais do IASB (IAS 38).

Contudo, nas empresas estudadas dos outros dois países do MERCOSUL (Paraguai e Venezuela) não houve evidenciação de critérios de mensuração de ativos intangíveis. Como

as empresas destes dois países não possuem ativos desta natureza (Intangíveis), entende-se que a norma IASB esteja sendo respeitada, visto que a divulgação requerida não pode ser exigida, neste caso específico.

Na sequência, a partir dos dados do Quadro 47, são analisados os critérios de mensuração dos ativos intangíveis em empresas estudadas dos países da Comunidade Andina.

Quadro 47 - Mensuração do intangível em empresas da Comunidade Andina

Intangível	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Mensuração	-Custo de aquisição.	-Custo histórico.	-Não possui dados para análise.	-Ausência de notas explicativas.	-Valor justo.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 47, percebe-se que o custo histórico ou de aquisição é o critério de mensuração dos intangíveis adotado em empresas de dois países da Comunidade Andina (Bolívia e Chile), enquanto que em empresas peruanas tenha sido adotado critério de valor justo. Nestes três países há convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 38), visto que os critérios de mensuração adotados estão previstos na referida norma contábil do IASB.

Nas empresas equatorianas, também não houve desrespeito à norma IASB, pois não tendo intangível em seu ativo, as empresas estudadas neste país não tinham obrigação de evidenciação específica em notas explicativas. Contudo, nas empresas colombianas, o descumprimento da norma IASB pôde ser observado pela absoluta falta de publicação de notas explicativas.

Prosseguindo no estudo, nos Quadros 48 e 49 apresentam-se os critérios de mensuração e evidenciação de ativos intangíveis, observados em empresas dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

No Quadro 48, percebe-se que em três empresas dos países do MERCOSUL (Argentina, Brasil e Uruguai) os ativos intangíveis são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor líquido global agrupado. Não há diferenças na nomenclatura utilizadas para designar ativos intangíveis no Balanço Patrimonial, destes três países, pois a denominação da conta utilizada é a mesma.

Quadro 48 - Evidenciação do intangível em empresas do MERCOSUL

Evidenciação do Intangível	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balanço Patrimonial	- Conta: Ativos intangíveis. -Valor: total do grupo.	- Conta: Ativos intangíveis. -Valor: total do grupo.	-Não possui dados para análise.	- Conta: Intangíveis. -Valor: total do grupo.	-Não possui dados para análise.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Não possui dados para análise.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Não possui dados para análise.
	-Detalhamento das contas do ativo intangível.	-Detalhamento das contas do ativo intangível.	-Não possui dados para análise.	-Detalhamento das contas do ativo intangível.	-Não possui dados para análise.
	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Não possui dados para análise.	-Método de depreciação. -Vida útil estimada. -Taxas de depreciação.	-Não possui dados para análise.
	-Quadro com movimentações das amortizações.	-Quadro com movimentações das amortizações.	-Não possui dados para análise.		-Não possui dados para análise.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com relação às evidenciações nas notas explicativas destes três países do MERCOSUL (Argentina, Brasil e Uruguai), observa-se, a partir do Quadro 48, que as mesmas possuem notas explicativas comuns, informando as políticas contábeis adotadas, os critérios de avaliação empregados, de contas que compõem o grupo intangível, bem como o método de depreciação, sua vida útil estimada e as taxas utilizadas. Cabe ressaltar que na Argentina e no Brasil, as empresas também publicaram um quadro contendo movimentações do grupo de intangíveis. Por conseguinte, nestes três países verificou-se convergência às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 38, no que diz respeito a evidenciação dos intangíveis.

No entanto, nas empresas industriais dos outros dois países do MERCOSUL (Paraguai e Venezuela) não foram evidenciadas no Balanço Patrimonial nem nas notas explicativas, os investimentos em bens do ativo intangível. Ocorre que nas empresas destes dois países, não há ativos desta natureza e, por conseguinte, também, nestas organizações, a Norma Internacional de Contabilidade – IAS 38 foi observada.

Concluindo esta parte das análises, apresenta-se o Quadro 49 que resume os critérios de evidenciação dos ativos intangíveis em empresas industriais da Comunidade Andina.

Quadro 49 - Evidenciação do intangível em empresas da Comunidade Andina

Evidenciação do Intangível	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Balanço Patrimonial	- Conta: <i>Valor llave - goodwill</i> -Valor: total do grupo.	- Conta: <i>Activos Intangibles.</i> -Valor: total do grupo.	- Conta: <i>Intangibles.</i> -Valor: do grupo.	- Conta: <i>Intangibles.</i> -Valor: total do grupo.	- Conta: <i>Otros activos – goodwill.</i> -Valor: total do grupo.
Notas Explicativas	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Não possui dados para análise.	-Políticas contábeis e método de mensuração.	-Método de mensuração.
	-Detalhamento das contas que compõe o grupo por item.	-Detalhamento das contas que compõe o grupo por item.	-Não possui dados para análise.	-Detalhamento das contas que compõe o grupo por item.	-Não apresentado.
	-Método de depreciação utilizado, vida útil estimada. -Quadro comparativo com depreciação e valor reavaliado.	-Método de depreciação utilizado, bem como vida útil. -Vida útil finita e indefinida. -Quadro comparativo com depreciação em valores.	-Não possui dados para análise.	-Método de depreciação utilizado e taxas de depreciação.	-Nota mencionando que a empresa adotou a IFRS 3.

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 49, observa-se que nas empresas dos países da Comunidade Andina, os Ativos Intangíveis são apresentados no Balanço Patrimonial, em conta individual, com o valor líquido global. As diferenças existentes na apresentação do Balanço Patrimonial decorrem da nomenclatura, pois nas empresas bolivianas utiliza-se a conta *Goodwill (Valor llave)*, nas empresas chilenas, colombianas e equatorianas, utiliza-se a conta Ativos Intangíveis (*Activos Intangibles*), e, no Peru, adota-se a conta geral de Outros ativos (*Otros Activos*) que inclui a subconta *goodwill*.

Com relação às informações reveladas nas notas explicativas, observa-se, a partir do Quadro 49, que em empresas de três países da Comunidade Andina foi apresentada uma nota comum, informando as Políticas Contábeis adotadas e o método de mensuração. Nas empresas peruanas foi evidenciado, em notas explicativas, apenas o método de mensuração, sem apresentar as Políticas Contábeis adotadas pelas empresas e, nas empresas colombianas, não se identificou a informação, visto a não publicação das notas explicativas.

Foi observada a uniformidade com relação à nota explicativa que detalha, item a item, a composição do valor global líquido das contas do Ativo Intangível, apresentada no Balanço Patrimonial nas empresas bolivianas, chilenas e equatorianas. Nas empresas peruanas, não foi

divulgado em notas explicativas esse detalhamento da composição do valor. No entanto, na Colômbia há ausência de nota explicativa nas demonstrações contábeis publicadas na página web da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV).

Em dois países da Comunidade Andina (Bolívia e Chile), as empresas estudadas apresentam nota explicativa, informando os métodos de depreciação, bem como a vida útil estimada desses ativos. Nas empresas equatorianas foi verificado apenas o método de depreciação e suas respectivas taxas; e nota explicativa com a citação de adoção da NIIF 3 determinando o motivo do bem não ser amortizado.

As empresas bolivianas apresentam um quadro comparativo detalhando: as depreciações do período, valor reavaliado e o valor total do grupo; item também evidenciado em notas explicativas nas empresas chilenas. Consta em nota explicativa nas empresas chilenas, a vida útil finita e indefinida dos bens integrantes do ativo intangível.

Destas análises, observa-se que não há práticas harmonizadas no bloco econômico com relação a este item, embora, em quatro países da Comunidade Andina haja certa convergência com a Norma Internacional de Contabilidade – IAS 38. Assim como em todas as análises realizadas, observou-se que nas empresas colombianas não houve a publicação de qualquer nota explicativa na página da web da Superintendência Financeira deste país.

Seguindo as análises, no item 4.10, procede-se o exame do atual estágio de convergência das práticas contábeis em empresas do MERCOSUL e da Comunidade Andina, em relação às normas internacionais de contabilidade, emitidas pelo IASB, no que concerne à mensuração e evidenciação dos principais elementos patrimoniais. Contudo, inicialmente, retoma-se a questão da convergência normativa nos blocos econômicos, para que se tenha um parâmetro de comparação teórico normativo em relação à prática contábil.

4.10 ANÁLISES SINTETIZADAS DA CONVERGÊNCIA DE PRÁTICAS CONTÁBEIS NO MERCOSUL E NA COMUNIDADE ANDINA EM RELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

A partir dos aspectos normativos apresentados no Capítulo 2, elaborou-se o Quadro 50, para revelar o atual nível de convergência das normas contábeis vigentes nos países estudados, durante o período da pesquisa, em relação às normas internacionais de contabilidade. Esta análise preliminar visa propiciar uma base de comparação para as análises das práticas contábeis, sintetizadas nos quadros 51 e 52.

Quadro 50 - Convergência às normas internacionais de contabilidade

País	Bloco Econômico	Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade	
		Período da Convergência	Situação em 31/12/2010
Argentina	MERCOSUL	-Optativa a partir de 2011. -Obrigatória a partir de 2012.	Não Convergente
Brasil	MERCOSUL	-Optativa em 2008 a 2009. -Obrigatórias a partir de 2010.	Convergente
Paraguai	MERCOSUL	-Estabelecimento pela CNV modelo contábil internacional - 1992. -Vigência em 01/2008.	Convergente
Uruguai	MERCOSUL	- Parcial desde 1991 - Obrigatório a partir de 19/04/2004.	Convergente
Venezuela	MERCOSUL	-Obrigatório em 2008, para grandes entidades. -Obrigatório em 2011, pequenas e médias entidades.	Convergente
Bolívia	CAN	-Vigência a partir de 2011.	Não Convergente
Chile	CAN	-Optativo em 2009 a 2010. -Obrigatórias a partir de 2011.	Convergente
Colômbia	CAN	-Plano de adoção de 2010 à 30/06/2012. -Sem data ainda para aplicação definitiva.	Não Convergente
Equador	CAN	-Obrigatório em 2010 - Cias. da SC. -Obrigatório em 2011 - ativos maiores que US\$ 4.000.000 -Obrigatório em 2012 – demais empresas.	Convergente
Peru	CAN	-Registro Público de Valores – 2011. -Instituições Financeiras – 2012.	Não Convergente

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base nos dados do Quadro 50, observa-se que no ano de 2010, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões IASB, nos países do MERCOSUL e CAN, está bastante avançado. No conjunto de países, 70% já adotam, ao final deste ano, os padrões IASB como normativas contábeis, sendo que nos demais países (3 em 10) há planos de convergência para 2011 e 2012, mesmo que, na Colômbia, não haja data fixada para a adoção definitiva das normas internacionais de contabilidade.

A partir desta realidade, cabe comparar, de forma sintetizada, como está o nível de convergência nas práticas contábeis, no que se refere aos itens analisados neste estudo. Esta comparação torna-se possível a partir da análise dos dados apresentados nos Quadros 51 e 52.

Quadro 51 – Convergência com as normas do IASB na evidenciação dos elementos patrimoniais no MERCOSUL

Contas	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Contas a Receber	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente
Estoques	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente	Convergente	Convergente
Investimento em Coligadas e Controladas	Parcialmente Convergente	Convergente	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio

(continua)

(conclusão)

Propriedades para Investimento	Ativo não identificado no patrimônio	Convergente			
Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Ativo não identificado no patrimônio	Convergente	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio
Combinação de Negócios	Ativo não identificado no patrimônio				
Imobilizado	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente
Intangível	Parcialmente Convergente	Convergente	Ativo não identificado no patrimônio	Convergente	Ativo não identificado no patrimônio
SITUAÇÃO DE CONVERGÊNCIA	Parcialmente Convergente	Convergente	Parcialmente Convergente	Convergente	Convergente

Fonte: Elaborado pelo autor.

Para avaliar a situação de convergência, optou-se por desconsiderar itens não existentes no patrimônio, pois caso determinado item não integre o ativo das empresas, é óbvio que não há necessidade de divulgação relativa e, assim, considera-se a prática convergente em relação a este item.

Ao analisar os dados do Quadro 51, observa-se que na maioria dos países do MERCOSUL, as práticas contábeis estudadas, relativas à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais ativos, estão convergentes com o que requerem as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Percebe-se que nas empresas sediadas no Brasil e no Uruguai, as práticas contábeis observadas estão convergentes com os padrões internacionais. No caso das empresas venezuelanas, apesar de terem sido observadas algumas práticas parcialmente convergentes e alguns elementos estudados não tenham sido observados, pode-se inferir também, na prática contábil, convergência aos padrões do comitê internacional.

Nos demais países do MERCOSUL (Argentina e Paraguai), observa-se convergência parcial na mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais estudados. Este nível de convergência decorre de uma divulgação não integral de informações requeridas nas normas internacionais emitidas pelo IASB.

Mesmo que as práticas contábeis, no que se refere à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais ativos, tenham revelado um nível convergente ou parcialmente convergente nas empresas estudadas do MERCOSUL, percebe-se ainda uma falta de homogeneidade nestes procedimentos.

Pode-se inferir que, mesmo havendo práticas contábeis próximas a convergência com um padrão normativo único, ou seja, as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, há uma distância significativa para se atingir uma harmonização contábil no MERCOSUL. Isso se aplica às empresas que foram objeto deste estudo e, mesmo que não se possam generalizar estes achados, entende-se que a realidade ampliada não seja muito distinta.

Dando sequência às análises, no Quadro 52, apresenta-se o resumo da situação de convergência de práticas contábeis em empresas de países da Comunidade Andina.

Quadro 52 - Convergência com as normas IASB na evidenciação dos elementos patrimoniais na Comunidade Andina

Contas	Bolívia	Chile	Colômbia	Equador	Peru
Contas a Receber	Não Convergente	Parcialmente Convergente	Não*	Não Convergente	Parcialmente Convergente
Estoques	Parcialmente Convergente	Convergente	Não*	Parcialmente Convergente	Convergente
Investimento em Coligadas e Controladas	Parcialmente Convergente	Ativo não identificado no patrimônio	Não*	Parcialmente Convergente	Ativo não identificado no patrimônio
Propriedades para Investimento	Ativo não identificado no patrimônio	Convergente	Não*	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio
Investimentos em <i>Joint Venture</i>	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio	Não*	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio
Combinação de Negócios	Ativo não identificado no patrimônio	Ativo não identificado no patrimônio	Não*	Ativo não identificado no patrimônio	Convergente
Imobilizado	Parcialmente Convergente	Convergente	Não*	Convergente	Convergente
Intangível	Parcialmente Convergente	Convergente	Não*	Parcialmente Convergente	Parcialmente Convergente
SITUAÇÃO DE CONVERGÊNCIA	Parcialmente Convergente	Convergente	Não Convergente	Parcialmente Convergente	Convergente

* Não convergente, pois as notas explicativas não foram publicadas apesar da obrigatoriedade IASB

Fonte: Elaborado pelo autor.

A partir dos dados do Quadro 52, observa-se que em empresas de dois países da Comunidade Andina (Chile e Peru) as práticas contábeis estudadas, relativas à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais ativos, estão convergentes com o que requerem as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB.

Em outros dois países, ou seja, Bolívia e Equador, as práticas contábeis relativas à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais ativos nas empresas estudadas, podem ser consideradas parcialmente convergentes com o que requerem as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Este nível de convergência decorre de uma divulgação não integral de informações requeridas nas normas internacionais emitidas pelo IASB.

Contudo, no que se refere às empresas sediadas na Colômbia, considera-se suas práticas como não convergentes, pois as informações em notas explicativas, que deveriam estar publicadas no sítio oficial da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV), não estão disponíveis aos usuários. Assim, mesmo que as empresas tenham publicado seus balanços patrimoniais e demonstrações de resultados na referida página *web*, a falta de informações em notas explicativas revela uma grande limitação, remetendo a não convergência com os padrões internacionais. Esta constatação está coerente com o próprio estágio de convergência normativa neste país.

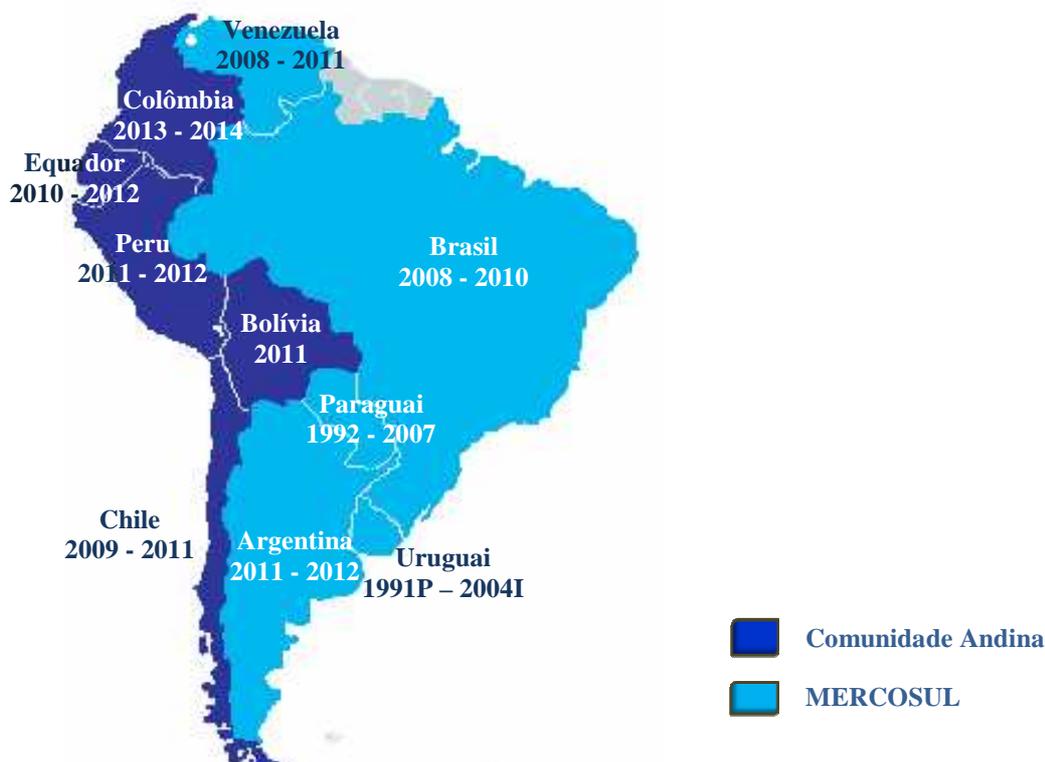
Pode-se inferir que nas empresas pesquisadas da Comunidade Andina, há práticas contábeis com bom nível de convergência ao padrão normativo das Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, mas também se observam práticas muito distantes deste padrão. Assim, verifica-se uma distância muito significativa para se atingir uma harmonização contábil na Comunidade Andina. Analogamente ao que foi observado no MERCOSUL, também na CAN isso se aplica às empresas que foram objeto deste estudo e, mesmo que não se possam generalizar estes achados, entende-se que a realidade global nos países desta região seja muito próxima a que foi encontrada nesta pesquisa.

Para possibilitar uma análise mais acurada sobre o atual nível de convergência de práticas contábeis aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade do IASB, apresentam-se na sequência as Figuras 1, 2 e 3. Estas figuras possibilitam-se visualizar-se em mapas, as sínteses dos resultados da pesquisa realizada em empresas industriais do MERCOSUL e da Comunidade Andina.

Na Figura 1, apresenta-se o mapa de cada bloco econômico, com as informações relativas ao período de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB em cada país do MERCOSUL e da Comunidade Andina. Observa-se que, no ano de 2010, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões IASB, nos países do MERCOSUL e CAN, está bastante avançado.

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

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



Fonte: Elaborado pelo autor.

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

Para possibilitar uma análise comparativa entre convergência normativa e convergência nas práticas contábeis nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, apresentam-se, na página seguinte, as Figuras 2 e 3.

Figura 2 - Situação da convergência às normas do IASB em 2010 no MERCOSUL e na Comunidade Andina



Fonte: Elaborado pelo autor.

Figura 3 - Convergência das práticas estudadas com as normas internacionais de contabilidade em 2010



Fonte: Elaborado pelo autor.

Ao observar-se as figuras 2 e 3, percebe-se os seguintes aspectos relevantes com relação à pesquisa realizada nos países do MERCOSUL:

- No Brasil, Uruguai e Venezuela, há convergência normativa ao padrão IASB e também é possível identificar convergência nas práticas contábeis observadas nas empresas pesquisadas;
- No Paraguai, apesar da convergência normativa ao padrão IASB, observa-se convergência parcial nas práticas contábeis observadas nas empresas pesquisadas; e
- Na Argentina, apesar de não haver, em 2010, convergência normativa ao padrão IASB, observa-se convergência parcial nas práticas contábeis observadas nas empresas pesquisadas, quanto à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais.

Ainda, a partir da análise das figuras 2 e 3, percebe-se os seguintes aspectos relevantes com relação à pesquisa realizada nos países da Comunidade:

- No Chile, há convergência normativa ao padrão IASB e também é possível identificar convergência nas práticas contábeis observadas nas empresas pesquisadas;
- No Peru, apesar de não haver, em 2010, convergência normativa ao padrão IASB, observa-se a convergência nas práticas contábeis nas empresas pesquisadas, quanto à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais;
- No Equador, apesar da convergência normativa ao padrão IASB, observa-se convergência parcial nas práticas contábeis nas empresas pesquisadas;
- Na Bolívia, apesar de não haver, em 2010, convergência normativa ao padrão IASB, observa-se convergência parcial nas práticas contábeis nas empresas pesquisadas, quanto à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais; e
- Na Colômbia, não há, em 2010, nem convergência normativa ao padrão IASB, nem convergência nas práticas contábeis, quanto à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais, nas empresas pesquisadas.

As constatações advindas do estudo revelam que o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, deve estar concluído até o final de 2014. Para que isso se confirme, o calendário previsto para a convergência, principalmente na Colômbia, deve ter sua conclusão efetivada nas datas estabelecidas. Percebe-se que a convergência das normas contábeis aos padrões do

IASB é algo iminente nos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, o que pode facilitar o processo de harmonização contábil nesta região.

Este cenário de convergência e harmonização de práticas contábeis pode contribuir para a geração de informações financeiras integradas e harmonizadas, algo necessário para a completa integração econômica regional.

Contudo, a realidade observada em práticas contábeis de empresas industriais nos países destes dois blocos econômicos revela que a convergência e a harmonização estão bem mais distantes. Percebe-se, no estudo e nos aspectos sintetizados nas Figuras 2 e 3, que o fato de adotar normas contábeis convergentes não garantiu sua observância em alguns países. Em países dos dois blocos econômicos, com normas convergentes ao padrão IASB, observa-se tanto práticas convergentes como parcialmente convergentes. Mesmo em países como a Argentina, no qual as normas IASB ainda não estão implementadas, as práticas contábeis revelam-se parcialmente convergentes a estes padrões internacionais.

Concluídas as análises dos dados, no capítulo seguinte, são apresentadas as conclusões e recomendações advindas da pesquisa.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 CONCLUSÕES

Por meio deste estudo, buscou-se analisar o nível de convergência de práticas contábeis em relação às normas do IASB, em empresas industriais dos países do MERCOSUL e da Comunidade Andina, na mensuração e evidência dos principais elementos patrimoniais ativos, ou seja: Contas a Receber de Clientes, Estoques, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

Inicialmente, a partir da comparação das normas contábeis vigentes no MERCOSUL e na Comunidade Andina, observa-se que, no ano de 2010, o processo de convergência aos padrões IASB nos países destes blocos econômicos, está bastante avançado. No conjunto de países, 70% já adotavam, ao final deste ano, os padrões IASB como normativas contábeis, sendo que nos demais países há planos de convergência para 2011 e 2012, mesmo que na Colômbia não haja data fixada para a adoção definitiva das normas internacionais de contabilidade.

A partir da análise dos dados realizada no Capítulo 4, obtiveram-se as conclusões apresentadas nos parágrafos seguintes.

Na maioria dos países do MERCOSUL, as práticas contábeis estudadas, relativas à mensuração e evidência dos elementos patrimoniais ativos, estão convergentes com o que requerem as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB. Percebeu-se que, nas empresas sediadas no Brasil e no Uruguai, as práticas contábeis observadas estão convergentes com os padrões internacionais. No caso das empresas da Venezuela, apesar de terem sido observadas algumas práticas parcialmente convergentes e embora alguns elementos estudados não tenham sido observados, pode-se inferir também, na prática contábil, convergência aos padrões IASB.

Nos demais países do MERCOSUL (Argentina e Paraguai), observou-se convergência parcial na mensuração e evidência dos elementos patrimoniais estudados. Este nível de convergência decorre de uma divulgação não integral de informações requeridas nas normas internacionais emitidas pelo IASB.

Mesmo que as práticas contábeis, no que se refere à mensuração e evidência nas Contas a Receber de Clientes, Estoques, Investimentos, Imobilizado e Intangível, tenham

revelado um nível convergente ou parcialmente convergente nas empresas estudadas do MERCOSUL, conclui-se que ainda falta uma maior homogeneidade nestes procedimentos.

Em empresas de dois países da Comunidade Andina (Chile e Peru), as práticas contábeis estudadas, relativas à mensuração e evidenciação dos elementos patrimoniais referidos, estão convergentes com o que requerem as normas do IASB. Em outros dois países da Comunidade Andina, ou seja, Bolívia e Equador, as práticas contábeis observadas podem ser consideradas parcialmente convergentes com o que requerem as Normas Internacionais de Contabilidade. Este nível de convergência decorre de uma divulgação não integral de informações requeridas nas normas emitidas pelo IASB.

Contudo, no que se refere às empresas sediadas na Colômbia, conclui-se que as práticas não são convergentes, pois as informações em notas explicativas, que deveriam estar publicadas no sítio oficial da Superintendência Financeira de Colômbia (SIMEV), não estão disponíveis aos usuários. Embora as empresas possam ter publicado seus balanços patrimoniais e demonstrações de resultados na referida página *web*, a falta de informações em notas explicativas revela uma grande limitação, remetendo a não convergência com os padrões internacionais.

No que se refere às empresas pesquisadas da Comunidade Andina, observou-se práticas contábeis com bom nível de convergência ao padrão normativo do IASB, mas também se observou práticas muito distantes deste padrão. Conclui-se que há uma distância muito significativa para se atingir uma harmonização contábil na Comunidade Andina.

A realidade observada em práticas contábeis de empresas industriais nos países destes dois blocos econômicos, revelou que a convergência e a harmonização estão bem mais distantes. Consta-se, a partir do estudo, que o fato de adotar normas contábeis convergentes não garantiu sua observância em alguns países. Em países dos dois blocos econômicos, com normas convergentes ao padrão IASB, observou-se tanto práticas convergentes como parcialmente convergentes.

Conclui-se, assim, que a prática contábil pode estar influenciada pelas características próprias de cada país e que a harmonização não significa a adoção de um padrão único e comum, mas, sim, harmonizado. Além disso, a adoção de um conjunto de normas comuns, como são as Normas Internacionais de Contabilidade do IASB, pode não garantir, ao menos de imediato, a adoção de práticas contábeis convergentes e harmonizadas. Nesse contexto, não se pode esquecer que a contabilidade é uma ciência inserida no campo das ciências sociais e, portanto, sujeita a influência do ambiente no qual se insere.

5.2 RECOMENDAÇÕES

A partir dos dados levantados neste trabalho e da significância do tema abordado, recomenda-se ampliar esta pesquisa no que se refere às divergências estruturais e de conteúdo das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória e análises de congruências; mudanças ocorridas na aplicação do *framework*; mudanças estruturais nos países que não publicam as notas explicativas nos sites web oficiais, para os usuários externos; impactos financeiros na aplicação das normas internacionais do IASB; *Impairment* de ativos e seus impactos tributários e nos lucros das empresas, nos blocos econômicos estudados.

Da mesma forma, é importante estimular pesquisas com o objetivo de verificar o processo de harmonização nos países da América do Sul, pois os mercados comuns, em geral, cada vez mais em adoção no mundo, priorizam a uniformidade de procedimentos, facilitando o processo de linguagem contábil e o acesso a informações para seus usuários, em todo o mundo.

REFERÊNCIAS

- ABREU, Sérgio; LIMA, Florêncio; ARAÚJO, Ernesto Henrique Fraga. **Mercosul hoje**. São Paulo: Alfa-Omega, 1998.
- ASOCIACIÓN LATINOAMERICANA DE INTEGRACIÓN – ALADI. Montevideo, 2011. Disponível em: <<http://www.aladi.org>. Acesso em: 14 ago. 2010.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições, 1977.
- BASSO, Maristela. **Integração econômica e institucionalização**: as experiências do Mercosul e da União Europeia. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero4/artigo9.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2010.
- BEHAR, J. Economic integration and intra-industry trade: the case of Argentine-Brazilian free trade agreement. **Journal of Common Market Studies**, Oxford v.29, n.5, p.37-56, Sept. 1991.
- BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Favero. **Demonstrações contábeis no Mercosul**: estrutura, análise e harmonização. São Paulo: Atlas, 2001.
- BOLSA DE VALORES DE MONTEVIDEO. Montevideo, 2010. Disponível em: <<http://www.bvm.com.uy>. Acesso em 14 ago.2010.
- CARLIN, Everson Luiz Breda; HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Normas nacionais e internacionais de contabilidade** – comentadas de forma resumida e comparadas com os CPCs e IFRS – de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09. 2. ed.. Curitiba: Juruá, 2011.
- CASELLA, Paulo Borba et. al. **Mercosul**: integração regional e globalização. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.
- COAD. **Novas normas contábeis**: guia prático, 2010. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.coad.com.br/>. Acesso em: 12 fev. 2011.
- COLEGIO DE AUDITORES DE BOLÍVIA. La Paz, 2006. Disponível em: <<http://www.auditorescontadoresbolivia.org>>. Acesso em: 14 ago. 2010.
- COLEGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS Y ADMINISTRADORES DEL URUGUAY. Montevideo, 2011. Disponível em: <<http://www.ccea.com.uy>>. Acesso em: 14 ago. 2010.
- COLEGIO DE CONTADORES DE CHILE. Santiago, 2011. Disponível em: <<http://www.colegiodecontadores.cl>>. Acesso em: 14 ago. 2010.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS BRASIL. Rio de Janeiro, 2011. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 14 ago.2010.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.
_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GONZALES, Antonio Casas. Reflexiones Sobre el Futuro de la ALALC Integración Latinoamericana: el futuro de la ALALC. **Revista Mensal do INTAL**, Buenos Aires, n. 40, p.36-59, out. 1979.

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

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

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

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

KOLIVER, Olivio. A harmonização das normas para o exercício profissional no âmbito dos países do cone sul: balanço das assimetrias e dos possíveis cominhos para o seu equacionamento. Brasília: **RBC: Revista Brasileira de Contabilidade** n° 102, p. 12, 1996.

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

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

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEITE, Eduardo de Oliveira. **Monografia jurídica**. 7. ed. Porto Alegre: Revista dos Tribunais, 1997.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade internacional para graduação**: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010.

LISBOA, Nahor Plácido. **Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul**. 2000. f. 121 Tese (Doutorado). São Paulo: FEA/USP, 2000.

LOPES, Jorge et. al. **Didática e pesquisa aplicadas ao ensino da contabilidade: guia de atividades**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MANZANO, Mercedes Palacios; CONESA, Isabel Martínez. El proceso de armonización contable el latinoamerica: caminho hacia lãs normas internacionais. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 39, p.103-117, set/dez. 2005.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS: introdução às normas internacionais de contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PÉREZ, C. Esther Falcón; PERDOMO, Juana Fuentes. Efectos de La normalización contable internacional em España y Portugal para um sector econômico estratégico. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 41, p. 100-109, maio/ago. 2006.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE ASUNCIÓN. Asunción, 2011 Disponível em: <<http://www.uaa.edu.py>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

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

RÊGO, Elba Cristina Lima. Processo de integração no Mercosul. **Revista do BNDES**, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 167-196, jun. 1995.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: método e técnicas**. 3. ed. São Paulo. Editora: Atlas, 1999.

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

SECRETARIA DEL MERCOSUR. Montevideo, 2011. Disponível em: <<http://www.mercosur.org.uy>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

SILVA, Maurício Corrêa da et al. Procedimentos metodológicos para a elaboração de projetos de pesquisa relacionados a dissertações de mestrado em ciências contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 36, p.97-104. set./dez. 2004.

SOARES, Maria Susana Arrosa. **Mercosul e globalização**. 1996. Trabalho apresentado no curso da 3ª reunião especial do SBPC, Florianópolis, 1996.

SOSA, Alberto Justo. **Orígens, evolução e perspectivas do MERCOSUL**. Texto portado no site AmerSur sobre o tema Mercosul. Buenos Aires, jun. 1999. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em 15 jan. 2011.

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

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

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

VÍLCHEZ, Percy. La armonización de normas contables en los países de América. **Revista Contabilidad y Negocios**, Lima, ano 3, n. 5, p. 5-10. jul. 2008. Disponível em: <<http://revistas.concytec.gob.pe>>. Acesso em: 14 ago. 2010.

APÊNDICE A – Amostra das empresas estudadas no MERCOSUL e na comunidade andina

Empresas por País	Países	Bloco	Ativo Total	Receita Bruta	Moeda
Aluar S.A.	Argentina	Mercosul	6.426.341.735	2.172.212.817	pesos argentinos
Alpargatas S.A.I.C.			633.722.131	926.211.792	pesos argentinos
Arcor S.A.			4.881.579.015	10.121.366.308	pesos argentinos
Alpargatas S.A.	Brasil		1.379.723	1.928.316	Reais
Grendene S.A.			902.672	2.345.459	Reais
Vulcabras S.A.			1.367.106	1.998.586	Reais
Alambra S.A.	Paraguai		30.908.302.664	23.525.098.199	Guarani
Brincapar S.A.			64.541.761.107	59.300.735.340	Guarani
Codipasa S.A.			51.322.630.118	45.947.953.542	Guarani
Aluminios del Uruguay S.A.	Uruguai		375.795.663	575.528.002	pesos uruguaios
Fabrica Nac. de Papel S.A.			2.381.404	410.682.463	pesos uruguaios
Pinturas Industriales S.A.			268.105.911	252.672.188	pesos uruguaios
Corp. Grupo Quimico S.A.	Venezuela		538.740.670	733.104.170	bolívares
Corimon C.A.			990.757	867.770	bolívares
Sivesa S.A.			4.859.061	1.459.965	bolívares
Saboce S.A.	Bolívia	CAN	1.678.513.447	1.009.267.041	boliviano
Ametex S.A.			382.530	61.216	boliviano
Fancesa S.A.			986.739	140.448	boliviano
Polpaico S.A.	Chile		1565914,85	192.669.601	pesos chilenos
British American Tobacco			1.952.050,44	125.087.005	pesos chilenos
Cencoud S.A.			4.734.272.726	117.610.094	pesos chilenos
Carton S.A.	Colômbia		1.712.055.54	744.890,87	pesos colombianos
Argos S.A.			7.709.810.05	1.378.258,23	pesos colombianos
Fabricato S.A.			986.097.18	583.511,54	pesos colombianos
Adtimaq S.A.	Equador		866.209.756	14,884,451.16	dolares americanos
Industria Lojana S.A.			739.666	14,672,786.99	dolares americanos
Lab. Inds. Farmacêuticos			22.542.134	38,428,122.84	dolares americanos
Intradevco Indl. S.A.	Peru		381.458.354	423.192.056	nuevos soles
Inca Tops S.A.			104.015.144	87.473.757	nuevos soles
Laive S.A.			200.399	313.013.000	nuevos soles