

CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NOS ESTADOS-MEMBROS DO MERCOSUL

RESUMO

O processo de convergência da contabilidade pública vem exigindo mudanças nos procedimentos contábeis adotados nos Governos de diversos países que aceitaram migrar para o padrão internacional. Considerando que a condução desse processo acontece de maneira diferente em cada País, e que determinadas características podem influenciá-lo, o presente estudo tem como objetivo analisar as características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública. Para tratar a questão da pesquisa, foi realizado estudo comparativo nos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL: Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, a partir da análise da legislação e das ações voltadas para adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Trata-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental. Os resultados mostram que os aspectos culturais, o sistema legal, as forças de mercado e o sistema político estão entre as características determinantes na condução do processo de convergência da contabilidade pública dos Estados-membros do MERCOSUL.

Palavras-chave: Características Determinantes. Processo de Convergência. Contabilidade Pública. Mercosul.

1. INTRODUÇÃO

Segundo Lüder (2008, p.1) desde os anos 80 a contabilidade governamental, em inúmeros países, vem sofrendo mudanças fundamentais, sendo a mais importante a introdução da contabilidade patrimonial em alguns ou em todos os níveis de governo, sem contar à importância que a integração entre os países veio adquirindo ao longo dos anos, exigindo uma adaptação das normas contabilísticas aplicáveis estabelecidas pela lei. Lüder (2008, p.4) considera que as primeiras orientações internacionais para uma reforma só começaram a partir de 2001, quando os organismos internacionais começaram a promulgar seus primeiros pronunciamentos.

Porém, esse processo de adaptação às normas internacionais promulgadas é complexo, visto que, segundo Dal Vesco, Almeida & Crozatti (2005, p. 2), cada país pode ter sua própria regulamentação contábil, que se articula com os múltiplos aspectos de ordem política, jurídica, social, econômica e cultural. Para Santos (2009, p.18), a linguagem contábil não é homogênea em termos internacionais, pois cada país tem critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação.

De acordo com Mapurunga, Meneses & Peter (2011, p.88), várias ações têm sido desenvolvidas por organismos internacionais que tratam da normatização contábil em nível mundial, no sentido de que sejam criadas condições para que haja convergência entre os procedimentos contábeis adotados nos diversos países e aqueles aceitos e praticados internacionalmente.

Em se tratando de contabilidade pública, a articulação de ações que criem condições para o processo de convergência se torna ainda mais necessária, pois deve atender a necessidade de informação de toda a sociedade. Segundo Nascimento (2008, p.4), o Setor Público em todo o mundo está passando por significativas mudanças nos últimos anos, uma vez que os cidadãos estão demandando cada vez por uma melhor prestação dos serviços públicos, elevando, assim, a cobrança pela atenção dos gestores públicos à atividade financeira do estado, sob o ponto de vista da transparência, da economicidade, da eficiência e da eficácia.

No âmbito do Setor Público brasileiro, ainda há a predominância dos aspectos voltados ao controle orçamentário, emergindo, contudo, uma nova perspectiva com enfoque patrimonial, provocando alterações significativas nos registros e demonstrações contábeis das entidades públicas. Porém, essas novas ações no ambiente da contabilidade pública exigem que o Governo do Brasil seja capaz de lidar com suas próprias peculiaridades, como a forte influência da legislação fiscal e a utilização de um sistema de registro contábil com vies orçamentário.

Diante do exposto e considerando que o processo de convergência acontece de maneira diferente em cada País, o estudo traz a seguinte questão: *que características são determinantes no processo de convergência da contabilidade pública nos estados-membros do MERCOSUL?*

Para tratar a questão da pesquisa foi realizado estudo comparativo nos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL: Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai, a partir da análise da legislação e das ações voltadas para adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) em cada um desses Países.

Trata-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental.

Além desta, o presente trabalho possui mais quatro seções. Na seção 2 são apresentados os organismos reguladores e as características do processo de convergência. A terceira seção aborda a experiência dos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL. A quarta seção trata do estudo comparativo internacional, enquanto a quinta apresenta as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Organismos reguladores

No âmbito internacional, o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais é conduzido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organização mundial que representa a profissão contábil. Segundo Niyama (2010, p.42), a IFAC é composta de 164 membros representando 125 países e quase 2,5 milhões de contadores que atuam na área pública, educação, indústria e comércio. Os membros da federação são organizações profissionais de contabilidade reconhecidas por lei ou consenso geral em seus países.

O Instituto brasileiro de contadores (IBRACON) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) são membros do Brasil na IFAC, atuando com o compromisso de apoiar a missão da IFAC e aos seus programas, quais sejam: demonstrar o cumprimento das obrigações da declaração de membros; ser financeira e operacionalmente viável; ter uma estrutura de governança adequada; fazer contribuições financeiras, e atender aos outros critérios descritos no processo de pedido de adesão no estatuto social do IFAC.

Entre os comitês instituídos pela IFAC, está o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), com o papel de desenvolver as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), por meio da emissão de orientações para a preparação de demonstrações financeiras (IFAC, 2011).

As IPSAS são um conjunto de normas emitidas pelo IPSASB trazendo orientações para a contabilidade dos Governos em todo o mundo, e representam o padrão de referência contábil internacional para o processo de convergência no Setor Público.

A expectativa do IPSASB é que a adoção das IPSAS trará uma melhoria significativa na qualidade das demonstrações contábeis elaboradas pelas entidades do Setor Público, levando a avaliações com embasamento mais sólido sobre as decisões de alocação de recursos por parte dos Governos, aumentando, assim, a transparência e a qualidade da prestação de contas (*accountability*).

2.2 Características dos processos de convergência

Seguindo o pensamento de Weffort (2005), Mapurunga, Meneses & Peter (2011, p. 5) trazem que as diferenças entre os diversos países no processo de convergência contábil podem ser agrupadas nas seguintes características: forças de mercado, sistema jurídico, sistema educacional e cultural. Para Lima & Nascimento (2012, p. 4), a variedade de razões e diferenças nas práticas contábeis pode ser sintetizada conforme Quadro 1:

Quadro 1– Resumo das principais razões para as diferenças nas normas e práticas contábeis.

Razões genéricas	Exemplos de razões específicas
Características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> • Nível de educação e sofisticação dos usuários (especialmente, do gestor de negócios e da comunidade financeira). • Tipo de sistema de financiamento. • Características das empresas: tamanho, complexidade, multinacionalidade, endividamento etc.
Características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores)	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema de educação profissional dos contadores. • Status, idade e tamanho da profissão contábil.
Modos pelos quais se pode organizar a sociedade sob a qual o modelo contábil se desenvolve	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema político • Sistema econômico e nível de desenvolvimento • Sistema jurídico • Sistema fiscal
Aspectos culturais	<ul style="list-style-type: none"> • Valores culturais • Religião • Linguagem
Outros fatores externos	<ul style="list-style-type: none"> • Históricos (principalmente invasões e herança colonial) • Geográficos • Laços econômicos e políticos

Fonte: Lima e Nascimento (2012, p.4).

Niyama (2010, p. 21) aponta que entre as causas para as diferenças nos sistemas contábeis estão, entre outros, o sistema legal vigente, a forma de captação de recursos, o nível de influência da profissão contábil e o nível de desenvolvimento da teoria contábil.

Para Revoredo (2008, p. 23), dentre as influências externas no ambiente governamental, estão as práticas gerenciais e a gestão orçamentária, os quais condicionam o sistema contábil de tal maneira que este fica intrincado com a legalidade.

Quanto ao sistema legal, Lima & Nascimento (2012, p. 5) esclarecem que no sistema *common law* – utilizado em países como Inglaterra e Estados Unidos, Canadá e Nova Zelândia, não se faz necessário detalhar as regras a serem aplicadas para todos os casos ou

para todas as situações, presumindo-se que o que não vem a ser proibido é aceito. Por outro lado, no sistema legal *code law* – adotado por países como Alemanha, França Japão, é requerido um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, existindo menos flexibilidade na preparação das demonstrações contábeis é ainda uma maior preocupação com os credores.

Quanto à forma de captação de recursos, se um país tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos do mercado acionário, suas demonstrações contábeis deverão contemplar informações que atendam aos acionistas. Mas se a característica do país for financiar empresas com recursos do crédito bancário ou do governo, as informações das demonstrações contábeis deverão atender às necessidades do credor bancário ou governamental (LIMA & NASCIMENTO, 2012, p.5).

Ao analisar as diferenças dos sistemas contábeis entre os países a partir de quatro elementos de diferenciação (estágio de desenvolvimento econômico, complexidade empresarial, economia planificada ou de mercado e credibilidade na legislação), Bekaoui (2000, citado por Nascimento, 2008, p. 49) classifica os países da América do Sul, foco do presente estudo, como sendo “de economia subdesenvolvida, com problemas na área social e educacional, a atividade agrícola é predominante, ainda existem países com forte controle militar, a moeda é fraca e a população tende a ser crescente”.

Para Niyama (2006, p. 16), a classificação mais comum distingue os sistemas de contabilidade basicamente em dois modelos: anglo-saxão e continental. Esclarece que no modelo continental, onde estão inseridos os países da América do Sul, a profissão contábil é fraca e pouco atuante, com uma forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, condição que pode ser observada no Setor Público brasileiro.

Fragoso et al (2010, p. 3) destacam a opinião de Zeff (2007), que discute que os obstáculos à comparabilidade das demonstrações contábeis entre empresas de países diferentes e à convergência de normas contábeis entre os países são, respectivamente, de ordem cultural e envolvem problemas de interpretação, de linguagem e de terminologia.

Para Carmo, Ribeiro & Carvalho (2011, p. 246), as principais causas das diferenças entre os sistemas contábeis podem ser sintetizadas conforme Quadro 2.

Quadro 2- Principais causas das diferenças entre os sistemas contábeis

Causas das diferenças	Nobes e Parker (1991)	Radebaugh e Gray (1997)	Choi e Meek (2002)	Belkaoui (2004)	Elliot e Elliot (2002)	Doupnik e Perera (2007)
Sistema Jurídico	X	X	X	X	X	X
Sistema de Financiamento	X	X	X	X	X	X
Nível do desenvolvimento Econômico	X	X				
Cultura e Língua	X	X	X	X	X	X
Influência Tributária	X	X	X	X	X	X
Força da Profissão Contábil	X	X	X			
Inflação	X	X	X	X		
Nível de Desenvolvimento da Teoria e Educação Contábil	X	X	X	X		
Influência Política e Econômica Externa	X	X	X	X		
Acidentes Históricos / Crises	X	X	X			

Fonte: Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011)

Diante do exposto, considerando que o processo de convergência aos padrões contábeis acontece de maneira diferente em cada país, é importante que se compreenda que características são determinantes na condução desse processo. Nesse sentido, a presente pesquisa se propõe a realizar um estudo comparativo no âmbito da contabilidade pública dos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL: Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai.

O estudo tem como foco a análise das seguintes características: (i) aspectos culturais, (ii) sistema legal, (iii) forças de mercado e (iv) sistema político, por estarem entre as maiores causas das diferenças entre sistemas contábeis destacadas pelos pesquisadores, conforme Quadro 2.

Entender-se-á como aspectos culturais as diferenças de costumes, valores, língua e qualquer outro fator humano que interfere nos processos, tendo como base o pensamento de Weffort (2005, p.53), segundo o qual a contabilidade é moldada pelo ambiente no qual opera, influenciada pela cultura global em que está inserida.

De acordo com Gray (1988, citado por Weffort, 2005, p.155), há quatro dimensões de valores contábeis significantes: *profissionalismo*, que busca refletir até que ponto a profissão contábil está sujeita à regulamentação legal; *uniformidade*, que diz respeito à imposição de práticas contábeis uniformes entre as companhias; *conservadorismo*, que parte da crença de que uma abordagem cuidadosa na mensuração permite uma melhor preparação para eventos futuros, e *sigilo*, que corresponde à convicção de que as informações não devem ser amplamente divulgadas e sim somente aos relacionados com a gestão e o financiamento da empresa. Essas dimensões são importantes por sua influência nos aspectos culturais de cada país.

Com relação ao sistema legal, Martins & Lisboa (2005, p.51) entendem que consiste na forma como o direito do País é organizado, esclarecendo que o sistema *common law* é caracterizado por ser consuetudinário (que tem como uma das suas bases principais a jurisprudência), enquanto que o sistema *code law* é estabelecido em lei (caracterizado por ser complexo, individualista e formalista).

De acordo com Mapurunga, Meneses & Peter (2011, p. 4), as forças de mercado representam a forma de captação de recursos, que pode ser interna (governo, bancos e fornecedores) ou externa (acionistas e empresas estrangeiras).

Quanto ao sistema político, no presente estudo considerar-se-á como sendo a forma pelo qual o Estado se organiza para exercer o seu poder sobre a sociedade.

3. EXPERIÊNCIA INTERNACIONAL: O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA NOS ESTADOS-MEMBROS DO MERCOSUL

Segundo Niyama (2010, p.110) o surgimento de grandes blocos econômicos tem contribuído para a harmonização das normas contábeis de muitos países. Nesse sentido, compreender as características que afetam a convergência dos países que pertencem ao mesmo bloco econômico pode contribuir para uma melhor qualidade da informação contábil.

Em março de 1991, Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai assinaram o Tratado de Assunção, criando o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, a fim de promover a integração dos quatro países através da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, também do estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC). Além disso, segundo Averborg (2008, p.2), o Tratado teve como propósito adotar uma política comercial comum e buscou a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais e a harmonização legal em áreas relevantes.

De acordo com Averborg (2008, p.5), os quatro estados-membros do MERCOSUL compartilham de valores democráticos, pluralistas, defensores das liberdades fundamentais, direitos humanos, proteção ambiental e desenvolvimento sustentável. Esses países também compartilham o compromisso com a democracia, a segurança jurídica, combate à pobreza e desenvolvimento equidade social e econômica. Entende que o aumento do tamanho de seus mercados nacionais se deu através da integração, que é uma condição vital para apressar os processos de desenvolvimento econômico com justiça social.

3.1 O Processo de Convergência da Contabilidade Pública do Brasil

3.1.1 Breve histórico

A profissão contábil no Brasil encontra-se regulamentada pelo Decreto-lei n.º 9.295 de 27/05/46, recentemente atualizado pela Lei 12.249/2010, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que tem, dentre outras finalidades orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal; decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais, além de regular

acerca dos princípios contábeis, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

No âmbito da Administração Pública brasileira, a contabilidade pública está regulamentada pela Lei 4.320/1964, que estabelece normas sobre o direito financeiro para a elaboração e o controle do orçamento e dos demonstrativos dos entes da Federação.

Até o ano de 2007, não havia arcabouço teórico que sustentasse a regulamentação dos procedimentos contábeis no Setor Público, tampouco com os padrões internacionais de contabilidade. Com a adesão do Brasil ao processo de convergência aos padrões contábeis internacionais, foi instituído o Comitê Gestor da Convergência (CGC) no Brasil e criado um grupo para realizar estudos sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, incluindo as Interpretações e Comunicados Técnicos, e preparar o ambiente da Administração Pública brasileira para o processo de convergência às normas internacionais do Setor Público (IPSAS).

Um dos pontos principais da transição na contabilidade pública brasileira é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

No primeiro momento, a estratégia no processo de convergência do Setor Público brasileiro foi buscar um alinhamento aos padrões contábeis, para, num segundo momento, buscar a convergência na integralidade. Para que essa estratégia fosse levada a efeito, foi assinado um acordo de Cooperação Técnica com o Ministério da Fazenda, através da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), e também um convênio com a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

Para sabatar o acordo e buscando determinar a função da STN no processo de convergência, o Ministério da Fazenda emitiu a Portaria nº 184/2008, dispondo sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Coube a STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal brasileiro, identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC, editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, e adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil.

3.1.2 Características determinantes do processo brasileiro

Segundo Soares & Neto (2005, p.10), culturalmente na relação conservadorismo e otimismo, a sociedade brasileira é tendente ao conservadorismo. As companhias brasileiras adotam procedimentos de contabilidade mais conservadores, resultando em menor lucro líquido do que em países que são mais liberais.

O Brasil apresenta também baixo grau de profissionalismo e um alto grau de controle estatutário. Suas demonstrações contábeis são uniformes, não apresentando espaço para a

flexibilidade. Na extensão de divulgação das informações, observa-se a tendência de divulgar apenas o que é obrigatório, existindo, assim, poucas divulgações voluntárias (SOARES & NETO, 2005, p.8).

Quanto ao sistema legal, de acordo com Carmo, Ribeiro & Carvalho (2011, p.253), o Brasil segue o modelo *code law*, caracterizado pelo elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas. No Setor Público, essa característica é ainda mais visível, pois, apesar do advento dos Manuais da STN e das normas do CFC, ainda há forte influência orçamentária e fiscal nos registros efetuados pelos contadores públicos brasileiros, o que inibe um avanço na adoção de práticas contábeis patrimoniais que ainda não foram regulamentadas. O processo caminha então para uma regulamentação, sendo publicada a Portaria STN nº 828/2011, estabelecendo que já a partir de janeiro de 2013 os entes federados brasileiros adotem de forma obrigatória o novo plano de contas e as novas demonstrações contábeis.

Quanto às forças de mercado, a captação do processo de convergência no âmbito do Setor Público é interna, promovida por instituição de classes (CFC) e governamentais (STN). Quanto ao sistema político, o Brasil é uma república federativa, bicameral, que adota a democracia como forma de governo.

3.2 O Processo de Convergência da Contabilidade Pública da Argentina

3.2.1 Breve histórico

De acordo com Meza (1999, p.5), o exercício da profissão de contador na Argentina está estabelecido pela Lei nº 20.476/1973, que abrange as ciências econômicas em geral. A profissão de contador público só pode, como regra geral, ser exercida por pessoas titulares de diploma universitário. O controle do exercício da profissão de contador público está, por força do artigo 19 da mesma lei, sob responsabilidade dos conselhos profissionais de ciências econômicas. Os conselhos profissionais, apesar de terem sido criados por lei, são entidades de natureza jurídica privada, independente do Estado política, administrativa e economicamente.

Segundo Pacievitch & Pohlmann (1995), a FACPCE (*Argentine Federation of Economic Science*) é o órgão responsável pela emissão de normas de contabilidade para o Setor Privado, e o NAO (*National Accounting Office*) pela emissão de normas e regulamentos de contabilidade para o Setor Público. De acordo com o *Occasional Paper No. 7* da IFAC (IFAC, 2004 p.2), somente o orçamento de receitas de impostos é reconhecido numa base de caixa. Até recentemente, a contabilidade do Setor Público argentino era principalmente focada nos aspectos legais do registro das transações e controle do cumprimento contratual e outras obrigações.

Manzano & Conesa (2005, p.103) destacam que o movimento de convergência do Governo da Argentina foi dividido em 2 etapas: na primeira foi definido o modelo de harmonização contábil argentino, estabelecendo as mudanças necessárias para evitar conflitos com as normas internacionais, incluindo questões internas da Argentina, como *leasing*, lucro por ação, instrumentos financeiros, o relato por seguimentos, entre outros. Durante a segunda fase começou a se fazer modificações das resoluções técnicas atuais, propondo novos paradigmas.

3.2.2 Características determinantes do processo argentino

A Argentina enquadra-se no modelo continental que, segundo Niyama (2010, p.16), indica a existência de uma profissão contábil fraca e pouco atuante. Segundo Neves (2008) o pouco status da profissão pode ser percebido pelo fato de seu conselho regulador, o FACPCE

(Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas), não ser unicamente da classe contábil.

Para Costa, Costa & Lopes (2006, p.11), o sistema legal argentino também não difere dos demais países da América do sul, sendo um sistema *code-law*, que permite pouca flexibilidade e várias leis específicas. Cia, Cia e Santos (2008, p.6) entendem que essa característica afeta diretamente o índice de conservadorismo, que é alto, e a uniformidade de suas demonstrações, publicadas atendendo a determinações legais, além do alto grau de controle estatutário.

De acordo com Cia, Cia & Santos (2008, p.11), a captação do processo de convergência no Setor Público da Argentina, da mesma forma que o Brasil, é interno, por meio de órgãos de Governo. Quanto ao sistema político, a Argentina é uma república presidencialista, sendo que politicamente o sistema democrático do País se fortaleceu após a revisão constitucional em 1994 (OLIVEIRA, 2009, p. 49).

3.3 O Processo de Convergência da Contabilidade Pública do Uruguai

3.3.1 Breve histórico

De acordo com Asti (1987 p.4), a profissão de contador no Uruguai não está, até o momento, regulamentada. Existem, entretanto, alguns dispositivos que tratam do assunto, como o Decreto nº 104/1968, que veio ampliar e renovar antigas leis, reservando aos contadores e peritos a possibilidade de exercer exclusivamente aqueles cargos que se ocupam da “*teneduría de libros*”. Porém, muitos organismos públicos de nível intermediário não a cumprem.

Apesar de não ser regulamentada, a profissão contábil é organizada no âmbito do Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai que possui, dentre suas várias atribuições, a missão de implementar a instalação de comissões que permitam o avanço da investigação e dos assessoramentos que facilitem o desenvolvimento cultural e técnico da profissão (Beuren & Brandão 2001, p.37). Esse Colégio pronuncia-se acerca das normas contábeis a serem obedecidas pelos profissionais nele matriculados, e define a adoção das normas internacionais de contabilidade editadas pelo IASB, de caráter obrigatório (BEUREN & BRANDÃO, 2001, p.39-40).

Ferreira & Lima (2011, p.11) esclarecem que desde 2004 o governo uruguaio estabeleceu as IPSAS como padrão para orçamento, mas não para a contabilidade. Além disso, não adota a contabilidade patrimonial. A IFAC descreve a situação do Uruguai como “a legislação tem passado a exigir adoção das IPSAS”.

3.3.2 Características determinantes do processo uruguaio

Seguindo a tendência apresentada pelo Brasil e pela Argentina, o sistema contábil uruguaio também se insere no modelo continental, cujo sistema legal é *code-law* e o sistema político democrático. As leis e normas do sistema legal uruguaio baseiam-se em aprovações parlamentares e promulgadas pelo presidente da república. A fonte última do direito é a Constituição. Segundo o site da transparência internacional, o Uruguai é um dos países mais desenvolvidos da América do Sul e com o menor índice de corrupção do continente, o que contribui para as perspectivas de seu crescimento e volume de investidores.

Segundo Beuren & Brandão (2001, p.50) as demonstrações contábeis uruguaias são legalmente fundamentadas por três entidades: Lei das sociedades comerciais, Comissão permanente de normas contábeis adequadas e colégio de contadores e economistas do Uruguai, que emitem normas que aumentam a uniformidade de suas demonstrações que são publicadas segundo as determinações legais e alto grau de controle estatutário.

De acordo com Weffort (2005, p.156) o conservadorismo e o sigilo a respeito das demonstrações contábeis de um país estão estritamente relacionados ao nível de desenvolvimento de seu mercado de capitais e a influência da contabilidade fiscal nas demonstrações. No caso Uruguai, seu mercado de capitais está em fase de crescimento, porém, ainda não está em um estágio avançado, por isso o nível encontrado de conservadorismo é alto e o sigilo está presente na evidenciação de informações (MENDONÇA, 2009).

O processo de captação de recursos no Uruguai é interno e está centralizado nos órgãos governamentais, entre eles o Banco central Uruguaio, porém, não há uma participação expressiva de órgãos de classe (URUGUAY, 2009, p.28).

3.4 O Processo de Convergência da Contabilidade Pública do Paraguai

3.4.1 Breve histórico

Silva, Madeira & Assis (2004, p.9) apresentam que a profissão de contador no Paraguai está prevista na Lei nº 371, de 6 de dezembro de 1972, mas, entendem que essa lei é insuficiente para qualificar a profissão contábil, pois não estabelece prerrogativas de competência exclusiva do contador, não cria um órgão de ordenação e fiscalização profissional, nem, tampouco, determina sanções ao exercício legal da profissão.

No Paraguai, a profissão contábil está vinculada ao Colégio de Contadores, embora não haja obrigatoriedade de inscrição, o que enfraquece consideravelmente o exercício profissional. O referido Colégio desenvolve um processo de instituição de normas contábeis que, entretanto, não têm obrigatoriedade oficial (SILVA, MADEIRA & ASSIS, 2004, p.9).

Para Beuren & Brandão (2001, p.56), dada à globalização dos mercados, há uma forte tendência de adoção das normas internacionais do *IASB*. Os mecanismos de normalização contábil, no Paraguai, podem ser observados na Lei do Comerciante, na legislação bancária, na legislação das seguradoras, na Lei do Mercado de Capitais e na legislação fiscal, principalmente na do Imposto de Renda, que reconhece os princípios de contabilidade geralmente aceitos como base para a tributação.

3.4.2 Características determinantes do processo paraguaio

As demonstrações contábeis Paraguaianas são elaboradas de acordo com regulamentações específicas e alguns órgãos reguladores do país destacando-se: A lei do comerciante, A comissão nacional de valores e o colégio de contadores do Paraguai (Beuren & Brandão, 2001 p.48).

A existência de leis que orientem a elaboração e a publicação das demonstrações faz com que as demonstrações tenham uma tendência à uniformidade e indicam o alto grau estatutário do país. Como os demais países da América do sul, o Paraguai segue modelo europeu continental apresentando como sistema legal o sistema *code-law*, o que justifica ainda mais esse detalhamento legal.

De acordo com Pacievitch & Pohlmann (1995) o Paraguai é uma república presidencialista, onde o presidente é, ao mesmo tempo, chefe de Estado e de governo.

Segundo Mendonça (2009, p.33), o sistema financeiro do Paraguai é pequeno, mas apresenta uma diversidade relativamente grande de instituições. Entende que o baixo nível de desenvolvimento do mercado de capitais do País está diretamente relacionado ao conservadorismo e o sigilo presente nas suas demonstrações contábeis, o que faz com que a maior fonte de captações de seus recursos seja interna, promovida pelos agentes governamentais (Mendonça, 2009 p.34).

4. ESTUDO COMPARATIVO: CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Objetivando analisar as características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública, foi realizado estudo comparativo nos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL, tendo como foco a análise dos aspectos culturais, do sistema legal, das forças de mercado e do sistema político desses Países. O Quadro 3 sintetiza os principais pontos discutidos no presente estudo.

Quadro 3- Quadro comparativo das características determinantes entre os países do MERCOSUL

		Brasil	Argentina	Uruguai	Paraguai
Características	Culturais	Língua	Português	Espanhol	Espanhol
		Conservadorismo vs Otimismo	Conservadorismo	Conservadorismo	Conservadorismo
		Profissionalismo vs controle estatutário	Controle Estatutário	Controle Estatutário	Controle Estatutário
		Uniformidade vs flexibilidade	Uniformidade	Uniformidade	Uniformidade
		Sigilo vs livre publicação	Sigilo	Sigilo	Sigilo
	Sistema Legal	<i>Code law</i>	<i>Code law</i>	<i>Code law</i>	<i>Code law</i>
	Forças de Mercado (captação de recursos)	Interna	Interna	Interna	Interna
	Sistema Político	Democrático	Democrático	Democrático	Democrático

Fonte: elaboração própria.

Entre os aspectos culturais, verifica-se que, com exceção da língua, os demais aspectos culturais são semelhantes nos Estados-membros do MERCOSUL. Como visto anteriormente, a adoção de procedimentos mais conservadores, o controle estatutário, a uniformidade e a predominância do sigilo são comuns no modelo continental adotado por esses Países.

Conforme apresentado, o sistema legal adotado, *code law*, que requer um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, vem trazendo a necessidade de uma legislação por parte dos Países que exija a adoção das IPSAS, contrariando, inicialmente, um dos seus mais importantes fundamentos, que é a essência sobre a forma.

A primazia da essência sobre a forma traz que as transações e eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância econômica, e não meramente a sua forma legal.

Com relação às forças de mercado, em todos os Estados-membros do MERCOSUL predomina a captação interna, pela forte presença do Governo como agente financiador, e, em todos, o Sistema Político é democrático, o que favorece as relação entre Governo e sociedade, e, conseqüentemente, uma discussão mais ampla para adoção das IPSAS.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar as características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública, a partir de estudo comparativo nos Estados-membros do bloco econômico do MERCOSUL: Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai.

Considerando que o processo de convergência aos padrões contábeis acontece de maneira diferente em cada país, e a importância de se compreender que características são determinantes na condução desse processo, o estudo teve como foco de análise as características relacionadas aos aspectos culturais, o sistema legal, as forças de mercado e o sistema político, por estarem entre as maiores causas das diferenças entre sistemas contábeis destacadas pelos pesquisadores, conforme apresentado no estudo.

Entre os aspectos culturais, verifica-se que, com exceção da língua, os demais aspectos culturais são semelhantes nos Estados-membros do MERCOSUL. Como visto anteriormente, a adoção de procedimentos mais conservadores, o controle estatutário, a uniformidade e a predominância do sigilo são comuns no modelo continental adotado por esses Países.

Conforme apresentado, o sistema legal adotado, *code law*, que requer um elevado grau de detalhamento das regras a serem cumpridas, vem trazendo a necessidade de uma legislação por parte dos Países que exija a adoção das IPSAS, contrariando, inicialmente, um dos seus mais importantes fundamentos, que é a essência sobre a forma.

Com relação às forças de mercado, em todos os Estados-membros do MERCOSUL predomina a captação interna, pela forte presença do Governo como agente financiador. Outra semelhança refere-se ao Sistema Político democrático, que favorece a relação entre Governo e sociedade, e, conseqüentemente, uma discussão mais ampla para adoção das IPSAS.

Diante do exposto, pode-se depreender que os aspectos culturais, o sistema legal, as forças de mercado e o sistema político estão entre as características determinantes na condução do processo de convergência da contabilidade pública dos Estados-membros do MERCOSUL.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a análise de outras características que permitam compreender o que pode influenciar o processo de convergência da contabilidade pública nos países, e de que maneira essa interferência pode afetar a adoção das IPSAS em sua integralidade.

REFERÊNCIAS

ARGENTINA, Lei n.º 20476 de 27 de maio de 1973. *Creación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas*. Disponível em: <<http://colegializacion.wordpress.com/2010/09/07/23051973-ley-20476-creacion-del-consejo-profesional-de-ciencias-economicas-argentina/>> Acesso em 20/02/2012

AVERBUG, André. *Mercosul: Conjuntura e Perspectivas (2008)* disponível em : <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/revista/rev1006.pdf > Acesso em 14/01/2012

ASTI, Alfredo - **“Reglamentación Profesional”**. In: **Debate sobre Regulamentación Profesional**, 1, Montevideo, 9 jul. 1987, Colegio de Doctores en Ciencias Económicas y Contadores del Uruguay, 1987, pg.4.

BELKAOUI, A. R. **Accounting theory**. 4. ed. UK: Thomson Learning, 2000.

BEUREN, Ilse Maria; BRANDÃO, Juliana Favero. **Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL, Decreto lei n.º 9.295/46. **Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guardalivros e dá outras providências**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/decretolei9295.htm>> Acesso em 10/02/2012.

BRASIL, Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. **Altera o Decreto lei nº 9.295, de 27 de Maio de 1946**. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Lei12249.htm> Acesso em: 24/02/2012

BRASIL, Portaria nº 828, de 14 de Dezembro de 2011. **Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências**. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf> Acesso em: 10/02/2012

BRASIL, Portaria nº 184, de 25 de Agosto de 2008. **Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público**, . Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortSTN_184> Acesso em: 10/02/2012

CARMO, Carlos Henrique do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. **Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas**. Revista Contabilidade Financeira– USP, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, set./out./nov./dez. 2011.

CIA, Joanelia Neide de Sales; CIA, Josimar Cordenonssi; SANTOS, Edilene Santana. **Us Gaap x Normas Contábeis dos Países da América Latina: Há Diferenças Significativas no Valor do Lucro Reportado Pelas Empresas com Adrs na Nyse?**. Congresso USP. 2008.

CFC Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. **Aprova a NBC T 16.2 –Patrimônio e Sistemas Contábeis**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 30/11/11.

COSTA, Fábio Moraes da; COSTA, Alessandra Cristina de Oliveira; LOPES, Alexsandro Broedel. **Conservadorismo em Cinco Países da América do Sul**. R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 41, p. 7 – 20, Maio/Ago. 2006

DAL VESCO, Delci Grapegia, ALMEIDA, Lauro Brito de, CROZATTI, Jaime. **Análise das Divergências nas Demonstrações Contábeis pelas Normas Brasileiras vs Internacionais**

em uma Empresa Brasileira de Concessão de Serviço Público de Rodovias. IX Congresso Internacional de Custos, 2005. Disponível em <<http://www.intercostos.org/documentos/Dal%20Vesco.pdf>> Acesso em: 17/01/2012

FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes, LIMA, Diana Vaz de. *Disclosure of Accounting Government Reports: a comparative study between Brazil and MERCOSUL member countries from IPSAS perspectives.* Congresso Cigar 2011. Disponível em: <<http://www.cigar2011.ugent.be/Accepted%20papers.html>> Acesso em: 05/01/2012

FRAGOSO, Adriana Rodrigues ; FILHO, JOSÉ Francisco Ribeiro ; LOPES, Jorge Expedito De Gusmão ; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: Uma Análise Comparativa Ipsas e NBC T SP.** Congresso USP, artigo 9, 2010.

GRAY, S. J. *Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally.* Abacus, v. 24, n. 1, p. 1-15, 1988.

IFAC International Federation of Accountants. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.* New York: 2011 Edition, volume I.

IFAC International Federation of Accountants, **Occasional Paper No. 7.** New York: 2004 Edition, volume I.

LIMA, Igor Gabriel; NASCIMENTO, José Orcélio do. **Contabilidade Internacional: Um estudo acerca da classificação dos sistemas contábeis G5 e G7.** VII Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração (2012).

LÜDER, Klaus. *International Governmental Accounting Research**. Abril (2008). **Disponível em:** <<http://jameslchan.com/papers/LuederIGARApril08.pdf>> Acesso em: 30/01/2012

MANZANO, Mercedes Palacios; CONESA, Isabel Martínez. *El proceso de armonización contable en latinoamérica: camino hacia las normas internacionales.* R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, n. 39, p. 103 – 117, Set./Dez. 2005.

MAPURUNGA, Patricia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. **O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros.** Revista controle doutrinas e artigos Volume IX, número 1, jan/junho 2011.

MARTINS, Eliseu; LISBOA, Lázaro Plácido. **Ensaio sobre cultura, e diversidade contábil.** Revista Brasileira de Contabilidade. Março/Abril/2005

MENDONÇA, Ana Rosa Ribeiro de. **Sistemas financeiros do Mercosul: estrutura, financiamento de longo prazo e interpenetração de capitais.** Texto para Discussão. IE/UNICAMP n. 166, out. 2009.

MEZA, Raúl Bernal. **Políticas exteriores comparadas de Argentina e Brasil rumo ao Mercosul.** Rev. bras. polít. int. vol.42 no.2 Brasília July/Dec. 1999.

NASCIMENTO, Leonardo S. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. XIII prêmio do tesouro nacional, 2008.

NEVES, Ana Claudia. **Diferenças contábeis entre Portugal e Argentina**. (2008) Disponível em: <http://www.webartigos.com/artigos/diferencas-contabeis-entre-portugal-e-argentina/10543/>> Acesso em: 10/01/2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi, SILVA, César A. Tiburcio. **Teoria da Contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011 .

OLIVEIRA, Dalila Andrade. **Política Educacional e Regulação no Contexto Latino-Americano: Argentina, Brasil e Chile**. *Linhas Críticas*, Brasília, v. 15, n. 28, p. 45-62, jan./jun. 2009.

PACIEVITCH, Thais, POHLMANN, Marcelo Coletto. **Harmonização Contábil No Mercosul: A Profissão e o Processo de Emissão de Normas- Uma Contribuição**. Caderno de Estudos nº12, São Paulo, FIPECAFI, Setembro/1995

REVOREDO, Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder**. Dissertação apresentada à Universidade do Estado do Rio de Janeiro Centro de Ciências Sociais Faculdade de Administração e Finanças em 2008.

SANTOS, Marcelo Guilherme dos. **Análise do Nível de Aderência aos Requisitos de Divulgação das Normas de Impairment e as Alterações nos Resultados Contábeis: Estudo de Casos**. Dissertação de Mestrado Profissionalizante em Administração Faculdade de Economia e Finanças Ibmec. (2009)

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; MADEIRA, Geová José; ASSIS, José Luiz Ferreira de. **Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira**. Revista Contemporânea de Contabilidade a. 01 v. 01 n. 01 jan./jun. 2004 p. 115-139.

SOARES, Rute Cristina Meurer; NETO, José Luis De Castro. **Estudo das Diferenças Culturais como Empecilho à Harmonização Contábil: Casos no Brasil, E.U.A e Japão**. Congresso USP 2005.

URUGUAY, **Business Guide**. Investment and export promotion agency. November 2009.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo : Atlas, 2005.

ZEFF, Stephen A. *Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality*. The British Accounting Review, no. 39, 2007