



Universidade de Aveiro

2018

Departamento de Economia Gestão
e Engenharia Industrial

**JUAREZ DOMINGUES
CARNEIRO**

**UMA ABORDAGEM À HARMONIZAÇÃO
CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL NA AMÉRICA
LATINA**

TESE DE DOUTORAMENTO



Universidade de Aveiro

2018

Departamento de Economia Gestão e
Engenharia Industrial

**JUAREZ DOMINGUES
CARNEIRO**

**UMA ABORDAGEM À HARMONIZAÇÃO
CONTABILÍSTICA INTERNACIONAL NA AMÉRICA
LATINA**

Tese apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Doutor em Contabilidade.

Dedico este trabalho ao meu pai, filho de português, que repousa no oriente eterno, e à minha mãe, pelo seus exemplos de amor e de doação, e pela coragem com que sempre soube enfrentar os desafios da vida. De forma muito especial, dedico à minha esposa Claudia e aos meus filhos, Amanda , Gustavo e Giovanna, que acompanharam atentamente, torcendo e participando desta minha caminhada, com muita compreensão e amor. E a Deus por sua infinita bondade, que me dá a certeza de nunca estar só e de sempre contar com a força divina.

o júri

Presidente

Prof. Doutor **Artur da Rosa Pires**
Professor Catedrático da Universidade de Aveiro

Prof(a). Doutor (a) **Lúcia Maria Portela de Lima Rodrigues**
Professora Catedrática da Universidade do Minho

Prof(a). Doutor (a) **Anabela Botelho Veloso**
Professora Catedrática da Universidade de Aveiro

Prof(a). Doutor (a) **Maria José da Silva Fernandes**
Professora Coordenadora com Agregação do Instituto
Politécnico do Cávado e do Ave

Prof(a). Doutor (a) **Maria Leonor Romão Carreiro Fernandes
Ferreira da Silva**
Professora Associada da Universidade Nova de Lisboa

Prof(a). Doutor (a) **Egas Manuel da Silva Salgueiro**
Professor Auxiliar da Universidade de Aveiro

agradecimentos

As palavras de D. Hélder novamente me chegam a mente dizendo mais ou menos o seguinte: "Quando sonhamos sozinho é apenas um sonho, mas quando dividimos e, compartilhamos, o sonho se transforma em realidade".

Nessa trajetória tive a oportunidade de conhecer e conviver com pessoas especiais, que muito contribuíram para o meu trabalho, e que merecem minha mais profunda gratidão.

À minha amiga Professora Marisa Luciana Schwabe de Moraes, que ajudou muito para que esse trabalho se tornasse uma realidade;

À minha esposa Cláudia Maciel Carneiro e a meus filhos Amanda, Gustavo e Giovanna, por compreenderem minhas ausências, respeitando meus objetivos e no silêncio permitirem que continuasse a seguir em frente;

A minha mãe Maria dos Santos Carneiro, símbolo do amor e da compreensão, e aos meus irmãos Felipe, Karine, João Carlos e José Henrique dos quais me orgulho muito e que sempre vibram com cada vitória do irmão mais velho;

Ao Bastonário Antonio Domingues de Azevedo, um grande amigo e incentivador que partiu recentemente, pelo apoio e suporte sempre dispensado pela Ordem dos Contabilistas Certificados de Portugal.

Palavras-chave

Normas Internacionais de Contabilidade, Adoção, Convergência, Teoria Institucional, América Latina, GLENIF

Resumo

A difusão das normas do International Accounting Standards Board [IASB] nos países e nas empresas tem sido objeto de muito debate na literatura contabilística, havendo a preocupação de saber até que ponto as normas nacionais estão completamente desinstitucionalizadas e as normas do IASB estão a ser cumpridas. Esta tese usa a Teoria Institucional e estende o modelo de Rodrigues e Craig (2007) para estudar a difusão das normas do IASB nos países da América Latina, mais particularmente em treze países que compõem o GLENIF - Grupo Latino-americano de Emissores de Normas de Informação Financeira. Usando uma análise macro institucional e um paradigma de investigação interpretativista, os dados foram recolhidos através de entrevistas aos representantes de treze países que fazem parte do GLENIF, e triangulados usando fontes de arquivo. A pesquisa efetuada permitiu-nos concluir que este organismo regional de normalização contabilística foi impulsionado pelo IASB que atuou como empreendedor institucional. Discursos poderosos relacionados com razões quer eficiência quer de legitimidade foram feitos para incentivar a adoção ou convergência com as normas do IASB, por cada um dos países. Atores relacionados com a profissão (e no caso de países em que a profissão tem menos recursos, o Banco Inter-Americano para o Desenvolvimento) mobilizaram recursos acreditando que esta adoção/convergência é importante por aumentar o estatuto social, atuando desta forma como empreendedores institucionais. Outros atores importantes no processo de mudança foram as bolsas e os governos. Contudo, quando analisado mais em detalhe verifica-se que o processo de adoção ou convergência em cada um dos países encontra-se em diferentes fases, enfrentando em alguns países algumas resistências à mudança que decorrem fundamentalmente de lógicas institucionais conflitantes com as normas do IASB, nomeadamente as lógicas do sistema fiscal e do setor financeiro numa região latina. Do confronto destas lógicas dialéticas verifica-se que se observam várias sínteses que levam a diferentes categorias de adoção/convergência em cada país, ou mesmo apenas à adoção voluntária por apenas um grupo pequeno de empresas, com vários tipos de normas a coexistir ao mesmo tempo em cada país. Verifica-se ainda que se ao nível da harmonização formal a adoção/convergência dependem destas lógicas institucionais, ao nível da harmonização material as barreiras culturais e os custos com a mudança, nomeadamente

a falta de profissionais qualificados e a falta de sistemas de *enforcement* levam a que facilmente apareça o *decoupling* ou *loose-coupling*. Os resultados revelam ainda que nos países pequenos, com menos recursos e onde a profissão está menos desenvolvida, a decisão foi de adoção das normas do IASB, em vez da convergência. Quando observados quais os países onde se está a dar a convergência para atender ao seu próprio contexto, verifica-se que tal acontece nos países grandes, com mais recursos e com uma profissão mais estabelecida (Argentina, Brasil e México).

Keywords

International Accounting Standards, Adoption, Convergence, Institutional Theory, Latin America, GLASS.

Abstract

The diffusion of the standards of the International Accounting Standards Board [IASB] in countries and companies has been the subject of much debate in the accounting literature. There is a concern about the extent to which national standards are fully deinstitutionalized and IASB standards are being complied. This thesis uses the Institutional Theory and extends the model of Rodrigues and Craig (2007) to study the diffusion of the IASB standards in Latin America, more particularly in thirteen countries that compose the GLASS – Group of Latin-American Accounting Standards Setters. Using a macro institutional analysis and an interpretive research paradigm, data were collected through interviews with representatives from thirteen countries that are part of GLASS, and triangulated using archival sources. The research carried out allowed us to conclude that this regional body of accounting standards was driven by the IASB who was an institutional entrepreneur. Powerful discourses related to the need to increase efficiency and legitimacy were made to encourage the adoption or convergence with the IASB standards in each country. Actors related to the profession (and in the case of countries where the profession lacked resources, the Inter-American Development Bank) mobilized resources believing that this adoption/convergence is important to increase the profession social status, acting as institutional entrepreneurs. Other key players in the change process are the capital markets and governments. However, when analyzed in more detail the adoption or convergence process in each country, we conclude that it is at different phases, with some countries experiencing some resistance to change which mainly arises from conflicting institutional logics, namely the institutional logic of the tax system and of the financial sector in a Latin region. The confrontation of these dialectical logics led to different categories of adoption/convergence in each country, or led to the voluntary adoption by only a small group of companies. This way, various types of accounting standards can coexist at the same time in each country. Additionally, if the level of formal harmonization depends on these institutional logics, the level of material harmonization depends on cultural barriers and the costs of change, including the lack of qualified professionals and the lack of enforcement systems. These difficulties can lead to decoupling or loose-coupling. The results also show that in smaller countries with fewer resources and where the

profession is less developed the decision was generally the adoption of IASB standards. Large countries with more resources and a more established profession (Argentina, Brazil and Mexico) preferred the convergence of the IASB standards.

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	14
LISTA DE TABELAS	15
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	16
1 INTRODUÇÃO	24
1.1 MOTIVAÇÃO E ENQUADRAMENTO.....	24
1.2 OBJETIVOS E PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO.....	27
1.3 MÉTODO DE PESQUISA.....	30
1.4 CONTRIBUTOS ESPERADOS.....	32
1.5 ESTRUTURA.....	33
2 CONTEXTO SOCIO-ECONÔMICO DOS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA	35
2.1 ARGENTINA.....	35
2.2 BOLÍVIA.....	36
2.3 BRASIL.....	38
2.4 CHILE.....	39
2.5 COLÔMBIA.....	41
2.6 EQUADOR.....	42
2.7 EL SALVADOR.....	43
2.8 GUATEMALA.....	44
2.9 MÉXICO.....	46
2.10 PANAMÁ.....	47
2.11 PARAGUAI.....	48
2.12 PERÚ.....	49
2.13 REPÚBLICA DOMINICANA.....	51
2.14 URUGUAI.....	52
2.15 VENEZUELA.....	53
2.16 MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS E SETOR NÃO LUCRATIVO NOS PAÍSES.....	55
2.17 RESUMO DO CONTEXTO SÓCIO-ECONÔMICO DOS PAÍSES.....	56
3 PRINCIPAIS ORGÃOS DE NORMALIZAÇÃO CONTÁBIL GLOBAIS, REGIONAIS E NACIONAIS NA AMÉRICA LATINA	60
3.1. INTRODUÇÃO.....	60
3.2 O IASB E A IFAC.....	60
3.2.1 O IASB – O International Accounting Standards Board.....	60
3.2.2 A IFAC - International Federation of Accountants.....	63
3.3 OS GRUPOS REGIONAIS DA EUROPA, ÁSIA-OCEANIA E ÁFRICA.....	66
3.3.1 EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group.....	66
3.3.2 AOSSG – Asian Oceania Standard Setters Group.....	68
3.3.3 PAFA – Pan African Federation of Accountants.....	69
3.3.4 O GLENIF - Grupo Latino-americano de Emissores de Normas de Informação Financeira.....	70
3.4 O CFC E DEMAIS ORGANISMOS NORMALIZADORES DO BRASIL.....	79
3.4.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC.....	81
3.4.2 CVM - Comissão de Valores Mobiliários.....	84
3.4.3 BACEN - Banco Central do Brasil.....	87
3.4.4 SUSEP - Superintendência de Seguros Privados.....	88

3.4.5	<i>IBRACON - Instituto Brasileiro dos Auditores</i>	89
3.4.6	<i>Receita Federal</i>	90
3.4.7	<i>CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis</i>	93
3.5	OUTRAS ENTIDADES NORMALIZADORAS DA AMÉRICA LATINA.....	97
3.5.1	<i>Argentina</i>	97
3.5.2	<i>Bolívia</i>	99
3.5.3	<i>Chile</i>	101
3.5.4	<i>Colômbia</i>	101
3.5.5	<i>Equador</i>	103
3.5.6	<i>El Salvador</i>	103
3.5.7	<i>Guatemala</i>	104
3.5.8	<i>México</i>	105
3.5.9	<i>Panamá</i>	107
3.5.10	<i>Paraguai</i>	109
3.5.11	<i>Perú</i>	111
3.5.12	<i>República Dominicana</i>	113
3.5.13	<i>Uruguai</i>	113
3.5.14	<i>Venezuela</i>	115
4	OS PROCESSOS DE ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS NOS DIFERENTES ESTUDOS EMPÍRICOS PRÉVIOS	118
4.1	A ADOÇÃO E A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS IAS/IFRS.....	118
4.2	O PROCESSO DE ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA NO MUNDO.....	121
4.3	ESTUDOS EMPÍRICOS PRÉVIOS SOBRE O PROCESSO DE ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA NA AMÉRICA LATINA.....	127
4.3.1	<i>Estudos comparativos de vários países da América Latina</i>	128
4.3.2	<i>Estudos individuais de países da América Latina</i>	129
5	APLICABILIDADE DA TEORIA INSTITUCIONAL NO PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	133
5.1	INTRODUÇÃO.....	133
5.2	FUNDAMENTOS DA TEORIA INSTITUCIONAL.....	133
5.3	A TEORIA INSTITUCIONAL E A CONTABILIDADE.....	142
5.4	ESTUDOS PRÉVIOS QUE USARAM A TEORIA INSTITUCIONAL COMOLENTE TEÓRICA NA INTERPRETAÇÃO DO PROCESSO DE NORMALIZAÇÃO INTERNACIONAL DA CONTABILIDADE.....	144
5.5	SUMÁRIO E QUADRO TEÓRICO DE ANÁLISE A SER USADO NA INTERPRETAÇÃO DAS ENTREVISTAS: ESPECIAL ÊNFASE NO MODELO DE RODRIGUES E CRAIG (2007).....	151
5.5.1	<i>Convergência das normas de contabilidade é um processo dialético de tese, antítese e síntese</i>	152
5.5.2	<i>A adoção e a convergência é um processo de isomorfismo que funciona bem quando as instituições e ambientes são similares</i>	154
5.5.3	<i>Convergência em diversos contextos ambientais é susceptível de ser afetada por dissociação (decoupling)</i>	155
5.5.4	<i>O grau de convergência vai depender se o conhecimento sobre o discurso das IAS/IFRS se torna poder</i>	155
6	METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO	157
6.1	INTRODUÇÃO.....	157
6.2	PERSPECTIVAS ONTOLÓGICAS, METODOLÓGICAS E EPISTEMOLÓGICAS.....	157
6.3	DIREÇÕES DE INVESTIGAÇÃO.....	158
6.4	MÉTODOS DE INVESTIGAÇÃO.....	160

6.5	RECOLHA DE DADOS	161
6.6	FUNDAMENTOS TEÓRICOS	166
7	ANÁLISE DOS RESULTADOS DO ESTUDO	167
7.1	INTRODUÇÃO.....	167
7.2	A REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA NOS PAÍSES DO GLENIF, E COMO ERAM (CASO EXISTISSEM) AS NORMAS LOCAIS DE CONTABILIDADE	167
7.2.1	<i>A regulamentação da profissão contabilística nos países do GLENIF.....</i>	<i>168</i>
7.2.1.1	<i>Países com a profissão regulamentada e com inscrição obrigatória.....</i>	<i>169</i>
7.2.1.2	<i>Países com a profissão regulamentada mas sem inscrição obrigatória</i>	<i>177</i>
7.2.2	<i>Como são/eram as normas locais de contabilidade e quem as emite/ia?.....</i>	<i>180</i>
7.3	QUE NORMAS SÃO ADOTADAS E COMO FOI FEITO O PROCESSO DE ADOÇÃO/CONVERGÊNCIA	194
7.4	QUE RAZÕES LEVARAM AO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA/ADOÇÃO DAS IAS/IFRS E QUEM LIDEROU O PROCESSO	219
7.5	DEVER-SE-Á CONVERGIR OU ADOTAR AS IAS/IFRS? QUAL FOI O PAPEL DAS EMPRESAS MULTINACIONAIS DE AUDITORIA E QUAIS OS RECURSOS USADOS PARA FAZER A MUDANÇA	228
7.6	BENEFÍCIOS DA ADOÇÃO DAS IAS/IFRS E A REDUÇÃO DOS CUSTOS DE NORMALIZAÇÃO.....	240
7.7	SISTEMAS DE ENFORCEMENT ADOTADOS.....	250
7.8	RAZÕES PARA NÃO ADOTAR OU CONVERGIR COM AS NORMAS DO IASB E OS CUSTOS DA MUDANÇA	256
7.9	RESISTÊNCIA À MUDANÇA E PRINCIPAIS DIFICULDADES DO PROCESSO, NOMEADAMENTE ATÉ QUE PONTO A TRADUÇÃO DIFICULTA A MUDANÇA.....	262
7.10	PAPEL DO GLENIF NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA.....	272
8	QUESTÕES DE DISCUSSÃO.....	280
8.1	COMO FOI CRIADO O GLENIF E QUEM TOMOU A INICIATIVA DE CRIAÇÃO DESTA NOVA INSTITUIÇÃO	280
8.2	COMO É REGULAMENTADA DA PROFISSÃO CONTABILÍSTICA EM CADA PAÍS DO GLENIF E COMO ERAM (CASO EXISTAM/EXISTISSEM) AS NORMAS LOCAIS DE CONTABILIDADE	283
8.3	QUAL O ESTÁGIO DO PROCESSO DE ADOÇÃO OU CONVERGÊNCIA EM CADA PAÍS DO GLENIF E QUAIS AS RAZÕES PARA DIFERENTES ESTÁGIOS?	287
8.4	QUE DISCURSOS PODER-SABER SÃO/FORAM FEITOS NA CONVERGÊNCIA OU NA ADOÇÃO DAS IAS/IFRS E QUEM LIDEROU O PROCESSO?.....	294
8.5	DEVERÁ HAVER CONVERSÃO OU ADOÇÃO PURA DAS NORMAS DO IASB? QUE RECURSOS FORAM USADOS NA MUDANÇA E QUAL O PAPEL DAS EMPRESAS MULTINACIONAIS NO PROCESSO?	296
8.6	QUAIS AS RAZÕES QUE LEVAM CERTOS PAÍSES A NÃO ADOTAR OU CONVERGIR E ATÉ QUE PONTO ESTÁ ASSOCIADO COM OS CUSTOS DA MUDANÇA?	298
8.7	QUE SISTEMAS DE ENFORCEMENT SÃO ADOTADOS NOS PAÍSES DE GLENIF?	300
8.8	QUE RESISTÊNCIAS À MUDANÇA FORAM SENTIDAS E QUE DIFICULDADES EXISTIRAM COM A TRADUÇÃO DAS NORMAS?.....	302
8.9	QUAL O PAPEL DO GLENIF NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO?.....	303
9	ANÁLISE CONCLUSIVA	305
9.1	CONCLUSÕES GERAIS	305
9.2	CONTRIBUTOS DO ESTUDO REALIZADO.....	311
9.2.1	<i>Para o meio acadêmico</i>	<i>311</i>
9.2.2	<i>Para a normalização contabilística e profissão</i>	<i>312</i>
9.3	LIMITAÇÕES DO ESTUDO	312
9.4	PISTAS PARA INVESTIGAÇÃO FUTURA.....	314
	REFERÊNCIAS	315
	DADOS DE ARQUIVO.....	315

LEGISLAÇÃO E DOCUMENTOS INSTITUCIONAIS.....	315
FONTES DA INTERNET.....	320
ARTIGOS	326
APÊNDICE–ROTEIRO DAS ENTREVISTAS.....	343

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Países que integram o GLENIF	72
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Resumo do Contexto Sócio-Econômico dos Países	57
Tabela 2 - O processo de adoção ou convergência com as normas do IASB	124
Tabela 3 - Identificação dos “Key Informants”.....	164
Tabela 4 - Países com profissão regulamentada e de inscrição obrigatória	176
Tabela 5 - Países de inscrição profissional não obrigatória	179
Tabela 6 - Normas de Contabilidade da Bolívia	182
Tabela 7 - Normas de Contabilidade da Bolívia adaptadas das IAS/IFRS	183
Tabela 8 - Existência ou não de normas locais e quais as suas principais influências.....	193
Tabela 9 - Adoção das IAS/IFRS pelas empresas cotadas na Argentina	195
Tabela 10 - Divisão das empresas na Colômbia.....	204
Tabela 11 - Normas adotadas em cada país e processo de adoção ou convergência que enfrentaram	217
Tabela 12 - Atores que impulsionam a mudança e razões apontadas para a mudança	227
Tabela 13 - Posicionamento dos “Key Informants” em relação à forma de fazer a mudança e aos apoios na mudança	239
Tabela 14 - Benefícios da adoção das IAS/IFRS e redução dos custos de normalização	248
Tabela 15 - Sistemas de <i>enforcement</i> por país	255
Tabela 16 - Razões para a não adoção e os custos da mudança.....	261
Tabela 17 - Razões para a resistência à mudança e dificuldades do processo de adoção	270
Tabela 18 - Participação dos países na discussão das normas do IASB e conhecimento do s de outros grupos regionais de normalização contábil	279
Tabela 19 – Sínteses na adoção/convergência das IAS/IFRS nos países do GLENIF.....	292

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIC	Associação Interamericana de Contabilidade
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AEMP	Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas
AIN	Auditoria Interna da Nação
ANATEL	Agencia Nacional de Telecomunicações
ANC	Autorité des Normes Comptables
ANEEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANP	Agencia Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis
ANNEL	Agência Nacional de Energia Elétrica
ANS	Agência Nacional de Saúde Suplementar
ANTT	Agência Nacional de Transportes Terrestres
AOSSG	Asian-Oceanian Standard-Setters Group
APIMEC NACIONAL	Associação dos Analistas e Profis. de Invest do Mercado de Capitais
ASB	Accounting Standards Board
BACEN / BCB	Banco Central do Brasil
BC	Banco Central
BCBA	Bolsa de Comércio de Buenos Aires
BCR	Banco Central de Reserva do Perú
BCRA	Banco Central da República Argentina
BCU	Banco Central do Uruguai
BID	Banco Interamericano de Desenvolvimento
BMF&BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo

CAN	Comunidade Andina
CAUB	Colégio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia
CBC	Congresso Brasileiro de Contabilidade
CCCAG	Colegio de Contadores de Chile
CCEAU	Colégio de Contadores, Economistas Y Administradores del Uruguay
CCPy	Colégio de Contadores del Paraguay
CEN	Comitê Executivo Nacional
CENCYA	Comissão Especial de Normas de Contabilidade e Auditoria
CENTRO CCAN	Centro de Formação Contínua e Certificação
CEPAL	Comissão Economica para América Latina e Caribe
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CICAF	Centro de Pesquisa Contábil, Auditoria e Fianças
CILEA	Comitê de Integración Latino Europa-América
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera
CNA	Comitê de Normas de Auditoria
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CNBV	Comissão Nacional Bancária e de Valores
CNC	Comissão de Normalização Contabilística - Portugal
CNC*	Consejo Normativo de Contabilidad - Peru
CNC**	Comitê de Normas de Contabilidade – Brasil
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CNNT	Comissão Nacional de Normas Técnicas
CNSF	Comissão Nacional de Seguros e Finanças
CNSP	Conselho Nacional de Seguros Privados
CNV	Comissão Nacional de Valores

CONASEV	Comissão Nacional de Valores Mobiliários
CPA	Colégio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC (R1)	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Primeira Revisão
CPC (R2)	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Segunda Revisão
CPC (R3)	Comitê de Pronunciamentos Contábeis – Terceira Revisão
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CRE	Programa de Revisão Externa de Qualidade
CReCER	Conferência de Contab. e Respon. para o Crescimento Econ Regional
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTA	Comunicado Técnico de Auditoria
CTCP	Consejo Técnico de la Contaduría Pública
CTG	Comunicado Técnico Geral
CVM	Comissão de valores Mobiliários
CVPCPA	Conselho de Vigilância da Profissão de Contabilidade Pública e Auditoria
CTNAC	Conselho Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidade
DGCP	Direção Geral da Contabilidade Pública
DNSPC	Departamento Nacional de Seguros Privados e Capitalização
DOU	Diário Oficial da Uniao
DPC	Declarações de Princípio de Contabilidade
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group
EQT	Exame de Qualificação Técnica
EAU	Emirados Árabes Unidos
EUA	Estados Unidos da América
FACPCE	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Econômicas

FAGCE	Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômica
FASB	Financial Accounting Standards Board
FCCPV	Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela
FEBRABAN	Federação Brasileira de Bancos
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FNCE	Federação Nacional de Contadores do Equador
FOMIN	Fondo Multilateral de Inversiones
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GLASS	Group of Latin-American Accounting Standard Setters
GLENIF	Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Inf. Financeira
GTs	Grupos de Trabalho
GTT	Grupo Técnico de Trabalho
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IAIB	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	IASC Foundation
IBAI	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICJCE	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España
ICPARD	Instituto de Contadores Públicos Autorizados da República Dominicana

ICPB	Instituto dos Contadores Públicos do Brasil
IDH	Índice de Desenvolvimento Humano
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IFASS	Fórum Internacional de Normalizadores Contábeis
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFRSF	IFRS Foundation
IGCPA	Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos e Auditores
IGJ	Inspeção Geral da Justiça
IICE	Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador
IIMV	Instituto Iberoamericano de Mercado de Valores
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
INAC	Instituto Nacional de Ação Cooperativa
INC	Instituto Nacional de Carnes
INEI	Instituto Nacional de Estatística e Informática
INOS	Instituto Nacional de Obras Sociais
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IPSAS	International Public Accounting Standards
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IRB	Instituto de Resseguros do Brasil
IRPJ	Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica
ISA	International Standard on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
ITG	Interpretação Técnica Geral

JCC	Junta Central de Contadores
JTC	Junta Técnica de Contabilidade
MBC	Museu Brasileiro de Contabilidade
MCCE	Movimento de Combate à Corrupção
MEF	Ministério de Economia e Finanças do Uruguai
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MICI	Ministerio de Comercio e Indústrias
MP	Medida Provisória
NBCG	Normas Brasileiras de Contabilidade – Geral
NBCPA	Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais de Auditoria
NBCs	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCTA	Normas Brasileiras de Contabilidade – Auditoria
NBC TG	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica - Geral
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NC	Normas Mexicanas de Contabilidade
NCLs	Normas Contábeis Legais
NEC	Normas Equatorianas de Contabilidade
NFIM	Norma de Información Financiera para Microempresas
NIA	Normas Internacionais de Auditoria
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financeira
NOCOFIN	Comisión de Normas de Contabilidad Financeira
NPC	Norma e Procedimento de Contabilidade
NSS	National Standard Setters
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OIC	Organismo Italiano di Contabilita
OIT	Organização Mundial do Trabalho
ONU	Organização das Nações Unidas
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas de Portugal
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados de Portugal
PAFA	Pan African Federation of Accountants
PCGA	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos
PGC	Programa Gestão & Contabilidade
PIB	Produto Interno Bruto
PME / SME	Pequenas e Médias Empresas
PVCC	Programa de Voluntariado da Classe Contábil
RBC	Revista Brasileira de Contabilidade
REPeC	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
RFB	Receita Federal do Brasil
RTI	Regime Tributário Interno
RTT	Regime Tributário Transitório
SBS	Superintendência de Bancos e Seguros
SEC	Securities and Exchange Commission
SIC	Standing Interpretations Committee
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital
SPS	Secretaria de Políticas de Previdência Social
SRF / SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SRI	Serviço de Rendas Internas

SSN	Superintendência de Seguro da Nação
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUMOC	Superintendência da Moeda e do Crédito
SUNAT	Superintendência de Administração Tributária
SUSEP	Superintendência dos Seguros Privados
TEC	Tarifa Externa Comum
TEG	Technical Expert Group
TNE	Tribunal Nacional de Ética
TOC	Técnicos Oficiais de Contas
UE	União Europeia
UNASUR	União de Nações Sul-Americanas
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles (United States)
VENPCGA	Princípios de contabilidade geralmente aceitos na Venezuela
VEN_NIF	Normas Internacionais de Contabilidade - Venezuela
WSS	World Standard Setters
XBRL	Extensible Business Reporting Language

1 INTRODUÇÃO

1.1 Motivação e enquadramento

A última década tem-se revelado como muito importante para a harmonização contabilística no contexto global e regional. O processo deflagrado por organismos internacionais, com o objetivo de harmonizar as práticas contabilísticas no mundo inteiro, determinou significativas mudanças que impactaram nas práticas contabilísticas. As chamadas Normas Internacionais passaram a ser conhecidas na área privada e pública por siglas, como *International Financial Standards Reporting* (IFRS), *International Public Accounting Standards* (IPSAS), *International Standards on Auditing* (ISA), que estão a ser incorporadas por diversos países. Como consequência, esta área de pesquisa tem sido desenvolvida e vários estudos têm sido realizados acerca do impacto das Normas Internacionais de Contabilidade no contexto de alguns países, tentando perceber as razões de adoção (e.g., Guerreiro et al., 2012) e o grau de implementação (e.g., ICAEW, 2007).

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é o órgão emissor das IAS/IFRS,¹ tanto as completas (*full*) quanto a norma que envolve as pequenas e médias empresas. Criado fundamentalmente a partir de nove países - Reino Unido, França, Alemanha, Países Baixos, Estados Unidos, Canadá, México, Austrália e Japão -, o objetivo da sua criação foi: formular e publicar normas de contabilidade de interesse público a serem observadas na apresentação das demonstrações financeiras; e promover a sua aceitação a nível mundial. Assim, o IASB procura substituir uma variedade de normas nacionais de contabilidade por um único conjunto de normas internacionais (Martins e Soares, 2008). Tais normas são apresentadas em forma de *exposure drafts* para serem discutidas nas organizações do mundo inteiro. A *International Federation of Accountants* (IFAC) realiza processo idêntico com as IPSAS para a área pública, através do *International Public Accounting Standards Board* (IPSASB), e as *International Standard on Auditing* (ISA) para o segmento de auditoria. A missão da IFAC, tal como previsto na sua constituição, é servir o interesse público,

¹ As longo desta tese a designação IAS/IFRS será adoptada para referir as normas do IASB.

fortalecendo a profissão contabilística em todo o mundo e contribuindo para o desenvolvimento de economias fortes a nível internacional, criando e promovendo a adesão a normas de alta qualidade profissional e a convergência internacional dessas normas, além de discutir sobre questões de interesse público, onde a experiência da profissão é mais relevante (IFAC, 2011).

O processo de incorporação das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) faz-se a nível mundial por adoção ou convergência, sendo que cada país se encontra atualmente em estágio diferente no processo de convergência ou de adoção. É importante lembrar que a convergência difere da adoção em si, que acontece quando as normas são aceitas sem qualquer adaptação ao país. A adoção significa que as regras nacionais são postas de lado e substituídas por uma exigência ou permissão para usar as IAS/IFRS diretamente. Por exemplo, as empresas cotadas da União Europeia foram, em 2005, obrigadas a adotar as IFRS na preparação das suas demonstrações financeiras consolidadas. A palavra "adoção" também pode ser usada quando uma empresa particular opta por utilizar as IAS/IFRS em vez das normas de contabilidade do seu país (Nobes, 2009). Por exemplo, Guerreiro et al. (2012a) verificaram que certas empresas não cotadas adotaram voluntariamente as IAS/IFRS.

A palavra convergência refere-se ao processo de adaptação das IAS/IFRS a cada país. Este é, por exemplo, o caso de Portugal, que fez a convergência das IAS/IFRS para as empresas não cotadas, adotando o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) (Guerreiro et al., 2015). Também o Brasil está a convergir as IAS/IFRS, emitindo Pronunciamentos Técnicos (CPC). Quer a adoção, quer a convergência, não são processos que envolvem somente os órgãos normalizadores ou entes públicos com tal competência, demonstrando quer a vontade a política do país, quer o impacto da harmonização contabilística nas empresas. Assim, importa salientar que o processo da harmonização contabilística pode ser estudado sobre a ótica da harmonização formal (de direito) e da harmonização material (de facto) (Fontes et al., 2005). Nem sempre a elaboração de normas num país garante a sua efetiva implementação, devendo haver mecanismos de *enforcement* para forçar o seu uso.

Vários países do mundo estão em processo de adoção ou de convergência com as IAS/IFRS. Analisar comparativamente o processo de adoção e convergência das IAS/IFRS no

âmbito da América Latina, demonstrando a realidade desta área geográfica, é o nosso grande objetivo. Para isso, foi preciso conhecer a sua realidade, bem como alguns dos obstáculos que podem afetar o processo de adoção e convergência.

O estudo será fundamentado, então, no âmbito dos países que compõem o GLENIF (*Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera*) ou em inglês GLASS (*Group of Latin-American Accounting Standard Setters*), que foi constituído em 2011. A análise comparativa e interpretativa que se propõe neste estudo inclui doze dos catorze² países que constituíam o GLENIF na data das entrevistas³, mais a Guatemala, que já participava nas reuniões com estatuto de observador (Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, El Salvador, Equador, Guatemala, México, Panamá, Perú, Uruguai, Venezuela), o que se revela como uma abordagem bastante abrangente deste grupo regional (apenas ficaram de fora, por dificuldades na obtenção das entrevistas: o Paraguai, do grupo dos fundadores; a República Dominicana do grupo que entrou em 2012; a Costa Rica e as Honduras entraram para o GLENIF já depois de se ter dado por concluídas as entrevistas).

O GLENIF tem vindo a fazer contributos na discussão dos projetos de norma do IASB. Estas contribuições podem ser feitas individualmente por qualquer instituição pública ou privada do mundo. No entanto, os países do GLENIF se organizaram em um grupo regional para terem uma voz única e mais forte sobre cada temática. O GLENIF seguiu o exemplo do EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), que havia sido constituído na Europa em 2001. O EFRAG tem por objetivos influenciar o debate internacional sobre questões contabilísticas a partir de uma perspetiva europeia, assegurando que as opiniões europeias sobre o desenvolvimento de relatórios financeiros sejam corretamente e claramente articuladas no processo de normalização contabilística internacional (EFRAG, 2013).

Na Ásia e Oceania, por sua vez, em 2009 surgiu a AOSSG (*Asian Oceanian Standards Setters Group*), cuja finalidade é desempenhar um papel importante no incentivo à adoção das IAS/IFRS na região, constituindo assim um agrupamento regional de normalizadores de

² O GLENIF foi constituído em 2011 com 12 países (Argentina, Brasil, Bolívia, Chile, Colômbia, Equador, México, Panamá, Paraguai, Perú, Uruguai e Venezuela). Após a sua constituição, em 2012, entraram mais dois países: a República Dominicana e El Salvador. Em meados de 2014, entraram a Costa Rica, a Guatemala e as Honduras. A Guatemala já participava em 2013 nas reuniões do GLENIF. Atualmente, o GLENIF é constituído por 17 membros.

³ As entrevistas foram realizadas durante o ano de 2013.

contabilidade na Ásia-Oceania. O grupo foi formado para discutir questões e trocar experiências sobre a adoção das IAS/IFRS na região e contribuir para o desenvolvimento de um conjunto de normas contabilísticas de alta qualidade (AOSSG, 2013).

Os países africanos formaram o PAFA (*Pan African Federation of Accountants*) em 2011 e pretendem ser uma voz influente da profissão contabilística em África, tendo como missão trabalhar no interesse público da profissão neste continente (PAFA, 2013).

Assim, neste estudo, propõe-se a análise comparativa e interpretativa do processo de adoção e convergência das IAS/IFRS de 13 países da América Latina que incorporam o GLENIF. Dada a quase inexistência de pesquisas no tema (incluindo pesquisas relativas a outros grupos regionais normalizadores) e a relevância de estudos no tema, este estudo visa preencher esta lacuna. Tal como salientado por Lourenço e Major (2015), a contabilidade nos países da América Latina tem o potencial de se tornar um tópico importante para os profissionais e académicos de todo o mundo.

1.2 Objetivos e perguntas de investigação

Este estudo tem como objetivo geral contribuir para alargar o conhecimento sobre o processo de adoção e convergência das IAS/IFRS nos países da América Latina que são membros do GLENIF.

Para atingir este objetivo geral, foram definidos os seguintes objetivos conceptuais e operacionais. Em termos de objetivos conceptuais, destacam-se:

- ✓ Analisar a literatura sobre a adoção e convergências das IAS/IFRS a nível internacional, verificando as tendências e os processos internos de adoção. Dado que a Tese irá ser apresentada numa Universidade portuguesa, será feita particular ênfase no caso português que passou recentemente por um processo de adoção/convergências com as normas internacionais (em 2005 adotou as IAS/IFRS nas contas consolidadas das empresas cotadas e, em 2010, convergiu para as restantes empresas);
- ✓ Contribuir para o alargamento da aplicação da Teoria Institucional na área da contabilidade internacional e fazer a extensão do modelo de Rodrigues e Craig

(2007), apresentando o processo de adoção como um processo de tese, antítese e síntese;

- ✓ Contribuir para aumentar o conhecimento sobre os processos de adoção e convergência das IAS/IFRS, apresentando as diferentes sínteses de adoção/convergência, numa região subalterna e pouco explorada a nível internacional, desta forma apoiando o IASB através da apresentação de conhecimento sobre uma região Latina (grande parte da literatura no tema debruça-se sobre o mundo Anglo-Americano);
- ✓ Analisar os discursos poder-saber que levaram à mudança e quem são/foram os atores institucionais que estão a fazer a mudança.

Ao nível dos objetivos operacionais definiram-se os seguintes:

- ✓ Conhecer e apresentar os aspetos socio-económicos que envolvem os países que formam parte do GLENIF, bem como as principais associações profissionais envolvidas;
- ✓ Como foi formado o GLENIF e quem tomou a iniciativa;
- ✓ Caracterizar a situação da profissão contabilística nestes países em termos de registro obrigatório ou não e verificar a existência de normas locais antes da adoção das IAS/IFRS;
- ✓ Caracterizar o estágio atual do processo de adoção e convergência das IAS/IFRS em cada um dos países integrantes do GLENIF e justificar, com base no quadro conceptual da teoria institucional desenvolvido na revisão de literatura, as razões para os diferentes estágios no que se refere ao nível da adoção e da convergência das IAS/IFRS;
- ✓ Analisar as razões para se adotar ou convergir com as IAS/IFRS, verificar quais as empresas que beneficiam com o processo e qual é o papel das empresas multinacionais.
- ✓ Analisar as razões para a não adoção das normas do IASB em certos países e até que ponto se relacionam com os custos da mudança.
- ✓ Verificar se existem sistemas de *enforcement* nos países do GLENIF.

- ✓ Verificar se existiram resistências à mudança e se houve dificuldades com a tradução das normas.
- ✓ Verificar qual o papel do GLENIF no processo de harmonização contábilístico internacional.

Estes objetivos conceptuais e operacionais geraram as seguintes perguntas de investigação:

- ✓ Como são em termos socio-económicos estes países e quais as principais associações profissionais e contábilísticas que caracterizam a região;
- ✓ Que literatura tem sido publicada a nível internacional sobre o processo de adoção/convergência das normas internacionais?
- ✓ Como tem sido utilizada a Teoria Institucional na análise destes processos de adoção/convergência e estudar a adequabilidade do modelo de Rodrigues e Craig (2007) para o estudo desta problemática?
- ✓ Que sínteses de adoção/convergência se estão a verificar na região?
- ✓ Que discursos poder-saber foram feitos e quem foram/são os atores da mudança?
- ✓ Como foi formado o GLENIF e quem foi o empreendedor desta nova instituição?
- ✓ Como é regulamentada a profissão contábilística em cada país do GLENIF e como eram (caso existam/existissem) as normas contábilísticas locais?
- ✓ Como se caracterizam os estágios de adoção ou convergência com as IAS/IFRS em cada país do GLENIF e quais as razões para diferentes estágios?
- ✓ Quais as razões para adotar ou convergir com as IAS/IFRS, quais as empresas que beneficiam com o processo e qual o papel das empresas multinacionais?
- ✓ Quais as razões para não adotar ou convergir com as normas do IASB e até que ponto se pode justificar através dos custos da mudança?
- ✓ Que sistemas de *enforcement* são adotados?
- ✓ Que resistências à mudança foram sentidas e até que ponto a tradução colocou resistências?
- ✓ Qual o papel do GLENIF no processo de harmonização contábilística internacional?

1.3 Método de pesquisa

Este estudo explora o processo de adoção ou de convergência das normas IAS/IFRS dos países que compõem o GLENIF, usando o método de estudo de caso e tendo como casos de análise 13 países que compunham ou estavam em vias de constituir (caso da Guatemala) este organismo regional de normalização contabilística à data das entrevistas (entre janeiro e setembro de 2013). Usando como base teórica a literatura que considera a contabilidade como uma prática social e institucional (Miller, 1994; Miller e Napier, 1993; Rodrigues e Craig, 2007; Guerreiro et al., 2012a; 2012b), e uma abordagem macro-institucional este estudo interpreta este processo de adoção ou convergência internacional numa perspectiva institucional para entender como a contabilidade influencia e é influenciada por múltiplos agentes, instituições e processos (Miller, 1994; Miller e Napier, 1993). A teoria institucional argumenta que as razões de eficiência e técnicas não são suficientes para explicar as alterações nas práticas contabilísticas (DiMaggio e Powell, 1983; Scott e Meyer, 1991; Rodrigues e Craig, 2007) e explica como as organizações aderem às regras externas, normas e sistemas de crenças que as legitimam e que lhes dão uma aura de racionalidade e eficiência (Carpenter & Feroz, 1992; 2001; Guerreiro et al., 2012; Pereira, 2013; Guerreiro et al., 2015). Usando uma aproximação macro-institucional e situando a análise a nível societal e ao nível do político econômico, nesta Tese pretende-se interpretar a decisão dos países da América Latina de aderir ao GLENIF com o objetivo de adotar ou convergir as suas normas com as normas do IASB. A adesão às regras externas (IAS/IFRS) por parte dos países do GLENIF é feita com base num conjunto de racionalidades (teses/antíteses) que se desenvolvem em cada um dos países. Pretende-se analisar de forma detalhada essas racionalidades que levam ao aparecimento de diferentes visões (sínteses) do processo de normalização contabilístico na região.

Dados os objetivos principais e as perguntas de investigação definidas na secção anterior, relacionadas com o processo de adoção e convergência com as IAS/IFRS dos países da América Latina que compõem o GLENIF, ressalta-se que neste estudo é adotada uma combinação de dados primários e secundários, seguindo os passos essenciais nas indicações de Ryan et al. (2002): desenvolver o desenho da pesquisa (preparação do roteiro, usando como base o modelo de Rodrigues e Craig, 2007 e a Teoria Institucional);

preparar a recolha dos dados; recolha dos dados; avaliação da evidência recolhida; identificação de padrões de comportamento no processo de convergência e adoção; desenvolvimento da teoria; e escrita final da tese.

Tal como aconselhado por Yin (2003), foram usadas múltiplas fontes de evidência para examinar o contexto, o ambiente social e profissional de cada país e dar mais fiabilidade à análise efetuada. Para a recolha de fontes primárias, foram feitas treze entrevistas semi-estruturadas com os representantes de cada país do GLENIF,⁴ que estão envolvidos no processo de adoção ou de convergência (para mais informação, ver Tabela 2 no capítulo da metodologia). Estes entrevistados constituem “Key Informants”, uma vez que não falam apenas por si mesmos, mas as suas respostas representam uma determinada instituição. O roteiro das entrevistas foi enviado previamente para que os “Key Informants” pudessem não só debater as questões com outros membros da organização que representam, mas também para terem oportunidade de fundamentar bem as respostas e poder incluir materiais que entendessem pertinentes. Foram ainda pesquisadas informações adicionais para entender melhor o contexto institucional de cada país. Esses documentos incluem relatórios produzidos nestes países, leis, entrevistas publicadas em magazines profissionais, informações publicadas nos *web sites* de organizações de cada um destes países e artigos sobre o tema que foram publicados em revistas científicas, ou não, em inglês ou na língua destes países. Estes dados adicionais foram triangulados com os dados obtidos a partir das fontes primárias e aumentar desta forma a fiabilidade da informação.

O objetivo de um estudo qualitativo como o que se apresenta nesta Tese não é generalizar os resultados, esse é o objetivo dos estudos quantitativos baseados em amostras grandes. Nos estudos qualitativos, o objetivo é, através de uma análise profunda, generalizar a teoria usada (Ryan et al., 2002). Assim, após a análise da informação obtida em cada um dos países, os dados foram sistematizados de acordo com padrões de comportamento no processo de convergência e adoção. Esta análise permite estender o conhecimento teórico e empírico no tema, mostrando a aplicação do modelo de Rodrigues e Craig (2007) e da Teoria Institucional num contexto diferente. O método de pesquisa

⁴ Dois não aceitaram participar no processo; incluímos ainda uma entrevista de um representante de um país que tinha pedido a adesão na data das entrevistas).

empregue irá permitir sistematizar as diferentes sínteses observadas nos diferentes países, a forma como os atores dos diferentes países se mobilizaram, as resistências à mudança mais importantes e as racionalidades contrárias às das normas do IASB. Toda esta construção teórica permitirá ao IASB perceber o que faz com que as suas normas se expandam e que lógicas institucionais são contrárias à sua adoção/convergência.

1.4 Contributos esperados

1.4.1 Para a ciência

Esta tese visa contribuir para a ciência, explorando através de uma análise interpretativa de base institucional como a mudança de normas de contabilidade locais para normas de contabilidade internacionais (IAS/IFRS) se está a levar a cabo na América Latina. Tanto quanto se sabe este é o primeiro grande estudo no tema, abrangendo um número de países bastante elevado, proporcionando um estudo comparativo único. Da análise a efetuar espera-se perceber que processos de tese, antítese se estão a levar a cabo (ou seja as contradições institucionais que se estão a verificar em cada país), os discursos de apoio ou não à mudança e os principais atores que se mobilizam (ou não) no processo. Estes resultados são úteis para a comunidade académica que está preocupada com a evolução destes processos de mudança contabilística. Desta forma se espera construir conhecimento contabilístico numa matéria que se revela tão importante no contexto internacional e da região. Espera-se também “dar voz” a uma região que é considerada inexplorada e subalternizada, fazendo com que se obtenha um panorama mais internacional do problema em análise (Annisette e Neu, 2004).

1.4.2 Para os países e para os normalizadores da contabilidade nacional e internacional

Espera-se que esta Tese contribua para uma melhor compreensão das razões que levaram ao processo de adoção e convergência das IAS/IFRS na América Latina, mais

especificamente, em 12 dos 14 países membros do GLENIF à data das entrevistas, e um país que estava em processo de adoção. Pouco se sabe, a nível internacional, sobre o contexto social e contabilístico destes países, e ainda menos sobre o processo de adoção ou de convergência com as IAS/IFRS. Por isso, importa analisar esta realidade quase inexplorada, buscando-se, desta forma, preencher este vazio. Estes resultados serão úteis para os organismos normalizadores em geral, para os países, mas em particular, para o IASB, considerando-se o seu objetivo de se tornar o organismo internacional de normalização contabilística. Este estudo ajuda também os países e os seus organismos de normalização a perceberem a sua posição relativa neste processo; o IASB também beneficia deste estudo porque são apresentados os motivos que fazem com que a adoção ou convergência sejam processos mais difíceis nuns países que noutros. Por outro lado, espera-se que o estudo permita perceber como a interação dos países num organismo de normalização internacional, apoia o processo de mudança para as IAS/IFRS.

1.5 Estrutura

A presente tese está estruturada em oito capítulos, sendo que o Capítulo 1 se refere à introdução. Com o objetivo de contextualizar o estudo, no Capítulo 2 são apresentadas as características sócio económicas mais importantes dos países do GLENIF. Serão observadas as características como a população, e desenvolvimento económico e humano nestes países da América Latina.

No Capítulo 3 serão apresentados os organismos normalizadores internacionais mais importantes, bem como os principais organismos regionais. Dado que a presente pesquisa versa sobre os países do GLENIF, serão ainda apresentados os organismos nacionais que o compõem. Assim, começa-se pelo IASB, e pela IFAC, destacando o seu papel na normalização contabilística internacional, respectivamente, no setor privado e no setor público. Seguem-se os organismos normalizadores regionais, com especial destaque para o GLENIF. Por fim, são apresentados os organismos normalizadores nacionais de cada país, que compõem este organismo regional de normalização contabilística.

No Capítulo 4 serão revisados os estudos e os trabalhos teóricos e empíricos que tratam dos processos de adoção e da convergência com as IAS/IFRS pelos diferentes países.

Tratar-se-á em seções separadas este processo na América Latina e no resto do mundo. O objetivo é destacar este processo no conjunto de países que são objeto de estudo nesta Tese.

No Capítulo 5 aborda-se a teoria institucional que irá ser usada para interpretar e analisar os resultados. Como quadro teórico de análise, destacar-se-á o modelo desenvolvido por Rodrigues e Craig (2007), onde às pressões institucionais se associam as dialéticas hegelianas através de discursos de “poder-saber” sobre harmonização contabilística. Neste capítulo, além do quadro teórico de análise, serão ainda destacados os trabalhos prévios que usaram a teoria institucional para interpretar os processos de adoção e convergência com as normas internacionais. Este modelo será complementado com os conceitos de lógicas institucionais e empreendedorismo institucional.

No Capítulo 6 apresenta-se o capítulo da metodologia, onde se abordam as perspetivas ontológicas, metodológicas e epistemológicas que se adotam na Tese. Apresentam-se ainda o desenho e o método da pesquisa, o método de recolha de dados e os fundamentos teóricos que serão usados na análise comparativa e interpretativa do processo de adoção e convergência em análise nesta Tese.

No Capítulo 7 serão apresentados de forma descritiva os resultados com vista a responder às perguntas e objetivos de investigação. No Capítulo 7 faz-se a discussão e interpretação a fim de explicar o processo de adoção e convergência na América Latina e o papel do GLENIF através de padrões de análise e de análise comparativa. Por último, no Capítulo 8 serão apresentadas as principais conclusões, os contributos da tese, as suas principais limitações e pistas para pesquisa futura.

2 CONTEXTO SOCIO-ECONÔMICO DOS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA

Neste capítulo apresentam-se alguns aspectos socioeconômicos dos países que integravam o GLENIF na altura em que foi feita a pesquisa empírica, ou seja, a Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Paraguai, Perú, República Dominicana, Uruguai e Venezuela. No entanto, não fazem parte da amostra da pesquisa empírica o Paraguai e a República Dominicana, por não terem aceites participar na pesquisa.

É importante que se tenha uma noção, ainda que resumida, dos aspectos socioeconômicos que caracterizam cada um destes países. Para efeitos de contextualização do estudo, o breve resumo contempla, em relação a cada país, a sua população, indicadores sociais, meio ambiente e redes sociais. Assim, os dados apresentados, permitem ter ideia socio-económica dos países no contexto do processo de adoção e/ou convergência das IFRS.

2.1 Argentina

O país é formado por 23 províncias e uma província com o nome da capital. O seu nome recorda um passado colonial associado a riqueza do solo, haja vista derivar do latim *argentum*, que significa prata. Seu extenso território comporta superfície total de 3.761.274 Km², superfície continental de 2.791.810 Km² e superfície continente antártico e ilhas austrais de 969.464 Km².⁵

No que se refere à população os dados do IBGE (2016) indicavam que contava com 43.416.755 habitantes, sendo 21.244.702 homens e 22.172.053 mulheres. A densidade demográfica era de 15,9 hab/km², sendo que 8,4% residiam em 2014 na área rural e 91,6% na área urbana. A Argentina tinha em 2015, uma média anual de crescimento populacional na ordem de 1,03%.⁶

A moeda do país é o peso. Em 2016, o seu PIB total foi de US\$ 632.343 milhões, com um PIB per capita de US\$ 14.565. Os gastos públicos com educação em 2013, equivaliam a

⁵ Dados de 2016, <https://www.argentina.gob.ar/pais>, acesso em março de 2017.

⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/argentina/info/populacao>, acesso em março de 2017.

5,8% do PIB e os gastos públicos com saúde a 7,3% no ano de 2015, com um investimento em pesquisa e desenvolvimento em 2013, na ordem de 0,58% do PIB. A população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa em 2011, era de 61,41%. Em 2014, a Argentina exportou US\$ 68.34 bilhões de dólares e as importações foram de US\$ 65.32 bilhões de dólares. Além disso, apresentou uma entrada de turistas em 2014 de 5.931.000.

7

Atualmente, tem um sistema de governo representativo, republicano e federal. Em conjunto com o Brasil, Paraguai e Uruguai, assinou, em 26 de março de 1991, o "Tratado de Assunção", com vistas a criar o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), integrando até hoje este bloco econômico.

Em 2015, a expectativa de vida do argentino era de 76,3 anos e possuía um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0,836⁸. Neste ano, cerca de 99% da população tinha acesso a água potável, e 96% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas com 15 ou mais anos de idade era de 98,1%.⁹

Em 2016, a Argentina tinha 14,69% da sua área total cultivada. A produção de gás natural era de 36,49 bilhões de metros cúbicos do seu consumo enquanto que a produção de petróleo correspondia a 636,68 mil barris/dia.¹⁰

Em 2015, em relação à telefonia celular, a Argentina possuía 143,91 assinantes a cada 100 habitantes e 24,01 a cada cem habitantes em linhas telefônicas. O número de computadores pessoais era de 65,06 a cada 100 domicílios e o número de usuários com acesso à Internet era de 69,4 a cada 100 habitantes.¹¹

2.2 Bolívia

A Bolívia é um país localizado na parte central da América do Sul, sem fronteira marítima, tendo como línguas oficiais o espanhol, quíchua e o aimará. Seu nome

⁷ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

⁸ O IDH surge no Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) e no Relatório de Desenvolvimento Humano (RDH). Quanto mais próximo de 1 mais desenvolvimento humano tem o país.

⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/argentina/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

¹⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/argentina/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017

¹¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/argentina/info/redes>, acesso em março de 2017.

homenageia Simón Bolívar, militar venezuelano, que muito contribuiu para independência da Bolívia bem como de outros países latinos tais como Venezuela, Peru, Equador e Colômbia.¹²

Sua extensão territorial é de 1.098.580 km² (IBGE, 2016).¹³ Em relação à sua população, a Bolívia tinha em 2015 um total de 10.724.705 habitantes sendo 5.370.715 homens e 5.353.990 mulheres. A densidade demográfica era de 9,9 hab/km². Em 2014, a população residente em área rural era de 31,89 % e em área urbana de 68,11 %. A Bolívia tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população na ordem de 1.563 %.

14

A moeda oficial do país é o peso boliviano. O seu PIB total em 2016 era de US\$ 32.998 milhões, com PIB per capita de US\$ 3.077. Em 2013, os gastos públicos com educação equivalem a 7,6% do PIB. Em 2015, os gastos públicos com saúde eram de 6,1% do PIB. Em 2011, a população com idade de 15 anos ou mais, economicamente ativa, representava 73,22 %. A Bolívia exportou em 2014 um montante de US\$ 12.86 bilhões, contra importações de US\$ 10.49 bilhões. Apresentou em 2014 uma entrada de Turistas de 871.000 anual.¹⁵

Seu protocolo de adesão ao MERCOSUL foi assinado em 07/12/2012, sendo este o último país, até ao presente momento, a apresentar a característica de estado-parte em processo de adesão. Neste momento, a Bolívia é considerada um país associado e não um país efetivo.¹⁶ A diferença entre os membros efetivos e os associados reside na adesão da Tarifa Externa Comum (TEC), que consiste em uma mesma tarifa sobre produtos exportados para países de fora do bloco, privilegiando os parceiros comerciais existentes dentro do próprio acordo. A TEC é adotada apenas pelos membros efetivos.

A expectativa de vida do boliviano era em 2015, de 68,3 anos, e possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,662. Cerca de 90% da população tinha acesso a água potável e 50% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 95,1%.¹⁷

¹² <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/sintese>, acesso em março de 2017.

¹³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/sintese>, acesso em março de 2017.

¹⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/populacao>, acesso em março de 2017.

¹⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/economia>, acesso em março de 2017.

¹⁶ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

¹⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

A Bolívia tinha em 2016 cerca de 4,34% de sua área cultivada. A produção de gás natural era de 20,86 bilhões de metros cúbicos.¹⁸

Em relação à telefonia celular, em 2015 possuía 92,18 assinantes a cada 100 habitantes e 7,99% linhas telefônicas a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 33,09 a cada 100 domicílios, e os usuários com acesso à Internet estava em 45,1 a cada 100 habitantes.¹⁹

2.3 Brasil

É o maior país da América do Sul, com uma vasta área de litoral banhada pelo Atlântico. Tendo fronteiras com Venezuela, Guiana, Suriname, Guiana Francesa, Colômbia, Peru, Bolívia, Paraguai, Argentina e Uruguai. O nome do Brasil tem sua origem muito discutida, embora boa parte das explicações se refiram ao pau-brasil daqui extraído. O Brasil tem na sua floresta amazônica a maior reserva de mata atlântica do continente. Sua língua oficial é o português. O país é formado por 26 Estados mais o Distrito Federal. Possui a maior extensão territorial da América do Sul com 8.515.767,049 km²

A respeito da população brasileira, segundo dados do IBGE (2015) era de 204.450.649 habitantes, sendo 100.955.522 homens e 103.495.127 mulheres. A densidade demográfica era de 24,9 hab/km². Em 2014, 14,57% deles residiam na área rural e 85,43 % na área urbana. O Brasil tinha uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 0,909 %.²⁰

A moeda do país é o real e seu PIB total em 2016 era de US\$ 1.772.591 milhões, com um PIB per capita de US\$ 8.528. Os gastos públicos com educação em 2013, correspondiam a 5,8 % do PIB e os de saúde em 2015 eram de 9,7% do PIB. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 69,7 %. O Brasil exportou US\$ 225.10 bilhões em 2014, contra uma importação de US\$ 229.06 bilhões. Além disso, apresentou em 2014, uma entrada de turistas de 6.430.000. O investimento em pesquisa e desenvolvimento representava 1,15% do PIB em 2013.²¹

¹⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

¹⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/bolivia/info/redes>, acesso em março de 2017.

²⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/brasil/info/populacao>, acesso em março de 2017.

²¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/brasil/info/economia>, acesso em março de 2017.

Em conjunto com Argentina, Paraguai e Uruguai, assinou, em 26 de março de 1991, o Tratado de Assunção, com objetivo de criar o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), bloco do qual é integrante até hoje e um país membro efetivo.²²

Em 2015, a expectativa de vida do brasileiro era de 74,5 anos, e o Índice de Desenvolvimento Humano de 0,755, sendo que 98% da população tinham acesso a água e 83% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 92,6%. Já a taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 89,4% da população.²³

O Brasil tinha 10,36% da sua área total cultivada em 2016. A produção de gás natural era de 22,91 bilhões de m³ em 2016 e a produção de petróleo totaliza 2.526,95 mil barris/dia.²⁴

Em relação à telefonia celular possuía 126,59 assinantes a cada 100 habitantes em 2015 e 21,45 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais em 2016 era de 53,51 a cada 100 domicílios e o número de usuários com acesso à Internet em 2015 era de 59,08 a cada 100 habitantes.²⁵

2.4 Chile

O Chile está localizado na face ocidental meridional da América do Sul, banhado pelo Oceano Pacífico, limitado pela Argentina, Bolívia e Peru. Não há consenso sobre a origem de seu nome. Sabe-se, no entanto, que o vale do Aconcágua tinha este nome e que ele foi usado por Diogo de Almagro para também denominar o vale do Mapocho e, posteriormente, toda a província. Sua extensão territorial é de 756.096 km².

Segundo os dados do IBGE de 2015, o Chile possuía uma população total de 17.948.141 habitantes, sendo que 8.855.069 eram homens e 9.093.072 eram mulheres. Sua densidade demográfica era de 24,1 hab/km². A população residente na área rural em

²² <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

²³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/brasil/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

²⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/brasil/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

²⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/brasil/info/redes>, acesso em março de 2017.

2014 era de 10,64 % do total e na área urbana 89,36%. A taxa média anual do crescimento da população era de 1.068 %.²⁶

A moeda oficial do país é o peso. Sendo que o seu PIB total em 2015 era de US\$ 240.796 milhões e o PIB per capita em 2016 de US\$ 13.416. Os gastos públicos com educação em 2013 equivalem a 4,1 % do PIB, enquanto que os gastos com saúde eram na ordem de 7,7% do PIB em 2015. O investimento em pesquisa e desenvolvimento representava em 2013, o equivalente a 0,36% do PIB. A população com 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 60,94 %. O Chile exportou US\$ 76.64 bilhões em 2014, enquanto que a importação foi de US\$ 72.34 bilhões. Em 2014, o Chile recebeu 3.674.000 turistas.²⁷

É Estado associado do MERCOSUL desde 1996, bloco que tem por finalidade a integração política, social e econômica dos países que o integram.²⁸

Em 2015, a expectativa de vida do chileno era de 81,7 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,832. Quase a totalidade da população (99%) tinha acesso a água potável e, da mesma forma, 99 % tinham acesso a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 96,6 % e a taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino era de 95,1% da população.²⁹

O Chile possuía em 2016, cerca de 2,35% da sua área total cultivada.³⁰

A telefonia celular no Chile representava em 2015, o equivalente a 129,47 assinantes a cada 100 habitantes e as linhas telefônicas 19,22. O número de computadores pessoais era de 63,62 a cada 100 domicílios em 2016, e os usuários com acesso à Internet, em 2015, representavam 64,29 a cada 100 habitantes.³¹

²⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/chile/info/populacao>, acesso em março de 2017.

²⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/chile/info/economia>, acesso em março de 2017.

²⁸ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

²⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/chile/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

³⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/chile/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

³¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/chile/info/redes>, acesso em março de 2017.

2.5 Colômbia

Colômbia está localizada na América do Sul, limitada pela Venezuela, Brasil, Peru, Equador e Panamá. Tem litoral no Pacífico e no Atlântico. Seu nome homenageia a Cristóvão Colombo, descobridor do continente americano. Antes da chegada dos espanhóis, o país era habitado por índios caraíbas, extremamente hostis, que ocupavam o litoral. Além deles, tinham os chibchas, nos Andes colombianos, os muiscas e os quimbayas. A Colômbia possui uma extensão territorial. Sua língua oficial é o espanhol e possui uma extensão territorial de 1.141.750 km.

Em 2015, a população colombiana, segundo dados do IBGE 2015, era de 48.228.704 habitantes, sendo que 23.743.535 eram homens e 24.485.169 eram mulheres. A densidade demográfica em 2015 era de 43,5 hab/km². Em 2016, 23,84% residiam na área rural e 76,16 % na área urbana. A Colômbia tinha em 2014 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 0,982%.³²

A moeda do país é o peso combiano e seu PIB total em 2016 era de US\$ 292.080 milhões, com PIB per capita de US\$ 6.056. Os gastos públicos com educação em 2013, correspondiam a 4,5% do PIB e os de saúde 6,8% do PIB. A população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa em 2011 era de 68,25 %. A Colômbia exportou em 2014, US\$ 54.79 bilhões por ano e importou US\$ 64.03 bilhões. Além disso, apresentou em 2014 uma entrada de turistas de 2.565.000 /ano. O investimento em pesquisa e desenvolvimento, em 2013, representava 0,22% do PIB.³³

É Estado-associado do MERCOSUL desde 2004, bloco que visa a integração política, social e econômica dos países que o integram.³⁴

Em 2015, a expectativa de vida do colombiano era de 74 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,720, sendo que 91% da população tinha acesso a água e 81% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 94,6%. Tinha uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 89,4% da população.³⁵

³² <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/colombia/info/populacao>, acesso em março de 2017.

³³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/colombia/info/economia>, acesso em março de 2017.

³⁴ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

³⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/colombia/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

Em 2016, a Colômbia tinha 3,20% da sua área total cultivada, a produção de gás natural era de 11,02 bilhões de metros cúbicos e a produção de petróleo totalizava 1.007,61 mil barris/dia.³⁶

Em relação à telefonia celular, em 2015, possuía 115,74 assinantes a cada 100 habitantes e 14,35 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais, em 2016, era de 45,55 a cada 100 domicílios e o número de usuários com acesso à Internet, em 2015, era de 55,9 a cada 100 habitantes.³⁷

2.6 Equador

O Equador é um país da América do Sul, limitado a norte pela Colômbia, a leste e sul pelo Peru e a oeste pelo Oceano Pacífico. Seu nome se origina da linha imaginária que divide o planeta em dois hemisférios e que atravessa o país em toda a sua dimensão. Equador vem do latim, aequator, que significa: “verificador, aferidor”. Além do território continental, também faz parte do país as ilhas Galápagos, muito conhecidas por terem sido visitadas por Charles Darwin, que lá encontrou indícios para a sua Teoria da Evolução das Espécies. Possui uma extensão territorial de 256.370 km².

A população equatoriana, segundo dados do IBGE 2015, era de 16.144.363 habitantes, sendo homens 8.071.064 e 8.073.299 mulheres. A densidade demográfica era de 65 hab/km². Em 2014, cerca de 36,48 % eram residentes na área rural e 63,52 % na área urbana. Em 2015, o Equador tinha uma taxa média anual do crescimento da população na ordem de 1,558%.³⁸

A moeda do país é o dólar americano e seu PIB total, em 2016, era de US\$ 100.177 milhões, com PIB per capita de US\$ 6.205. Os gastos públicos com educação correspondiam em 2013 a 5,2% do PIB e os de saúde em 2015, eram de 6,4% do PIB. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 69,62 %. O Equador exportou em 2014 o montante de US\$ 25.73 bilhões e importou US\$ 27.52 bilhões. Além disso,

³⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/colombia/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

³⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/colombia/info/redes>, acesso em março de 2017.

³⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/equador/info/populacao>, acesso em março de 2017.

apresentou em 2014 uma entrada de turistas de 1.557.000 ano. O investimento em pesquisa e desenvolvimento representava em 2013 0,22% do PIB.³⁹

É Estado-associado do MERCOSUL desde 2004, bloco que visa a integração política, social e econômica dos países que o integram.⁴⁰ A expectativa de vida do equatoriano era de 75,9 anos em 2015, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,732, sendo que 87% da população tinha acesso a água e 85% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 94,5%. Tinha uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 89,4% da população.⁴¹

Em 2016, o Equador tinha 9,98% da sua área total cultivada e a produção de petróleo totalizava 543,09 mil barris/dia.⁴²

Em relação à telefonia celular, em 2015, o Equador possuía 79,43 assinantes a cada 100 habitantes e 15,49 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 40,84 a cada 100 domicílios e o número de usuários com acesso à Internet era de 48,94 a cada 100 habitantes.⁴³

2.7 El Salvador

El Salvador é um país localizado na América Central, com fronteiras a norte e a leste com Honduras, a oeste com a Guatemala, sendo banhado pelo Oceano Pacífico. El Salvador possui uma extensão territorial de 21.040 km². Em 1546, o então rei espanhol Carlos I concedeu a San Salvador o título de cidade. Pelos três séculos seguintes foi colônia de Espanha, até que, em 15 de setembro de 1821, toda a região tornou-se independente sob o nome de Federação das Províncias Unidas da América Central, que englobava os atuais países: Guatemala, Honduras, Nicarágua e Costa Rica.

A população salvadorenha, segundo dados do IBGE (2015), era de 6.126.583 habitantes, sendo 2.875.241 eram homens e 3.251.342 mulheres. A densidade demográfica era de 295,7 hab/km², onde 33,75 % eram residentes em 2014 na área rural e

³⁹ <http://países.ibge.gov.br/#/pt/pais/equador/info/economia>, acesso em março de 2017.

⁴⁰ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

⁴¹ <http://países.ibge.gov.br/#/pt/pais/equador/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

⁴² <http://países.ibge.gov.br/#/pt/pais/equador/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

⁴³ <http://países.ibge.gov.br/#/pt/pais/equador/info/redes>, acesso em março de 2017.

66,25 % na área urbana. El Salvador tinha uma taxa média anual do crescimento da população em 2015 da ordem de 0,29%.⁴⁴

A moeda do país é o dólar americano e o colón e seu PIB em 2016 era de US\$ 25.850 milhões, com PIB per capita de US\$ 4.219. Os gastos públicos com educação em 2013 correspondiam a 3,4 % do PIB e os de saúde em 2015 eram de 6,9% do PIB. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 62,31 %. El Salvador exportou em 2014 o montante de US\$ 5.27 bilhões e importou US\$ 10.51 bilhões. Além disso, apresentou uma entrada de turistas de 1.345.000 ano. Em 2013, o investimento em pesquisa e desenvolvimento representava 0,03% do PIB.⁴⁵

Em 2015, a expectativa de vida do equatoriano era de 73 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,666, sendo que 94% da população tinha acesso a água e 75% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 87,6%. Tinha uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 76,6% da população.⁴⁶

Em 2016, o Equador tinha 46,57% da sua área total cultivada.⁴⁷

Em relação à telefonia celular, em 2015, El Salvador possuía 145,26 assinantes a cada 100 habitantes e 14,69 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 28,11 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 26,92 a cada 100 habitantes.⁴⁸

2.8 Guatemala

A Guatemala é um país localizado na América Central, banhado pelo Atlântico (Mar do Caribe) e Pacífico, limitado a oeste e a norte pelo México, a leste pelo Belize e por Honduras, e a sul por El Salvador. Seu nome vem de origem indígena local, que poderia ser a partir do vocábulo Quauhtematlan, que significa "lugar das pilhas de lenha", ou do Quhatezmalha, "montanha que mina água". A primeira versão por ser a região uma espécie

⁴⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/el-salvador/info/populacao>, acesso em março de 2017.

⁴⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/el-salvador/info/economia>, acesso em março de 2017.

⁴⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/el-salvador/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

⁴⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/el-salvador/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

⁴⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/el-salvador/info/redes>, , acesso em março de 2017.

de feitoria asteca; a segunda, por conta de um vulcão local que se acreditava ter uma fonte de água (e que foi responsável pela destruição de Ciudad Vieja, primeira capital que os espanhóis construíram na capitania). A língua oficial é o Espanhol e possui uma extensão territorial de 108.890 km.

A população segundo dados do IBGE (2015) era de 16.342.897 habitantes, sendo que 7.993.268 eram homens e 8.349.629 mulheres. A densidade demográfica era de 152,5 hab/km², onde 48,89 % eram residentes, em 2014, na área rural e 51,11 % na área urbana. A Guatemala tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 2,075%.⁴⁹

A moeda do país é o Quetzal e seu PIB total em 2016 era de US\$ 63.794 milhões, com PIB per capita de US\$ 3.903. Os gastos públicos com educação em 2013 correspondiam a 2,8% % do PIB e os de saúde 6,5% do PIB em 2015. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 68,26%. Em 2014, a Guatemala exportava US\$ 10.89 bilhões e importava US\$ 18.26 bilhões. Além disso, apresentava uma entrada de turistas de 1.455.000 ano. O investimento em pesquisa e desenvolvimento em 2013 representava 0,04% do PIB.⁵⁰ A Guatemala não integra o MERCOSUL.⁵¹

A expectativa de vida do povo da Guatemala em 2015 era de 71,8 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,627, sendo que 93% da população tinha acesso a água e 64% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 79,1%. Tinha em 2015, uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 68,9% da população.⁵²

Em 2016, a Guatemala tinha 18,62% da sua área total cultivada e a produção de petróleo em 2016 totalizava 543,09 mil barris/dia.⁵³

Em relação à telefonia celular em 2015 possuía 111,48 assinantes a cada 100 habitantes e 10,57 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 22,16 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 27,1 a cada 100 habitantes.⁵⁴

⁴⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/guatemala/info/populacao>, acesso em março de 2017.

⁵⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/guatemala/info/economia>, acesso em março de 2017.

⁵¹ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em março de 2017.

⁵² <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/guatemala/info/indicadores-sociais>, acesso em março de 2017.

⁵³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/guatemala/info/meio-ambiente>, acesso em março de 2017.

⁵⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/guatemala/info/redes>, acesso em março de 2017.

2.9 México

O México está localizado tem com fronteira ao norte com os Estados Unidos da América, a leste pelo Golfo do México e pelo Mar do Caribe, através dos quais se aproxima de Cuba, a sul pela Guatemala e por Belize, e a oeste pelo Oceano Pacífico. Além do território continental e ilhas adjacentes à costa, o México inclui também as Ilhas Revillagigedo, localizadas no Oceano Pacífico, a mais de 400 km a sul do Cabo San Lucas, na Baixa Califórnia. A língua oficial é o Espanhol. Possui a extensão territorial de 1.964.380 km².

A população mexicana, segundo dados do IBGE (2015), era de 127.017.224 habitantes, e 63.181.447 homens e 63.835.777 mulheres. A densidade demográfica era de 65,3 hab/km², onde 21,03% residiam em 2014 na área rural e 78,97 % na área urbana. O México tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,368%.⁵⁵

A moeda do país é o peso mexicano e seu PIB total em 2016 era de US\$ 1.140.724 milhões, com PIB per capita de US\$ 8.981. Os gastos públicos com educação em 2013 correspondiam a 5,3 % do PIB e os de saúde 6,2% do PIB, em 2015. A população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa em 2011 era de 62,63%. Em 2014, o México exportava US\$ 397.10 bilhões por ano e importava US\$ 399.98 bilhões. Além disso, apresentava em 2014 uma entrada de turistas de 29.346.000 ano. Em 2013, o investimento em pesquisa e desenvolvimento representa 0,43% do PIB.⁵⁶ O México não integra o MERCOSUL sendo considerado como país observador.⁵⁷

Em 2015, a expectativa de vida do mexicano era de 76,8 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,756, sendo que 96% da população tinha acesso a água potável e 85% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 94,5%. Tinha uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 76,8% da população.⁵⁸

⁵⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/mexico/info/populacao>, acesso em março de 2017.

⁵⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/mexico/info/economia>, acesso em março de 2017.

⁵⁷ <http://brasilescola.uol.com.br/geografia/mercosul-paises-integrantes.htm>, acesso em abril de 2017.

⁵⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/mexico/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

Em 2016, o México tinha 13,21% da sua área total cultivada, a produção de gás natural era de 53,21% bilhões de metros cúbicos e a produção de petróleo totaliza 2.587,73 mil barris/dia.⁵⁹

Em relação à telefonia celular, em 2015 o México possuía 85,3 assinantes a cada 100 habitantes e 15,88 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 44,91 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 57,43 a cada 100 habitantes.⁶⁰

2.10 Panamá

O Panamá tem fronteira a norte pelo Mar do Caribe, a leste pela Colômbia, a sul pelo Oceano Pacífico e a oeste pela Costa Rica. O atual território panamenho fazia parte do Estado colombiano. Contudo, durante a primeira metade do século XX, os EUA passaram a estimular grupos separatistas na região. Sua intenção era construir e controlar o futuro Canal do Panamá, importante meio de ligação entre os oceanos Atlântico e Pacífico. Durante o século XX oligarquias panamenhas controlaram o governo do país e os Estados Unidos permaneceram influentes na política panamenha, visto que administraram o Canal até 1999 (conforme acordos de 1977). Por isso, a estabilidade política do Panamá era vital para os interesses norte-americanos desde então. O Panamá Possui a extensão territorial de 75.420 km.

A população panamenha, segundo dados do IBGE (2015), era de 3.929.141 habitantes, sendo que 1.969.740 eram homens e 1.959.401 mulheres. A densidade demográfica em 2015 era de 52,9 hab/km², onde 33,71% residiam em 2014 na área rural e 66,29 % na área urbana. Em 2015 o Panamá tinha uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,636%.⁶¹

A moeda do país é o balboa e seu PIB total em 2016 foi de US\$ 52.132 milhões, com PIB per capita de US\$ 13.268. Em 2013, os gastos públicos com educação correspondiam a 4,1% do PIB e os de saúde 7,2% do PIB em 2015. A população de 15 anos ou mais de idade

⁵⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/mexico/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁶⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/mexico/info/redes>, acesso em abril de 2017.

⁶¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/panama/info/populacao>, acesso em abril 2017.

economicamente ativa em 2011 era de 66,38%. O Panamá exportou em 2014 US\$ 0.82 bilhões e importou US\$ 13.71 bilhões. Além disso, apresentou em 2014 uma entrada de turistas de 1.745.000 ano. O Panamá não integra o MERCOSUL.⁶²

Em 2015, a expectativa de vida do panamenho era de 77,6 anos. O Panamá possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,78, sendo que 95% da população tinha acesso a água e 75% acesso a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 95%. Tinha uma taxa bruta de matrículas para todos os níveis de ensino de 76% da população.⁶³

Em 2016, o Panamá tinha 10,06% da sua área total cultivada.⁶⁴

Em relação à telefonia celular possuía em 2015 a quantidade de 174,19 assinantes a cada 100 habitantes e 15,56 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 39,61 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 51,21 a cada 100 habitantes.⁶⁵

2.11 Paraguai

O Paraguai está localizado na América do Sul, com fronteiras com o Brasil, a Argentina e a Bolívia. O seu nome advém do guarani: paragua, "coroa de palmas"; e "rio, águas". Logo, o principal rio do país significa "rio das coroas de palmas", que acabou designando toda a região e o próprio país. Desde 1989, quando o regime militar de mais de 35 anos de Alfredo Stroessner teve fim, o Paraguai tem sido governado por presidentes eleitos democraticamente. Os maiores desafios do Paraguai desde então têm sido a crescente instabilidade política e econômica e os sérios problemas com a corrupção O Paraguai possui a extensão territorial de 406.750 km². Os idiomas no Paraguai são o Guarani e o Espanhol.

A população paraguaia, segundo dados do IBGE (2015) era de 6.639.123 habitantes, sendo 3.369.126 homens e 3.269.997 mulheres. A densidade demográfica era de 16,7 hab/km², onde 40,58% residiam em 2014 na área rural e 59,42 % na área urbana. O

⁶² <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

⁶³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/panama/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

⁶⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/panama/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁶⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/panama/info/redes>, acesso em abril de 2017.

Paraguai tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,337%.⁶⁶

A moeda do país é o Guarani e seu PIB total em 2016 era de US\$ 27.714 milhões, com PIB per capita em 2015 de US\$ 4.174. Os gastos públicos com educação em 2013 correspondiam a 4,1% do PIB e os de saúde 9% do PIB em 2015. A população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era em 2011 de 72,73 %. O Paraguai exportava em 2014 o montante de US\$ 9.64 bilhões por ano e importava US\$ 12.17 bilhões. Além disso, apresentava uma entrada de turistas em 2014 de 649.000 ano. O investimento em pesquisa e desenvolvimento, em 2013, representavam, 0,9% do PIB.⁶⁷

Em conjunto com Argentina, Brasil e Uruguai, assinou, em 26 de março de 1991, o Tratado de Assunção, com vista a criar o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), bloco do qual é integrante até hoje.⁶⁸

A expectativa do paraguaio em 2015 era de 72,9 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,679, sendo que 98% da população tinha acesso a água e 89% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 95,5%.⁶⁹

O Paraguai tinha em 2016 cerca de 12,30% da sua área total cultivada.⁷⁰

Em relação à telefonia celular possuía em 2015 o total de 105,39 assinantes a cada 100 habitantes e 5,46 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 34,11 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 44,38 a cada 100 habitantes.⁷¹

2.12 Perú

O Perú é uma país da América do Sul banhado pelo Oceano Pacífico. Tem fronteiras com o Brasil, Equador, Colômbia, Bolívia e Chile. Seu nome provavelmente se origina do

⁶⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/paraguai/info/populacao>, acesso em abril de 2017.

⁶⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/paraguai/info/economia>, acesso em abril de 2017.

⁶⁸ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

⁶⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/paraguai/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

⁷⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/paraguai/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁷¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/paraguai/info/redes>, acesso em abril de 2017.

nome de um dos rios que correm no país: Birú ou Perú. Em dialeto local, birú e perú significam "água, rio" (também existem as variações berú, pirú, belú). Há indícios de que houve diversas civilizações ocupando aquela região, povos estes que se desenvolveram na mesma época que floresceram as civilizações na Mesopotâmia, Egito e Índia. Em 1941, devido às desavenças na formalização da fronteira com o Equador, houve a Guerra Equador-peruana, seguida pela assinatura do Protocolo do Rio. Os dois países voltaram a travar luta numa breve guerra em 1981, e de novo se enfrentaram na Guerra do Cenepa, em 1995. Em 1998, os governos de ambos os países assinaram um tratado que demarcou claramente seus limites. Os idiomas do Perú são Espanhol, Quínchua e Aymarà. Possui a extensão territorial de 1.285.220 km².

A população peruana, segundo dados do IBGE (2015) era de 31.376.670 habitantes, sendo 15.673.108 homens e 15.703.562 mulheres. A densidade demográfica era de 24,5 hab/km², onde 21,71% residiam em 2014 na área rural e 78,29 % na área urbana. O Peru tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,319%.

72

É Estado-associado do MERCOSUL desde 2003, bloco que visa a integração política, social e econômica dos países que o integram.⁷³

A moeda do país é o novo sol e seu PIB total em 2016 era de US\$ 190.428 milhões, com PIB per capita de US\$ 6.069. Os gastos públicos com educação em 2013, correspondiam a 2,6 % do PIB e os de saúde em 2015 eram de 5,3% do PIB. A população em 2011 com 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 76,81 %. O Perú exportava em 2014 o montante US\$ 38.46 bilhões por ano e importava US\$ 42.19 bilhões. Além disso, apresentava uma entrada de turistas de 3.215.000 ano.⁷⁴

O Perú é Estado-associado do MERCOSUL desde 2003, bloco que visa a integração política, social e econômica dos países que o integram.⁷⁵

A expectativa de vida do peruano em 2015 era de 74,6 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,734, sendo que 87% da população tem acesso a água e 76%

⁷² <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/peru/info/populacao>, acesso em abril de 2017.

⁷³ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

⁷⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/peru/info/economia>, acesso em abril de 2017.

⁷⁵ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 94,4%.⁷⁶

O Peru tinha em 2016 um total de 4,32% da sua área total cultivada, a produção de gás natural era de 12,49% bilhões de metros cúbicos e a produção de petróleo totalizava 112,61 mil barris/dia.⁷⁷

Em relação à telefonia celular possuía em 2015 o total de 109,87 assinantes a cada 100 habitantes e 9,35 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais eram de 32,40 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet era de 40,9 a cada 100 habitantes.⁷⁸

2.13 República Dominicana

A República Dominicana é um país insular da América Central, ocupando dois terços orientais da ilha Hispaniola (La Española, conforme foi batizada por Colombo), que compartilha com o Haiti, com quem faz sua única fronteira terrestre. Seu nome foi dado em homenagem a São Domingos. Antes da chegada dos espanhóis, a ilha era habitada por índios lucaios, ciguaios, tainos e caribes. Possui a extensão territorial de 48.670 km². Sua língua oficial é o Espanhol.

A população da República Dominicana, segundo dados do IBGE (2015), era de 10.528.391 habitantes, sendo que 5.246.100 eram homens e 5.282.291 mulheres. A densidade demográfica era de 217,9 hab/km², onde 21,94% residiam em 2014 na área rural e 78,06 % na área urbana. A República Dominicana tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,235%.⁷⁹

A moeda do país é o peso e seu PIB total em 2016 era de US\$ 67.103 milhões, com PIB per capita de US\$ 6.374. Os gastos públicos com educação correspondem a 2,2 % do PIB e os de saúde 5,4% do PIB. A população em 2011 com 15 anos ou mais de idade

⁷⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/peru/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

⁷⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/peru/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁷⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/peru/info/redes>, acesso em abril de 2017.

⁷⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/republica-dominicana/info/populacao>, acesso em abril de 2017.

economicamente ativa era de 64,8 %. A República Dominicana exportava em 2014 o montante de US\$ 9.93 bilhões e importava US\$ 17.75 bilhões. Além disso, apresentava uma entrada de turistas de 5.141.000.⁸⁰ A República Dominicana não integra o MERCOSUL.⁸¹

A expectativa de vida do dominicano em 2015 era de 73,5 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,715, sendo que 85% da população tinha acesso a água e 84% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 92,5%.⁸²

Em 2016, a República Dominicana tinha 23,91% da sua área total cultivada.⁸³

Em relação à telefonia celular em 2015 possuía 82,59 assinantes a cada 100 habitantes e 12,25 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 30,10 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à Internet eram de 51,93 a cada 100 habitantes.⁸⁴

2.14 Uruguai

O Uruguai é um país da América do Sul, banhado pelo Atlântico, limitado ao norte pelo Brasil e a sudoeste pela Argentina. A origem de seu nome não é precisa. Sabe-se que provém do guarani e que originalmente dava nome ao rio e depois se estendeu para a região e para o país inteiro. Os significados mais prováveis são "rio dos caracóis" e "rio de águas profundas". O início do século XIX viu o surgimento de movimentos de independência por toda a América do Sul, incluindo o Uruguai, então conhecido como a Banda Oriental del Uruguay (isto é, "faixa a leste do rio Uruguai"), cujo território foi disputado pelos Estados nascentes do Brasil, herdeiro de Portugal, e das Províncias Unidas do Rio da Prata, atualmente República Argentina, com capital em Buenos Aires, herdeira do Vice-Reinado do Prata. A língua oficial do Uruguai é o Espanhol. O Uruguai possui uma extensão territorial de 176.220 km².

⁸⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/republica-dominicana/info/economia>, acesso em abril de 2017.

⁸¹ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

⁸² <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/republica-dominicana/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

⁸³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/republica-dominicana/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁸⁴ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/republica-dominicana/info/redes>, acesso em abril de 2017.

A população uruguaia, segundo dados do IBGE 2015, era de 3.431.555 habitantes, sendo 1.656.399 eram homens e 1.775.156 mulheres. A densidade demográfica era de 19,6 hab/km², onde 4,85% residiam em 2014 na área rural e 95,15 % na área urbana. O Uruguai tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 0,336%.

85

A moeda do país é o peso uruguaio e seu PIB total, em 2016, era de US\$ 53.442 milhões, com PIB per capita de US\$ 15.574. Os gastos públicos com educação em 2013, correspondiam a 2,9 % do PIB e os de saúde em 2015 equivaliam a 8,8% do PIB. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 66,7 %. O Uruguai exportava em 2014 o montante de US\$ 9.17 bilhões e exportava US\$ 10.76 bilhões. Além disso, apresentava uma entrada de turistas de 2.682.000. Em 2013, o investimento em pesquisa e desenvolvimento representava 0,23% do PIB.⁸⁶

Em conjunto com Argentina, Brasil e Paraguai, assinou, em 26 de março de 1991, o Tratado de Assunção, com vista a criar o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), bloco do qual é integrante até hoje.⁸⁷

A expectativa do Uruguaio em 2015 era de 77,2 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,793, sendo que 100% da população tinha acesso a água e 96% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 98,4%.⁸⁸

Em 2016, o Uruguai tinha 14,00% da sua área total cultivada.⁸⁹

Em relação à telefonia celular em 2015 possuía 160,21 assinantes a cada 100 habitantes e 32,26 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 68,03 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à internet eram de 64,6 a cada 100 habitantes.⁹⁰

2.15 Venezuela

⁸⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/uruguai/info/populacao>, acesso em abril de 2017.

⁸⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/uruguai/info/economia>, acesso em abril de 2017.

⁸⁷ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

⁸⁸ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/uruguai/info/indicadores-sociais>, acesso em abril de 2017.

⁸⁹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/uruguai/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁹⁰ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/uruguai/info/redes>, acesso em abril de 2017.

A Venezuela é um país sul-americano banhado ao norte pelo mar do Caribe e pelo oceano Atlântico; limitado a leste pela Guiana; ao sul pelo Brasil e a sudeste e sudoeste pela Colômbia. O nome do país foi dado por espanhóis, que encontraram, a noroeste, no Golfo de Maracaibo, habitações lacustres que lembravam Veneza. O nome Venezuela significa pequena Veneza em espanhol. A língua oficial da Venezuela é o Espanhol. Possui a extensão territorial de 912.050 km²

A população da Venezuela, segundo dados do IBGE 2015, era de 31.108.083 habitantes, sendo que 15.487.201 eram homens e 15.620.882 mulheres. A densidade demográfica era de 35,3 hab/km², onde 11,06% residiam em 2014 na área rural e 88,94 % na área urbana. A Venezuela tinha em 2015 uma taxa média anual do crescimento da população da ordem de 1,406%.⁹¹

A moeda do país é o Bolívar Venezuelano e seu PIB total em 2016 era de US\$ 344.331 milhões, com um PIB per capita de US\$ 11.069. Os gastos públicos com educação em 2013 correspondiam a 3,6 % do PIB e os de saúde 3,4% do PIB. Em 2011, a população de 15 anos ou mais de idade economicamente ativa era de 67,17 %. A Venezuela exportava em 2014, US\$ 70,60 bilhões e importava US\$ 38,13 bilhões.⁹²

Além disso, apresentava em 2014 uma entrada de turistas de 857.000. Em 2013, o investimento em pesquisa e desenvolvimento representava 0,23% do PIB.⁹³

A Venezuela foi o penúltimo país a ingressar no MERCOSUL, tendo a adesão acontecido em 2012.⁹⁴

Em 2015, a expectativa de vida do venezuelano era de 74,2 anos, possuía um Índice de Desenvolvimento Humano de 0,762, sendo que 93% da população tinha acesso a água e 94% a rede sanitária. A taxa de alfabetização das pessoas de 15 anos ou mais de idade era de 95,4%.

⁹¹ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/venezuela/info/populacao>, acesso em abril de 2017.

⁹² <http://investexportbrasil.gov.br/sites/default/files/publicações/indicadoresEconomicos>, acesso em abril de 2017.

⁹³ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/venezuela/info/economia>, acesso em abril de 2017.

⁹⁴ <http://www.mercosul.gov.br/saiba-mais-sobre-o-mercosul>, acesso em abril de 2017.

Em 2016, a Venezuela tinha 3,85% da sua área total cultivada, a produção de gás natural era de 32,42 bilhões de metros cúbicos e a produção de petróleo totalizava 2.626,41 mil barris/dia.⁹⁵

Em relação à telefonia celular, em 2015, possuía 92,97 assinantes a cada 100 habitantes e 24,86 linhas telefônicas também a cada 100 habitantes. O número de computadores pessoais era de 46,92 a cada 100 domicílios e os usuários com acesso à internet eram de 61,87 a cada 100 habitantes.⁹⁶

2.16 Micro, Pequenas e Médias Empresas e setor não lucrativo nos Países

Um dado importante a ser considerado no contexto sócio-econômico dos países da América Latina é a quantidade de Micro, Pequenas e Médias empresas existentes. Este indicador tem disso importante a nível da normalização contabilística dado que está a haver uma tendência para a preparação de normas mais simples quando as entidades também são pequenas ou micro. Em nenhum *website* ou obra pesquisada conseguimos obter dados quantitativos e comparativos em relação aos países objeto da pesquisa. No entanto, há um estudo realizado pelo Banco Santander (Sebrae, 2013), com dados do Banco Mundial, Organização Mundial do Trabalho (OIT), Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e a Comissão Econômica para América Latina e Caribe (Cepal), onde indicando que 99% das empresas na América Latina estão enquadradas no chamado segmento das Micro, Pequenas e Médias (PMEs). A pesquisa revela, que embora o percentual seja expressivo, o grau de empreendedorismo na região é menor do que se verifica nas economias mais desenvolvidas. Na América Latina, o indicador representa a metade do que ocorre nos chamados países ricos, onde se detecta na pesquisa que há 53,8 empreendimentos de Micro, Pequeno e Médio porte para cada mil habitantes. Na América Latina, a maioria das PMEs (90%) é composta por Microempresas, sendo que as Pequenas correspondem a 8% e as Médias Empresas a cerca de 1,5% do mercado, e ainda as que já podem ser consideradas uma "grande PME", com 0,4% desse universo de empreendedores

⁹⁵ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/venezuela/info/meio-ambiente>, acesso em abril de 2017.

⁹⁶ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/venezuela/info/redes>, acesso em abril de 2017.

⁹⁷. Observa-se ainda, que este segmento gera muitos empregos e oportunidades, onde cerca de 2 a cada 3 trabalhadores atuam nas PMEs.

Da mesma forma também não foram encontrados dados relativos ao setor não lucrativo comparáveis por país ou mesmo para a região.

2.17 Resumo do Contexto Sócio-Econômico dos Países

Para uma melhor visualização dos indicadores abordados no capítulo referente ao contexto sócio econômico dos países da América Latina, objeto do presente estudo, onde são levantados dados com fontes de informação de 2013 a 2016, conforme dados da pesquisa, elaborou-se uma tabela comparativa (Tabela 1).

⁹⁷ <http://paises.ibge.gov.br/#/pt/pais/venezuela/info/economia>, acesso em abril de 2017.

Tabela 1 – Resumo do Contexto Sócio-Econômico dos Países

PAÍSES	POPULAÇÃO 2015/2016	DENSIDADE DEMOGRÁFICA (Hab/km ²) 2015/2016	PIB (US\$ Milhões) 2015/2016	PIB PER CAPITA 2016	IDH 2015	EXPECTATIVA DE VIDA (ANOS)	INVESTIMENTO EDUCAÇÃO 2013	TAXA DE ALFABETIZAÇÃO (%)	ACESSO A REDE SANITÁRIA (%)	ACESSO A AGUA POTÁVEL (%)	EXPORTAÇÃO (US\$ Bilhões) 2014	IMPORTAÇÃO (US\$ Bilhões) 2014	ACESSO INTERNET (a cada 100 Hab) 2015	ENTRADA TURISTAS ANO 2014
ARGENTINA	43.416.755	15,9	632.343	14.565	0,836	76,3	5,8% do PIB	98,1	96	99	68,34	65,32	69,4	5.931.000
BOLÍVIA	10.724.705	9,9	32.998	3.077	0,662	68,3	7,6% do PIB	95,1	50	90	12,86	10,49	45,1	871.000
BRASIL	204.450.649	24,9	1.772.591	8.528	0,755	74,5	5,8% do PIB	92,6	83	98	225,10	229,06	59,1	6.430.000
CHILE	17.948.141	24,1	240.796	13.416	0,832	81,7	4,1% do PIB	96,6	99	99	76,64	72,34	64,3	3.674.000
COLOMBIA	48.228.704	43,5	292.080	6.056	0,720	74	4,5% do PIB	94,3	81	91	54,79	64,03	55,9	2.565.000
EQUADOR	16.144.363	65,0	100.177	6.205	0,732	75,9	5,2% do PIB	94,5	85	87	25,73	27,52	48,9	1.557.000
EL SALVADOR	6.126.583	295,7	25.850	4.219	0,666	73	3,4% do PIB	87,6	75	94	5,27	10,51	26,9	1.345.000
GUATEMALA	16.342.897	152,5	63.794	3.903	0,627	71,8	2,8% do PIB	79,1	64	93	10,89	18,26	27,1	1.455.000
MEXICO	127.017.224	65,3	1.140.724	8.981	0,756	76,8	5,3% do PIB	94,5	85	96	397,10	399,98	57,4	29.346.000
PANAMÁ	3.929.141	52,9	52.132	13.268	0,780	77,6	4,1% do PIB	95	75	95	0,82	13,71	51,2	1.745.000
PARAGUAI	6.639.123	16,7	27.714	4.174	0,679	72,9	4,1% do PIB	95,5	89	98	9,64	12,17	44,4	649.000
PERÚ	31.376.670	24,5	190.428	6.069	0,734	74,6	2,6% do PIB	94,4	76	87	38,46	42,19	40,9	3.215.000
REPÚBLICA DOMINICANA	10.528.391	217,9	67.103	6.374	0,715	73,5	2,2% do PIB	92,5	84	85	9,93	17,75	51,9	5.141.000
URUGUAI	3.431.555	19,6	53.442	15.574	0,793	77,2	2,9% do PIB	98,4	96	100	9,17	10,76	64,6	2.682.000
VENEZUELA	31.108.083	35,3	344.331	11.069	0,762	74,2	3,6% do PIB	95,4	94	93	70,60	38,13	61,9	857.000

Fonte: IBGE (2017)

A análise permite concluir que os países maiores são também os mais populosos (Brasil e México) que também têm maior PIB. Mas, para se averiguar o nível de riqueza médio e de bem-estar dos países, analisam-se principalmente os PIB per capita. Os maiores PIB per capita pertencem ao Uruguai, ao Chile, à Argentina, ao Panamá e à Venezuela (todos com PIB per capita superior a US10.000). A Bolívia, El Salvador, Guatemala e o Paraguai têm PIBs per capita inferiores a US 5.000. O IDH varia de 0,627 na Guatemala a 0,836 na Argentina, sendo que os países com menor IDH (inferior a 0,7) correspondem a países com baixo PIB per capita: Bolívia, El Salvador, Guatemala e Paraguai.

O país com maior expectativa de vida média é o Chile (81,7 anos), seguindo-se o Panamá (77,6 anos), o México (76,8 anos) e a Argentina (76,3 anos). O pior resultado neste indicador é o da Bolívia (68,3 anos).

Os países que mais investiam em educação eram a Bolívia com 7,6% do seu PIB, seguidos pela Argentina e pelo Brasil, ambos com 5,8%. Já a República Dominicana apresentava apenas o investimento de 2,2% do seu PIB. No que se refere à taxa de alfabetização, o Uruguai com 98,4% e a Argentina com 98,1% eram os países que se destacavam com os maiores percentuais, e os que detinham a menor taxa de alfabetização eram, respectivamente, a Guatemala com 79,1% e El Salvador com 87,6%.

Quanto ao acesso a água potável, o Uruguai (com 100%) e a Argentina e Chile (com 99%) eram os países que lideravam este item no contexto da América Latina. Os que detinham os menores percentuais eram a República Dominicana (85%) e o Perú e Equador (ambos com 87%). Outro indicador que merece destaque é o acesso a rede sanitária. Neste aspecto, o Chile (99%) seguido da Argentina e Uruguai (ambos com 96%) eram os países com melhor desempenho. A Bolívia (50%) e a Guatemala (64%) estavam com desempenho bem abaixo.

Observou-se ainda, que tanto no acesso à rede sanitária, quanto no acesso a água potável e também incluindo a taxa de alfabetização, o Uruguai, detentor da menor população, obtinha os melhores resultados.

Os maiores exportadores em 2014, eram México e Brasil e menor o Panamá. Em importação observou-se a mesma tendência, com México e Brasil no topo e a Bolívia era o país que menos importava. Com exceção de Argentina, Bolívia, Chile e Venezuela, em 2014,

todos os demais países importaram mais do que exportaram. Por fim cabe registrar no quadro apresentado que no fluxo de turistas nos países, o México revela-se como o país mais visitado com quase 30 milhões turistas no ano de 2014, enquanto o Brasil, com uma dimensão invejável recebeu somente 6,5 milhões de turistas. O Paraguai foi o país menos visitado.

3 PRINCIPAIS ORGÃOS DE NORMALIZAÇÃO CONTÁBIL GLOBAIS, REGIONAIS E NACIONAIS NA AMÉRICA LATINA

3.1. Introdução

Este capítulo visa contextualizar a pesquisa que se leva a cabo nos capítulos seguintes, mais particularmente, na parte empírica da Tese. Assim, começa-se por abordar os principais organismos globais ou internacionais de normalização contábilística: o IASB e a IFAC. Estes organismos têm tido um papel essencial na normalização internacional: o primeiro, em nível empresarial ou setor privado; e o segundo, relacionado ao setor público e da auditoria. Em seguida, abordam-se os organismos regionais. O GLENIF (Grupo Latino-Americano de Emissores de Informações Financeiras), ou em inglês GLASS (*Group of Latin-American Accounting Standard Setters*) não é o único organismo regional de normalização contábilística, pelo que é importante abordar todos os outros que existem em diferentes partes do mundo, como na Europa, o EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*), em África, o PAFA (*Pan African Federation of Accountants*), e na Ásia, o AOSSG (*Asian Oceania Standards Setters Group*).

Dada a importância para este estudo da análise da normalização contábilística de cada país que pertence ao GLENIF, neste capítulo faz-se também a sua caracterização, usando fontes secundárias, para se perceber melhor na parte empírica o processo de adoção ou convergência com as IAS/IFRS.

3.2 O IASB e a IFAC

3.2.1 O IASB – O International Accounting Standards Board

O IASC – *International Accounting Standards Committee* foi fundado em 1973, em Londres. Surgiu da união entre entidades profissionais da Austrália, Canadá, França,

Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América. Mais tarde, em 2001, o IASC extinguiu-se e foi criado o IASB, uma organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade, tendo como compromisso principal desenvolver um modelo único, de alta qualidade, com transparência e com comparabilidade (Niyama, 2005; Rodrigues e Guerreiro, 2004). Além destes objetivos, o IASB tem como meta alcançar a uniformidade nos princípios contabilísticos utilizados pelas companhias e outras instituições que preparam demonstrações financeiras no mundo. Os seus pronunciamentos são aceitos em quase todas as bolsas de valores do mundo, para as empresas que nelas desejem ser cotadas, auxiliando, dessa forma, o acesso aos mercados de capitais mundiais, tornando as empresas que utilizam tais normas capazes de ser ativamente participantes da atual economia globalizada (Schmidt et al., 2004).

Segundo declara Hans Hoogervost, presidente do IASB, em recente entrevista para a Revista Brasileira de Contabilidade:

o nosso objetivo é criar um conjunto de normas de contabilidade globais de alta qualidade. Temos quatro prioridades principais para nos ajudar a alcançar este objetivo: primeiro, vamos concluir com o Conselho Americano de Contabilidade Financeira (FASB) os projetos de convergência restantes com a máxima qualidade possível; segundo, vamos mapear a agenda pós-convergência do IASB, garantindo que as necessidades de todas as jurisdições das IFRS sejam levadas em consideração; terceiro, vamos incentivar as jurisdições restantes que ainda não adotaram as IFRS a fazer isso em um futuro próximo e, finalmente, para aquelas jurisdições que já adotaram as nossas normas, vamos trabalhar para fortalecer as relações internacionais (CFC, 2012, RBC n. 193, p.).

Lorca Fernandez (2001) considera que a reestruturação foi fundamental para o IASB conseguir fortalecer a sua credibilidade, tendo salientando que esta reestruturação lhe deu duas características fundamentais: autoridade e competência. O objetivo do IASB é, portanto, o de formular e publicar normas contabilísticas para serem usadas na preparação das demonstrações financeiras e promover mundialmente a sua aceitação e o seu cumprimento (Navaes, 2010). O IASB é um organismo independente do setor privado, que emite pronunciamentos denominados como IAS/IFRS, que são utilizados como referência

em diversos países. Este organismo tem como meta alcançar a uniformidade nos princípios contabilísticos utilizados pelas companhias e outras instituições que preparam demonstrações financeiras no mundo.

A estrutura dos pronunciamentos do IASB é atualmente a seguinte: a) IFRS – *International Financial Reporting Standard*, denominação das normas mais recentes que surgiu após a reestruturação; b) IAS - *International Accounting Standard*, designação das primeiras normas no tempo do IASC; c) IFRIC – *International Financial Reporting Standards Interpretations*, que são as interpretações mais recentes e; d) interpretações SIC – *Standing Interpretations Standards*, designação das interpretações no tempo do IASC (Meirelles, 2009).

No mundo, existe uma variedade de normas de contabilidade, sendo que cada país tem as suas próprias normas. O IASB procura substituir essas normas nacionais de contabilidade por um conjunto único de normas internacionais. Uma grande dificuldade que o IASB tem enfrentado tem sido a de convencer as organizações de normalização contabilística nacional a seguirem as suas normas, nomeadamente os EUA.

Nos últimos anos, o IASB passou a emitir pronunciamentos sobre contabilidade junto com o FASB, importante organismo de representação das normas norte-americanas. Esta reorganização teve como objetivo aumentar a eficiência e eficácia da organização. No entanto, ainda é impossível julgar se o resultado será o estabelecimento definitivo do IASB como criador dos padrões internacionais de contabilidade (Martins & Brasil, 2008, p.).

A evolução do IASB ao longo da sua história ainda não lhe permitiu conquistar os mercados financeiros norte-americanos. Os Estados Unidos possuem as suas próprias normas de contabilidade, que são extremamente detalhadas e específicas. O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) norte-americano regula a normalização contabilística nos Estados Unidos e, por consequência, exerce uma política de coerção, impondo as suas práticas contabilísticas aos seus parceiros comerciais e financeiros (Silva et al., 2004). Contudo, com o acordo do IASB com o FASB (conhecido como Acordo de Norwalk), os Estados Unidos reforçaram a sua influência sobre o IASB. Outra crítica que é feita ao IASB é que a composição do seu Conselho tem uma desproporção geográfica, havendo uma predominância dos países anglosaxônicos. Segundo Zório Grima (2002), esta

desproporcionalidade resulta de a seleção dos membros do Conselho ter como principal critério a experiência técnica e os países anglosaxônicos sempre foram identificados com a vanguarda da contabilidade.

Apesar da crítica de que o IASB, na busca da aceitação por parte do FASB, tem aproximado as suas normas das deste organismo, há quem acredite que vale a pena lutar por um único conjunto de normas. Nessa linha, Barth et al. (2012) mencionam os esforços do IASB e do FASB para convergir as normas de contabilidade e o aumento do uso das IAS/IFRS em todo o mundo (IFRS, 2014).

O processo de comunicação entre os países e o IASB, quanto aos contributos sobre cada temática a ser discutida, leva muito em consideração a organização dos países em Blocos ou Grupos, constituindo-se os mesmos em verdadeiros canais de consenso para os respectivos continentes, tendo como finalidade o estudo e a análise dos projetos de normas a serem posteriormente aprovadas.

No âmbito internacional, ainda temos o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, o qual é conduzido pela *International Federation of Accountants* (IFAC), organização mundial que representa a profissão contabilística.

3.2.2 A IFAC - International Federation of Accountants

A *International Federation of Accountants* (IFAC) foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11º Congresso Mundial de Contadores. A missão da IFAC é servir o interesse público, fortalecer a profissão contabilística no mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes mediante: o estabelecimento e a promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade; a promoção da convergência internacional dessas normas (Barth et al., 2012; Sallaberry e Vendruscolo, 2012).

A IFAC foi fundada depois do IASC, e tem uma tradição de trabalho em comum. Com a nova constituição do IASB, a IFAC deixou de ter influência direta no IASB, rompendo-se o compromisso que ambos os organismos tinham acordado de influência mútua e que esteve em vigor desde 1983 até 2000 (Zório Grima, 2002). No entanto, indiretamente, a

IFAC continua a exercer a sua influência através da nomeação dos *Trustees* (Rodrigues e Guerreiro, 2004).

Para fortalecer a profissão contabilística no mundo e o interesse público, a IFAC tem procurado:

- ✓ Desenvolver normas internacionais de alta qualidade em auditoria e contabilidade pública, ética e educação para profissionais de contabilidade, apoiando a sua adoção e utilização;
- ✓ Facilitar a colaboração e cooperação entre os seus membros (organismos nacionais representativos da profissão);
- ✓ Colaborar e cooperar com outras organizações internacionais; e
- ✓ Servir como porta-voz internacional da profissão contabilística (IFAC, 2013).

A IFAC iniciou as suas atividades com 63 sócios fundadores, de 51 países, e atualmente conta com 173 membros e associados, em 129 países em todo o mundo (IFAC, 2013).

Para proteger e atender ao interesse público, segundo a IFAC, é fundamental promover e fazer cumprir as normas de qualidade reconhecidas internacionalmente para a auditoria, educação, ética e de contabilidade do setor público, que levam à credibilidade das informações para os investidores e outras partes interessadas. A IFAC promove ainda a convergência entre as normas expedidas pelo IASB e as normas que desenvolve para o setor público (*International Public Accounting Standards – IPSAS*).

Tal como acontece com as normas do IASB, cada país interessado pode optar pela adoção integral das IPSAS ou por um processo de convergência. Esta última opção foi a escolhida pelos órgãos responsáveis pela contabilidade brasileira e pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) de Portugal. Assim, no Brasil, o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), na qualidade de membro da IFAC, instituiu grupos de estudo com a finalidade de propor as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) alinhadas com as IPSAS. A interpretação dessas normas para o setor público está a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que elabora e publica os manuais de contabilidade aplicada ao setor público para cumprimento do objetivo da normalização dos procedimentos contabilísticos (Scaramelli, 2013). No caso português, a CNC está

adaptando para Portugal as IPSAS, criando o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (CNC, 2013).

A IFAC, desde há muito tempo, tem reconhecido que uma maneira fundamental de proteger o interesse público é desenvolver, promover e exigir a aplicação de normas internacionalmente reconhecidas como um meio de assegurar a credibilidade das informações das quais dependem investidores internacionais e outros parceiros.

Os diferentes comitês da *International Federation of Accountants* (IFAC) são: o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), o *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), o *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) e o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Todas as normas produzidas por estes comitês seguem um processo de discussão rigoroso com o objetivo de desenvolvimento de normas de alta qualidade, e que sirvam uma profissão cada vez mais global. Esses comitês estabelecem os seguintes pronunciamentos:

- ✓ Código de Ética para Profissionais da Área Contabilística;
- ✓ Normas Internacionais de Auditoria, Inspeção e outras formas de asseguarção do controle de qualidade e serviços relacionados;
- ✓ Normas Internacionais de Controle de Qualidade;
- ✓ Normas Internacionais de Ensino;
- ✓ Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) são os membros do Brasil da IFAC, atuando com o compromisso de apoiar a missão da IFAC e os seus programas, que são: demonstrar o cumprimento das obrigações da declaração de membros; ser financeira e operacionalmente viável; ter uma estrutura de governança adequada; fazer contributos financeiros, e atender aos outros critérios descritos no processo de pedido de adesão no estatuto social da IFAC (Almeida e Lima, 2012). Portugal é também membro da IFAC, através da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), e membro-associado, através da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC). Recentemente, por meio da Lei 139/2015 de 07 de setembro, a OTOC foi transformada em Ordem dos Contabilistas Certificados de Portugal (OCC) com as alterações no seu respectivo estatuto.

3.3 Os Grupos regionais da Europa, Ásia-Oceania e África

O GLENIF foi instituído em junho de 2011, e é o mais jovem dos quatro Grupos regionais que colaboram com IASB. Apenas um mês antes, em maio, foi constituído o *Pan African Federation of Accountants* (PAFA). A Europa é representada pelo *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG), criado em 2001, e os continentes da Ásia e Oceania contam com o *Asian Oceania Standard Setters Group* (AOSSG), que iniciou trabalho em 2009.

A seguir, será apresentado resumidamente um pouco de cada Grupo Regional, que colabora com o IASB na missão de emitir normas globais de alta qualidade.

3.3.1 EFRAG - European Financial Reporting Advisory Group

O *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) foi criado em 2001 para apoiar, tecnicamente, a Comissão Europeia na adoção das normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). É um organismo do setor privado constituído por organizações europeias que desempenham um papel de destaque nos mercados de capitais da Europa. O preâmbulo do Regulamento (CE) N.º 1606/2002 que impôs às IAS/IFRS as contas consolidadas das empresas cotadas previa um mecanismo de controle, composto por duas comissões, para assegurar que nenhuma IAS/IFRS adotada tivesse disposições contrárias às Directivas Comunitárias. Este mecanismo de controle consiste em dois comitês: o Comitê de Regulamentação Contabilístico, que inclui representantes de todos os Estados-Membros; e um Comitê Técnico Contabilístico, que prestará assessoria à Comissão na apreciação das IAS/IFRS. Este Comitê ficou designado por *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG). O papel do EFRAG como assessor técnico da Comissão Europeia foi formalizado através de um acordo, que afirma que "o EFRAG prestará assessoria à Comissão Europeia sobre todas as questões relativas à aplicação das IFRS". É função do EFRAG, portanto, assegurar que as opiniões europeias sobre o desenvolvimento de relatórios financeiros sejam corretamente e claramente articuladas no processo de normalização internacional (EFRAG, 2013).

Em entrevista à RBC nº 194 (CFC, 2012), o Presidente do EFRAG afirmou que quando a União Europeia decidiu, em 2002, exigir a aplicação das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras consolidadas para todas as empresas com títulos cotados, foi concedida a possibilidade aos Estados-Membros, tanto de determinarem a obrigatoriedade quanto de permitirem ou proibirem a adoção das IAS/IFRS nas contas individuais de todas as empresas, incluindo as demonstrações financeiras consolidadas de entidades não cotadas. Apesar desse primeiro posicionamento, a Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 26 de junho de 2013 relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas, acabou por ser um revés relativamente àqueles países (e.g., Portugal) que tinham adaptado as suas normas de uma forma ampla às IAS/IFRS.

O EFRAG possui o seu próprio conselho independente – o Grupo Técnico Especializado (*Technical Expert Group* – TEG) –, que é responsável pelas decisões técnicas em nome do EFRAG, referentes a todos os assuntos relativos aos relatórios financeiros. O EFRAG determina as suas posições após um processo de discussão abrangente.

Apesar da sua participação ativa nas discussões públicas das normas do IASB, na entrevista já referida, o Presidente do EFRAG acredita que a melhor contribuição para o desenvolvimento das normas IAS/IFRS é o de conduzir “projetos proativos”, como, por exemplo, projetos que visam promover a melhoria nos relatórios financeiros identificados como carentes desta melhoria. Este trabalho focado para adiante tem o objetivo de ser estreitamente coordenado com o IASB, como parte dos seus esforços de pesquisas.

Um exemplo de um projeto proativo do EFRAG desenvolvido em conjunto com o *Accounting Standards Board* (ASB) e o FASB é o projeto “Estrutura de Divulgações/Transparência”, que se espera que venha a resultar em um projeto ativo que, de acordo com o presidente do EFRAG, em breve será anunciado na agenda do IASB. Em todas as suas atividades, o EFRAG contempla um relacionamento positivo e construtivo com o IASB, que beneficia o processo geral de normalização contabilística.

O EFRAG foi receptivo ao estabelecimento do GLENIF em 2011. O Presidente do EFRAG acredita que os grupos regionais têm um importante papel no processo de discussão do IASB. O IASB é um órgão padronizador global, mas é importante que as normas IAS/IFRS

sejam desenvolvidas para suprir as necessidades e as especificidades, quer a nível nacional, quer a nível regional. De acordo com o Presidente do EFRAG, é relevante compreender as necessidades específicas, as limitações, as características de outras regiões: “Chegou a hora de ver o IASB evoluir do modelo passado de relacionamentos bilaterais, para o modelo em que se tem um fórum maior de discussões, visando amparar os desenvolvimentos em andamento das IFRS onde, o GLASS (GLENIF), junto com o EFRAG, o FASB, o AOSSG e o PAFA, deveriam participar deste fórum”.

3.3.2 AOSSG – Asian Oceania Standard Setters Group

O grupo regional *Asian Oceania Standard Setters Group* (AOSSG) foi fundado em 2009, e atualmente é formado por organismos de normalização contabilística de 25 países. Um dos objetivos principais do Grupo é promover a adoção e convergência com as normas IAS/IFRS. O Presidente deste grupo regional concedeu também entrevista à RBC nº 194, de 2012. Dentro dos objetivos do AOSSG, o Presidente destacou:

- ✓ Promover a adoção e convergência com as IAS/IFRS na região;
- ✓ Promover a aplicação consistente das IAS/IFRS na região;
- ✓ Coordenar a entrada da região para as atividades técnicas do IASB; e
- ✓ Cooperar com os governos, os reguladores e outras organizações regionais e internacionais para melhorar a qualidade dos relatórios financeiros na região (AOSSG, 2013).

O Presidente indicou ainda que o AOSSG tem um grande envolvimento com o IASB, por meio das equipes de trabalho e do Grupo como um todo. Considerou que o IASB tinha sido bastante generoso ao se dispor a participar nas reuniões e discussões com o AOSSG. O formato dessas reuniões envolve extensas discussões diretas entre os representantes do AOSSG e do IASB, com foco nas questões mais controversas.

O AOSSG tem-se encontrado com os membros do GLASS (GLENIF) regularmente por meio do Fórum Internacional de Normalizadores Contabilísticos (IFASS) e tem compartilhado experiências. Os dois Grupos preocupam-se com a questão do

desenvolvimento das IAS/IFRS estar, de alguma forma, centralizado nos Estados Unidos e na Europa.

O Presidente considerou que quando um tema envolve diversas visões, não pretendem chegar a apenas uma resposta. Neste caso, avisam o IASB que irão fazer refletir tal diversidade nas propostas (CFC, 2012).

3.3.3 PAFA – Pan African Federation of Accountants

O grupo regional *Pan African Federation of Accountants* (PAFA) foi fundado em Dakar, Senegal, no dia 5 de maio de 2011, com a finalidade de acelerar o desenvolvimento da profissão em África e fortalecer a voz da profissão contabilística no continente e no mundo.

Esta Federação é composta por 37 organizações profissionais de contabilidade de 34 países. A Assembleia-geral da PAFA, realizada em Tunis, Tunísia, aprovou uma resolução para que todos os seus membros adotem as normas internacionais, incluindo as IAS/IFRS. Esta resolução é uma declaração de intenções, já que a efetiva aprovação das normas é uma prerrogativa das instituições nacionais, como inscrito nas leis dos diversos países. De acordo com o Presidente da PAFA, o estágio da adoção das normas IAS/IFRS varia de país para país (CFC, 2012).

Desde o seu lançamento, a PAFA contactou o *International Accounting Standards Board* (IASB), com o objetivo de aumentar a participação de África na preparação das IAS/IFRS, dado que o atual nível de participação é muito baixo.

Na sua missão, a PAFA procura:

- ✓ Apoiar a formação e o desenvolvimento de organizações nacionais de contabilidade profissionais para contribuir para o desenvolvimento económico e social;
- ✓ Avançar com a implementação das normas internacionais relativas aos relatórios financeiros, auditoria, ética e educação, através de um quadro regulamentar forte no continente Africano;

- ✓ Promover uma educação comum e abordagem de formação que se articule com as normas internacionais e um quadro legal e regulamentar comum que articule as melhores práticas internacionais;
- ✓ Demonstrar o valor da profissão contábilística para os governos, para o continente em geral e para os mercados de capitais, com o objetivo de promover uma forte governança corporativa e desenvolvimento econômico;
- ✓ Envolver as organizações nacionais, regionais e internacionais em agendas comuns de desenvolvimento;
- ✓ Facilitar a cooperação entre as organizações profissionais de contabilidade para incentivar a colaboração e o espírito de progresso mútuo;
- ✓ Fazer o intercâmbio de informações relevantes e significativas na profissão contábilística;
- ✓ Trabalhar em cooperação com outras organizações, cujos esforços de desenvolvimento possam ser complementares à da PAFA;
- ✓ Comunicar e participar nos trabalhos da IFAC e nos comitês do IASB; e
- ✓ Influenciar e representar os contabilistas africanos na comunidade internacional e outras organizações (PAFA, 2013).

Dentro desse contexto, a PAFA é uma organização sem fins lucrativos. Tem como valores que permeiam as suas ações: a integridade, a prestação de contas, o respeito, a colaboração, a excelência e o profissionalismo. Para a PAFA, qualquer organização que busque fortalecer a voz da profissão, em qualquer região do mundo, é muito bem-vinda e o GLASS (GLENIF) é uma dessas organizações, que deve superar os desafios que irá enfrentar para o cumprimento de sua missão- (CFC, 2013).

3.3.4 O GLENIF - Grupo Latino-americano de Emissores de Normas de Informação Financeira

Em 2011, para preencher um espaço no âmbito da América Latina, foi criado o GLENIF, com o objetivo de harmonizar o pensamento contábilístico na América Latina e ser

a sua voz junto IASB, cabendo a presidência inicial do organismo ao Brasil. O Brasil, tal como salientado por Lourenço e Major (2015) é o país da América Latina com uma posição mais proeminente junto do IASB, sendo o único país com representação na Fundação IFRS, quer no Monitoring Board quer no Trustees, bem como é membro do Board do IASB. Tal como salientado por estas autoras, as associações profissionais do Brasil e do México colocam no seu *site* as contribuições que fazem ao IASB quer diretamente quer através do GLENIF.

Uma das características do trabalho do IASB é “ouvir” as nações comprometidas com a migração de normas nacionais para as IAS/IFRS –, e isso tem levado os países a se organizarem em blocos. Por sugestão do IASB, o Brasil promoveu um encontro em Brasília em março de 2011 e se uniu a vários outros países latino-americanos, que também estão convergindo as suas normas com as IAS/IFRS, para viabilizar a criação de um Grupo ou Bloco da América Latina, e ser a voz junto ao IASB.

Essa iniciativa foi fundamental para que, em Junho do mesmo ano, fosse constituído o GLENIF. Por meio desse bloco, a América Latina conseguiu elevar a sua voz, necessidades e reivindicações. Desta forma, o GLENIF passou a ser o quarto grupo regional a ser constituído com a finalidade de contribuir para o desenvolvimento das normas IAS/IFRS. A Ata de Constituição do grupo foi assinada, pelas entidades dos 12 países que o integram, no dia 28 de junho de 2011, durante da realização da Conferência CReCER – Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional, em Buenos Aires, Argentina. No mesmo dia, foram eleitos os membros do Diretório, responsáveis por dirigir o Grupo pelo período de dois anos. O seu primeiro presidente eleito foi o Presidente do Conselho Federal de Contabilidade do Brasil (CFC, 2013).

O desafio de unir os países da América Latina e constituir o GLENIF foi superado após discussões a respeito dos objetivos, da estrutura e das ações do grupo; sobre temas técnicos de interesse comum para a formulação de agenda a ser enviada ao IASB; e, ainda, sobre a viabilização de estudos técnicos em coordenação com atividades regulares do IASB.

Na Figura seguinte mostram-se os países que integram o GLENIF à data de Outubro de 2014:

Figura 1 - Países que integram o GLENIF



Fonte: Glenif (2014).

Para se atingir o consenso, foram realizadas quatro reuniões com representantes de entidades latino-americanas emissoras de normas de contabilidade. Duas delas foram realizadas no Brasil – nos dias 4 de fevereiro e 30 de março, em Brasília –, e duas na Argentina – em 23 de maio e 28 de junho, em Buenos Aires. A primeira reunião, em 4 de fevereiro, contou com a presença do presidente do IASB. A Ata constitutiva do GLENIF foi assinada pelos 12 países fundadores: Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, México, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela (GLENIF, 2013).

Atualmente são 17 (dezesete) os países da América Latina que integram o GLENIF, pois passaram a fazer parte, em Julho de 2013, a República Dominicana, El Salvador e

Guatemala, e em 2014, Honduras e Costa Rica. As entidades que representam os países da América Latina no GLENIF são:

- ✓ Argentina – *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPCE);
- ✓ Bolivia – *Colegio de Auditores y Contadores Públicos de Bolivia* (CAUB);
- ✓ Brasil – Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- ✓ Chile – *Colegio de Contadores de Chile*;
- ✓ Colômbia – *Consejo Técnico de la Contaduría Pública* (CTCP);
- ✓ Costa Rica - *Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica*;
- ✓ El Salvador – *Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría*;
- ✓ Equador – *Superintendencia de Compañías*;
- ✓ Guatemala – *Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala*;
- ✓ Honduras - *Junta Técnica de Normas de Contabilidad y de Auditoría*;
- ✓ México – *Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera* (CINIF);
- ✓ Panamá – *Comisión de Normas de Contabilidad Financiera* (NOCOFIN);
- ✓ Paraguai – *Colegio de Contadores del Paraguay* (CCPy);
- ✓ Peru – *Consejo Normativo de Contabilidad* (CNC*);
- ✓ República Dominicana – *Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana*;
- ✓ Uruguai – *Colegio de Contadores Economistas y Administradores del Uruguay* (CCEAU);
- ✓ Venezuela – *Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela* (FCCPV) (GLENIF, 2013).

A primeira reunião do Conselho Diretório do GLENIF – composto por representantes do Brasil, Argentina, Venezuela, México, Chile e Uruguai – foi realizada no dia 21 de agosto de 2011, na Venezuela. Na ocasião, foi aprovado o regulamento do Grupo, discutido o planejamento para o biênio 2011-2012 e definidas ações necessárias à implementação das atividades do novo organismo de contabilidade. Além disso, nesta reunião, foi constituído o primeiro Grupo Técnico de Trabalho (GTT), para tratar de tema (“Adiamento da data de vigência da IFRS 9 em substituição da IAS 39”) constante da Agenda do IASB. Em 26 de

outubro, foi enviada ao IASB uma carta-comentário tratando do tema, tendo sido esta a primeira participação do GLENIF nos processos de consulta pública do IASB.

De acordo com o Relatório de Atividades do GLENIF, referente ao período de 2011/2013, a Missão do GLENIF é constituir, de forma organizada, uma voz única da região junto ao IASB. Já a Visão é ser uma referência de organização com voz única junto ao IASB.

O GLENIF tem como objetivos específicos:

- ✓ Interagir com o IASB em aspectos técnicos, respeitando a soberania nacional de cada país-membro, para fazer contribuições técnicas diretas ao IASB. A interação estará focada nos documentos emitidos pelo IASB. Isso inclui, por exemplo, papéis para discussão, rascunho de normas, audiências públicas, normas promulgadas como obrigatórias, revisão das normas existentes e apresentação de propostas de mudança ou de melhoria que contemplem as situações específicas dos países da região;
- ✓ Promover a adoção e a convergência com as normas emitidas pelo IASB, nas jurisdições da região, e sua aplicação consistente;
- ✓ Cooperar com governos, reguladores e outras organizações regionais, nacionais e internacionais no sentido de contribuir para a melhoria da qualidade do relato financeiros na região;
- ✓ Colaborar na difusão das normas emitidas pelo IASB na região, particularmente no país a que pertence cada organismo emissor;
- ✓ Oferecer propostas à agenda do IASB e coordenar o alinhamento com a agenda da região;
- ✓ Atuar nas reuniões técnicas do *National Standard Setters* (NSS) e *World Standard Setters* (WSS), que forem consideradas convenientes, respeitando a soberania nacional de cada membro que participar de ambos os grupos; e
- ✓ Interagir com outros organismos da América Latina (União de Nações Sul-Americanas – UNASUR, Mercado Comum do Sul – Mercosul, Comunidade Andina – CAN) em temas relacionados com a normalização contábilística (GLENIF, 2013).

De acordo com o Regulamento, a estrutura organizacional é composta por uma Assembleia, que é soberana e integra o organismo normalizador contábilístico de cada um dos países associados ao GLENIF. Tem poderes para estabelecer políticas e diretrizes e

eleger os diretores, presidente e vice-presidente, de acordo com o estabelecido nos pontos específicos da Ata de Constituição.

Todos os membros da Assembleia devem comprometer-se a apoiar as atividades do GLENIF, e especialmente cada membro deve procurar um relacionamento formal com as associações empresariais, profissionais, acadêmicas, reguladoras, bem como autoridades governamentais de cada país para a obtenção de apoio institucional à missão do GLENIF. O Diretório do GLENIF foi composto inicialmente por seis membros eleitos pela Assembleia Anual.

As funções do Diretório são:

- ✓ A Representação do GLENIF através de seu presidente ou quem o substitua;
- ✓ A elaboração do seu próprio Regulamento;
- ✓ As questões técnicas relacionadas com o objetivo geral e os objetivos específicos estabelecidos pela Ata de Constituição;
- ✓ A convocação das Assembleias do GLENIF;
- ✓ A constituição dos Grupos de trabalho técnicos e fazer a sua coordenação;
- ✓ A preparação e envio de relatórios de atividades técnicas e outras informações relevantes aos membros da Assembleia;
- ✓ A definição das prioridades nos cursos de ação que permitam atingir os objetivos definidos na Ata de Constituição (GLENIF, 2013).

Os integrantes do diretório são todos de países diferentes, designados pelo correspondente organismo de normalização contabilística. O Vice-Presidente, ao término de seu mandato, será nomeado como Presidente. Caso renuncie à sua nomeação (para ser presidente, após ser vice-presidente), será realizada uma eleição extraordinária para substituí-lo na mesma Assembleia Anual.

Espera-se que o Diretório mantenha ligações com todos os organismos normalizadores latino-americanos de normas contabilísticas, e com outros organismos oficiais implicados na emissão de normas contabilísticas para se atingir o objetivo geral e os objetivos específicos da Ata de Constituição.

O GLENIF realiza as suas atividades por meio de Grupos de Trabalho Técnico, conhecidos como GTT, que são constituídos pelo Diretório, com base nas propostas

realizadas pelo organismo normalizador contabilístico de cada país membro. As atividades técnicas são conduzidas por áreas temáticas. O GLENIF conta com um *staff* altamente qualificado e voluntário, designado pelo respectivo organismo normalizador contabilístico para participar das atividades do GTT. Cada GTT é coordenado por um líder que o Diretório designa. As reuniões são realizadas prioritariamente por video-conferência, e quando o grupo julgar pertinente, são realizadas reuniões presenciais em lugar a ser definido (e itinerante) com custo a cargo dos países membros desse Grupo (GLENIF, 2013).

O Diretório determina qual é a melhor forma de abordar cada trabalho técnico, exceto aqueles temas propostos por um país particularmente interessado nele. Neste caso, o país proponente ficará a cargo de desenvolvê-lo, podendo outro país membro colaborar de forma voluntária (GLENIF, 2013). A partir da criação do GLENIF e da aprovação de seu regulamento, foram constituídos seis Grupos Técnicos de Trabalho (GTT) para tratar dos temas disponibilizados pelo IASB em consulta pública, conforme a seguir:

GTT 1 - Agenda IASB *Consultations* 2011;

GTT 2 - Entidades de Investimento;

GTT 3 – Leasing;

GTT 4 - Empréstimos Governamentais;

GTT 5 - Reconhecimento de Receitas;

GTT 6 - Guia de Transição.

Outros 15 GTTs foram criados ao longo dos dois primeiros anos, totalizando 21 grupos de trabalho:

GTT 7 – Melhorias Anuais para IFRSs 2010-2012;

GTT 8 – Manual do Processo de Discussão;

GTT 9 – Opções de Venda Subscritas sobre Interesses Minoritários;

GTT 10 – Revisão Abrangente da IFRS para PME;

GTT 11 – Revisão Pós-implementação: Segmentos Operacionais IFRS 8;

GTT 12 – Estrutura Conceptual;

GTT 13 – Classificação e Mensuração de Instrumentos Financeiros;

GTT 14 – Instrumentos Financeiros: Perdas Creditícias Esperadas;

GTT 15 – Esclarecimento dos Métodos Aceitáveis de Depreciação e Amortização;

GTT 16 – Melhorias Anuais para IFRS do Ciclo 2011-2012;
GTT 17 – Método de Equivalência Patrimonial: Quotas de Outras Variações de Ativos Líquidos / Venda ou Contribuição de Ativos entre um Investidor e sua Empresa Associada ou Comum / Aquisição de Participação em uma Operação Conjunta;
GTT 18 – Revelação de Valor Recuperável para Ativos Não Financeiros;
GTT 19 – Novação de Derivados e Continuação de Contabilidade de Cobertura;
GTT 20 – Plano de Benefícios Definidos: Contribuições dos Empregados;
GTT 21 – Contas Diferidas (GLENIF, 2013).

A partir da segunda gestão o GLENIF passou a contar com 45 GTTs, a saber:

GTT 22 – Seguros
GTT 23 – Agricultura
GTT 24 – Marco Conceptual: papel de discussão
GTT 25 – Reforma da IFRS para as PME
GTT 26 – Método de participação dos estados financeiros individuais
GTT 27 – Melhorias anuais das IFRS ciclo 2012-2014
GTT 28 – Revisão pós-implementação da IFRS 3 – Combinações de Negócios
GTT 29 – Iniciativa de publicação – Reforma NIC 1
GTT 30 – Entidades de investimento – Aplicação da exceção de consolidação
GTT 31 – Reconhecimento do imposto diferido – Modificações à NIC 12
GTT 32 – Medição dos investimentos cotados em subsidiárias, negócios conjuntos e associadas ao valor justo
GTT 33 – Processo de discussão dos GTT do GLENIF (GLENIF, 2013).
GTT 34 - Classificação e mensuração de Transações em em Pagamentos baseados Ações .
Reforma do IFRS 2
GTT 35 - Eliminação dos resultados de uma transação entre Entidade e Seu associado (Reforma dá IAS 28)
GTT 36 - FUNCIONAMENTO dá ASAF
GTT 37 - Iniciativa de Divulgação . (alterações propostas a IAS 7)
GTT 38 - Classificação dos passivos | Proposta de Emendas à IAS 1 . Membros do GTT 38
GTT 39 - Data de Vigência do IFRS 15 .

- GTT 40 - Atualizando Referências Framework.
- GTT 41 - As propostas de emendas à IAS 19 e IFRIC 14 .
- GTT 42 - Revisão da estrutura e da eficácia da Fundação IFRS .
- GTT 43 - Esclarecimentos ao IFRS 15 .
- GTT 44 - Agenda do IASB 2015 .
- GTT 45 - Data de Vigência das alterações da IFRS 10 e IAS 28.

Durante a terceira gestão, que finda em outubro de 2017, o GLENIF já conta com mais 15 GTTs (GLENIF, 2017), conforme segue:

- GTT 46 - Uncertainty over Income Tax Treatments
- GTT 47 - Foreign Currency Transactions and Advance Consideration
- GTT 48 - Application of Materiality to Financial Statements
- GTT 49 -Transfers of Investment Property (Proposed amendment to IAS 40)
- GTT 50 - Annual Improvements to IFRSs 2014–2016 Cycle
- GTT 51 - Applying IFRS 9 Financial Instruments with IFRS 4 Insurance Contracts - Proposed amendments to IFRS 4
- GTT 52 -Trustees’ Review of Structure and Effectiveness: Proposed Amendments to the IFRS Foundation Constitution
- GTT 53 - ED/1/2016. Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests Proposed amendments to IFRS 3 and IFRS 11
- GTT 54 -Exposure Draft ED/2017/1 – Annual Improvements to IFRS Standards 2015-2017 Cycle
- GTT 55 -Improvements to IFRS 8 operating segments. Proposed amendments to IFRS 8 and IAS 34. ED/2017/2
- GTT 56 - Disclosure initiative – principles of disclosure
- GTT 57 - Prepayment Features with Negative Compensation. Proposed amendments to IFRS 9
- GTT 58 - Post-implementation Review—IFRS 13 Fair Value Measurement

GTT 59 - Propiedades, Planta y Equipo— Importes obtenidos con anterioridad al uso previsto

GTT 60 - SMEIG Q&A - Accounting for financial guarantees in parent's separate financial statements

Na Reunião do Diretório do GLENIF e na Assembleia dos países membros, realizadas em 01 de agosto de 2013, em Cartagena de Índias na Colômbia, foi eleita a nova Diretoria e também a foi aprovada a criação de uma Associação formal sem fins lucrativos, com sede em Montevideo no Uruguai. A Associação passou a denominar-se: Grupo Latinoamericano de Emissores de Normas de Informações Financeiras – GLENIF – Associação Civil Internacional (Ata da reunião nº 9 do GLENIF disponível no seu *site*) (GLENIF, 2013).

Em setembro de 2015, a presidência do GLENIF passou a ser do México para o biênio 2015-2017, e durante a Conferência Interamericana de Contabilidade, a ser realizada no Perú no mês de outubro de 2017, será eleita a nova diretoria do GLENIF para o bienio 2017-2019.

3.4 O CFC e Demais Organismos Normalizadores do Brasil

Por muito tempo, discutiu-se no Brasil sobre o poder normalizador das diversas entidades ou instituições reguladoras. De um lado, havia uma corrente que questionava o poder normalizador do CFC, e de outro, estavam aqueles que entendiam ser o Conselho a entidade responsável pela emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade.

No Brasil, o principal órgão normalizador em matéria contabilística é o CFC, condição estabelecida principalmente, com o advento da Lei 12.249/10, que tirou qualquer dúvida que pairava sobre o poder de normalizar do CFC. No seu art. 76, dispõe sobre a alteração do art. 6º do Decreto-Lei 9295 de 1946, passando a ter a seguinte redação:

Art. 6º. São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade: ...f) regular acerca dos Princípios Contábeis, do Exame de Suficiência, do Cadastro de Qualificação Técnica e dos Programas de Educação Continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

Com isso, dirimiu-se qualquer dúvida quanto ao poder do Conselho Federal de Contabilidade em emitir as Normas Brasileiras de Contabilidade. Existem, no entanto, outros organismos que normalizam, em razão de sua área de interesse, por meio de Resoluções, Portarias, Instruções e outros meios, segundo as suas disposições regimentais, tais como: CMV (Comissão de Valores Mobiliários), SUSEP (Superintendência de Seguros Privados), BACEN (Banco Central do Brasil) e até mesmo a Receita Federal e o IBRACON (Instituto Brasileiro de Auditores).

Além disso, existe o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade que permitam a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira.

No início dos anos 2000, quando se impulsiona o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade, novamente a questão do poder normalizador acabou por se tornar mais latente. A criação do CPC, em 2005, acaba por se tornar uma solução preliminar para o problema, pois pela primeira vez os diversos organismos normalizadores se sentam à mesma mesa para discutir e harmonizar o pensamento contabilístico. O CPC passa a ter relevância à medida que os seus Pronunciamentos, com a participação de entidades efetivas e convidadas, com ou sem direito a voto, começam a caminhar numa mesma direção, recepcionando o produto do Comitê, que são os Pronunciamentos.

No período de 2000 a 2005, várias instituições reguladoras começaram a emitir normas próprias, relacionadas com as IAS/IFRS, o que propiciava um ambiente favorável para o processo de adoção futura.

Em 2007, é aprovada a Lei n. 11.638, que se tornou um marco para a implementação das IAS/IFRS no Brasil. Ela altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76). Na sequência, surge a Lei 11.941 de 2009, que continua a versar sobre a adoção das novas normas de contabilidade no Brasil.

O CFC, como parte ativa do CPC, continua a recepcionar os seus Pronunciamentos para fins de aprovação por meio de Resolução em Plenária. Após a aprovação na forma de Resolução, passam a denominar-se Normas Brasileiras de Contabilidade.

A seguir, vamos conhecer um pouco dessas instituições normalizadoras conforme a matéria afeta.

3.4.1 Conselho Federal de Contabilidade – CFC

O CFC é uma autarquia federal, dotada de personalidade jurídica de direito público, criada pelo Decreto-Lei 9.295, de 27 de maio de 1946. A sua principal finalidade é registrar, normalizar e fiscalizar o exercício da profissão e promover a educação continuada, conforme previsto na Lei 12.249/10, que alterou o mencionado Decreto-Lei 9.295.

O Conselho Federal de Contabilidade é, portanto, uma autarquia especial corporativa. A sua estrutura, organização e funcionamento também são estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, na Lei 12.249/10 e na Resolução CFC nº 960/03 (CFC, 2013).

A Lei 12.249/10, que alterou os Decretos-Lei 9295/46 e 10.040/69, no seu Art. 2º, dispõe: “A fiscalização do exercício da profissão contábil, assimilística entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade”. Ainda de acordo com o mandamento legal atualizado, são atribuições do Conselho Federal de Contabilidade (Art. 6º):

- a) Organizar o seu Regimento Interno;
- b) Aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) Tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) Decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) Publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados;
- f) Regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

O Conselho Federal de Contabilidade é um dos Fundadores do CPC, que foi criado por uma Resolução do próprio CFC, de número 1.055/05, fazendo parte como membro efetivo com duas vagas no CPC e direito a voto. É, portanto, uma das seis entidades que compõe o CPC. O plenário do CFC é composto por 27 conselheiros efetivos e, igual número de suplentes, representando os 26 estados da Federação e o Distrito Federal, conforme previsto na Lei 11.160/05.

O CFC tem como objetivos:

a) Orientar, normalizar e fiscalizar o exercício da profissão contábilística, por intermédio dos Conselhos Regionais de Contabilidade, cada um em sua base jurisdicional, nos Estados e no Distrito Federal;

b) Decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;

c) Regular, acerca dos princípios de contabilidade, o cadastro de qualificação técnica e os programas de educação continuada; e

d) Editar as Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional (Lei 12.249/10).

Desta forma, o CFC não só supervisiona, gerencia e regulamenta o controle do exercício profissional da Contabilidade, como também edita princípios e normas de contabilidade técnicas e profissionais. Atualmente, estes princípios e normas editados pelo CFC devem estar compatíveis com as normas internacionais, para o alcance do sucesso da harmonização das práticas de contabilidade na esfera mundial (Navaes, 2010).

O CFC edita suas Normas de acordo com a sua área de competência, sendo que as Normas Brasileiras de Contabilidade classificam-se em Profissionais e Técnicas.

As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional e classificam-se em: NBC PG – Geral; NBCPA – do Auditor Independente e NBC PP – do Perito Contábil.

As Normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de Contabilidade são as NBC TG – Geral que classificam-se em: Normas Completas; Normas Simplificadas para PMEs; Normas Específicas; NBC TSP – do Setor Público; NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica; NBC TR – de Revisão de Informação Contábil Histórica; NBC TO – de Asseguração de Informação Não

Histórica; NBC TSC – de Serviço Correlato; NBC TI – de Auditoria Interna e NBC TP – de Perícia. (CFC, 2017)

De acordo com o Balanço Socioambiental 2014 (CFC, 2014), a missão do Conselho Federal de Contabilidade é promover o desenvolvimento da profissão contábilística, primando pela ética e pela qualidade na prestação de serviços; realizar o registro e a fiscalização de profissionais e organizações de contabilidade e atuar como fator de proteção da sociedade.

A sua visão é ser uma referência nacional e internacional como organismo de profissão regulamentada, politicamente articulado e formador de opinião em questões socioeconômicas, tributárias, técnicas e organizacionais, consolidando a profissão contábilística como fator de proteção a sociedade.

Os valores definidos pelo CFC são: ética; companheirismo; responsabilidade profissional e social; compromisso; confiança; transparência; respeito; e trabalho perseverante. Foram também estabelecidas, e constam do Balanço Socioambiental de 2014, as seguintes Diretrizes:

- a) Fortalecer a imagem do Sistema CFC/CRCs e do profissional da Contabilidade na sociedade;
- b) Acompanhar e elaborar normas de interesse para a profissão, bem como para a sociedade;
- c) Otimizar o registro e a fiscalização; fomentar a educação profissional continuada;
- d) Ampliar a participação política e social do profissional da contabilidade; e
- e) Modernizar e otimizar a gestão no Sistema CFC/CRCs (CFC, 2014).

O CFC foi um dos idealizadores do GLENIF, o qual, a partir das duas primeiras reuniões de formação realizadas em Brasília – na sede do CFC, tornou-se uma realidade. A criação do GLENIF e a participação do Brasil estão relacionadas, em termos de gestão, ao planejamento estratégico e ao mapa estratégico do CFC. Firmar parcerias estratégicas é um dos objetivos estratégicos do CFC, que além da sua participação no GLENIF, também está ligado a instituições como o IASB, a IFAC, a AIC e o CILEA. O CFC conta atualmente com

527.320 profissionais e 49.352 empresas de contabilidade registradas nos 27 Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC) (CFC, 2015).

Hoje, cada CRC possui uma sede própria e funciona também com delegacias e representantes. O perfil do Sistema CFC/CRCs apresenta 710 delegacias, 823 conselheiros efetivos e suplentes, 1223 funcionários, 214 fiscais, 173 estagiários e 295 prestadores de serviço (CFC, 2014).

Para o exercício legal da profissão, o Técnico em Contabilidade (Nível Médio) e o Contador (Nível Superior) deverão registrar-se no CFC e submeter-se a uma prova denominada de Exame de Suficiência. O registro dos Técnicos em Contabilidade, que têm atribuições limitadas, será somente possível até 2015, por força da Lei 12.249/10. A partir de 2015 somente serão registrados os profissionais que obtiverem a Graduação Superior e forem aprovados em Exame de Suficiência. Quem desejar trabalhar na área da auditoria, deverá realizar outros exames conforme a área de atuação. O Curso de Superior de Contabilidade tem duração média de 4 a 5 anos e existem no Brasil aproximadamente, 1300 Instituições de Ensino Superior que leccionam cursos de Contabilidade.

3.4.2 CVM - Comissão de Valores Mobiliários

A Lei 6.385 de 1976 criou a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), organismo responsável pelo policiamento e saneamento do mercado de capitais e das companhias de capital aberto. A nova entidade reguladora autônoma foi inspirada na *Securities and Exchange Commission* (SEC) norte-americana, criada em 1934 por Roosevelt, após a grande depressão de 1929 (Rezende, 2010).

A Comissão de Valores Mobiliários - CVM foi criada como autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda e enfrentou as mazelas decorrentes de um direito administrativo que, historicamente, desconhecia tal tipo de comissão independente. É de realçar, ainda, que por mais que a criação desta entidade no Brasil se tenha mostrado inovadora, a CVM tinha poderes de intervenção limitados, não tendo independência de fato em relação aos demais organismos da administração, principalmente frente às sociedades de economia mista.

Segundo Wald (2006, p. 5-6):

Podemos, pois, afirmar que, numa primeira fase, a CVM exerceu um comando de caráter programático, sem ter os meios efetivos de fazer aplicar as suas determinações. Acresce que inexistia, no Brasil, uma tradição auto-regulatória das Bolsas, que ainda estavam imbuídas, naquela época, de espírito corporativo. Havia, outrossim, em determinados casos, um conflito de interesses decorrente das várias funções da CVM, ora como entidade incumbida do desenvolvimento do mercado, ora como órgão fiscalizador do mesmo, pois, em determinados casos a política construtiva e liberal do desenvolvimento não se coadunava com a atuação disciplinar e de policiamento do xerife.

Conforme a lei 6.385/76, que a instituiu, a CVM exercerá suas atribuições com o intuito de:

- Assegurar o funcionamento eficiente e regular dos mercados de bolsa e de balcão;
- Proteger os titulares de valores mobiliários contra emissões irregulares e atos ilegais de administradores e acionistas controladores de companhias ou de administradores de carteira de valores mobiliários;
- Evitar ou coibir modalidades de fraude ou manipulação destinadas a criar condições artificiais de procura, oferta ou preço de valores mobiliários negociados no mercado;
- Assegurar o acesso do público a informações sobre valores mobiliários negociados e as companhias que os tenham emitido;
- Assegurar a observância de práticas comerciais equitativas no mercado de valores mobiliários;
- Estimular a formação de poupança e a sua aplicação em valores mobiliários; e
- Promover a expansão e o funcionamento eficiente e regular do mercado de ações e estimular as aplicações permanentes em ações do capital social das companhias abertas (Navaes, 2010).

A Lei que criou a CVM (6385/76) e a Lei das Sociedades por Ações (6404/76) disciplinaram o funcionamento do mercado de valores mobiliários e a atuação dos seus protagonistas: as companhias de capital aberto, os intermediários financeiros e os investidores, além de outros cuja atividade gira em torno desse universo principal.

Também cabe à Comissão de Valores Mobiliários - CVM, entre outras, disciplinar as seguintes matérias (CVM, 2013):

- a) Registro de companhias de capital aberto;

- b) Registro de distribuições de valores mobiliários;
- c) Credenciamento de auditores independentes e administradores de carteiras de valores mobiliários; organização, funcionamento e operações das bolsas de valores;
- d) Negociação e intermediação no mercado de valores mobiliários;
- e) Administração de carteiras e a custódia de valores mobiliários;
- f) Suspensão ou cancelamento de registros, credenciamentos ou autorizações;
- g) Suspensão de emissão, distribuição ou negociação de determinado valor mobiliário ou decretar recesso de bolsa de valores.

A Comissão de Valores Mobiliários, com sede na cidade do Rio de Janeiro, é administrada por um Presidente e quatro Diretores nomeados pelo Presidente da República. O Presidente e a Diretoria constituem o Colegiado, que define políticas e estabelece práticas a serem implantadas e desenvolvidas pelo corpo de Superintendentes, a instância executiva da CVM. A estrutura executiva da CVM é completada pelas Superintendência Regional de Brasília e a Coordenação Administrativa Regional de São Paulo (CVM, 2013).

Em outubro de 2005, a CVM emitiu a Deliberação 488, que versa sobre as “Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações”, que salientava a “[...] importância e a necessidade que as práticas contabilísticas brasileiras sejam convergentes com as práticas contabilísticas internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança nas nossas informações contabilísticas, seja por possibilitar, a um custo mais baixo, o acesso das empresas nacionais às fontes de financiamentos externos”. Esta Deliberação aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC 27. Na base desta deliberação estava o acreditar que a mudança iria aumentar tanto a transparência como a credibilidade da informação financeira e decrescer os custos associados ao financiamento nos mercados internacionais dado que as empresas multinacionais só teriam de preparar um único conjunto de normas. Esta deliberação é considerada pela própria CVM como um importante apoio para a publicação da Lei 11.638 em 2007, que introduziu importantes alterações na Lei das Sociedades Anônimas. Sendo o princípio do processo de convergência da contabilidade brasileira com as IAS/IFRS. Embora as regulações da CVM apenas se

aplicassem às empresas de capital aberto, as IAS/IFRS começaram a ser conhecidas no Brasil.

Nos termos das suas atribuições, a CVM atua no processo de harmonização revisando os seus atos normativos que tratam de procedimentos contábilísticos para que estes espelhem as normas internacionais e, também, revisando a Lei das Sociedades por Ações. Esta revisão se materializa através das deliberações da CVM que são representativas de pronunciamentos internacionais e incorpora as normas em que a legislação brasileira não apresenta óbices. A Comissão de Valores Mobiliários participa do CPC na condição de convidada e não tem direito a voto.

A CVM tem como meta que o mercado de capitais brasileiro siga o movimento internacional de convergência com as IAS/IFRS e, para isso, necessitou:

- Aprovar a reforma da Lei das Sociedades por Ações (projeto de Lei nº 3.741/2000);
- Colaborar para a afirmação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) como um organismo centralizador deste processo de harmonização, por meio das audiências públicas realizadas em conjunto;
- Colaborar para que a emissão de novos normativos de contabilidade alinhe com os normativos internacionais; e
- Incentivar a disseminação do conceito das normas internacionais (IAS/IFRS) entre agentes de mercado, capacitando os profissionais por meio de palestras, cursos seminários, convenções e outros (Navaes, 2010).

3.4.3 BACEN - Banco Central do Brasil

A criação do Banco Central do Brasil (BACEN) se deu no dia 31 de dezembro de 1964, com a promulgação da Lei nº 4.595, e pela transformação da Superintendência da Moeda e do Crédito (SUMOC) em autarquia federal. O Capítulo II, arts. 8º a 16º, da citada Lei estabeleceu as atribuições, competências, composição da Diretoria e outros aspectos específicos do Banco Central. O BACEN é, portanto, uma autarquia federal que compõe o sistema financeiro brasileiro, organismo vinculado, atualmente, ao Ministério da Fazenda.

Por ser a autoridade monetária principal do país, regula a operação das instituições financeiras e equiparadas do Brasil.

O BACEN tem também a competência de emitir normas contabilísticas legais e resoluções impositivas às instituições financeiras. Por isso, mesmo antes do advento da Instrução CVM nº 457 de 2007 relativa à adoção das IAS/IFRS, o BACEN, por meio do Comunicado nº 14.259 de 2006, determinou que as instituições financeiras deveriam, obrigatoriamente, a partir de 2010, apresentar as suas demonstrações financeiras de acordo com as normas internacionais de contabilidade (Navaes, 2010).

A sua sede fica em Brasília, capital do Brasil, e tem representações nas capitais dos Estados do Rio Grande do Sul, Paraná, São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais, Bahia, Pernambuco, Ceará e Pará (BACEN, 2013).

O Banco Central do Brasil – BACEN - participa do CPC na condição de convidado e não tem direito a voto.

3.4.4 SUSEP - Superintendência de Seguros Privados

A Superintendência de Seguros Privados - SUSEP é uma Autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda e foi criada pelo Decreto-lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, sendo o organismo responsável pelo controle e fiscalização dos mercados de seguro, previdência privada aberta, capitalização e resseguro (SUSEP, 2013).

Por meio deste Decreto-Lei, foram reguladas todas as operações de seguros e resseguros e instituído o Sistema Nacional de Seguros Privados, constituído pelo Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP); Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); Instituto de Resseguros do Brasil (IRB); sociedades autorizadas a operar em seguros privados; e corretores habilitados.

Tal como aconteceu com o Banco Central, a SUSEP emitiu em 2007 regras similares às que tinham sido emitidas em 2006 pelo Banco Central impondo as IAS/IFRS às entidades debaixo da sua superintendência (Rodrigues et al., 2012). A Superintendência de Seguros Privados – SUSEP - participa do CPC na condição de convidada e não tem direito a voto.

O Banco Central e SUSEP, que regulam os bancos e as seguradoras, respectivamente, determinaram o uso das normas internacionais de contabilidade IFRS

para os números consolidados a partir do exercício de 2010 mas não para os balanços individuais dessas instituições (IFRSBRASIL, 2014).

Isso efetivamente representa uma dualidade e conseqüentemente impacta em custos para empresas, decorrente da regulação do Banco Central e SUSEP.

3.4.5 IBRACON - Instituto Brasileiro dos Auditores

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON – foi constituído em 13 de dezembro de 1971 para dar maior representatividade ao segmento dos auditores independentes e contadores.

Surgiu da união de dois institutos que congregavam contadores que trabalhavam em auditoria independente: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB) e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI), que se uniram para a obtenção de uma melhor estrutura e representatividade em benefício da profissão. A partir, então, dessa união, foi criado o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), que mais tarde passou a denominar-se de IBRACON. O cenário brasileiro àquela época era de mudanças e o mercado de capitais, após rápida e expressiva expansão, havia entrado em colapso, causando sérios problemas à economia da época.

O IBRACON esteve presente no momento da reorganização do mercado de capitais, após a quebra da Bolsa, em 1970. A criação do IBRACON deu-se também para auxiliar no processo de reconstrução, quando a auditoria independente passou a ser obrigatória para as empresas de capital aberto e o primeiro conjunto de normas sobre demonstrações contábilísticas foi escrito e adotado por meio da Circular n. 179 do Banco Central do Brasil (IBRACON, 2013).

Ao longo dos anos, o IBRACON desenvolveu fortes relacionamentos internacionais, como forma de contribuir para o desenvolvimento da profissão no Brasil. Exemplo disso é o fato do Instituto estar presente na fundação da Federação Internacional dos Contadores (IFAC), em 1977, permanecendo até os dias de hoje como associado e interagindo intensamente em seus processos. Outro importante relacionamento internacional é com o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Além de integrar a IFAC e o

AICPA, o IBRACON participa também na AIC, juntamente com o Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Hoje em dia, esses relacionamentos internacionais se ampliaram. A parceria com a *IFRS Foundation* permitiu que o IBRACON se tornasse a entidade autorizada a traduzir o Livro: “Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)”, emitidas pelo IASB. Com isso, participou e participa no processo de convergência das normas internacionais em todos os seus estágios, inclusive na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e no desenvolvimento de seus trabalhos. O IBRACON é membro efetivo, tendo dois assentos e direito a voto.

Foi o IBRACON quem primeiro se ocupou em organizar e estabelecer um arcabouço contabilístico para o Brasil, ao mesmo tempo em que estabeleceu as primeiras normas de auditoria independente. Isso pode ser confirmado pelo reconhecimento à época das normas emitidas pelo IBRACON pelos reguladores da profissão e do mercado. O IBRACON tem participado de todos os eventos que envolveram o mercado de atuação dos profissionais que representa, cumprindo um serviço de dedicação à profissão e ao País (IBRACON, 2013)..

A credibilidade do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) está alicerçada na excelência de seu quadro técnico. A Diretoria Técnica é apoiada pela Comissão Nacional de Normas Técnicas (CNNT), que conta com um Comitê de Normas de Contabilidade (CNC**) e um Comitê de Normas de Auditoria (CNA), e 14 Grupos de Trabalho (GTs), todos compostos por profissionais de relevância.

3.4.6 Receita Federal

A Receita Federal é um organismo específico, singular, subordinado ao Ministério da Fazenda, exercendo funções essenciais para que o Estado possa cumprir os seus objetivos. A Secretaria da Receita Federal do Brasil é responsável pela administração dos tributos de competência da União, inclusive os previdenciários, e aqueles incidentes sobre o comércio exterior, abrangendo parte significativa das contribuições sociais do país.

Também subsidia o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, previne e combate a sonegação fiscal, o contrabando, o descaminho, a pirataria, a fraude comercial, o tráfico de drogas e de animais em extinção e outros atos ilícitos relacionados ao comércio internacional.

As competências da Receita Federal do Brasil podem ser sintetizadas como:

- Administração dos tributos internos e do comércio exterior;
- Gestão e execução das atividades de arrecadação, lançamento, cobrança administrativa, fiscalização, pesquisa e investigação fiscal e controle da arrecadação administrada;
- Gestão e execução dos serviços de administração, fiscalização e controle aduaneiro;
- Repressão ao contrabando e descaminho, no limite da sua alçada;
- Preparo e julgamento, em primeira instância, dos processos administrativos de determinação e exigência de créditos tributários da União;
- Interpretação, aplicação e elaboração de propostas para o aperfeiçoamento da legislação tributária e aduaneira federal;
- Subsídio à formulação da política tributária e aduaneira;
- Subsídio à elaboração do orçamento de receitas e benefícios tributários da União;
- Interação com o cidadão por meio dos diversos canais de atendimento, presencial ou à distância;
- Educação fiscal para o exercício da cidadania;
- Formulação e gestão da política de informações econômico-fiscais;
- Promoção da integração com órgãos públicos e privados afins, mediante convênios para permuta de informações, métodos e técnicas de ação fiscal e para a racionalização de atividades, inclusive com a delegação de competência;
- Atuação na cooperação internacional e na negociação e implementação de acordos internacionais em matéria tributária e aduaneira. (RFB, 2013).

A Secretaria da Receita Federal participa do CPC na condição de convidada e não tem direito a voto. No Brasil sempre existiu uma grande ligação entre a contabilidade e a fiscalidade, devido ao caráter legalista da contabilidade no Brasil (Rodrigues et al., 2011).

Quando a Lei 11.638/07 impôs as IAS/IFRS no Brasil, criou também novas regras para o imposto sobre a renda das empresas. O Art. 177, parágrafo segundo da referida lei, determinou que poderiam existir diferentes critérios contabilísticos e fiscais e o cumprimento das regras fiscais não eliminaria a obrigatoriedades de preparar demonstrações financeiras que seguissem as regras contabilísticas. Com esta legislação, o Brasil tentou separar as regras contabilísticas das regras fiscais (Rodrigues et al., 2012).

Em relação ao Regime Tributário Transitório (RTT), em 2007, a Lei 6.404/1976 (Lei das S/A) foi objeto de alterações, visando harmonizar a Lei Societária brasileira aos novos critérios contabilísticos, após a convergência com as regras internacionais.

As alterações necessárias na Legislação Tributária não foram implementadas concomitantemente, devido à antecipação da vigência das alterações da Lei das S/A.

A Instituição do Regime Tributário Transitório (RTT) tinha como objetivos:

- a) Evitar a insegurança jurídica à Administração e Contribuintes;
- b) Evitar os impactos na tributação, neutralizando os novos efeitos contabilísticos para fins tributários.

O RTT deveria ser extinto no prazo de dois anos, conforme previsão inicial. As prorrogações sucessivas do regime transitório agravaram o cenário de incompatibilidade da Legislação Tributária antiga com os novos critérios contabilísticos adotados no Brasil, revelando a precariedade do regime transitório de tributação. Na prática, a Receita Federal, mesmo participando como convidada do CPC, acabou por impor uma norma interna que contrariou a legislação vigente, fazendo crer que estava ressuscitando a Contabilidade Fiscal para o atendimento dos seus interesses, o que provocou reação contrária do CFC e da comunidade contabilística, fazendo com que a Receita Federal retrocedesse no seu posicionamento.

Em 12 de novembro de 2013, foi publicada no Diário Oficial da União a Medida Provisória (MP) nº 627, de 11 de novembro de 2013, que revoga o Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e que dispõe sobre a

tributação dos lucros auferidos no exterior por pessoa jurídica e física residente ou domiciliada no Brasil. A MP teve como objetivo a adequação da legislação tributária à legislação societária e, assim estabelecer os ajustes que devem ser efetuados em livro fiscal para a apuração da base cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, conseqüentemente, extinguindo o RTT. Em dezembro de 2014 há a conversão da MP 627/13 na Lei 12.973/14, que põe fim ao RTT, alterando a legislação tributária federal no Brasil. Seguem-se a emissão das IN RFB 1.515/14 e 1.575/15 no que tange ao tratamento tributário.

3.4.7 CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

Com o aparecimento da deliberação 488 de 2005 da CVM, o CFC, com o apoio de diversas entidades, decidiu criar em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC 1055/05. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é composto pelas seguintes seis instituições: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (BMF&BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON).

Além destas seis entidades, cada uma com dois membros no comitê, serão sempre convidados a participar (sem direito de voto) os representantes das seguintes entidades:

- Banco Central do Brasil;
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal;
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) (Rodrigues et al., 2012).

O CPC tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira com as normas internacionais de contabilidade.

Além dos Pronunciamentos Técnicos, o CPC poderá emitir Orientações e Interpretações, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Normas Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelas restantes entidades reguladoras brasileiras, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos. Os projetos dos Pronunciamentos Técnicos deverão ser objeto de discussão pública. O CPC, em conformidade com o seu Regimento Interno, poderá nomear Grupos de Trabalho para auxiliá-lo no desempenho das suas atribuições.

O Conselho Federal de Contabilidade forneceu inicialmente toda estrutura física, operacional e de divulgação das ações do CPC, além de biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Resolução 1055/05).

Desta forma, o CPC veio centralizar e uniformizar a produção de procedimentos contabilísticos, estabelecendo a médio prazo, um único conjunto de normas para aplicação no Brasil, adequado às normas internacionais de contabilidade (Navaes, 2010).

Os Pronunciamentos (designados como CPCs) são normas internacionais adaptadas à realidade do Brasil. Até 2017, o CPC já emitiu 49 pronunciamentos na busca da harmonização (CPC, 2017), sendo que alguns já foram revogados e reformulados: A definição R1, R2, R3... significa primeira revisão, segunda revisão, e assim sucessivamente.

Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;

CPC 02 (R2) - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis;

CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa;

CPC 04 (R1) - Ativo Intangível;

CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas;

CPC 06 (R1) - Operações de Arrendamento Mercantil;

CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais;

CPC 08 (R1) - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários;

CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado;

CPC 10 (R1) - Pagamento Baseado em Ações;

CPC 11 - Contratos de Seguro;

CPC 12 - Ajuste a Valor Presente;

CPC 13 - Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08;

CPC 14 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação;

CPC 15 (R1) - Combinação de Negócios;

CPC 16 (R1) – Estoques;

CPC 17 (R1) - Contratos de Construção;

CPC 18 (R2) - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto;

CPC 19 (R2) - Negócios em Conjunto;

CPC 20 (R1) - Custos de Empréstimos;

CPC 21 (R1) - Demonstração Intermediária;

CPC 22 - Informações por Segmento;

CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

CPC 24 - Evento Subsequente;

CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;

CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis;

CPC 27 - Ativo Imobilizado;

CPC 28 - Propriedade para Investimento;

CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola;

CPC 30 (R1) – Receitas;

CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

CPC 32 - Tributos sobre o Lucro;

CPC 33 (R1) - Benefícios a Empregados;

CPC 34 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais;

CPC 35 (R2) - Demonstrações Separadas;

CPC 36 (R3) - Demonstrações Consolidadas;
CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade;
CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação;
CPC 40 (R1) - Instrumentos Financeiros: Evidenciação;
CPC 41 – Resultado por Ação;
CPC 42 – Contabilidade e Evidenciação da Economia em Hiperinflação;
CPC 43 (R1) - Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41;
CPC 44 - Demonstrações Combinadas;
CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades;
CPC 46 - Mensuração do Valor Justo;
CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente;
CPC 48 – Instrumentos Financeiros;
CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1) (com Glossário de Termos).

A partir da emissão dos CPCs, os demais organismos reguladores, cada um na sua área de competência, emite a sua própria normalização específica, a saber:

- a) O Conselho Federal de Contabilidade emite as Normas Brasileiras de Contabilidade, tanto para o setor público, quanto para o setor privado;
- b) A Comissão de Valores Mobiliários emite as suas Deliberações;
- c) A Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL emite os seus Despachos;
- d) A Agência Nacional de Saúde Suplementar - ANS emite as Instruções Normativas;
- e) A Superintendência de Seguros Privados - SUSEP emite as circulares;
- f) A Agência Nacional de Transportes Terrestres – ANTT – emite Comunicados;
- g) O Banco Central – BACEN, emite Comunicados.

É importante destacar que não há necessariamente normalizações diferentes emitidas pelos reguladores, pois havendo uma participação dos mesmos no processo de construção dos Pronunciamentos, há, normalmente, de forma consensual, uma emissão

de normas idênticas. Contudo, como observado anteriormente, ao nível das contas individuais os bancos (e em menor medida os seguros) estão resistindo à convergência com as IAS/IFRS, continuando a adotar as normas anteriores do BACEN.

3.5 Outras Entidades Normalizadoras da América Latina

3.5.1 Argentina

Na Argentina, o organismo normalizador é a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. Esta Federação foi criada em 10 de agosto de 1973, na cidade de La Plata, tendo surgido dos próprios Conselhos Profissionais que representa. É composta de 24 Conselhos Profissionais em todo o país, representando 120.000 inscritos nas Categorias de Contador Público, Administração, Economia e Atuários.

São objetivos da Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas (FACPCE, 2013):

- Representar associativamente os seus membros, a nível nacional e internacional;
- Estabelecer vínculos com os poderes públicos e com as instituições privadas relacionados com os interesses profissionais em Ciências Econômicas;
- Realizar estudos e pesquisas sobre aspectos técnicos e científicos da profissão;
- Elaborar as normas técnico-profissionais de aplicação geral no exercício da profissão;
- Organizar e promover reuniões, conferências, cursos e congressos, tanto a nível provincial, regional, nacional e internacional;
- Atingir através das atividades mencionadas, o mais amplo desenvolvimento técnico-científico, social e cultural;
- Oferecer à comunidade profissional diversos benefícios com o fim de promover o seu bem-estar (FACPCE, 2013).

Na Argentina, a FACPCE é o único organismo que tem legitimidade para emitir normas de contabilidade. Entretanto, a vigência de tais normas, em cada jurisdição, fica

condicionada à decisão do respectivo conselho. Essa federação congrega, além do contador, outras profissões, como a de administrador e economista (Alves, 2013).

O controle do exercício da profissão de Contador Público, por força do artigo 19 da mesma Lei, é exercido pelos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. Estes, apesar de terem sido criados por lei, são entidades de natureza jurídica privada, independentes do Estado, em termos políticos, administrativos e econômicos.

Com a criação em 1973 da FACPCE, a Lei 20.488/73, atribuiu-lhe a emissão de normas de contabilidade, que passam a ser obrigatórias a partir da adoção por parte dos Conselhos. Mas existem também outras entidades que emitem normas de contabilidade com caráter legal (Rosa, 1998).

Em agosto de 2007, uma comissão integrada por representantes da Comissão Nacional de Valores – CNV – e representantes da Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas – FACPCE –, apresentou as suas conclusões relacionadas à adoção das IAS/IFRS para a preparação das demonstrações financeiras das entidades que fazem oferta pública dos seus instrumentos de patrimônio e de dívida.

As Entidades que lidam com Normas de Contabilidade são as seguintes:

- Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas - FACPCE;
- Federação Argentina de Graduados em Ciências Econômicas - FAGCE;
- Comissão Nacional de Valores - CNV;
- Bolsa de Comércio de Buenos Aires – BCBA;
- Banco Central da República Argentina - BCRA;
- Inspeção Geral da Justiça - IGJ;
- Superintendência de Seguros da Nação - SSN;
- Instituto Nacional de Ação Cooperativa - INAC;
- Instituto Nacional de Obras Sociais – INOS (Rosa, 1998).

O objetivo principal da FACPCE no momento da sua constituição foi a de que todos os Conselhos do país unificassem as suas normas técnicas. A FACPCE é responsável pelo desenvolvimento e emissão das normas de Contabilidade, auditoria e outras de exercício profissional.

3.5.2 Bolívia

O Colégio de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia (CAUB) é uma associação civil de caráter profissional e cooperativo sem finalidade lucrativa, de duração indefinida. É uma entidade que aglutina os nove Colégios Departamentais e através deles afilia os seguintes profissionais: Contadores Públicos,⁹⁸ Auditores e Profissionais de Contabilidade com Título Universitário a nível de Licenciatura, Contadores com título Profissional a nível de Técnico Superior, Empresas de Assessoria em Contabilidade, Auditoria e Consultoria. O CAUB foi fundado em 19 de julho de 1989 e obteve sua personalidade jurídica mediante Resolução Superior n. 209343 de 9 de julho de 1991.

O seu objetivo fundamental é o de velar pelo prestígio dos bolivianos, promovendo o aperfeiçoamento e a atualização científico-técnico dos seus associados, buscando rapidamente situar-se e distinguir-se como uma organização associada à IFAC, AIC, CILEA, entre outros. Estas alianças estratégicas têm potencializado e distinguido os seus membros nos meios sociais e tecnológicos.

O CAUB tem ainda como objetivo geral o registro e a defesa dos direitos dos profissionais e das empresas de contabilidade do país. Entre outros objetivos específicos, estão:

- a) Garantir a prática legal do exercício da profissão;
- b) Capacitar e validar a formação profissional;
- c) Atuar com controle e ética profissional, zelando para que as ações dos seus membros estejam enquadradas nos mais elevados princípios e valores éticos;
- d) Cooperar com os órgãos estaduais nas funções delegadas;
- e) Desenvolver e actualizar as normas de contabilidade e auditoria nacionais;
- f) Relacionar-se com outras associações comerciais nacionais e internacionais;
- g) Orientar a opinião pública através dos seus critérios técnicos;
- h) Defender o Estado Democrático de Direito e os direitos fundamentais dos indivíduos;

⁹⁸ A figura dos Contadores, ou Contadores Públicos equivalem em Portugal aos Contabilistas Certificados.

i) Garantir a legalidade, legitimidade e transparência do processo de institucionalização do cargo público;

j) Valorizar e priorizar os profissionais de contabilidade (CAUB, 2014).

O CAUB está constituído por nove Colégios de Auditores e Contadores Públicos no país:

a) Beni;

b) Chuquisaca;

c) Cochabamba;

d) La Paz;

e) Oruro;

f) Pando;

g) Potos;

h) Santa Cruz e;

i) Tarija.

Os Colégios Departamentais registram como afiliados os profissionais e as empresas de contabilidade do país. Os organismos de Governo e Técnicos do CAUB são:

a) Congresso Nacional: máxima autoridade do CAUB e é formado pelos delegados e representantes dos nove Colégios Departamentais;

b) Conselho Nacional: órgão de decisão, consulta e fiscalização dos atos do Comitê Executivo Nacional (CEN). É formado pelos presidentes e representantes dos nove Colégios Departamentais, o Presidente e os Vice-Presidentes do CEN;

c) Comitê Executivo Nacional: máxima autoridade executiva e de representação legal do CAUB. Os seus membros são eleitos pelo Congresso Nacional por um período de dois anos;

d) Conselho Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidade – CTNAC;

e) Tribunal Nacional de Ética – TNE;

f) Centro de Formação Contínua e Certificação – CENTRO CCAN;

g) Centro de Pesquisa Contábil, Auditoria e Fiananças – CICAF (CAUB, 2014).

3.5.3 Chile

A Associação Chilena de Contabilistas teve a sua origem no Registro Nacional de Contadores, que uniu a profissão em 1932, através Lei 5.102. Mais tarde, em 1958, foi criada pela Lei 13.011 a "Associação de Contadores de Chile", para tornar-se, pelo Decreto-Lei 3.621 de 1981, o Colégio de Contadores do Chile (CCCAG).

O Colégio de Contadores do Chile é o órgão normalizador, tendo atualmente 8.306 associados, dos quais 35% são graduados universitários. O Colégio é constituído por um Conselho Nacional, mais os Presidentes dos Conselhos Regionais. Reúnem-se uma vez por ano de forma ordinária e extraordinariamente quando houver necessidade. A sua missão é auxiliar o Conselho Nacional em seu trabalho. O Conselho Nacional é composto por 15 profissionais selecionados pelos Conselhos Regionais. A sua missão é administrar a instituição buscando promover a racionalização, desenvolvimento e proteção das atividades próprias da profissão contabilística e assegurar o seu progresso, o prestígio, requinte e prerrogativas. Para atender plenamente aos seus objetivos, o Conselho Nacional é assessorado por Comissões Técnicas. Os membros dessas comissões são escolhidos dentre os principais profissionais do meio e são nomeados pelo Conselho Nacional (CCCAG, 2014).

3.5.4 Colômbia

Na Colômbia, o organismo normalizador é o Conselho Técnico da Contabilidade Pública⁹⁹ que é "um organismo permanente, responsável pela orientação técnica-científica da profissão e da investigação dos princípios contabilísticos e normas de auditoria geralmente aceitos no país" (Art. 29 da Lei 43/90). O mesmo artigo dispõe que as "despesas operacionais exigidas pelo Conselho Técnico de Contabilidade Pública serão suportadas pela Junta Central de Contadores".

⁹⁹ Embora possa parecer que trata a normalização da contabilidade no setor público, a expressão "Contaduría Pública" refere-se ao interesse público da contabilidade.

O Conselho Técnico de Contabilidade Pública é composto por oito membros da seguinte forma:

- a) Um representante do Ministério da Educação Nacional;
- b) Um representante da Superintendência de Empresas;
- c) Um representante da Superintendência de Bancos;
- d) Um representante do Presidente da Comissão Nacional de Valores

Mobiliários;

- e) Dois representantes dos Decanos das Faculdades de contabilidade do país;
- f) Dois representantes dos Contadores Públicos.

Nos termos do mesmo artigo, para se tornar um membro do Conselho Técnico, é necessário que seja um Contador Público Certificado e demonstrar experiência profissional não inferior a dez anos.

São funções do Conselho Técnico de Contabilidade Pública:

- a) Avançar nas pesquisas técnico-científicas sobre temas relacionados com os princípios de contabilidade e a sua aplicação, e as normas e procedimentos de auditoria;
- b) Estudar os trabalhos técnicos que são apresentados, a fim de decidir sobre a divulgação e apresentação em eventos nacionais e internacionais da profissão;
- c) Servir como órgão assessor e consultor para o Estado e os indivíduos em todos os aspectos técnicos relacionados com o desenvolvimento e prática do exercício da profissão;
- d) Decidir sobre a legislação relativa à aplicação dos princípios contabilísticos e o exercício da profissão;
- e) Designar os seus próprios funcionários;
- f) Preparar os seus próprios regulamentos (PUC, 2014).

Durante 2014, esteve em processo de discussão pública um projeto do Conselho Técnico de Contabilidade Pública que será colocado à consideração do Governo Nacional, para que autorize a aplicação voluntária integral das normas emitidas pelo IASB e pela IFAC (GLENIF, 2014).

3.5.5 Equador

No Equador, o organismo que representa o país junto ao GLENIF é a Superintendência de Companhias do Equador, entidade que emite as decisões relacionadas com as IAS/IFRS e obriga as empresas à sua implementação. É um organismo técnico com autonomia administrativa, econômica, orçamentária e financeira, que vigia e controla a organização, atividade, funcionamento, dissolução e liquidação das empresas, nas condições e circunstâncias estabelecidas em lei. Desde a sua criação, tem levado a cabo um processo eficaz de modernização institucional, e tem sido caracterizada por ser uma entidade de aconselhamento e apoio ao setor empresarial do Equador.

Esta entidade exerce vigilância e controle sobre:

- a) Sociedades anônimas, em comandita por ações e de economia mista em geral;
- b) Empresas estrangeiras que exercem suas atividades no Equador, de qualquer espécie;
- c) Empresas de responsabilidade limitada;
- d) Bolsas de valores, seus agentes e gestores, nos termos da lei de mercados de valores.

Além da Superintendência de Companhias, também emitem normas a Federação Nacional de Contadores do Equador (FNCE) e o Instituto de Investigações Contabilísticas do Equador (IICE) (Hansen-Holm et al., 2012; Becerra, 2014).

3.5.6 El Salvador

O Conselho de Vigilância da Profissão de Contabilidade Pública e Auditoria (CVPCPA) de El Salvador foi criado pelo Decreto Legislativo n.º 828, emitido em 26 de janeiro de 2000, publicado no Diário Oficial n.º 42, de 29 de fevereiro de 2000, que entrou em vigor a partir de 1 de abril do mesmo ano. Na mesma data em que o Decreto nº 828 foi emitido, o Legislativo revogou o artigo 290 do Código Comercial, anulando a existência legal da

organização que realizava as funções de manutenção do registo profissional dos auditores e regulava, de maneira geral, o exercício da profissão contabilística.

Com a entrada em vigor da lei que regulamenta a prática da contabilidade, buscou-se assegurar o bom funcionamento da simplificação dos procedimentos para o estabelecimento e funcionamento dos investimentos nacionais e estrangeiros, que de acordo com a política do governo, busca promover um clima adequado e atraente de investimento, através da redução da burocracia, da dispersão dos procedimentos e serviços, para melhorar a competitividade (CVPCPA, 2014).

O Conselho é composto por seis membros e respectivos suplentes, nomeados por acordo emitido pelo Ministério da Economia da seguinte forma:

- a) Ministério da Economia;
- b) Superintendência do Sistema Financeiro;
- c) Instituições Associativas;
- d) Instituto Nacional de Contadores; e
- e) Corporação de Contadores de El Salvador.

No Conselho de Vigilância da Profissão de Contabilidade Pública e Auditoria de El Salvador, são oferecidos diversos serviços de interesse público:

- As inscrições para a prática profissional de Auditoria Externa;
- Emissão de certificados e transcrições;
- Emissão de selos e cartões de identificação aos profissionais registrados;
- Responder às perguntas sobre questões de contabilidade e auditoria;
- Atender a denúncias sobre o exercício da profissão (CVPCPA, 2014).

3.5.7 Guatemala

Durante o ano de 2001 surgiu a inquietude de um grupo de profissionais da contabilidade pública e auditoria para formar parte da Comissão de Reestruturação do Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos e Auditores (IGCPA), dando-se início à reestruturação da profissão na Guatemala. Mais tarde foi emitida a Lei de Conselhos Profissionais obrigatória, contida no Decreto nº 72-2001 do Congresso, publicado em 21 de

dezembro de 2001, que criou várias controvérsias, tendo havido ações judiciais contra alguns dos artigos desta lei, que foram considerados inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional.

Com a aprovação de mais de 500 profissionais, que atenderam à chamada, foi fundada a Associação de Contadores e Auditores da Guatemala em 15 de novembro de 2002, nos termos da Lei Profissional Obrigatória, Decreto nº 72-2001 do Congresso da República. Foi assim que em 29 de novembro de 2002, a Diretoria Provisória apresentou o expediente legal completo para a Assembleia de Presidentes de Associações Profissionais, com o pedido de aprovação da constituição da Colégio de Contadores Públicos e Auditores da Guatemala (CPA, 2014). A Associação dos Contabilistas e Auditores da Guatemala é uma entidade de Contadores Públicos e Auditores da Guatemala que regula, controla e promove o desenvolvimento científico da profissão, vela pelo bem-estar dos seus associados, propõe soluções aos problemas nacionais da sua competência e defende os interesses dos seus colegiados (CPA, 2014).

3.5.8 México

No México, o organismo normalizador é o Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira – CINIF, por delegação do Instituto Mexicano de Contadores Públicos – IMCP. O Conselho Emissor do CINIF é o organismo responsável pela emissão das Normas de Informações Financeiras (equivalentes aos PCGA), desde junho de 2004 em substituição da Comissão de Princípios Contabilísticos (CPC) do Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que durante mais de 30 anos, desempenhou esta função (CINIF, 2014).

O CINIF é um organismo independente com autonomia financeira, formado em 2002 por líderes dos setores público e privado do México, associados com os seguintes objetivos:

a) Desenvolver normas de informações financeiras transparentes, objetivas e confiáveis relacionadas com o desempenho das entidades econômicas e governamentais, que são úteis aos emissores e usuários da informação financeira no México;

b) Realizar processos de investigação, auscultação, emissão e difusão de normas de contabilidade, que resultam em informação financeira comparável e transparente de qualidade a nível internacional;

c) Convergir as normas de contabilidade de vários setores econômicos no México (governo, setor financeiro e setor de seguros);

d) Atingir a convergência das normas de contabilidade locais com as normas expedidas pelo International Accounting Standards Board (IASB) (CINIF, 2014). Neste contexto, o Conselho Mexicano para Investigação e Desenvolvimento das Informações Financeiras (CINIF) foi criado a fim de pesquisar, desenvolver e difundir os princípios e normas que regem os relatórios financeiros. Com isso, ficou facilitada a comunicação entre os diferentes intervenientes do meio financeiro.

O Instituto Mexicano de Contadores Público – IMCP – é uma Federação de Colégios de Profissionais, fundada em 1923, que congrega sessenta Colégios e mais de vinte mil Contadores Públicos associados em todo o país. É um organismo eminentemente social, que persegue o propósito primordial de atender às necessidades profissionais dos seus membros, para desta forma, elevar a qualidade e preservar os valores, que tenham orientado o exercício da profissão. É também uma instituição normativa porque emite normas como o Código de Ética Profissional, que estabelece as regras de conduta que todo o profissional deve cumprir para ser considerado parte da instituição. Durante mais de 30 anos foi órgão regulador dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos e delegou esta função a um órgão independente, denominado CINIF. Há mais de 20 anos que estabelece um Programa de Formação Profissional Continuada, que tem servido como base para que, desde 1998, fosse criada a Certificação Profissional do Contador Público. O IMCP pretende ainda ser um organismo diretor da Contabilidade Mexicana, indutor da união e superação da profissão a nível nacional e internacional, dentro da ética, em benefício do interesse público, mediante a geração de recursos que assegurem sua sustentabilidade.

3.5.9 Panamá

No Panamá, existe um organismo chamado NOCOFIN - Comissão de Normas de Contabilidade Financeira, que tem o poder de recomendar à Junta Técnica de Contabilidade, a emissão de normas de contabilidade e de auditoria. É a entidade avaliadora de matérias contabilísticas e cujas recomendações são apresentadas para a Junta Técnica de Contabilidade (JTC) (Capital Financeiro, 2014). Este organismo deveria ser financiado pelo Ministério de Comércio e Indústrias e dentro do orçamento da Junta Técnica de Contabilidade. Contudo, o NOCOFIN não tem nenhuma alocação de fundos no orçamento atualmente.

As normas de contabilidade no Panamá são comumente chamadas Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos. São regras usadas para preparar e assentar o registro contabilísticos e apresentar de forma uniforme as demonstrações financeiras. Ao longo da história do país, tem emitido diversas normas de contabilidade (códigos, leis, decretos, resoluções) tanto para o setor privado como para o setor público. A máxima autoridade em matéria de normas de contabilidade no Panamá é a Junta Técnica de Contabilidade para o setor privado e a Controladoria Geral da República para o Setor Público.

No entanto, na Legislação panamenha existem normas específicas que outorgam a diversos entes reguladores a capacidade de estabelecer a normas e práticas distintas dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, como por exemplo:

- a) A Comissão Nacional de Valores;
- b) A Superintendência de Bancos;
- c) A Superintendência de Seguros e Resseguros,

Legalmente desde o ano de 2005, as normas de contabilidade adotadas na República do Panamá são as IAS/IFRS. No ano de 1998 tentou-se adotar estas normas, contudo, foram impugnadas pela Corte Suprema de Justicia no ano de 2000 (NOCOFIN 2014).

A Junta de Contabilidade foi criada no ano de 1935, e a profissão contabilística regulamentada no Panamá. Já no ano de 1978, criou-se pela Lei 57, a Junta Técnica de Contabilidade e regulamentou-se a profissão de Contador Público Autorizado. Em 1984, promulgou-se o Código de Ética Profissional, para os Contadores Públicos Autorizados.

Também neste ano se regulamentou o registro das associações de contadores públicos autorizados e se criou o registro das normas de contabilidade financeira da Junta Técnica de Contabilidade (NOCOFIN, 2014).

A Comissão de Normas de Contabilidade Financeira do Panamá (NOCOFIN) foi criada pela *Junta Técnica de Contabilidad de Panamá* em 1986. Está formada por contadores públicos autorizados indicados pelas associações profissionais de contabilidade registrados na Junta Técnica de Contabilidade e de professores contadores públicos autorizados das universidades reconhecidas pelo Estado na carreira de Contabilidade (NOCOFIN, 2014).

A Junta Técnica de Contabilidade (JTC) é o organismo regulador da profissão contabilística no Panamá e das Normas e Procedimentos que as empresas e os comerciantes devem seguir. Desde 1998, a JTC de Panamá, emitiu a Resolução Nº 4, de 10 de fevereiro de 1998, mediante a qual:

- a) Adotou oficialmente as IAS/IFRS;
- b) Ordenou que estas normas fossem aplicadas às atividades contabilísticas;
- c) Ordenou a adoção das normas e guias internacionais para a auditoria no Panamá (IIMV, 2014).

A Junta Técnica de Contabilidade é composta de sete membros principais com os seus respectivos suplentes, os quais são nomeados pelo Órgão Executivo, conduzido pelo Ministério do Comércio e Indústrias, por um período de dois anos.

Esta comissão é composta da seguinte maneira:

- a) O Diretor Geral de Comércio, do Ministério de Comércio e Indústria, é quem presidirá ou o seu suplente, designado pelo Ministro;
- b) Dois professores de contabilidade, que deverão ser contadores públicos autorizados, um da Universidade do Panamá e outro da Universidade de Santa Maria ou seus suplentes, que devem também ser contadores públicos autorizados indicados pelas respectivas reitorias;
- c) Quatro contadores públicos autorizados ativos e seus suplentes indicados pelas associações profissionais de contabilidade mais representativas, devidamente registradas na Junta Técnica de Contabilidade (MICI, 2014).

3.5.10 Paraguai

No Paraguai, o organismo normalizador é o Colégio de Contadores do Paraguai e a profissão de Contador está prevista na Lei nº 371, de 6/12/1972, que regulamenta o exercício profissional dos graduados em Contabilidade, em Administração Pública e da Empresa.

Essa lei é, no entanto, insuficiente para dar à profissão de contador os ingredientes necessários para qualificá-la como uma "profissão regulamentada" pois não estabelece prerrogativas de competência exclusiva do contador, não cria um organismo de ordenação e fiscalização profissional, nem, tampouco, determina sanções ao exercício legal da profissão. Portanto, esta entidade é de natureza jurídica privada, fundada em 09/06/1916. Pohlmann (1995) (apud Ayala 1992, pp. 41-42) refere que:

É importante registrar que existe um projeto de lei sobre o exercício profissional do contador público, apresentado no parlamento pelo Colégio de Contadores do Paraguai, através do qual se pretende criar um conselho profissional de contadores públicos, entidade que deverá ditar as normas contábeis e controlar o exercício profissional. O projeto foi aprovado em suas linhas gerais no final de 1991, mas retornou para reapreciação de alguns aspectos às comissões parlamentares.

A matrícula no Colégio de Contadores do Paraguai é facultativa, não se constituindo em condição necessária para o exercício da profissão, sendo requisito, no entanto, para aqueles que a quiserem, a formação superior em contabilidade ou título equivalente.

“Este é o organismo que conduz o processo de estabelecimento de normas de contabilidade no Paraguai. Apesar da obrigatoriedade imposta pelo colégio aos profissionais matriculados no mesmo, na prática a entidade não dispõe de poder necessário para fazer cumprir tal obrigação” (Rosa, 1998).

Existem outras entidades paraguaias que congregam contadores, com fins semelhantes aos do Colégio, mas são outro tipo profissões próximas. É o caso do Colégio de Graduados em Ciências Econômicas do Paraguai, integrados por contadores, economistas e administradores, bem como da Associação de Graduados da Faculdade de Ciência Contábeis e Administrativas da Universidade Católica de Assunção, formada por contadores e administradores formados nessa universidade (Rosa, 1998).

As normas de contabilidade estabelecidas pelo Colégio são de aplicação obrigatória pelos membros matriculados no mesmo, estando, aqueles que assim não fizerem, sujeitos

às punições disciplinares estabelecidas no código de ética da entidade. Na prática, entretanto, o Colégio não dispõe de poder necessário para fazer cumprir tais disposições, tendo em vista que a matrícula não é condição *sine qua non* para o exercício da profissão.

Foram identificadas as seguintes fontes de normas de contabilidade no Paraguai:

- ✓ Lei do comerciante;
- ✓ Legislação bancária;
- ✓ Legislação para seguradoras;
- ✓ Lei do mercado de capitais; e
- ✓ Fiscal.

O exercício da profissão contabilística no Paraguai é preponderantemente orientada por Normas de Contabilidade Legais (NCLs), já que o Colégio de Contadores do Paraguai, além de não ter desenvolvido ainda um corpo suficiente de normas de contabilidade aplicáveis, carece de força legal para exigir o cumprimento das mesmas e impor sanções àqueles que não as observarem (Pohlmann, 1995).

Atualmente, o Colégio conta com aproximadamente 1.500 profissionais matriculados, tendo como finalidades, entre outras, as seguintes:

- ✓ Atuar para que o exercício da profissão se ajuste ao código de ética e aos princípios e normas de contabilidade geralmente aceitos;
- ✓ Defender o prestígio profissional e velar para que seus membros gozem de garantia e consideração no exercício de suas funções;
- ✓ Obter dos poderes públicos e de entidades particulares o reconhecimento dos direitos e prerrogativas que correspondam aos seus associados e representar a profissão contabilística em todas as instâncias (CCPY, 2014).

Os dirigentes do Colégio de Contadores do Paraguai são eleitos por escrutínio secreto, no qual o voto dos profissionais matriculados não é obrigatório. O mandato dos membros eleitos é de 2 anos, e é cumprido em tempo parcial e em caráter honorífico.

As entidades que lidam com normas de Contabilidade no Paraguai são:

- ✓ Colégio de Contadores do Paraguai - CCPY;
- ✓ Comissão Nacional de Valores - CNV;
- ✓ Banco Central do Paraguai.

Registre-se que no Paraguai, embora a profissão não esteja regulamentada e não haja obrigatoriedade de registro em órgão de classe, as profissões existem no conceito acadêmico e em termos reais do exercício.

No Paraguai e Uruguai, as entidades que elaboram normas de contabilidade são, respectivamente, o Colégio de Contadores do Paraguai e o Colégio de Contadores e Economistas do Uruguai. Entretanto, como não dispõem de poder suficiente para fazer cumprir tal obrigação, vêm orientando as empresas para adotarem as Normas Internacionais de Contabilidade do *International Accounting Standards Committee* – IASC (Alves, 2013).

3.5.11 Perú

A Lei n° 28708 (Lei Geral do Sistema Nacional de Contabilidade) determina as funções, objetivos e estrutura dos organismos componentes do Sistema Nacional de Contabilidade (MEF, 2014).

O Sistema Nacional de Contabilidade tem por objetivo:

- a) Harmonizar e padronizar a contabilidade nos setores público e privado através da adoção de normas contabilísticas;
- b) Elaborar as Contas Gerais da República a partir das prestações de contas de entidades do setor público;
- c) Elaborar e fornecer às entidades responsáveis, as informações necessárias para a formulação de contas nacionais, contas fiscais e planejamento; e
- d) Fornecer informações contabilísticas oportunas para a tomada de decisão em entidades do setor público e do setor privado.

O Sistema Nacional de Contabilidade é composto por:

- a) Organismo do Sistema Nacional de Contabilidade Pública;
- b) Conselho de Normas de Contabilidade;
- c) Escritórios de contabilidade ou seus substitutos, para as pessoas jurídicas de direito público e entidades do setor público;

d) Escritórios de contabilidade ou seus substitutos, para as pessoas físicas ou jurídicas do setor privado (MEF, 2014).

O Sistema Nacional de Contabilidade é o conjunto de políticas, princípios, normas e procedimentos contabilísticos aplicados nos setores público e privado.

Mediante Lei N° 28708 - Lei Geral de Sistema Nacional de Contabilidade, determinam-se as funções, objetivos e estrutura dos Organismos componentes do Sistema Nacional de Contabilidade (MEF, 2014). Integram o Sistema Nacional de Contabilidade:

- A Direção Geral de Contabilidade Pública;
 - O Conselho Normativo de Contabilidade;
 - As Oficinas de Contabilidade - pessoas jurídicas de direito público e as entidades de setor público;
 - As oficinas de contabilidade – pessoas naturais ou jurídicas do setor privado.
- (MEF, 2014)

O Conselho Normativo de Contabilidade é o organismo de participação do Sistema Nacional de Contabilidade. É responsável pelo estudo, análise e emissão de normas, e reúne duas vezes por ano.

O Conselho Normativo de Contabilidade é presidido por um funcionário nomeado pelo Ministro da Economia e Finanças e é composto por um representante de cada uma das seguintes entidades:

- Um representante do Banco Central de Reserva do Perú - BCR;
- Um supervisor representante das empresas e da Comissão Nacional de Valores Mobiliários - CONASEV;
- Um representante da Superintendência de Bancos e Seguros - SBS;
- Um representante da Superintendência de Administração Tributária - SUNAT;
- Um representante do Instituto Nacional de Estatística e Informática - INEI;
- Um representante da Direção-Geral da Contabilidade Pública - DGCP;
- Um representante do Conselho de Reitores das Faculdades dos Contabilistas Associações Públicos do Perú;

- Um representante da Faculdade de Contabilidade em universidades do país, sobre a proposta do Conselho de Regentes;
- Um representante da Confederação Nacional das Instituições de negócios privados (MEF, 2014).

3.5.12 República Dominicana

O organismo que representa a República Dominicana no GLENIF é o Instituto de Contadores Públicos Autorizados da República Dominicana (ICPARD), que tem poder de emitir normas de contabilidade. Foi fundado em 16 de junho de 1944, mediante a Lei 633, sendo a primeira profissão colegiada do País. É a instituição líder para os profissionais de contabilidade na República Dominicana, faculdade que foi outorgada pela mencionada Lei 633 e seus regulamentos de aplicação previstos no Decreto 2032. Está afiliado à AIC, que agrupa organizações contabilísticas nas Américas e no Caribe e é membro da IFAC.

O ICPARD tem o compromisso de contribuir para que os profissionais de contabilidade no país se incorporem à prática profissional ligada à ética, através da aplicação das normas internacionais de contabilidade adotadas na República Dominicana. A Junta Diretiva Nacional é composta por sete membros, entre os quais um Presidente, um Vice-Presidente, um Secretário, um Tesoureiro e três membros que por sua vez são os presidentes da região norte, sul e leste do país, dando a Junta Diretiva uma representação nacional autêntica. Tem como missão garantir o nível mais alto de desenvolvimento do Contador Público Certificado, e fornecer as regulamentações sobre o exercício da contabilidade no país. Tenta assegurar que o país e a sociedade recebam um serviço ético e atrair para a profissão os melhores talentos nacionais e mantê-la como uma das mais prestigiadas e mais importantes na sociedade (ICPARD, 2014).

3.5.13 Uruguai

No Uruguai, o organismo normalizador é o Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay – CCEAU, que é uma Associação Civil, sem fins lucrativos,

fundada em 18 de abril de 1892, sendo uma das mais antigas do continente. Integram o Colégio mais de 6.500 profissionais das Universidades reconhecidas legalmente (CCEAU, 2013). Assim, o Colégio é uma entidade de natureza privada, independente do governo e de qualquer outro organismo oficial, dirigido e administrado por um Conselho Diretivo de nove membros com mandato de dois anos, eleitos por escrutínio secreto juntamente com o Conselho Fiscal, o Tribunal de Honra e a Comissão Eleitoral. Os membros eleitos exercem as suas funções no Colégio em tempo parcial e de forma honorífica (Pohlmann, 1995).

O processo de estabelecimento de normas de contabilidade profissionais é conduzido por este órgão, basicamente através de duas importantes comissões de estudos:

- a) A Comissão de Investigação Contabilística e;
- b) A Comissão de Auditoria.

Estas comissões são compostas por profissionais matriculados no Colégio, e reúnem-se periodicamente para discutir os mais variados assuntos contabilísticos, sempre com o objetivo de futuras emissões de pronunciamentos. As reuniões realizam-se de portas abertas, e antes de serem definitivamente aprovadas pelo Conselho Diretivo como um pronunciamento, as resoluções das comissões são submetidas a um período de consultas normalmente por 3 (três) meses, quando as mesmas são amplamente divulgadas à classe.

A profissão de Contador Público no Uruguai, até ao momento, não está regulamentada. Existem, entretanto, alguns dispositivos esparsos que tratam do assunto, como é o caso de uma lei de 1917 que reserva aos contadores e peritos a possibilidade de exercer exclusivamente aqueles cargos que se ocupam da "teneduría de libros". Essa disposição foi ampliada e renovada pelo Decreto 104/68, porém, muitos organismos públicos de nível intermediário não a cumprem (Rosa, 1998).

A Lei n. 12.802/60, uma "Ley de Rendición de Cuentas", contém três artigos nos quais se estabelecem sucintamente algumas situações privativas que podem ter certos profissionais, entre eles os contadores públicos. Esta lei prevê a atuação do contador público em certificações de balanços, prestações de contas ou relatórios contabilísticos apresentados perante organismos públicos. Segundo Asti (1987, p. 4), tais disposições, porém, por falta de regulamentação, não eram cumprida pela maior parte dos organismos

públicos. Além disso, as sociedades anônimas, as empresas de maior facturação no país, podiam apresentar suas demonstrações contabilísticas sem a necessária intervenção de um Contador Público (ASTI, 1987).

As entidades que lidam com Normas de Contabilidade no Uruguai são as seguintes:

- a) Colégio de Contadores, Economistas e Administradores do Uruguai - CCEAU;
- b) Banco Central do Uruguai - BCU;
- c) Instituto Nacional de Carnes - INC;
- d) Ministério de Economia e Finanças do Uruguai - MEF;
- e) Comissão Permanente de Adequação de Normas de Contabilidade Adequadas.

3.5.14 Venezuela

Na Venezuela, o organismo normalizador é a Federação de Colégios de Contadores Públicos da Venezuela (FCCPV) que tem a seu cargo a emissão de normas de contabilidade (Thoma et al., 2012)

O Contador Público, para os efeitos legais (*Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública*), é aquele que obteve ou revalidou na Venezuela, o título universitário de Licenciado em Contabilidade Pública e tenha cumprido com o requisito exigido no Art. 18 da Lei. Assim, é considerado Contador Público para os efeitos da Lei, aquele que tenha obtido ou validado na Venezuela, título de grau universitário e tenha cumprido com os requisitos previstos na Lei:

Para exercer a profissão que regula a presente Lei, os profissionais devem inscrever os seus títulos no Colégio respectivo. O Colégio atribuirá a esta inscrição um número o qual deverá aparecer em todas as atividades públicas desenvolvidas pelo profissional.

A Federação foi constituída em conformidade com o artigo 19 da Lei do Exercício de Contabilidade Pública. Tem carácter exclusivamente profissional, personalidade jurídica e património próprio. O seu domicílio é a cidade de Caracas, capital da República Bolivariana

da Venezuela, mas pode ir para qualquer outra cidade do país se assim resolver a Assembleia da Federação. Trabalha para o aperfeiçoamento moral e científico dos Contadores Públicos, defendendo os interesses dos Colégios e procurando aumentar na sociedade o conhecimento sobre a missão fundamental que diz respeito à profissão do contador público.

A Federação tem como objetivos:

- a) Estabelecer as normas de ética profissional e medidas disciplinares que assegurem a dignidade do exercício da contabilidade pública;
- b) Rever a proposta em vigência do Estatuto dos Colégios e Regulamentos das Delegacias de Contadores Públicos, para efeitos da sua adequação à lei do Exercício da Contabilidade Pública e seu Regulamento;
- c) Estimular as escolas a tomar as medidas necessárias para exigir que as atividades que são privativas do Contador Público só possam ser exercidas por profissionais autorizados pela Lei de Exercício da Contabilidade Pública;
- d) Orientar as atividades dos Colégios que a integram;
- e) Procurar o uso a nível nacional, de um meio especial para a emissão das informações realizadas pelo Contador Público e as suas atuações profissionais;
- f) Promover e gestionar ante os organismos do poder público, as alterações legais e regulamentares inerentes ao exercício da Contabilidade Pública;
- g) Elaborar os seus próprios Estatutos, os regulamentos internos e as normas técnicas que contribuam para o desenvolvimento e proteção da profissão de Contador Público;
- h) Assessorar os organismos do poder público nacional e as Universidades do país em tudo o que se refere à formação acadêmica dos Contadores Públicos;
- i) Assessorar os organismos do Poder Público Nacional na aplicação da Lei de Exercício da Contabilidade Pública e seu Regulamento, assim como de quaisquer outras leis relacionadas com a profissão;
- j) Procurar o intercâmbio de conhecimentos científicos e tecnológicos a nível internacional;

k) Propor a quota que devem pagar os Colégios, assim como as quotas de inscrição e manutenção regular que as empresas devem pagar aos seus profissionais registrados;

l) Produzir através dos distintos comitês Técnicos ligados à Secretaria de Estudos e Investigações da Federação, os princípios de Contabilidade, Normas de Auditoria e demais normas que guiem a atuação profissional do Contador Público na Venezuela;

m) Os demais que lhes sejam atribuídos (FCCPV, 2014).

4 OS PROCESSOS DE ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS NOS DIFERENTES ESTUDOS EMPÍRICOS PRÉVIOS

Este capítulo visa tratar do objetivo conceptual da Tese analisando a literatura sobre a adoção e convergência das IAS/IFRS a nível internacional. Pretende-se assim proporcionar uma revisão da literatura no tema e muito particularmente explorar a literatura que se relaciona com a América Latina.

4.1 A Adoção e a Convergência das normas IAS/IFRS

Dada a globalização contínua da economia, muito relacionada com o aparecimento da Internet e com a facilidade de comunicação que esta proporciona, a contabilidade enquanto prática social e institucional acabou por ser influenciada por este contexto e a harmonização contabilística internacional surgiu. Rodrigues e Guerreiro (2004) argumentam que o movimento harmonizador internacional se desenvolveu durante os anos 70 com o aparecimento do International Accounting Standards Committee, hoje IASB), ao nível das normas de contabilidade financeira, e da IFAC, ao nível das normas de auditoria. Este processo de harmonização resultou também de pressões que surgiram de vários setores, desde os usuários e preparadores até aos reguladores dos mercados de capitais (Hora et al., 1997; Saudagaran e Meek, 1997; Rodrigues e Guerreiro, 2004). Estas alterações ao nível das práticas contabilísticas acabaram também por influenciar o mundo académico, havendo cada vez mais estudos sobre a harmonização contabilística internacional (ver, por exemplo, Baker e Barbu, 2007b; Carmona e Trombetta, 2008; Ghio e Verona, 2015).

Tal como salientado por Rodrigues e Guerreiro (2004), o debate sobre as vantagens e desvantagens da harmonização contabilística foi muito intenso ao longo da década de 80 na literatura contabilística académica (ver também Baker e Barbu 2007a, 2007b; Joshi, 1998; Meek e Saudagaran, 1990). Os defensores da harmonização contabilística apresentaram argumentos de ineficiências na consolidação de contas e argumentos relacionados com a necessidade de aumentar a comparabilidade das demonstrações

financeiras em todo o mundo (Baker e Barbu, 2007a; Beresford, 1992; Rodrigues e Guerreiro, 2004; Rodrigues e Craig, 2007). Estes defensores da harmonização contabilística acreditam que ela é necessária para aumentar a transparência, a comparabilidade e a qualidade dos relatórios financeiros, levando à redução dos custos de preparação da informação financeira, principalmente por tornar a consolidação das contas mais fácil para as empresas multinacionais. Dentro dos benefícios que podem surgir a partir da utilização de um conjunto comum de normas de contabilidade apontados na literatura estão uma maior transparência, comparabilidade e qualidade dos relatórios financeiros que deverá conduzir a menores custos de preparação (Barth et al., 2008; Christensen et al., 2007, Choi e Meek, 2008; Huifa et al., 2010; Pereira, 2013; Rodrigues e Guerreiro, 2004; Rodrigues e Craig, 2007).

Há ainda quem aponte como vantagens da harmonização contabilística a maior facilidade para o investidor tomar decisões e o menor custo de capital para as empresas (ver, por exemplo, Beresford, 1992; Thorell e Whittington, 1994; Rodrigues e Guerreiro, 2004), embora estas vantagens não sejam assim tão evidentes. A pesquisa empírica tem tido dificuldade em documentar que a adoção das IAS/IFRS reduz o custo de capital da empresa (Barth et al., 2008; Daske, 2006; Leuz e Verrecchia, 2000; Leuz, 2003; Bova e Pereira, 2012). Tem-se colocado a questão de saber se a mudança das normas locais para as normas internacionais levará necessariamente a uma melhor informação financeira. As razões relacionadas com estas preocupações relacionam-se com o fato de os preparadores terem diferentes incentivos e preparação para usar as normas internacionais, os sistemas de *enforcement* dos diferentes países terem diferentes graus de eficácia e também pelo fato das instituições serem diferentes de país para país (Bova e Pereira, 2012; De George et al., 2016)). Assim, a avaliação empírica sobre o grau de cumprimento e sobre o valor relevância da aplicação das normas contabilísticas internacionais tem sido mista (ver, por exemplo, Bartov et al., 2004; Carmona e Trombeta, 2008; Hung & Subramanyam, 2007). Assim, Ball et al. (2003) afirmam que a adoção de normas de alta qualidade pode ser uma condição necessária para obter informações de alta qualidade, mas não necessariamente condição suficiente. A adoção por parte de uma país das normas internacionais (harmonização formal) não significa que as empresas adotem essas normas na sua

plenitude (harmonização material) (Fontes et al., 2005). Carmona e Trombetta (2008) chamam a atenção para o fato de apesar da flexibilidade das normas do IASB, resultante de serem normas baseadas em princípios, proporcionar uma fácil adoção, haverá sempre que distinguir “verdadeiros adotantes” de adotantes “label”, ou seja, há empresas que de fato cumprem com a aplicação das normas, mas há outras que só dizem que cumprem as normas, não havendo harmonização material.

Numa revisão de literatura recente sobre a adoção das IAS/IFRS, De George et al. (2016) concluem que a maior parte dos estudos iniciais descrevem as normas internacionais como trazendo benefícios significativos para as empresas e países adotantes em termos de (i) maior transparência, (ii) menores custos de capital, (iii) maior investimento entre países, (iv) maior comparabilidade dos relatórios financeiros, e (v) maior acompanhamento por analistas estrangeiros. Contudo, estes autores salientam que estes benefícios documentados em muitos estudos tenderam a variar significativamente entre empresas e países. Estudos mais recentes atribuem, pelo menos, alguns dos benefícios a outros fatores além da adoção das IAS/IFRS como a melhoria do sistema de *enforcement* na aplicação das normas. Os autores observaram uma variação substancial nos desenhos empíricos dos diferentes estudos, o que tornou difícil conciliar as diferenças em suas conclusões.

Assim, o processo de harmonização contabilístico internacional tem opositores e críticos que acham que diferentes contextos institucionais levam naturalmente à diversidade contabilística e a harmonização contabilística internacional será difícil ou impossível de alcançar. Assim, o mais natural é que dados os diferentes contextos, existam diferenças na contabilidade entre os diferentes países (Rodrigues e Craig, 2007). Os fatores ambientais assumem importância ao examinar e explicar as práticas contabilísticas (Radebaugh et al., 2006), e por isso, os pesquisadores têm tentado identificar os principais fatores ambientais que "refletem e reforçam as características da contabilidade em cada ambiente nacional" (Radebaugh et al., 2006, p 29). Uma questão importante é saber se normas desenhadas para servir as necessidades de informação dos mercados de capitais, servem também para empresas não cotadas e países em desenvolvimento (Rodrigues e Guerreiro, 2004; Rodrigues e Craig, 2007). Vários autores têm apresentado

visões críticas relativamente ao processo de normalização contabilístico internacional que consideraram que a harmonização como sendo prejudicial (como, por exemplo, Hoarau, 1995; Rivera, 1989; Saudagaran e Diga, 1997; Rodrigues e Craig, 2007), por ser a imposição do modelo de contabilidade anglo-saxónico a outras nações, que têm diferentes níveis de desenvolvimento e diferentes contextos económico, social, político e cultural. Contudo, os argumentos contra a harmonização têm vindo a perder alguma relevância, à medida que o IASB ganhou legitimidade e o processo de harmonização contabilística se começou a desenvolver, principalmente a partir de meados dos anos 1990. Discursos “power-knowledge” têm vindo a desenvolver-se baseados num sistema de crenças que ganhou impulso e poder nos últimos anos. Este sistema de crenças tem vindo a influenciar o nível de isomorfismo estrutural e institucional (isto é, coercitivo, normativo e mimético) (Rodrigues e Craig, 2007, p.754), tendo sido criado por organizações e associações profissionais, de nível mundial, regional ou local, pelas multinacionais e pelas empresas Big 4 de auditoria que começaram a apoiar o IASB. Assim, o sistema de crenças é de tal forma importante que, tal como Douppnik e Perera (2007) argumentam, a questão não é mais questionar a harmonização, mas até que ponto as práticas contabilísticas podem ser harmonizados e com que rapidez.

4.2 O Processo de Adoção e Convergência no Mundo

Como foi dito na secção anterior, desde meados de 1990 que se tem vindo a desenvolver um sistema de crenças que levou a que o IASB tenha ganho nos últimos anos legitimidade junto de outros organismos internacionais, bem como junto de organismos de normalização contabilística nacionais, mercados de capitais, governos de países desenvolvidos e em vias de desenvolvimento, fazendo com que a harmonização contabilística internacional tenha avançado rapidamente num período curto de tempo (Camfferman e Zeff, 2007; Carmona e Trombetta, 2008; Nobes e Parker, 2008). Este sistema de crenças desenvolveu-se rapidamente quando a imprensa internacional noticiou em 1993, quando a Daimler Benz AG teve que conciliar as suas contas (com o objetivo de

ser listadas na Bolsa de Nova York) que tinham sido preparadas de acordo com os PCGC da Alemanha, se verificou que na Alemanha tinha tido resultados líquidos positivos de 615 milhões de marcos alemães no ano de 1992, e se transformaram em resultados líquidos negativos de 839 milhões de marcos quando as contas foram conciliadas de acordo com os US GAAP (Carmona e Trambetta, 2008). Este tipo de problemas desencadou a necessidade premente das empresas multinacionais de adotarem uma linguagem contabilística internacional. Outros acontecimentos que apoiaram o sistema de crenças nos últimos anos relacionam-se com o fato de as normas do IASB terem sido aprovadas pela IOSCO, pela União Europeia e pela Austrália e Nova Zelândia. Estes apoios fizeram-se à medida que as crenças relacionadas com as vantagens da adoção e convergências com as IAS/IFRS se iam consolidando. Carmona e Trombeta (2008) argumentam que o sucesso das normas do IASB também está relacionado com o fato de serem normas baseadas em princípios. Esta característica dá flexibilidade às normas que faz com que se tornem adaptáveis a diferentes contextos institucionais e tradições contabilísticas. Mas, e tal como salientado por Carmona e Trombeta (2008), essa qualidade depende do fato de a adoção ser séria ou ser um mero “label”, havendo empresas que aproveitam a flexibilidade das normas do IASB para manterem o normativo anterior mas etiquetado como usando as normas internacionais (ver para a realidade portuguesa, Guerreiro et al., 2015). Há ainda estudos que apontam para o facto de a flexibilidade das normas do IASB permitir maior manipulação nas contas por os critérios serem mais vagos e haver muitas estimativas (para um exemplo recente ver Capkun et al., 2016). Outros estudos apontam que a qualidade da informação financeira decorrente da adoção das normas internacionais decorre mais dos incentivos que as empresas têm para adoptar estas normas do que propriamente das normas, sendo que as empresas que adoptam as normas IAS/IFRS voluntariamente apresentam maior qualidade da informação financeira (para um exemplo para o caso alemão ver Christensen et al., 2015).

Hoje em dia, o relato financeiro das empresas cotadas na Europa é muito diferente, sendo as normas do IASB obrigatórias para todas as empresas cotadas, nas contas consolidadas, havendo vários países que convergiram ou que adotaram as IAS/IFRS também em relação a empresas não cotadas.

A UE decidiu adotar as IAS/IFRS nas contas consolidadas em 2005 por duas razões. Por um lado, devido à decisão da IOSCO de recomendar a adoção destas normas nos mercados de capitais mundiais; por outro lado, havia já empresas europeias a adotar as normas americanas, o que era politicamente inaceitável (Van Hulle, 1992; Rodrigues e Craig, 2007). Ao nível das contas das empresas não cotadas, o panorama contudo é diferente. Falando, por exemplo, de países que tiveram um legado comum, como França, Bélgica, Espanha e Portugal em consequência das invasões francesas e da influência da Ordenação de Colbert, e que tinham planos de contas parecidos, a evolução dos últimos anos mostra diferentes mudanças institucionais referentes à adoção das IAS/IFRS pelas empresas não cotadas: a Bélgica não mudou até agora, a França e a Espanha convergiram os seus planos de contabilidade, e Portugal revogou o plano de contas e adaptou as normas do IASB à realidade portuguesa (Caria e Rodrigues, 2014; Guerreiro et al., 2012a;2012b). A Alemanha, país que lidera a Europa, continua a usar as suas próprias normas nas contas individuais (ver <http://www.iasplus.com/en/jurisdictions/europe/germany>).

Para avaliar o progresso de convergência com as normas do IASB, a Fundação IFRS¹⁰⁰ está desenvolvendo perfis de aplicação das IAS/IFRS em jurisdições individuais (IFRS, 2014). As 81 jurisdições analisadas são as seguintes:

¹⁰⁰ Todas as informações nesta página foram retiradas da página da IFRS Foundation.

Tabela 2 - O processo de adoção ou convergência com as normas do IASB

Albania	Greece	Norway
Argentina	Hong Kong	Pakistan
Australia	Hungary	Poland
Austria	Iceland	Portugal
Bahamas	India	Romania
Belgium	Indonesia	Russia
Bhutan	Ireland	Saudi Arabia
Bolivia	Israel	Serbia
Botswana	Italy	Singapore
Brazil	Jamaica	Slovakia
Brunei Darussalam	Japan	Slovenia
Bulgaria	Korea	South Africa
Canada	Latvia	Sri Lanka
Chile	Lesotho	Spain
China	Liechtenstein	Sweden
Colômbia	Lithuania	Switzerland
Cyprus	Luxembourg	Taiwan
Czech Republic	Macao	Tanzania
Denmark	Macedonia	Turkey
Ecuador	Malaysia	Uganda
Estonia	Malta	Ukraine
European Union	Mauritius	United Kingdom
Fiji	Mexico	United States
Finland	Mongolia	Uruguay
France	Myanmar	Venezuela
Georgia	Netherlands	Zambia
Germany	New Zealand	Zimbabwe

Fonte: Fundação IFRS (IFRS, 2013).

A Fundação IFRS começou por definir perfis de adoção, usando várias fontes de dados, nomeadamente um questionário que enviou a diferentes organismos de normalização contabilística, tendo encontrado 81 países, com diferentes posições:

1. Compromisso com um único conjunto de normas de contabilidade globais: quase todas as jurisdições (78 das 81) assumiram o compromisso público de apoio a um único conjunto de normas globais de alta qualidade. Só a Albânia, Macau e a Suíça não têm esse compromisso.

2. Compromisso com as IAS/IFRS: a autoridade competente de 66 países fez um compromisso público para considerar as IAS/IFRS como um único conjunto de normas de contabilidade globais.

3. Adoção das IAS/IFRS: 70 países adotaram as IAS/IFRS pelo menos, em algumas empresas, nos seus mercados de capitais. Dentre os outros 11 países que não adotaram (81-70):

a) Dois países (Paquistão e Singapura) adotaram a maioria, mas não todas as IAS/IFRS como parte das normas nacionais, com algumas modificações;

b) Três permitem o uso das IAS/IFRS numa base voluntária limitada para emissores nacionais e/ou estrangeiros (Índia, Japão, Estados Unidos);

c) Um país (Arábia Saudita) requer as IAS/IFRS numa base limitada (apenas bancos e companhias de seguros);

d) Dois países (Butão e Bolívia) não adotaram ainda as IAS/IFRS, mas o Butão começou já o processo de adoção;

e) Um país (China) convergiu substancialmente as suas normas nacionais com as IAS/IFRS; e

f) Duas jurisdições (Macau e Indonésia) adotaram algumas IAS/IFRS, mas não anunciaram um plano ou cronograma de adoção plena.

Em termos de âmbito, a Fundação IFRS conclui que 65 países exigem as IAS/IFRS para todas as empresas de capital aberto, e outros 5 exigem as IAS/IFRS para todas exceto instituições financeiras cotadas. Cerca de 60 por cento dos 65 países que exigem as IAS/IFRS para todas as empresas cotadas, exigem também para as grandes empresas não cotadas, e grandes instituições financeiras. Mais de 90 por cento dos 65 países que exigem as IAS/IFRS para as empresas de capital aberto também permitem as IAS/IFRS para todas ou para a grande maioria das empresas não cotadas.

Dos 81 países analisados, foram feitas muito poucas modificações nas IAS/IFRS, quando ocorrem são geralmente consideradas como medida temporária nos planos de adoção das IAS/IFRS. Dos 81 países, 30 adotaram a norma IFRS para PME, e está atualmente a ser analisada em mais 11 países. Os 30 países que adotaram a norma IFRS para PME são Argentina, Bahamas, Butão (adoção prevista para 2014), Botswana, Brasil, Chile, Colômbia, Equador, Fiji, Geórgia, Hong Kong, Irlanda, Israel, Jamaica, Lesoto, Macedónia, Maurício, Mianmar, Arábia Saudita (adoção planejada), Singapura, África do Sul, Sri Lanka, Suíça, Tanzânia, Turquia, Uganda, Reino Unido, Venezuela, Zâmbia e Zimbábwe.

Relativamente ao G20, o perfil relativamente às IAS/IFRS é o seguinte:

1. Todos os países do G-20 assumiram o compromisso público de apoio a um único conjunto de normas de contabilidade globais de alta qualidade.

2. A autoridade competente em todos os países do G-20 assumiu um compromisso público em relação às IAS/IFRS como um único conjunto de normas de contabilidade globais.

3. Adoção das IAS/IFRS: em 14 das jurisdições do G20 adotaram as IAS/IFRS para a totalidade ou a maioria das empresas nos seus mercados de capitais públicos. Dos restantes seis países do G20:

a) Três permitem a adoção das IAS/IFRS numa base voluntária e limitada aos emissores nacionais e ou estrangeiros (Índia, Japão, Estados Unidos);

b) Um (Arábia Saudita) requer as IAS/IFRS numa base limitada (apenas bancos e companhias de seguros);

c) Um (China) convergiu substancialmente as suas normas nacionais para as IAS/IFRS; e

d) Um (Indonésia) adotou algumas IAS/IFRS, mas não anunciou um plano ou cronograma de adoção plena.

Em relação ao âmbito de utilização das IAS/IFRS, dos 14 países do G20 que adotaram as IAS/IFRS, 11 aplicam as IAS/IFRS a todas as empresas; dois (México e Argentina) exigem as IAS/IFRS para todas as empresas cotadas exceto as instituições financeiras e um (Canadá) permite as normas dos EUA para algumas empresas. Dos 14 países do G20, 13 que adotaram as IAS/IFRS para todas ou para a maioria das empresas cotadas, também

permitem as IAS/IFRS para todas ou para a maioria das empresas não cotadas. Contudo, tal como o nosso estudo revelará há bastantes diferenças entre o que está no *site* do IASB e a realidade que encontramos nos diferentes países da América Latina. Quer a Argentina, quer o Brasil e o México convergiram as suas normas, no Brasil os bancos também não estão a adotar e há alguma confusão muitas vezes por não se saber se se está a falar de contas consolidadas ou contas individuais.

Uma análise aos estudos empíricos prévios, mesmo aos do IASB, demonstra que não é claro quantos países adotaram ou convergiram com as normas do IASB e ainda muito pouco se sabe sobre as razões que levaram a esta adoção ou convergência. O estudo do IASB revela que existem diferentes “estádios” de adoção das IAS/IFRS, mesmo nos países que pertencem ao G20, não sendo muito claro de se só se fala de contas consolidadas ou se se fala de contas individuais.

Vários estudos empíricos prévios mostraram o impacto de pressões coercivas, normativas e miméticas na adoção das normas internacionais. Por exemplo, Touron (2005) estudou o domínio americano na adoção dos US GAAP por parte de empresas francesas nos anos 70; e Hassan (2008) revelou como a ajuda externa e do Fundo Monetário Internacional tiveram influência na adoção das IAS/IFRS pelo Egípto. Outros estudos revelam que o nível de educação técnica profissional é preditivo da adoção das normas internacionais (por exemplo, Guler et al., 2002; Hassan, 2008).

Mais estudos empíricos são necessários no tema e, por isso, se admite que o estudo levado a cabo nesta tese irá dar um contributo relativamente a uma parte do mundo particular, a América Latina, proporcionando um estudo detalhado sobre como e por quê estes países se envolveram, ou não, num processo de adoção ou convergência.

4.3 Estudos empíricos prévios sobre o processo de adoção e convergência na América Latina

Poucos estudos empíricos prévios existem sobre a adoção das IAS/IFRS nos países da América Latina, o que reforça a necessidade de se preencher esta lacuna. Quase todos os

estudos a que conseguimos aceder são de natureza técnica e foram excluídos nesta seção por não terem qualquer conteúdo empírico.

4.3.1 Estudos comparativos de vários países da América Latina

Steinbach e Tang (2014) estudaram o processo de adoção das IAS/IFRS pelo México, Brasil e Argentina. Trata-se de um estudo descritivo que apresenta como a empresa multinacional Coca-Cola implementou as normas internacionais no México. Os autores referem que estes países adotaram uma estratégia de adoção das IAS/IFRS ajustada às suas próprias culturas e necessidades. Enquanto o Brasil usou um período de três anos para convergir as suas normas (2007 a 2010), a Argentina adotou todas as IAS/IFRS de uma vez só que passaram a ser obrigatórias apenas para as empresas cotadas (exceto instituições financeiras), em 2012 (com a opção de adoção em 2011). De forma similar à Argentina, também o México obrigou todas as empresas cotadas (exceto instituições financeiras) a adotarem as IAS/IFRS em 2012 (mas no México existiu um período opcional de 4 anos: 2008 a 2011). Todos os países traduziram para a sua própria língua as normas internacionais e treinaram pessoas para trabalharem com empresas e universidades (40 pessoas no caso da Argentina, segundo os autores).

Sarquis et al. (2014, p.1) realizaram um estudo tendo como objetivo propor uma classificação, baseada nos sistemas contabilísticos, de cinco países da América Latina (Argentina, Brasil, México e Perú) que já adotaram as normas internacionais de contabilidade. Para os citados autores:

...apesar dos esforços internacionais de harmonização contábil, em torno da convergência para as IFRS, onde as empresas utilizariam o mesmo modelo contábil, reduzindo as diferenças de práticas, existem evidências empíricas de diferenças significativas na forma como estas têm sido aplicadas mundialmente, resultando no surgimento de “padrões nacionais de IFRS”. A tradicional separação dicotômica entre países Anglo-Saxões e da Europa Continental permanece mesmo após a adoção das IFRS. Diante dessas evidências, ainda é importante estudar a classificação dos sistemas contábeis, mesmo após a adoção de um modelo único (IFRS). Considerando-se a importância dos países da América Latina na economia global, bem como a falta de literatura sobre os impactos da adoção das IFRS nesses países, esta pesquisa analisa as práticas contábeis nos cinco principais países latinos que já adotaram as IFRS (Brasil, Argentina, Chile, México e Perú), com a finalidade de propor uma classificação desses países, com base nos sistemas contábeis.

A pesquisa conclui que, estes países têm práticas contábilísticas semelhantes, o que pode resultar de todos pertencerem ao GLENIF desde 2011 e serem membros do MERCOSUL. Dentre os cinco países, o Perú e o Chile são os que apresentam práticas contábilísticas mais semelhantes, sendo que Argentina, México e Brasil se distanciam um pouco mais devido às características específicas destes países.

Rathke e Santana (2015) estudaram se as práticas de gestão de resultados aumentaram ou diminuíram após a adoção das IAS/IFRS em três países da América Latina: Brasil, Chile e Perú. Concluíram que se observava diferentes níveis de gestão de resultados nos três países antes da adoção das IAS/IFRS mas que após a adoção essa manipulação às contas reduziu, fazendo com que a informação financeira seja mais homogênea. Assim, os autores concluem sobre os benefícios da adoção das IAS/IFRS não só por ter reduzido a gestão de resultados mas também por ter melhorado a qualidade da informação financeira.

Ainda dentro da problemática da gestão de resultados, e considerando de novo o Brasil e o Chile, Silva et al. (2015) estudam a influência da convergência com as IAS/IFRS entre 2004 e 2012. Concluíram que no Brasil a manipulação de contas era maior quanto maior fosse o tamanho da empresa e no caso do Chile a manipulação estava fortemente relacionado com o valor do volume de negócios. Outra conclusão do estudo é que a adoção das IAS/IFRS pelas empresas brasileiras e chilenas levou a redução da gestão de resultados, embora o efeito só seja significativo para as empresas chilenas. Rodríguez García et al. (forthcoming) analisaram 923 empresas listadas da Argentina, Brasil, Chile e México. Concluíram que, no período de 2000 a 2014, a mudança das normas contábilísticas locais para as IAS/IFRS aumentou a relevância do valor das informações financeiras (*value relevance*) e a relevância dos ganhos nas grandes empresas. Tendo em conta as evidências acima, os efeitos da adoção das IAS/IFRS nas empresas cotadas foram positivos.

A norma IFRS para PME tem vindo a ser implementada em diversos países do mundo, incluindo na América Latina. Berríos (2015) descreve a adoção da norma IFRS para PME na Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Perú, Uruguai e Venezuela. Todos estes países adotaram ou têm planos para adotar esta norma.

4.3.2 Estudos individuais de países da América Latina

Brasil

O Brasil é sem dúvida o país do GLENIF onde mais estudos têm sido efetuados relacionados com a adoção das IAS/IFRS. Um estudo interessante descritivo sobre a evolução das normas de contabilidade do Brasil em relação às IAS/IFRS foi feito por Salotti e Carvalho (2015). Estes autores concluem que apesar de todas as dificuldades, o Brasil conseguiu um sucesso assinalável nesta evolução, sendo o setor bancário “uma ilha isolada” (p.59) na convergência completa com as IAS/IFRS. Apesar do setor bancário ter sido pioneiro e ter adotado as IAS/IFRS nas contas consolidadas já em 2006, ao nível das contas individuais o Banco Central do Brasil tem-se recusado a adotar as IFRS/CPC, mantendo as normas do banco central, ignorando assim as normas internacionais, exceto em casos muito isolados.

Santos e Calixto (2010) realizaram um estudo com o objetivo de analisar os efeitos da primeira fase da transição para as IAS/IFRS (a partir de 2008, Lei 11.638/07), nomeadamente nos resultados das empresas listadas na Bovespa (Bolsa de Valores de São Paulo). Aplicaram o inverso do Índice de Conservadorismo de Gray (1980, 1988) a amostras gradativamente reduzidas, conforme a transparência e *compliance* com a nova norma. Foram verificados resultados, em média, superiores com as IAS/IFRS, quando comparados com as normas anteriores. Concluíram que a adoção do “full IFRS” em 2010, ou sua antecipação pelas empresas, tenderá a demonstrar resultados claramente superiores em relação à contabilidade tradicional brasileira.

Lourenço et al. (2013) analisaram o impacto da adoção das IAS/IFRS no Brasil na gestão de resultados. Usando uma amostra de empresas cotadas no período 2004-2011 concluíram que a gestão de resultados diminuiu no Brasil no período pós-adoção das IAS/IFRS (2010-2011). Da mesma forma, Lourenço et al. (2013) concluíram que tem havido uma redução na gestão de resultados no Brasil no período 2004-2011, notando-se uma descontinuidade no período de 2010, quando se deu a adoção das IAS/IFRS.

Usando uma amostra de 54 empresas do mercado de capitais de São Paulo, Lima et al. (2010) concluíram que as empresas maiores, mais expostas aos mercados de capitais, e com mais necessidades de financiamento têm práticas contabilísticas mais convergentes com as IAS/IFRS, o que lhes reduz os seus custos de transação e lhes aumenta a liquidez.

A norma IFRS para pequenas empresas foi recentemente introduzida no Brasil e Carvalho (2015) trata as dificuldades relacionadas com a sua implementação no Estado do Maranhão. Os resultados da análise de conteúdo a 120 empresas analisadas no período 2008-2013 mostram que só três estavam a adotar a IFRS para PME. Com base em entrevistas o autor conclui que os profissionais argumentavam que estavam mais familiarizados com as normas brasileiras de contabilidade, que a norma internacional era muito complexa e apresentava divergências fiscais. Argumentavam ainda com a falta de interesse por parte dos usuários de demonstrações preparadas com base no normativo internacional que não usam a informação para a tomada de decisão mas apenas para efeitos fiscais. Apenas 18% dos contabilistas disseram ter estudado as IAS/IFRS, considerando as normas brasileiras mais simples por estarem ligadas aos normativos fiscais. A outra razão para a não adoção prende-se com as baixas *fees* pagas pelo trabalho do contabilistas o que os obriga a ter muitas empresas, não havendo tempo para melhorar a qualidade da informação. O uso da IFRS para PME obrigaria a um aumento do valor pago pelas empresas ao contador pelos serviços de contabilidade o que até ao momento ainda não aconteceu.

Relativamente à necessidade de formação do profissional de contabilidade na IFRS para PME, Morais e Macagnan (2015) estudam a perceção deste profissional sobre a necessidade de educação continuada nesta norma. Usando questionários concluíram que o contador ainda tem dificuldades na preparação de demonstrações usando esta norma, havendo necessidade de continuar a formação continuada, alertando para a necessidade do Conselho Regional de Contabilidade e das Universidades continuarem a ensinar esta norma.

Chile

Amar et al. (2009) estudaram o impacto que o anúncio feito de adoção das IAS/IFRS, por algumas empresas chilenas teve na rentabilidade das ações antes e depois deste evento. Concluíram que não havia diferenças estatisticamente significativas, comprovando a hipótese de que o valor de mercado está mais relacionado com os fluxos de caixa futuros do que com os valores contabilísticos.

Também para o caso chileno, Jara et al. (2010) estudaram as alterações nas demonstrações financeiras de 18 empresas cotadas do setor elétrico. Como em outros estudos internacionais, observam um aumento no capital próprio e nos resultados líquidos em consequência dos ajustes ao novo normativo, basicamente explicadas pelas revalorizações efetuadas através da IAS 16 Ativos Tangíveis e da IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Perú

Becerra (2014) estudou o impacto gerado nas demonstrações financeiras das empresas peruanas, como resultado da adoção pela primeira vez das IAS/IFRS para o período que corresponde ao ano 2011. Usando uma amostra de empresas que declararam que aplicaram as IAS/IFRS pela primeira vez no ano 2011, concluíram que as empresas peruanas que adotaram as IAS/IFRS tiveram um impacto positivo nos ativos e no capital próprio da maioria das empresas analisadas.

Nakasone (2015) faz uma revisão do sistema contabilístico do Perú, e um estudo quantitativo e qualitativo sobre a norma IFRS para PME. Conclui que são usadas diferentes normas de contabilidade no Perú, não sendo apenas usadas as Full IFRS e a IFRS para PME; a ideia de que a norma IFRS para PME está a ser amplamente usada deve ser rejeitada; grande parte das empresas PME no Perú fazem a contabilidade simplesmente para fins fiscais e não usam as normas do IASB para a tomada de decisão.

Venezuela

Em relação à Venezuela, Gómez et al. (2011) estudaram o grau de cumprimento das IAS/IFRS das empresas cotadas na Bolsa de Caracas, no período 2007-2006, usando o índice de Jaccard. Os autores concluíram que estas empresas por estarem sujeitas ao controle da Comisión Nacional de Valores (CNV) apresentam um grau de cumprimento elevado das normas internacionais.

5 APLICABILIDADE DA TEORIA INSTITUCIONAL NO PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

5.1 Introdução

Este capítulo tem por objeto responder a outro objetivo conceptual da Tese que visa perceber a importância da Teoria Institucional na explicação do fenómeno da adoção das IAS/IFRS. Esta Tese, como já foi salientado, adota a Teoria Institucional na explicação da adoção e da convergência das normas internacionais de contabilidade nos países que compõem o GLENIF, como enquadramento teórico para a explicação e interpretação da mobilização de diferentes associações e atores neste processo. A pesquisa em contabilidade cada vez mais encara a contabilidade como uma prática social e institucional (Miller, 1994).

A Teoria Institucional tem sido cada vez mais usada em estudos teóricos e empíricos na área da Contabilidade. Este capítulo é composto por três seções. Começa por se fazer uma breve apresentação da Teoria Institucional, de forma a apresentar os principais conceitos que serão adotados na parte empírica, nomeadamente na sua vertente mais sociológica, designada como Nova Sociologia Institucional e institucionalismo histórico. Esta seção tentará mostrar o potencial desta teoria para os estudos na área da harmonização contabilística internacional, nomeadamente nos países que compõem o GLENIF. Na seção seguinte, é feita a revisão dos trabalhos efetuados na contabilidade com base nesta teoria. Em seguida, serão abordados de forma mais específica os trabalhos realizados na área da harmonização internacional e da normalização contabilística internacional. Estes estudos serão importantes para mais tarde se fazer a análise e interpretação dos resultados obtidos no estudo empírico.

5.2 Fundamentos da Teoria Institucional

A contabilidade é vista como uma instituição que pode ajudar a reduzir os custos de transação, reduzir os custos de informação e a assimetria de informações, reduzir os custos

de coordenação e melhorar a aplicação dos direitos de propriedade (Caria e Rodrigues, 2014; Wysocki, 2011). A aplicação da Teoria Institucional aos estudos das organizações emergiu em meados dos anos 70, focando nos sistemas de valores e na forma como os sistemas são construídos e reconstruídos pela ação social (Greenwood et al., 2008; Guerreiro, 2012). No que respeita à área da harmonização contabilística, o ponto de partida desta investigação, designada por Wysocki (2011) como New Institutional Accounting, resultou de uma oposição à ideia que assume que a harmonização contabilística se faz apenas por razões de eficiência e por meras razões de redução de custos, desconsiderando as razões de legitimidade.

A Teoria Institucional caracteriza-se pela assunção que as organizações têm objetivos não só de redução de custos e de eficiência mas também de legitimidade. A premissa básica da Teoria Institucional é que as organizações tendem a estar em conformidade com normas predominantes e influências sociais, dado que se não o fizerem, seja cerimonialmente ou, na verdade, perdem legitimidade (Carruthers, 1995; DiMaggio e Powell, 1983; Rodrigues e Craig, 2007). A legitimidade é o resultado de uma avaliação normativa e social sobre o grau em que uma organização parece “estar em conformidade com as normas sociais, valores e expectativas” (Ashforth e Gibbs, 1990, p. 177). Como a legitimidade é um objetivo importante, porque as empresas precisam de corresponder aos valores e às expectativas sociais, isso encoraja uma convergência nas práticas organizacionais e leva ao isomorfismo estrutural em que as organizações se tornam parecidas, sem necessariamente melhorar a sua eficiência (DiMaggio e Powell, 1983; Rodrigues e Craig, 2007). Por exemplo, se as normas internacionais de contabilidade forem consideradas como facilitadoras do desempenho de tarefas contabilísticas de forma eficiente e eficaz (ou “melhores práticas”) elas acabam por ser institucionalizadas (Greenwood & Hinings, 1996; Guerreiro, 2012).

Tal como salientado por Guerreiro (2012), em 1995, Scott esclareceu melhor o conceito de instituição, e como determinada prática fica institucionalizada, destacando os pilares regulativo, normativo e cultural-cognitivo que sustentam as instituições. Assim, um aspecto importante que diferencia a abordagem institucional das teorias organizacionais é que considera não só os ambientes técnicos mas também os elementos culturais, como os

símbolos, os sistemas cognitivos, e as crenças normativas (Scott, 1987). Scott e Meyer (1991) e Scott (1992) definem como ambientes técnicos como aqueles em que um produto ou serviço é trocado, em que as organizações são recompensadas por usarem processos eficientes e eficazes. Já os ambientes institucionais são definidos como caracterizados pela elaboração de regras e exigências a que as organizações individuais devem obedecer para poderem receber apoio e legitimidade (Guerreiro, 2012; Scott e Meyer, 1991). Os ambientes institucionais incluem ainda os entendimentos e as expectativas sobre os comportamentos e as formas organizacionais adequadas que são compartilhados pelos membros da sociedade (Tolbert, 1985). Nestes ambientes, as empresas são compensadas não só pela eficiência e eficácia, mas também por estabelecerem estruturas e processos que são considerados adequados (Scott, 1991). Os institucionalistas são céticos sobre o uso de apenas razões técnicas para justificar a adoção de práticas ou procedimentos. Eles alegam que muitas práticas empresárias são adotadas não apenas por razões de eficiência, mas muitas vezes para melhorar a reputação de uma organização como sendo racional, moderna, responsável e juridicamente compatível (Carruthers, 1995, p 316; Meyer e Rowan, 1977, p. 45; Rodrigues e Craig, 2007). A busca pelas “melhores práticas” encoraja a convergência nas estruturas e práticas organizacionais levando ao isomorfismo estrutural sem necessariamente melhorar a eficiência (DiMaggio e Powell, 1983; Rodrigues e Craig; 2007). Carruthers (1995, p 317) e DiMaggio e Powell (1983) chama a atenção para a diferenças entre isomorfismo competitivo (que se baseia em concepções de eficiência, na forma mais barata ou na maneira mais eficiente de fazer alguma coisa) de isomorfismo institucional (as organizações tendem a adotar as mesmas práticas ao longo do tempo em resposta a pressões institucionais de outras organizações ou setores econômicos). DiMaggio and Powell (1983; p. 150) argumenta que o isomorfismo institucional surge porque as “outras organizações” são os fatores mais importantes que as organizações devem considerar na sua atuação.

DiMaggio e Powell (1983, p.150) identificaram as três principais formas de isomorfismo institucional que são conhecidos como: o isomorfismo coercivo, o isomorfismo mimético e o isomorfismo normativo (ver também Carpenter e Feroz, 2001; Maroun e Van Zijl, 2015; Rodrigues e Craig, 2007). Os autores reconhecem que as três

formas se misturam e definem o isomorfismo coercivo como o modo como as organizações estão sujeitas a pressões externas, quer a partir de organizações de que dependem diretamente, quer a partir de expectativas culturais (Carruthers, 1995, p. 317; Rodrigues e Craig, 2007, p.743; Maroun e Zidjl, 2015). Por exemplo, a organização pode ser pressionado pelo Estado ou pela sua empresa mãe a adotar determinada prática; ou pode estar sobre pressão por parte dos *stakeholders*, nomeadamente instituições financeiras internacionais como o Banco Mundial ou o Banco Inter-Americano de Desenvolvimento, para adotar práticas que estejam alinhadas com as expectativas sociais ou os sistemas de valores (Suchman, 1995; Maroun e Van Zijl, 2015). No entanto, devido à obrigação, a adesão às pressões coercivas pode ser em grande parte cerimonial (*decoupling*), ou seja, embora se diga que se cumpre há um desfasamento entre o que se diz e o que se faz (DiMaggio e Powell, 1983; Rodrigues, 2012), havendo assim adoções ditas “label” (Carmona e Trombetta, 2008; Daske et al., 2007).

“O isomorfismo mimético diz respeito à forma como as organizações imitam as ações de organizações semelhantes que são consideradas como as mais legítimas” (Rodrigues e Craig, 2007, p.143). Assim, as empresas tendem a replicar as ações e as estruturas que as empresas bem-sucedidas adotam (Rodrigues e Craig, 2007; Maroun e van Zijl, 2015).

O isomorfismo normativo deriva de dois aspectos essenciais da profissionalização: a educação formal e legitimação da base cognitiva por especialistas nas universidades; e, as redes e associações profissionais que facilitam a rápida difusão de novos modelos e práticas (Carpenter e Feroz, 2001; DiMaggio e Powell, 1983; Rodrigues e Craig, 2007; Maroun e van Zijl, 2015). As profissões tendem a exercer um forte isomorfismo normativo através do seu controle dos procedimentos de registo e de certificação e acreditação de cursos universitários (como é, por exemplo, o caso em Portugal) (Rodrigues e Craig, 2007). Assim, o isomorfismo normativo aparece geralmente por reivindicações de determinadas profissões (como é o caso da contabilidade) em que a educação e formação semelhantes incutem valores profissionais idênticos sobre o que são as “melhores práticas”. Também uma empresa ou uma organização pode ver o seu *status* melhorado se os seus gestores e contabilistas forem membros de um órgão profissional considerado legítimo (casos das

organizacionais nacionais que aderem ao GLENIF, por exemplo (Boxenbaum & Jonsson, 2008; Guerreiro, 2012; Maroun e van Zidjl, 2015).

As organizações que adotam as novas práticas na primeira fase são normalmente motivadas por considerações técnicas e de eficiência. Este é o caso normalmente da adoção voluntária. Já as adotantes posteriores respondem principalmente a preocupações de legitimidade (Dillard et al., 2004; Guerreiro, 2012; Guerreiro et al., 2015). Este é o caso dos países que impõe aos seus países para se legitimarem perante os seus constituintes. Neste caso, podem aparecer contradições entre as regras institucionais e a eficiência organizacional interna que são normalmente resolvidas através de *decoupling* (Rodrigues e Craig, 2007; Zucker, 1987). O *decoupling* é definido como o “desfasamento entre as estruturas formais e informais (Meyer, 1986; Meyer and Rowan, 1977; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Rodrigues e Craig, 2007). O desacoplamento pode ser visto como uma reação natural que pode aparecer quando as organizações estão sujeitas a contextos de racionalidade e estão buscando legitimidade social (Oliver, 1991; Guerreiro, 2012). As empresas apresentam uma “fachada” (*window-dressing*), um “label”, onde tentam mostrar que tudo funciona como é divulgado publicamente para impressionar os *stakeholders* (Rodrigues, 2012).

Orton e Weick (1990, p. 205) adoptaram uma interpretação multidimensional e dialéctica de *loose-coupling* e distinguiram e desenvolveram os conceitos de *tight coupling* e *decoupling* (Rodrigues, 2012, p.49). Os sistemas *tight coupling* respondem de forma idêntica ao nível técnico e institucional; os sistemas *decoupling* respondem de forma distinta ao nível técnico e institucional. Já os sistemas *loosely coupled* têm alguma capacidade de resposta mas nem sempre conseguem responder de forma idêntica ao nível técnico e institucional (Rodrigues, 2012, p.49). Assim, seguindo Rodrigues (2012), ao nível do relato financeiro, pode considerar-se que uma empresa está em *tight coupling* quando as práticas de relato financeiro respondem ao nível do que se divulga; *loose coupling*, quando a empresa responde apenas a alguns requisitos das normas internacionais de contabilidade mas divulga que o seu sistema contabilístico está completamente de acordo com as normas internacionais; e *decoupling*, quando a empresa diz que adota as normas internacionais de contabilidade mas o seu sistema contabilísticas mantem as lógicas do

sistema de contabilidade baseado nas normas nacionais. Estes conceitos têm suscitado interesse acadêmico e vários estudos têm aplicado estes conceitos na compreensão não só das práticas contabilísticas como também dos processos de mudança contabilística (por exemplo, Carruthers, 1995; Cruz et al., 2009; Guerreiro et al., 2012a); Guerreiro et al., 2015; Lukka, 2007; Nor-Aziah e Scapens, 2007; Rodrigues e Craig, 2007; Rodrigues, 2012).

A institucionalização, mais do que um resultado, tal como foi considerado no início pelos institucionalistas, é um processo através do qual os componentes da estrutura formal se tornam amplamente aceitos, e se começam a aceitar como adequados e necessários para legitimar as organizações (Tolbert e Zucker, 1983). Lawrence et al. (2001) identificaram quatro mecanismos de institucionalização: influência, força, disciplina e dominação. Os autores argumentam que cada forma de poder tem implicações específicas para o ritmo de institucionalização e para a estabilidade da instituição. O poder nas sociedades atuais é mais da forma “power-knowledge” (Rodrigues e Craig, 2007; Maroun e van Zidjl, 2015), o que significa que quando se fala de poder se refere ao poder mais relacionado com o conhecimento, com as redes e os interesses organizados do que da força das armas. Sendo a institucionalização um processo político, que reflete o poder relativo dos interesses organizados e os atores que se mobilizam em torno deles, o que se torna institucionalizado vai depender do poder dos atores e das suas lógicas institucionais (Thornton, 2002) que os leva a apoiar a institucionalização, ou opor-se a ela, ou não se esforçam para influenciar essa institucionalização (DiMaggio, 1988, p. 13).

Mais recentemente, os institucionalistas começaram também a dar atenção aos processos de desinstitucionalização, explicando como as instituições enfraquecem e desaparecem. A desinstitucionalização refere-se à erosão, descontinuidade ou deslegitimação de uma prática ou atividade institucionalizada (Oliver, 1992).

Oliver (1992) identificou pressões políticas, funcionais e sociais que podem precipitar a desinstitucionalização. De acordo com Oliver (1992, p. 582) as ameaças à persistência de uma prática institucionalizada pode ser explicada pelo declínio: (i) da necessidade funcional da prática, (ii) dos interesses e agendas políticas que apoiam a sua manutenção; (iii) do grau de consenso cultural entre os atores; (iv) das interações que são necessários para sustentar a coerência institucional. Devem ser incorporadas

considerações políticas e econômicas nas explicações institucionais, a fim de se compreender a mudança institucional ou a persistência institucional (Oliver, 1992).

Nos últimos anos, a Teoria Institucional teve alguns desenvolvimentos que visam ultrapassar algumas limitações que esta teoria apresentava. Uma das limitações apontadas era a oposição entre os fatores técnicos (ou de mercado) e os fatores institucionais. Pesquisadores institucionais começaram a reconhecer que as pressões institucionais e econômicas não são mutuamente exclusivas, podem existir simultaneamente, já que as empresas desejam (quer nas entidades públicas, quer nas entidades privadas) resultados econômicos mas também legitimidade (Carruthers, 1995; Greenwood et al., 2008; Guerreiro, 2012; Hopper e Major, 2007, p. 63).

Uma outra limitação da teoria institucional que tem vindo a ser ultrapassada é a ênfase no isomorfismo e a quase negligência do poder, da agência e dos interesses dos atores (Dillard et al., 2004; DiMaggio, 1988; Guerreiro, 2012; Lounsbury, 2008; Oliver, 1991; Scott, 2001). Pode acreditar-se que a criação do GLENIF faz parte de uma “onda” de isomorfismo com a adoção passiva a nível mundial das IAS/IFRS. Mas importa perceber se este pressuposto de passividade existe ou se há atores e agência a fazerem a mudança, e como os atores se mobilizam em função dos seus interesses. Mais do que explicar práticas isomórficas e como as organizações seguem essas práticas, importa perceber a mudança divergente, como se muda das normas locais para as internacionais, quais são as dialécticas desenvolvidas, quais lógicas institucionais que levam uma entidade a mudar os seus padrões históricos e deixar uma lógica institucional para outra lógica institucional (Dacin et al., 2002; Guerreiro et al., 2012a).

Um outro ramo importante que se tem vindo a desenvolver no âmbito da Teoria Institucional é o conceito de *Institutional Entrepreneurship*. Este conceito permite perceber as condições em que os indivíduos se tornam empreendedores da mudança (Hardy & Maguire, 2008). Os empreendedores da mudança institucional podem ser definidos como atores organizacionais que têm interesses em determinadas instituições e mobilizam recursos para mudar ou para criar instituições (Guerreiro et al., 2015). Assim, estes atores substituem umas práticas e depois trabalham no sentido de que elas sejam consideradas como “normais” pelos outros atores do campo organizacional, contribuindo para a

institucionalização das novas práticas (Batillana et al., 2009); (Hardy & Maguire, 2008). Vários estudos têm vindo a ser introduzidos argumentando que a mudança é feita pelos empreendedores (*institutional entrepreneurship*) que têm poder e interesses (Batillana et al., 2009; Guerreiro et al, 2015). Assim, este conceito da Teoria Institucional tenta seguir as atividades dos atores que têm um interesse em particulares arranjos institucionais e que procuram recursos para criar novas instituições ou transformar instituições existentes (Maguire et al., 2004). Assim apesar da tendência para a estabilidade institucional e para a “path dependence” institucional, importa perceber como os atores enveredam pela mudança institucional divergente e não-isomórfica (Batillana et al., 2009; Battilana, 2006).

Oliver (1991) incorporou a agência no seu modelo, enfatizando uma abordagem estratégica para a racionalidade dos atores que explica as divergências com motivações e comportamentos. Após a classificação de diferentes comportamentos que as organizações podem apresentar em resposta às pressões institucionais, Oliver (1991) identificou as condições que limitam a vontade e a capacidade das organizações para se conformar a essas pressões. As respostas organizacionais às pressões institucionais no sentido da conformidade dependem de: por que razão essas pressões estão sendo exercidas; quem está a exercê-las; o que são essas pressões; como e por que meios elas são exercidas, e onde elas ocorrem (Oliver, 1991, p.159). Guerreiro et al. (2012a) usaram o modelo de Oliver (1991) para explicar a adoção voluntária das IAS/IFRS pelas empresas não cotadas em Portugal. Este modelo ajudou a explicar a mudança voluntária mas acabou por ter que ser complementado com recurso às lógicas institucionais: ou seja, a análise dos dados permitia perceber que as empresas que adotaram voluntariamente as IAS/IFRS tinham uma lógica mais “common law”, ou seja, viram a mudança de normas “code-law” para normas “common law” como algo que lhe aumentava a legitimidade em relação aos seus *stakeholders*.

Assim, a agência e a forma como os atores se mobilizam (mudança voluntária para as IAS/IFRS) pode ser explicada através da introdução do conceito de lógicas institucionais. Tal como salientado por Guerreiro et al. (2012a), Friedland e Alford (1991) introduziram o conceito de lógicas institucionais para descrever as práticas contraditórias e crenças inerentes nas instituições. Argumentam que as instituições centrais das sociedades

modernas têm lógicas centrais que condicionam os comportamentos individuais. Assim, as lógicas constituem as regras e convenções de um campo organizacional particular, que ajudam os atores organizacionais a chamar a atenção para um conjunto limitado de questões e soluções que são consistentes como a lógica prevalecente, estas crenças determinam quais as questões que são importantes e devem ser foco de atenção e determinam quais as respostas e soluções que são fundamentais. Assim, enquanto as lógicas “common law” ligam-se com a eficiência dos mercados, as lógicas “code-law” ligam-se mais à fiscalidade e à lei (Guerreiro et al., 2012; Thornton, 2002).

A atuação dos atores é teorizada considerando as contradições entre as lógicas de diferentes ordens institucionais (Thornton & Ocasio, 2008). A existência de várias lógicas para uma determinada prática (por exemplo na contabilidade entre “code-law” versus “common law”) fornece em princípio uma base para a resistência à mudança dado que as pessoas resistem naturalmente à mudança (Guerreiro et al., 2012; Marquis e Lounsbury, 2007). Contudo, quando as lógicas são consideradas como as mais corretas, como as que devem ser adotadas, elas influenciam fortemente os comportamentos levando à mudança (Owen-Smith e Powell, 2008). Assim, tal como se verá no estudo empírico, apesar das organizações que compõem o GLENIF buscarem o poder, o *status* social associado às IAS/IFRS e as vantagens econômicas associadas ao seu uso, a sua atuação é também constrangida por lógicas institucionais vigentes (ligadas à fiscalidade e ao conservadorismo dos bancos) que guiam o seu comportamento (Thornton & Ocasio, 2008).

A Teoria Institucional incorpora ainda o institucionalismo histórico. Na análise de cada país, não podemos esquecer que todos tiveram uma trajetória histórica independente. Os institucionalistas históricos argumentam que as políticas tendem a ser mantidas a não ser que haja uma força externa importante para a mudança. Desta forma, se considera que as práticas contabilísticas mantem-se a menos que haja uma pressão externa para mudar. Os historiadores institucionalistas definem as instituições como sendo entidades duradouras que não podem mudar instantaneamente e rapidamente; estudam as circunstâncias particulares que fazem com que uma instituição seja adotada e como as instituições se reproduzem ao longo do tempo (Mahoney, 2000). Depois de uma instituição ser escolhida num determinado momento crítico, a instituição segue um caminho em

função de sequências de auto-reforço ou reativas em relação à instituição. As sequências de auto-reforço caracterizam-se por apoiarem a formação e a reprodução de uma instituição que segue um caminho (*path dependence*). As sequências reativas, de acordo com Mahoney (2000), pelo contrário mudam a trajetória de uma instituição. Assim, enquanto as sequências de auto-reforço aumentam a institucionalização, as sequências reativas diminuem ou transformam a instituição. A transformação da instituição faz-se por re-orientações que estão associadas a choques externos (Djelic and Quack, 2007).

5.3 A Teoria Institucional e a Contabilidade

A crescente utilização da Teoria Institucional na contabilidade fez com que Wysocki (2011, p. 309) designe esta área como “new institutional accounting” (NIA). Nesta área a contabilidade é visualizada como uma prática social e institucional e cada vez mais pesquisadores têm vindo a estudar a forma como as práticas contabilísticas são criadas, e alteradas. A Teoria Institucional assume que as organizações são influenciadas pela sociedade, e por sua vez, as organizações têm influência sobre a sociedade em que operam (Deegan e Unerman, 2006). Logo, a contabilidade é influenciada pelo ambiente institucional de cada país (Gernon e Wallace, 1995) e a qualidade e eficiência de um sistema contabilístico são influenciadas não só pelas restrições físicas e tecnológicas numa economia mas também por outras instituições que afetam a oferta e a procura de informação financeira (Wysocki, 2011).

A Teoria Institucional é, talvez, a abordagem dominante para a compreensão das organizações e nos estudos organizacionais (Greenwood et al., 2008). Contudo, a sua utilização na pesquisa em contabilidade é ainda recente e ainda permanece em grande parte subutilizada em contabilidade, embora se possa dizer que é o ramo da teoria organizacional que provavelmente está a ter mais influência na pesquisa em contabilidade nos anos mais recentes (Guerreiro, 2012; Moll et al., 2006; Pereira, 2013).

Dentro dos primeiros autores a adotar a Teoria Institucional na pesquisa em contabilidade destacam-se Covalski et al. (1988), Meyer (1986), Covalski e Dirsmith (1988) e Mezas (1990) (Guerreiro, 2012; Pereira, 2013). Assim, a aplicabilidade e a

utilidade da Teoria Institucional no campo da contabilidade tem sido comprovada ao longo dos anos por vários estudos que foram elaborados considerando organizações pertencentes ao setor público e organizações sem fins lucrativos, organizações profissionais e regulatórias, e organizações privadas, incluindo bancos. Os estudos no âmbito do setor público são mais extensos e incluem por exemplo: Brignall e Modell, 2000; Broadbent et al., 2001; Covalleski e Dirsmith, 1991; Covalleski et al., 1993; Mezas e Scarselletta, 1994; nos estudos no âmbito do setor privado destacam-se, por exemplo, Al-Twaijry et al. (2003), Burns (2000), Chalmers e Godfrey (2004), Chung et al. (2000), Granlund e Lukka (1998), Mezas (1990), e Tsamenyi et al. (2006); Guerreiro et al. (2012 a); b); 2015); Pereira, 2013; ao nível das associações profissionais e regulatórias são de destacar os estudos de Bealing (1994), Dirsmith et al. (1997), Fogarty (1996), Fogarty e Rogers (2005), Greenwood, Suddaby e Hinings (2002), Gupta et al. (1994), Hines et al. (2001), Mezas e Scarselletta (1994), e Rollins e Bremser (1997).

Os estudos efetuados até hoje cobrem uma gama de diferentes áreas de pesquisa em contabilidade, sendo de destacar os estudos no âmbito da contabilidade de gestão (como, por exemplo, Abernethy e Chua, 1996; Collier, 2001; Cruz et al., 2009; Hyvönen et al., 2009; Hopper and Major, 2007; Lapsley e Pallot, 2000; Modell, 2001, 2009; Nor-Aziah e Scapens, 2007). Mas outras áreas que têm sido objeto de estudo usando a Teoria Institucional têm sido a história da contabilidade (ver, por exemplo, Carmona e Macías, 2001; Carmona e Donoso (2004); Carmona e Trombetta, 2008; Gomes et al., 2008, 2014).

A Teoria Institucional tem-se revelado como uma ferramenta analítica e explicativa importante sendo particularmente útil para analisar as organizações que são confrontadas com pressões institucionais e de mercado simultaneamente. Esta Teoria tem servido para enriquecer a pesquisa em contabilidade e tem ajudado a conceituar a análise, particularmente focalizando a dinâmica dos processos de mudança contabilística e os condutores (atores) da mudança (ver, por exemplo, Burns, 2000; Chung et al., 2000; Fogarty e Rogers, 2005; Granlund e Lukka, 1998; Modell, 2003; Tsamenyi et al., 2006). Todos estes estudos têm vindo a demonstrar que as práticas contabilísticas representam meios não só de obtenção de eficiência, como também os meios como as organizações podem obter legitimidade externa (ver, por exemplo, Ansari e Euske, 1987; Chalmers e

Godfrey, 2004; Fogarty, 1996; Geiger e Ittner, 1996; Guerreiro et al., 2012a);b); 2015; Gupta et al., 1994; Pereira, 2013; Rahaman et al., 2004).

Dentro dos conceitos da Teoria Institucional, e que serão usados nesta tese, destacam-se os conceitos de institucionalização e desinstitucionalização, legitimidade, isomorfismo institucional, desacoplamento (*decoupling*), lógicas institucionais (*institutional logics*) e empreendedorismo institucional (*institutional entrepreneurship*). Os estudos que usam estes conceitos têm ajudado a destacar como as pressões institucionais são exercidas, que lógicas são dominantes, por meio das ações dos diferentes atores no processo de institucionalização das práticas contabilísticas (ver, por exemplo, Burns, 2000; Christensen, 2003; Covalleski e Dirsmith, 1988; Covalleski et al., 1993, Dirsmith et al., 1997; Granlund e Lukka, 1998; Guerreiro et al., 2012a); b); 2015; Hussain e Hoque, 2002; Lapsley e Pallot, 2000; Rodrigues e Craig, 2007).

5.4 Estudos prévios que usaram a teoria institucional como lente teórica na interpretação do processo de normalização internacional da contabilidade

De acordo com Cooper e Robson (2006), as regras de contabilidade influenciam a forma como os recursos são produzidos e distribuídos na economia, influenciam o que é considerado organizacionalmente e socialmente racional e valioso, e o que é considerado irrelevante num dado nível organizacional (ver também Guerreiro, 2012). A contabilidade é influenciada pelo contexto mas também influencia esse próprio contexto (Hopwood e Miller, 1994).

Como já foi dito, o IASB recebeu um grande apoio e legitimidade quando a União Europeia (através da proposta do Regulamento 1606/2002) e outros países como a Austrália e a Nova Zelândia decidiram avançar com o objetivo de adoção das normas internacionais de contabilidade (Bova e Pereira, 2012). A partir de 2005 todas as empresas cotadas nos mercados de capitais da União Europeia passaram a ser obrigadas a preparar as suas demonstrações financeiras consolidadas com base nas IAS/IFRS. Este incremento da legitimidade do IASB está relacionado com o fato de em 2000, a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO) ter recomendado aos seus membros que

permitissem a adoção das IAS/IFRS. Com esta tomada de posição da IOSCO, o IASB viu reconhecido um trabalho que vinha a desenvolver desde a sua fundação em 1973. A estrutura conceitual e as normas desenvolvidas pelo IASB constituem um conjunto de pronunciamentos considerados de elevada qualidade (em particular a partir de 1995 e da alteração da estrutura do IASB em 2001) (ver, por exemplo, Whittington, 2005). Este incremento na legitimidade do IASB, por força do aumento da qualidade percebida dos seus pronunciamentos, levou a uma ampla aceitação das normas IAS/IFRS a nível mundial (Alp e Ustundag, 2009; Guerreiro, 2012; Rodrigues e Guerreiro, 2004).

Em consequência da constatação de que o movimento de harmonização contabilística internacional não pode apenas ser explicado por razões técnicas ou de eficiência (ver por exemplo, Chua e Taylor, 2008; Guerreiro, 2012), vários estudos têm vindo a surgir no sentido de se considerar também argumentos institucionais e de legitimidade na explicação da adoção ou convergências com as normas internacionais (Guerreiro et al., 2012a; b; 2015; Maroun e van Zijl, 2015, Guerreiro et al., 2015).

No contexto do estudo da adoção ou convergência ao nível dos países, vários estudos foram já feitos. Mir e Rahaman (2005) analisaram a adoção das IAS/IFRS no Bangladesh usando dados obtidos a partir de entrevistas e dados de arquivo. Os autores concluem que as pressões coercitivas exercidas pelo Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional no Governo do Bangladesh e na profissão contabilística deste país foram importantes para explicar a adoção das IAS/IFRS por parte da profissão contabilística deste país. Estes autores argumentam que a natureza não democrática da adoção das normas levou a conflitos e a um baixo grau de adoção. Os conflitos resultaram também da falta de infra-estruturas que permitisse a coordenação entre as associações profissionais do Bangladesh, de que resultaram deficiências no processo de institucionalização. Este estudo foi marcante pois contribuiu para o melhor conhecimento sobre o papel dos organismos doadores na difusão das IAS/IFRS.

Embora não no âmbito da adoção das IAS/IFRS mas no âmbito do uso das normas dos EUA, Touron (2005) usou a Teoria Institucional para analisar como três empresas francesas (Saint-Gobain, Pechiney e Rhône-Poulenc) decidiram adotar as normas americanas nas contas consolidadas no início da década de 70. O autor identificou o papel

decisivo da Price Waterhouse na emergência das novas práticas mostrando que o uso das normas americanas e mostrou que o uso de normas aceitas internacionalmente não é uma inovação mas uma imitação. Apesar de dizerem que estavam a adotar as normas americanas, Tournon (2005) identificou “window-dressing”, ou seja, as práticas contabilísticas das empresas francesas distanciavam-se das normas de contabilidade americanas.

Irvine (2008) trata as pressões institucionais que existiram nos Emirados Árabes Unidos (EAU) na adoção das IAS/IFRS ao nível societal (ou seja, ao nível do país), mostrando as pressões a que os EAU estiveram sujeitos. Para isso usa informação que foi tornada pública neste tema. A autora identifica neste processo de adoção quer pressões coercivas, quer normativas, que incluíram o Banco Mundial, as empresas multinacionais, as empresas de contabilidade *Big 4*, e as nações parceiras a nível internacional. Irvine (2008) afirma que após a adoção, apareceram novas expectativas institucionais ao nível das associações (*organizational field level*) e ao nível das organizações individuais. Em consonância com Mir e Rahaman (2005), ela argumenta que muitos países emergentes e países em desenvolvimento estão a adotar as IAS/IFRS para aumentar a eficiência e a legitimidade e de credibilidade. Contudo, a questão que coloca é até que implementação das IAS/IFRS significará IAS/IFRS adoção. Esta preocupação relaciona-se com as incertezas sobre os efeitos práticos da harmonização contabilística internacional em contextos tão diferentes e questiona, tal como outros autores (Rodrigues e Craig, 2007) até que ponto algum *decoupling* não será esperado.

Judge et al. (2010) tentaram perceber as razões subjacentes à adoção ou convergência com as IAS/IFRS, e as que explicam por que razão algumas nações resistem a essa mudança. Sabendo que as razões económicas (nomeadamente o aumento da comparabilidade e transparência) não têm sido comprovadas (Chua e Taylor, 2008), analisando dados de 2008, usam a Nova Teoria Institucional para prever os antecedentes da adoção em 132 países. Depois de controlarem a capitalização dos mercados e o crescimento do PIB, concluem que a ajuda internacional, penetração das importações, e nível de educação são preditores da adoção das IAS/IFRS em 132 países desenvolvidos e em desenvolvimento. Concluem também que as três formas de pressões institucionais

(coercivas, miméticas e normativas) avaliadas respetivamente através da ajuda internacional, grau de penetração das importações e nível educacional explicam a adoção das IAS/IFRS a nível nacional. Dados os resultados robustos que obtêm, os autores encorajam mais estudos que usem a teoria institucional na análise da adoção das IAS/IFRS.

No contexto de Portugal, três estudos recentes usaram a Teoria Institucional. Guerreiro et al., (2012a, 2012b, 2015) para estudar a adoção das normas internacionais de contabilidade pelas empresas não cotadas; e o processo de preparação das maiores empresas não cotadas para fazerem a convergência das normas nacionais com as normas internacionais (um corpo de normas designado em Portugal como Sistema de Normalização Contabilístico, SNC).

Guerreiro et al. (2012a) analisam a adoção voluntária das IAS/IFRS pelas empresas não cotadas, explicando como pressões institucionais influenciaram as decisões de adoção. Usando como quadro analítico o modelo da Oliver (1991), e combinando este modelo com as lógicas institucionais, este estudo mostra como as diferentes formas de racionalidade condicionaram as respostas das empresas em relação à adoção das IAS/IFRS. Os autores concluíram que as empresas estão dispostas a mudar de uma lógica institucional *code-law* (normas portuguesas) para uma lógica *common law* (normas internacionais) quando acreditam que haverá um benefício positivo para elas. Esse benefício é avaliado tomando em consideração a legitimidade alcançada com a adoção das IAS/IFRS, a consistência com os objetivos da empresa e o contexto institucional, e a perda de autonomia associada ao uso das IAS/IFRS. Os autores concluem que a aquiescência às IAS/IFRS não é uma resposta cega às pressões institucionais. A aquiescência é em grande medida previsível por causa da natureza e da importância das pressões institucionais que afetam cada empresa. Além disso, as lógicas institucionais proporcionam também importantes explicações nas decisões de adoção voluntária das IAS/IFRS e na escolha estratégica das pressões a que as empresas se querem sujeitar.

Guerreiro et al. (2012b) pesquisaram 116 empresas portuguesas grandes não cotadas em setembro de 2009, para identificar os fatores associados com a sua preparação para implementar o SNC. Concluíram que geralmente, o seu grau de preparação era baixo e que os fatores institucionais que influenciaram positivamente o grau de preparação para

a adoção das novas normas foram: a participação da empresa-mãe nas decisões de conversão das normas nacionais para as normas internacionais, a presença de acionistas exclusivamente portugueses, a realização de atividades de exportação e comportamentos miméticos. Concluíram ainda que apesar dos resultados revelarem que os fatores institucionais coercivos e miméticos influenciaram positivamente os níveis de preparação, o processo de preparação foi de alguma forma prejudicado pela resistência de alguns profissionais cujas práticas continuavam embebidas em lógicas *code-law*, relacionadas com as normas nacionais.

Combinando o modelo de Dillard et al. (2004) de mudança institucional com a teoria do empreendedorismo institucional (*institutional entrepreneurship*), Guerreiro et al. (2015) analisam a introdução do SNC em Portugal, em 2010. Os resultados revelam como o contexto socioeconômico e político em evolução, e o posicionamento dos atores sociais permitiram uma ação empreendedora ao nível do órgão de normalização contabilística (Comissão de Normalização Contabilística - CNC). O empreendedorismo institucional foi ativado por mudanças regulatórias no âmbito da UE que incentivaram o uso das IAS/IFRS, e pela inserção dos atores centrais nos vários níveis institucionais: comissão de normalização contabilística (nível econômico político), associações profissionais e de associações de negócios (*organizational field*) e a nível organizacional, ou seja, o profissional é membro de uma associação profissional e a associação profissional é membro da CNC. A implementação do novo sistema de contabilidade foi facilitada por ações que envolveram oportunidade política, mobilizando importantes aliados e acomodando os interesses dos protagonistas. Os autores explicam como no caso da normalização contabilística, os processos de evolução em cascata (do nível político econômico para o nível organizacional) previsto pelo modelo de Dillard et al. (2004), revertem mais cedo para atender ao processo de auscultação das associações profissionais, no período de discussão das normas, o que faz com que as normas sejam alteradas antes de chegar ao nível das organizações. Esta explicação ajuda a desenvolver uma melhor compreensão do papel das associações profissionais de contabilidade nacionais e das associações empresariais na formação de critérios contabilísticos estabelecidos no nível político e econômico. Ao nível organizacional das pequenas entidades, os autores mostram

como alguns Técnicos Oficiais de Contas (TOC) mantiveram o esquema representacional do sistema contabilístico anterior e práticas contabilísticas associadas ao Plano Oficial de Contabilidade.

Maroun e van Zijl (2015) aplicam os conceitos de isomorfismo no estudo da aplicação práticas das normas recentes sobre consolidação de contas emitidas pelo IASB, demonstrando ter havido isomorfismo coercivo, mimético e normativo que levaram a uma propensão para cumprir com estas normas. Contudo, também encontraram “lógicas de resistência” pelos preparadores das demonstrações financeiras o que levou a que os autores concluíssem que o conflito entre o IASB (que tenta melhorar as demonstrações financeiras) e os utilizadores das IAS/IFRS (que tentam aplicar as normas à sua maneira) levará a uma próxima ronda de alterações das normas de consolidação e do princípio do controle.

Alguns autores argumentam que a verdadeira transparência dos relatórios financeiros e o efetivo cumprimento das IAS/IFRS são difíceis de alcançar (para uma boa discussão sobre as dificuldades de atingir a comparabilidade e a convergência, ver Zeff, 2007), quando essas normas forem aplicadas sem qualquer adaptação a ambientes sociais, econômicos e culturais, onde existem práticas contabilísticas distintas e diferentes utilizadores da informação financeira (Cooper et al., 2003; Irvine, 2008; Mir e Rahaman, 2005; Rodrigues e Craig, 2007). Este último estudo de Rodrigues e Craig (2007) é um ensaio que modeliza o processo de convergência das normas nacionais para as normas internacionais. Os autores afirmam que a convergência das normas do IASB em contextos ambientais diferentes é suscetível de ser afetada por *decoupling* e que o processo de adoção e convergência "nos países em desenvolvimento deve ser cauteloso para que não sejam adotadas normas que não são relevantes para estes países".

Este ensaio filosófico e crítico interpreta a harmonização contabilística usando uma combinação de conceitos: dialética hegeliana, complementada com as noções de isomorfismo e *decoupling*, e o conceito de poder-saber de Foucault. Na opinião dos autores, o processo de convergência com as normas do IASB envolve uma tese (adoção ou convergência) e uma antítese (não adoção ou convergência). Na obtenção de uma síntese a partir da tese e da antítese, os autores usam os conceitos institucionais de isomorfismo,

associados a discursos do tipo “poder-saber” de Foucauld. O poder associado ao saber técnico das normas do IASB reforça os processos de isomorfismo e permite perceber melhor o processo de convergência que se está a verificar na atualidade e a provável evolução futura da convergência das normas de contabilidade nacionais com as IAS/IFRS. Assim, Rodrigues e Craig (2007) concluem que o processo de harmonização internacional é um processo dialético de tese, antítese e síntese que é influenciado por sistemas de crenças que são construídas num contexto de isomorfismo e *decoupling*. De acordo com os autores o processo de isomorfismo funciona melhor quando as instituições e os ambientes são semelhantes (Rodrigues e Craig, 2007).

Não obstante já existirem alguns estudos de contabilidade que utilizam a Teoria Institucional, e as suas potencialidades para o estudo da contabilidade internacional serem muito grandes, a sua utilização continua a ser escassa, desconhecendo-se estudos de harmonização contabilística na América do Sul que utilizem esta Teoria. Também noutros contextos a nível internacional, o uso da Teoria Institucional é escasso e no momento em que se escreve esta Tese apenas alguns estudos como os de Mir e Rahaman (2005), Tournon (2005), Irvine (2008), Rodrigues e Craig (2007), Judge et al. (2010), Guerreiro et al. (2012 a), b), 2015) e Maroun e van Zijl (2015) seguiram uma abordagem institucional para estudar o fenómeno da harmonização contabilística internacional. Embora esta teoria ainda seja pouco utilizada na pesquisa sobre o fenómeno da harmonização contabilística internacional, a Teoria Institucional já provou os seus méritos, identificando especificamente as pressões que impactaram sobre os países (ver, por exemplo, Irvine, 2008; Guerreiro et al., 2015) e as organizações (ver, por exemplo, Mir e Rahaman, 2005; Guerreiro et al., 2012a; Maroun e van Zidjl, 2015), quer na adoção, quer na convergência das normas internacionais em nacionais, em países e em períodos diferentes. Estes estudos têm demonstrado como as organizações, os governos ou países, são “empurrados” para a adoção ou convergência com as normas internacionais por concepções alargadas sobre o que é considerado racional, a fim de aumentar a sua legitimidade externa (Meyer e Rowan [1977] 1991), apesar da possibilidade de vir a aparecer *decoupling*. Como noutros estudos de harmonização contabilística internacional, a Teoria Institucional ajudará a destacar a

importância da contabilidade como fornecedora de racionalidade, capaz de legitimar as estruturas organizacionais.

5.5 Sumário e quadro teórico de análise a ser usado na interpretação das entrevistas: especial ênfase no modelo de Rodrigues e Craig (2007)

Embora os estudos baseados na Teoria Institucional sejam ainda muitos escassos, está a ser cada vez mais usada na análise e interpretação do fenómeno da harmonização contabilística internacional. Nesta Tese, o modelo de Rodrigues e Craig (2007) será usado como base de interpretação dos resultados, associado a alguns conceitos que têm sido adotados mais recentemente como as lógicas institucionais (normas internacionais *versus* normas locais) e o *institutional entrepreneurship* (nomeadamente para se tentar perceber quem tomou a iniciativa de criar o GLENIF e da mudança das normas locais para as normas internacionais em cada um dos países).

De acordo com Rodrigues e Craig (2007), o impulso para a adoção global das IAS/IFRS é parte de uma onda geral de padronização que tem ocorrido em contextos não contabilísticos mais amplos ao longo dos últimos 150 anos. Usando a dialética de Hegel, a tese atual (suporte para a globalização da contabilidade) contém uma incompletude que dá origem a uma antítese, ou uma ideia conflitante (oposição à globalização da contabilidade). Como resultado do conflito, uma síntese ou um terceiro ponto de vista surge que leva a mudanças ou a adaptações nas normas para atender a possíveis conflitos. A tese da harmonização contabilística tem subjacente as lógicas institucionais que as normas do IASB são de maior qualidade e promovem a eficiência e a racionalidade das empresas. Já as lógicas relacionadas com a antítese consideram que as normas do IASB não são adequadas para países em vias de desenvolvimento por terem subjacentes o bom funcionamento dos mercados de capitais que nestes países são incipientes ou inexistentes, sendo a informação contabilística produzida nestes países de forma estreita com a fiscalidade e numa perspetiva de servir os credores e não os acionistas. Diferentes atores usando diferentes lógicas. No caso do GLENIF, as teses/lógicas das normas do IASB

são difundidas e defendidas por atores relacionados com o “organizational field”, que vêm na adoção destas normas um aumento do estatuto social da contabilidade e da profissão.

Rodrigues e Craig (2007) consideram que para a compreensão do processo de harmonização contabilística internacional teremos de atender a quatro circunstâncias.

5.5.1 Convergência das normas de contabilidade é um processo dialético de tese, antítese e síntese.

Este conceito de processo dialético é similar ao conceito de lógicas institucionais contraditórias introduzido por Friedland e Alford (1991).¹⁰¹ Segundo Thornton e Ocasio (2008), o pressuposto da abordagem das lógicas institucionais é que os interesses, os valores e as identidades dos indivíduos e organizações estão inseridos dentro de lógicas institucionais prevaletentes que limitam os meios e os fins da sua atuação. A sociedade é conceituada como um sistema potencialmente contraditório em que cada setor representa um conjunto diferente de expectativas de comportamento social (Friedland e Alford, 1991). A mudança é explicada por diferenças na orientação cognitiva e pelo debate sobre quais são as práticas apropriadas (Lounsbury, 2007, 2008; Guerreiro et al., 2012a). Cada lógica institucional oferece múltiplas fontes de racionalidade (Thornton e Ocasio, 2008). Rodrigues e Craig (2007) identificaram algumas fontes de racionalidade associadas às IAS/IFRS: necessidade de aumentar a eficiência dos mercados de capitais, comparabilidade e redução dos custos do capital; os contabilistas a nível mundial enfrentam os mesmos problemas e, por isso, as normas deverão ser iguais para alinhar com as iniciativas de globalização da Organização Mundial do Comércio, Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento, Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial; a harmonização traz vantagens múltiplas às empresas multinacionais e aos reguladores dos mercados de capitais em termos de redução de custos; as IAS/IFRS melhoram a

¹⁰¹ O conceito de lógicas institucionais não é usado por Rodrigues e Craig (2007). Neste trabalho estende-se teoricamente o modelo e defende-se que as teses e antíteses estão alicerçadas em lógicas institucionais competitivas.

compreensão, credibilidade e comparabilidade da informação financeira; as IAS/IFRS são uma melhor alternativa ao domínio avassalador das normas dos EUA.

Em termos de lógicas institucionais contraditórias (ou antíteses), são identificadas as seguintes lógicas: o mundo é diverso (existindo diferenças nas tradições, história, religião e cultura entre os países) e os princípios e práticas contabilísticas devem refletir essa diversidade; a harmonização internacional representa o domínio das multinacionais sobre as empresas mais pequenas e locais; a defesa da multi-cultura e a rejeição da ideia de uma mono-cultura universal; um único conjunto de normas é inapropriado porque diferentes usuários necessitam de informações diferentes, e as normas dos países desenvolvidos não servem para os menos desenvolvidos; não há necessidade de harmonização internacional das normas de contabilidade, dado que a diversidade da contabilidade a nível mundial não tem impedido no passado o desenvolvimento dos mercados de capitais globais e operações estrangeiras; a harmonização contabilística internacional representa o domínio das normas anglo-saxónicas sob as normas locais de países não anglo-saxónicos.

Rodrigues e Craig (2007) apontam várias sínteses com vista a conciliar estas teses e antíteses (ou estas lógicas institucionais contraditórias): permitir que as empresas adotem as IAS/IFRS nos mercados de capitais e as normas locais para outros efeitos, apresentando eventuais reconciliações nas notas às demonstrações financeiras; outra proposta síntese é buscar a harmonização regional das normas de contabilidade, com instituições como o IASB servindo como um mecanismo orientador ou câmara de compensação¹⁰²; uma solução para as empresas multinacionais superarem os argumentos relativos à antítese socioeconômico e à diversidade cultural é permitir que as empresas cotadas adotem as IAS/IFRS, enquanto as não cotadas poderão adaptar estas normas ao seu contexto econômico (caso português com o SNC e, em menor grau, no Brasil); necessidade de normas e legislação contabilística que acomode as necessidades das empresas pequenas mais simples já que as IAS/IFRS são consideradas muito complicadas em alguns países, nomeadamente no que respeita aos instrumentos financeiros, uso do valor justo valor e *impairment* (é o caso da IFRS para PME do IASB; e no caso português e brasileiro da Normas

¹⁰² Os diferentes organismos regionais, entretanto, formados, são um caminho neste sentido.

Pequenas Entidades e da Norma Micro-Entidades). Assim, na análise empírica sobre o grau de adoção ou convergência dos diferentes países do GLENIF serão esperadas várias sínteses e não que o GLENIF proporcione uma adoção completa das normas do IASB. Esta proposição também tem subjacente que o IASB, as profissões e a academia se devem preparar para as dificuldades e obstáculos a uma comparabilidade e convergência de alta qualidade a nível internacional, tal como as apresentadas por Zeff (2007)

5.5.2 A adoção e a convergência é um processo de isomorfismo que funciona bem quando as instituições e ambientes são similares.

As IAS/IFRS podem ser impostas por autoridades dos diferentes países de forma coerciva. Outra forma de isomorfismo coercivo é quando a empresa-mãe impõe às subsidiárias as IAS/IFRS. O isomorfismo normativo pode ser visto na retórica das grandes empresas internacionais de contabilidade (que todas as empresas devem adotar as IAS/IFRS, e aconselhar os seus clientes de acordo); no ensino das IAS/IFRS universidades; e na retórica das associações profissionais de contabilidade apoiando a adoção das IAS/IFRS. Várias empresas têm vindo a adotar voluntariamente as IAS/IFRS por razões competitivas mas também por razões de legitimidade (Guerreiro et al., 2012a). Este tipo de isomorfismo é designado como mimético. Contudo, tal como apontado pela literatura o isomorfismo ou a convergência de alta qualidade só será possível se as instituições e os contextos forem similares (Rodrigues e Craig, 2007). Apesar dos países terem como característica cultural o fato de serem todos latinos, as culturas e os contextos sociais são muito diferentes. Assim, a convergência irá variar para “atender aos contextos locais e a fatores-país específicos: por exemplo por haver adoção total imediata; adoção desfasada; adoção seletiva de IFRS e desenvolvimento de normas nacionais baseadas em IFRS” (Rodrigues e Craig, 2007, p. 753.

5.5.3 Convergência em diversos contextos ambientais é susceptível de ser afetada por dissociação (decoupling)

De acordo com Rodrigues e Craig (2007), o isomorfismo é muito mais provável que ocorra em ambientes em que há instituições semelhantes. Quanto mais diversificado for o ambiente onde duas empresas estão localizadas, mais provável é que elas vão operar de forma diferente e que as mesmas normas de relato financeiro sejam aplicadas de forma diferente (ver também Zeff, 2007). Como resultado, o *decoupling*, ou interpretações nacionais idiossincráticas, podem ser observados por causa de pressões institucionais para adotar as normas internacionais de contabilidade que diferem dos padrões nacionais. O *decoupling* ou dissociação pode surgir por várias razões: barreiras culturais na compreensão do modelo anglo-americano de contabilidade; dificuldades na tradução de normas para transmitir o significado pretendido do texto; uso de terminologia que é difícil de traduzir em algumas línguas; a falta de preparação dos profissionais e a complexidade e dificuldade de implementação das IAS/IFRS. Assim, apesar das empresas poderem argumentar que estão aplicando as IAS/IFRS, o cumprimento integral pode não ser atingido.

5.5.4 O grau de convergência vai depender se o conhecimento sobre o discurso das IAS/IFRS se torna poder.

De acordo com Dillard et al. (2004), a institucionalização de normas de contabilidade supranacionais é uma atividade profundamente política, refletindo o poder relativo dos interesses organizados e dos atores. Assim, as sínteses sucessivas que se vão formando dependem de discursos *power-knowledge*, tal como concebido por Foucault e das forças das lógicas institucionais contraditórias. A adoção e a convergência (ou isomorfismo) com as IAS/IFRS deverá ocorrer se as instituições acreditarem que a convergência oferece o melhor caminho a seguir e é concebida como a forma certa e normal. Estes discursos são usados por atores institucionais que são empreendedores (*institutional entrepreneurship*). Os empreendedores institucionais foram definidos como atores organizados que têm interesses, e os recursos para criar novas instituições ou

transformar as já existentes (Maguire et al., 2004). Battilana et al. (2009) refinou essa definição, especificando as duas condições que os atores devem ter para ser considerados como empreendedores institucionais: devem iniciar mudanças divergentes que rompem com modelos institucionalizados e lógicas institucionais dentro de um determinado contexto; e devem mobilizar recursos para implementar essas mudanças, contribuindo assim para a institucionalização das práticas alternativas. Battilana et al. (2009) desenvolveram um modelo que especifica o processo de implementação de mudança divergente com duas condições que permitem o empreendedorismo institucional. Em primeiro lugar, o grau de heterogeneidade no campo organizacional (*organizational field*); e as mudanças regulatórias que perturbam o consenso. Em segundo lugar, são as posições sociais dos atores que afetam a sua percepção do campo organizacional e seu acesso aos recursos.

Para fazer a mudança, três atividades têm de ser levadas a cabo: desenvolvimento de uma visão compartilhada e discursos “*power-knowledge*” (o que implica teorizar o projeto institucional de uma forma que tenha em conta os interesses, valores e problemas de potenciais aliados); mobilizar as pessoas para apoiar e aceitar novas rotinas; e motivar os outros a alcançar e sustentar a mudança.

Assim, a adoção e a convergência das IAS por parte dos países que pertencem ao GLENIF serão interpretadas assumindo que o processo de isomorfismo resulta de um sistema de crença que está ganhando impulso e poder, mobilizando as lógicas institucionais prevaletentes do modelo anglo-saxónico de contabilidade. Esta crença irá influenciar o nível observado de isomorfismo estrutural e institucional (isto é, coercitivo, normativo e mimético) ao nível do relato financeiro. Diferentes atores mobilizarão discursos e recursos para fazer a mudança e enfrentarão lógicas competitivas. Será com base neste quadro teórico, dando especial ênfase ao modelo de Rodrigues e Craig (2007), que os dados empíricos obtidos a partir de entrevistas e os dados de arquivo serão analisados e discutidos.

6 METODOLOGIA DA INVESTIGAÇÃO

6.1 Introdução

No presente capítulo, explica-se o posicionamento científico do investigador em termos ontológicos e metodológicos e as direcções de investigação que foram adotadas. O método de investigação escolhido resulta das questões de investigação inicialmente levantadas. Serão ainda apresentados o método de recolha de dados e as perspetivas teóricas adotadas. Os pressupostos do investigador relativamente à natureza da realidade do fenómeno em estudo (ontologia) afetarão a forma de alcançar o conhecimento sobre o fenómeno (epistemologia). Esta, por seu lado, afeta o processo através do qual se pode realizar a investigação (metodologia) (Ryan et al., 2002). Assim, a seleção da metodologia de investigação depende do fenómeno a investigar e dos pressupostos do investigador relativamente ao fenómeno observado que necessitam de ser claramente explicados.

Para estudar o processo de adoção e convergência das IAS/IFRS nos países que compõem o GLENIF, foram feitas escolhas em termos teóricos e de metodologia. Nos capítulos anteriores foi contextualizada a investigação, revista a literatura contabilística internacional, que é mais relevante, e as perspetivas teóricas a adotar, que ajudarão a compreender as dinâmicas institucionais que afetam a prática contabilística de mudança para as IAS/IFRS nos países que compõem o GLENIF.

6.2 Perspetivas ontológicas, metodológicas e epistemológicas

A contabilidade constrói-se socialmente, influenciando e sofrendo a influência da sociedade (Miller e O'Leary, 1993; Burchell et al., 1994; Hopwood e Miller, 1994; Pereira, 2013; Miller e Napier, 1993; Miller, 1994). Nesta Tese pretende-se perceber o processo de convergência e adoção das IAS/IFRS pelos países do GLENIF. Para perceber as razões desta mudança e as motivações subjacentes, o investigador adota uma perspetiva em que reconhece a influência do ser humano, em que a realidade é subjetiva, formada por uma rede de relações entre as partes envolvidas (Pereira, 2013).

O interesse crescente pelos comportamentos e pelas práticas contabilísticas nas organizações e na sociedade levou a que os investigadores passassem a adotar aproximações metodológicas interpretativas e de índole mais social e políticas que permitem análises mais profundas (Laughlin, 1995). Assim, para obter uma compreensão mais profunda dos eventos que levaram a que os países da América Latina a adotar/convergir as normas do IASB, foi escolhida a metodologia de entrevistas semi-estruturadas que permitirão obter uma compreensão da mudança social e dos significados sociais (Guerreiro et al., 2015; Mason, 2002; Saunders, Lewis, & Thornhill, 2003).

Tal como salientado por Pereira (2013), para os casos da adoção voluntária das normas internacionais por duas empresas portuguesas, considera-se que uma vez que se pretende estudar a realidade social, e a mudança contabilística nos países do GLENIF, ainda pouco exploradas, a investigação qualitativa apresenta-se como a mais recomendada. Nesta Tese será adotado o método de investigação de múltiplos estudos de caso (os países do GLENIF), para compreender as razões que levaram um conjunto de países da América Latina a adotar ou a convergir com as IAS/IFRS.

6.3 Direções de investigação

Gernon e Wallace (1995) referem que embora muita investigação empírica em contabilidade internacional tenha sido feita nos últimos anos, os modelos estatísticos adotados não se fazem acompanhar por teorias explicativas da mudança. Baker e Barbu (2007a) argumentam que a investigação futura na área da contabilidade internacional irá focar a extensão do grau de cumprimentos nos diferentes países sendo esperado que haja um uso cada vez maior de teorias explicativas, indo ao encontro da crítica de Falk (1994) que muita da investigação em contabilidade internacional tem falta de rigor e não tem uma base teórica adequada. Também como destacado por Lukka e Kasanen (1995), os investigadores atualmente distinguem-se entre investigadores estatísticos, que representam o *main stream*, que testam hipóteses com base nos dados e na relação entre variáveis; e investigadores de casos, que enfatizam a necessidade da interpretação e uma compreensão profunda de um tema. Desta forma, parece haver uma lacuna que os

pesquisadores devem enfrentar: mais estudos qualitativos são necessários recorrendo ao uso de teorias explicativas.

Várias críticas são apontadas à investigação positivista: limita-se a estabelecer relações causais entre variáveis, esquecendo de incluir os fatores contextuais; este tipo de pesquisa não tem capacidade de fornecer uma compreensão da realidade social, esquecendo o contexto social, econômico e político e esquecendo a interpretação com base em teorias; a investigação de índole positivista é baseada exhaustivamente em dados quantitativos. Assim, os *journals* do *main stream* estão de momento a tentar evitar as críticas relacionadas com o ignorar o contexto e com a falta de interpretação dos resultados com base em teorias explicativas.

O estudo da adoção e convergência das IAS/IFRS nos países do GLENIF pode ser enriquecido seguindo um paradigma interpretativo. Também quando um determinado tema está pouco explorado (como é o caso do tema da presente tese), dever-se-á utilizar o estudo de caso qualitativo, que explique o como e as razões das mudanças que se observam (neste caso, o processo de convergência ou adoção das IAS/IFRS pelos países do GLENIF). Esta investigação apresenta os seguintes objetivos:

- Analisar como foi formado o GLENIF e quem tomou a iniciativa;
- Caracterizar a situação da profissão contabilística nestes países em termos de registro obrigatório ou não e verificar a existência de normas locais antes da adoção das IAS/IFRS;
- Caracterizar o estágio atual do processo de adoção e convergência das IFRS em cada um dos países integrantes do GLENIF e justificar, com base no quadro conceptual da teoria institucional desenvolvido na revisão de literatura, as razões para os diferentes estágios no que se refere ao nível da adoção e da convergência das IAS/IFRS;
- Analisar os discursos poder-saber que levaram à mudança e quem são/foram os atores institucionais.
- Analisar as razões para se adotar ou convergir com as IAS/IFRS, as empresas que beneficiam com o processo e o papel das empresas multinacionais.
- Analisar as razões para a não adoção das normas do IASB em certos países e até que ponto se relacionam com os custos da mudança.

- Verificar se existem sistemas de enforcement nos países do GLENIF.
- Verificar se existiram resistências à mudança e se houve dificuldades com a tradução das normas.
- Verificar qual o papel do GLENIF no processo de harmonização.

Assim, será efectuado um estudo contextualizado de forma a obter um conhecimento mais compreensivo das motivações dos países do GLENIF no processo de adoção e convergência com as IAS/IFRS. A elaboração de vários estudos de casos (um por país do GLENIF), afigura-se como uma estratégia de pesquisa que ajuda a desenvolver os objetivos que se pretendem alcançar. Uma discussão global do processo ao nível do GLENIF como um todo será também feita na discussão dos resultados.

6.4 Métodos de investigação

O estudo de caso (ou o uso de múltiplos estudos de caso) é um método de investigação recomendado quando se pretende responder a perguntas do tipo “Como?”, e “Quais as razões?”, ou mesmo do tipo “Qual?”, quando há vantagem em se utilizarem múltiplas fontes de evidência, quando se trata de um fenómeno contemporâneo com um contexto real identificado (Yin, 2003).

A primeira etapa num estudo de caso é especificar o mais claro possível as perguntas de investigação que se pretendem analisar. Depois a literatura relevante deve ser revista. Esta literatura dá uma ideia importante do tipo de dados que se devem procurar (Ryan et al., 2002). O uso de múltiplos estudos de casos que se desenvolvem na presente tese pretende-se que sejam simultaneamente exploratórios, no sentido em que se deseja explorar as razões específicas para o processo de convergência ou adoção das IAS/IFRS, mas simultaneamente explanatórios, dado que se usará um quadro teórico de referência institucional, que foi construído no capítulo 4 da presente tese para interpretar o fenómeno em análise (Yin, 2003; Vieira et al., 2008). Os estudos de caso explanatórios são habitualmente reconhecidos como tendo o potencial de desenvolver teorias ou de

estender teorias (Ryan et al., 2002), criando quadros teóricos que podem mais tarde ser usados para testar hipóteses na teoria positivista da contabilidade.

Contrariamente à investigação quantitativa, a investigação qualitativa não usa dados numéricos e tem a propensão para focar num pequeno número de casos, usar entrevistas ou análise histórica aprofundada de dados. Apesar de os investigadores qualitativos terem um número pequeno de casos, normalmente manuseiam uma quantidade grande de informação (King et al., 1994). Assim, o uso do estudo de caso como método de pesquisa permitirá estudar tanto a mudança para as normas internacionais de contabilidade, como os processos contabilísticos, nos seus contextos sociais, económicos e políticos (Berry e Otley, 2004).

Várias metodologias de pesquisa podem ser usadas na investigação qualitativa. No caso da presente tese serão adotadas as entrevistas como método preferencial de recolha de dados, que serão triangulados com o uso de dados de arquivos (nomeadamente informação disponibilizada em web sites, relatórios, artigos publicados em magazines profissionais e atas de reuniões).

6.5 Recolha de dados

Para o desenvolvimento do desenho e das perguntas de investigação neste estudo decidiu-se seguir o modelo de Rodrigues e Craig (2007), complementando por uma abordagem institucional. O desenvolvimento de um padrão de comportamento obriga muitas vezes a analisar os dados de forma a refinar o padrão de análise. Neste estudo, os padrões de comportamento foram definidos através do uso do modelo de análise escolhido. Nesta Tese sobre o processo de adoção e de convergência com as IAS/IFRS nos países que fazem parte do GLENIF, serão usadas entrevistas informais semi-estruturadas a “Key Informants” que foram realizadas durante o ano de 2013. Usando como quadro teórico de análise a literatura prévia sobre processos de convergência e o modelo teórico de Rodrigues e Craig, 2007, complementado com os conceitos de lógicas institucionais e empreendedorismo institucional, foi preparado um roteiro que guiou as entrevistas (ver Apêndice). Assim, foi adotado um enquadramento teórico baseado na Teoria Institucional,

mais propriamente o modelo de Rodrigues e Craig (2007), para formular os constructos iniciais, rascunhar as perguntas das entrevistas e o processo da entrevista bem como para apoiar o desenvolvimento de padrões de análise. Este método é apropriado se, como é este caso, o objetivo for desenvolver um conhecimento aprofundado e detalhado sobre o processo social, ou a mudança na contabilidade enquanto prática social (Mason, 2002; Saunders et al., 2003; Guerreiro et al., 2012), ou como é o caso, a mudança nas normas de contabilidade de locais para internacionais.

As entrevistas foram feitas aos representantes dos países no GLENIF, ou seja, trata-se de “Key Informants” que não representam apenas um entrevistado mas um grupo de pessoas. As entrevistas foram conduzidas na língua mãe dos Entrevistados (espanhol ou português, conforme o caso). O roteiro com as perguntas foi enviado com antecedência para que o representante pudesse recolher a opinião de outros membros da organização que representa. Como enfatizado por Patton (2002) e Guerreiro et al. (2015), as entrevistas constituem um meio eficaz de recolher dados quando o pesquisador pretender conhecer melhor os processos em grupo, as perspetivas de diferentes atores, como é o caso (Pereira, 2013). As transcrições das entrevistas foram enviadas aos “Key Informants” para terem a oportunidade de discutir as respostas com outros membros das organizações que representam e verificarem eventuais erros ou interpretações erradas. Apesar das entrevistas serem semi-estruturadas, quando o “Key Informant” proporcionou outras informações, foram incluídas ou quando houve respostas menos claras, foram pedidos esclarecimentos adicionais por *e-mail* ou por telefone. Assim, adotou-se um procedimento que proporcionou aos “Key Informants” a oportunidade de discutirem com os seus pares e eventualmente complementar a informação. As entrevistas em espanhol só foram finalmente transcritas para português, no momento de preparação da Tese.

Assim, tendo como base as questões da pesquisa, as entrevistas semi-estruturadas especificando os temas a discutir proporcionaram uma forma essencial de recolha dos dados. Os “Key Informants” foram questionados sobre o posicionamento da sua organização no GLENIF e sobre as percepções acerca da implementação da adoção ou da convergência com as IAS/IFRS no seu país. As 13 entrevistas decorreram entre Janeiro e Setembro de 2013, tendo decorrido entre as reuniões do GLENIF.

Para aumentar a fiabilidade e validade dos dados, seguimos a aproximação metodológica a adotar em entrevistas proposta por Saunders et al. (2003), Quivy e Campenhoudt (2005), Mason (2002) e Guerreiro et al., 2015. Previamente foi recolhida informação sobre as organizações dos respondentes, para demonstrar credibilidade e ganhar a confiança dos “Key Informants”. Foi garantido o anonimato dos “Key Informants” e apenas os cargos que ocupam no GLENIF e nas associações profissionais a que pertencem são divulgados (até porque as respostas obtidas são a resposta de uma organização e não a resposta de uma pessoa apenas). Foram entrevistados 13 membros do GLENIF, tendo cada entrevista demorado entre meia hora e hora e meia.

O Quadro 2 mostra a identificação dos “Key Informants” de acordo com os cargos que ocupam no GLENIF e nas suas respectivas associações profissionais. Deve chamar-se a atenção que os representantes dos países foram escolhidos de acordo com o seguintes critérios:¹⁰³ em primeiro lugar os representantes nacionais no GLENIF é o representante do órgão que emite as normas de relato financeiro no seu país. Se tal órgão não existir, então o representante é o membro de um órgão profissional que formalmente emite normas de relato financeiro e também é membro da Federação Internacional de Contadores (IFAC) (casos do Brasil e do Chile). Se os organismos anteriormente mencionados não existirem (ou não concordarem em aderir ao GLENIF), o órgão de contabilidade profissional do país que é membro da IFAC é o representante do país no GLENIF.

¹⁰³ <http://media.ifrs.org/2014/Trustees/October/GLASS%20Presentation%20English%202014.pdf>, acedido em Dezembro de 2016.

Tabela 3 - Identificação dos “Key Informants”

<i>Função dos “Key Informants”</i>	<i>País</i>
Vice-Presidente do GLENIF e Diretor da Federación Argentina de Consejos Profissionais de Ciências Económicas	Argentina
Diretor do GLENIF e Presidente do Conselho Mexicano de Normas de Información Financiera	México
Membro do GLENIF e Diretora de Superintendência de Companhias do Equador	Equador
Diretor do GLENIF e Presidente do Conselho Técnico da la Contaduría Pública da Colômbia	Colômbia
Diretor do GLENIF e Diretor do Colégio de Contadores Economistas e Administradores do Uruguai	Uruguai
Membro do GLENIF, Vice-Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Brasil	Brasil
Membro do GLENIF, Diretor do Colégio de Contadores do Chile	Chile
Membro do GLENIF, Diretor do Colégio de Auditores e Contadores Públicos de Bolívia	Bolívia
Membro do GLENIF, Presidente do Instituto de Contadores Públicos e Auditores da Guatemala	Guatemala
Membro do GLENIF, Diretor da Comissão de Normas de Contabilidade Financeira do Panamá	Panamá
Membro do GLENIF, Diretor do Colégio de Contadores do Paraguai	Paraguai
Membro do GLENIF, Diretor do Conselho Normativo de Contabilidade do Perú.	Perú
Diretora do GLENIF, Diretora da Federação de Colégios de Contadores Públicos de Venezuela	Venezuela

Os membros do GLENIF, ou em processo de adesão, que responderam positivamente à pesquisa foram: Argentina, Bolívia, Brasil, Colômbia, Chile, El Salvador, Equador, Guatemala, México, Panamá, Perú, Uruguai, Venezuela. Os casos foram

seleccionados por fazerem parte do GLENIF e terem sido os fundadores deste organismo (exceto Guatemala, que tinha apenas estatuto de observador à data, e que aceitou participar nas entrevistas).

Para aumentar a fiabilidade e a validade dos dados, as entrevistas foram complementadas com pesquisa documental, para triangular a evidência recolhida (Guerreiro et al., 2015; Ryan et al., 2002)). Assim, procura-se ultrapassar as limitações associadas à utilização de uma única fonte de informação e validar os resultados obtidos nas entrevistas. Recorrendo a uma combinação de dados e fontes aumenta-se a robustez das conclusões (Patton, 2002; Guerreiro et al., 2015). A pesquisa documental é constituída por:

- bibliografia técnica relevante para o tema estudado, nomeadamente publicada por organismos profissionais dos países envolvidos e pelo GLENIF;

- consulta de documentos específicos ou informação publicados por estes organismos ou o próprio GLENIF, encontrados nos *web sites*;

- relatórios preparados pelos organismos profissionais no tema;

- atas de reuniões;

- leis e legislação;

- outra documentação no tema.

Este procedimento de triangulação de dados permite aumentar a validade interna e contextual dos dados (Ryan et al., 2002; Guerreiro et al., 2015), o que aumenta a qualidade da investigação. Este processo levou à construção de tabelas com a classificação dos assuntos e temas mais frequentemente abordados pelos Entrevistados. As relações entre os temas foram estabelecidas através de uma leitura contínua dos dados e dos documentos, num processo de triangulação contínuo. Em seguida, foi preparada uma matriz que sumaria os principais temas discutidos pelos “Key Informants”. Foi tomada atenção particular para a extensão com que os “Key Informants” aceitavam ou contestavam o processo de adoção ou de convergência com as IAS/IFRS.

6.6 Fundamentos Teóricos

As normas de contabilidade são um dos fatores institucionais mais importantes que afetam as práticas da informação financeira num país. A contabilidade é usada na elaboração de contratos, os investidores usam a informação financeira e a contabilidade está imersa nas práticas sociais (Wysocki, 2011). A emergência da literatura que considera a contabilidade como uma prática social, construída socialmente, que deve ser estudada no contexto em que opera (Hopwood e Miller, 1994; Potter, 2005; Pereira, 2013) tem levado a paradigmas alternativos de pesquisa e a explicar de uma forma mais ampla como e quais as razões das práticas e das mudanças contabilísticas. Como foi referido no capítulo anterior, para explicar a mudança nas normas de contabilidade nos países da América Latina que compõem o GLENIF, será adotada a Teoria Institucional como fundamento teórico. Mais propriamente será considerado o modelo de Rodrigues e Craig (2007) como quadro teórico explicativo do movimento de normalização contabilístico que se está a observar na América Latina, embora incluindo outros conceitos da Teoria Institucional que se têm vindo a desenvolver nos últimos anos, como o conceito de lógicas institucionais e de empreendedorismo institucional. Assim, as teses e antíteses relativamente aos processos de adoção e convergência com as as normas internacionais de contabilidade serão interpretadas como desenvolvidas a partir de lógicas institucionais que desencadeiam estes processos que são mobilizados por empreendedores institucionais. Como os processos são sempre desencadeados por atores, o estudo analisará ainda os atores fundamentais na constituição do GLENIF e ainda os atores que fazem a mobilização da mudança em cada um destes países.

7 ANÁLISE DOS RESULTADOS DO ESTUDO

7.1 Introdução

Neste capítulo da tese visa-se abordar os objetivos mais operacionais da tese. Os resultados deste estudo visam apresentar o processo de adoção ou convergência com as IAS/IFRS nos países da América Latina que pertencem ao GLENIF, com vista a responder às perguntas de investigação operacionais da tese que foram enunciadas na Introdução desta Tese.

Este capítulo apresenta de forma descritiva os principais resultados da pesquisa. No capítulo seguinte, pretende-se apresentar as respostas às perguntas da pesquisa, usando o modelo teórico de análise baseado em Rodrigues e Craig (2007) estendido com base nos conceitos de lógicas e empreendedores institucionais.

Recorda-se que a base de dados é composta por 13 entrevistas a “Key Informants” que representam as instituições de contabilidade no GLENIF e que serão trianguladas com dados obtidos a partir de fontes secundárias (como por exemplo, leis e outros normativos, artigos na matéria, relatórios, e informação obtida nos *websites* das diferentes instituições), de forma a construir uma matriz (ou uma sequência de informação) com os principais temas abordados.

7.2 A regulamentação da profissão contabilística nos países do GLENIF, e como eram (caso existissem) as normas locais de contabilidade

Esta seção desagrega em duas partes: a regulamentação da profissão e a normalização da contabilidade. Assim, começa-se por analisar a regulamentação da profissão contabilística e, em seguida, verifica-se se existe em cada país um organismo de normalização contabilística, e se existem normas de contabilidade locais. Esta questão é importante, dado que a literatura diz que quando um país não tem normas locais nem organismo de normalização contabilística, mais depende do IASB e mais depressa adota as suas normas.

7.2.1 A regulamentação da profissão contabilística nos países do GLENIF

Sabe-se que dependendo da cultura e da história de cada um dos países, a profissão contabilística pode estar regulamentada ou não, e no caso de estar, pode ser de inscrição obrigatória ou não. Nesta região, em termos de história e de cultura, há basicamente duas grandes influências: Espanha e Portugal. Em Portugal há duas profissões regulamentadas de forma separada (auditoria e contabilidade), ambas são de registo obrigatório, e relativamente recentes. Os EUA, por estarem muito próximos nomeadamente nos países da América Central, e por serem um país desenvolvido, acabam por ser também muito influentes.

O Brasil pode ter herdado a cultura portuguesa, mas em termos de associação profissional foi precursor, já que ambas as Ordens portuguesas (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas) são posteriores. Em Espanha, os auditores estão registrados no *Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España* (ICJCE), criado em 1942, sendo uma entidade de direito público, vinculada organicamente ao Ministério da Economía e da Fazenda, que agrupa os auditores e as sociedades de auditoria. A profissão da auditoria é considerada de interesse público e este Instituto agrupa grande parte dos auditores que trabalham em Espanha (mas a inscrição não é obrigatória). O artigo 2º do Estatuto do Instituto de Censores Jurados de Cuentas (Real Decreto 2777/1982, de 24 setembro) estabelece que os seus membros são especialistas em matérias económicas, contabilísticas e financeiras. Para aceder a membros, os candidatos terão de ser aprovados em concurso e devem ser espanhóis, adultos, com pelo menos o grau de licenciatura ou legalmente equivalente por qualquer universidade espanhola e provar que possuem alguma experiência profissional no exercício da auditoria, contabilidade e administração de empresas, conforme Regulamento Específico (artigo 12 do Estatuto). O concurso deverá ser convocado pelo Ministério da Economía e do Comércio após aprovação do Conselho Diretivo do Instituto.

Assim, dadas as diferentes culturas associativas que os países do GLENIF estabeleceram historicamente, e assumindo o institucionalismo histórico, a resposta a esta

questão será sistematizada em países com a profissão regulamentada e de inscrição obrigatória, e países com a profissão regulamentada mas sem inscrição obrigatória.

7.2.1.1 Países com a profissão regulamentada e com inscrição obrigatória

Argentina

Na Argentina, os contadores estão inscritos de forma obrigatória nos Conselhos que constituem a *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE)*. Esta Federação foi criada nos termos da Lei 20.488 de 1973 que regula o exercício das profissões relacionadas com as Ciências Econômicas (verifica-se algo semelhante a Espanha, acolhendo também os graduados de outras áreas que não a contabilidade e a auditoria). O artigo 5º da Lei 20.488 estabelece que só poderão oferecer serviços profissionais os graduados em ciências econômicas quando possuírem, além do título de habilitação, matrícula no órgão competente, sendo esta disposição legal a base de sustentação do regulamento de matrículas sancionadas pelos Conselhos. A FACPCE tem sede na cidade de La Plata e é composta por 24 Conselhos Profissionais em todo o país, nas Categorias de Contador Público, Administração, Economia e Atuários. Surgiu dos próprios Conselhos Profissionais que representa e desde a sua origem que os assuntos de interesse comum se resolvem conjuntamente, sem prejudicar as autonomias. A Federação luta permanentemente pela defesa corporativa e hierarquizada da profissão através da constante vinculação com o setor profissional e o intercâmbio de experiências entre seus integrantes, o que lhe permite fortalecer as suas competências. O controle do exercício da profissão de Contador Público, por força do artigo 19 da mesma Lei, é exercido pelos Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas. Estes, apesar de terem sido criados por lei, são entidades de natureza jurídica privada, independentes do Estado, em termos políticos, administrativos e econômicos. De acordo com o representante da Argentina no GLENIF (*Director da Federación Argentina de Consejos Profissionais de Ciencias Económicas*) estão registrados cerca de 120.000 contabilistas, sendo licenciados em administração de empresas, em economía e atuária, nos termos da Lei 20.488 de regulamentação profissional.

Brasil

Da mesma forma, no Brasil a profissão contábilística é regulamentada e de inscrição obrigatória junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC). De acordo com o “Key Informant”, o Decreto-Lei nº 9.249, de 27 de maio 1946, é a “lei de regência” da profissão contábilística no Brasil, e criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), bem como os CRC. O CFC, em conjunto com os CRC, é o órgão regulador responsável pelo registro e fiscalização do profissional de contabilidade no Brasil. O profissional de contabilidade no Brasil pode ser Contador (nível superior) ou Técnico em Contabilidade (segundo grau profissionalizante), embora a partir de 2015 esta última categoria desapareça, nos termos da Lei nº 12.249 (Rodrigues et al., 2012). Esta lei alterou o Decreto-Lei nº 9.295/46, a partir da qual houve a ampliação das atribuições e prerrogativas do CFC, passando a ser de sua competência legal a implementação e controle da educação continuada para os profissionais brasileiros; bem como a realização de exames para ingresso na profissão (Exame de Suficiência) e para a autorização em mercados regulados (Exame de Qualificação Técnica). Atualmente, existem aproximadamente 500 mil profissionais de contabilidade registrados no Sistema CFC-CRC.

Colômbia

A profissão contábilística na Colômbia está atualmente regulamentada pela Lei No. 43 de 1990, que estabelece que o Contador Público deve ser registrado nos termos desta lei, “dando fé pública de fatos próprios no âmbito da sua profissão” (art. 1º). A inscrição como contador público faz-se por meio de uma carteira profissional emitida pela Junta Central de Contadores (JCC) (art.3º), órgão disciplinador da classe. Este organismo teve o seu início em 1956 quando foi expedido o Decreto Legislativo No. 2373, que regulamentou a profissão de Contador Público e criou o Tribunal Disciplinar da Contaduría Pública. Rege a profissão da Contaduría Pública, sendo responsável pelo registro, inspeção e vigilância dos Contadores Públicos e das pessoas jurídicas prestadoras de serviços contábilísticos, atuando como Tribunal Disciplinar para garantir o correto exercício da profissão contábilística e a ética profissional (JCC, 2014).

Em 1960, com a promulgação da Lei 145 de 30 de Dezembro, o interesse público da profissão foi regulamentado, passando a contabilidade de uma atividade meramente empírica a uma profissão científica e técnica. Em seguida, após a promulgação da Lei 43 de 1990, regulamentou-se de forma integral a profissão de Contador Público na Colômbia, ampliou-se o seu universo de trabalho, expandiu-se o seu código de ética para o exercício profissional, consagrou-se legalmente o caráter da Junta Central de Contadores como Tribunal Disciplinar, definiu-se a sua natureza administrativa, a sua composição, a estrutura, e funções (Mineducacion, 2014).

De acordo com o Art. 1º, Capítulo I da Lei nº 43 de 1990, que regulamenta a profissão na Colômbia, o Contador Público é definido como o "indivíduo que, por meio de registro de certificação de competência profissional está autorizado para atestar a autenticidade dos fatos no âmbito da sua profissão, opinar sobre as demonstrações financeiras e realizar outras atividades relacionadas com a ciência contábil em geral".

Atendendo à sua natureza especial, cujo apoio logístico está na Unidade Administrativa Especial dependente do Ministério da Educação Nacional, a JCC, nos termos do artigo 16 da Lei 43 de 1990, acrescido da Lei 6a. 1992, o Decreto 1259 e a Lei nº 298 de 1996, é composta por onze membros, quatro representando as associações de faculdades e escolas públicas de contabilidade, e sete representando alguns órgãos do governo.

Equador

A profissão está regulamentada no Equador, existindo de acordo com a Presidente da Superintendência de Compañias uma lei de regulamentação "muito limitada e desactualizada". A associação profissional é a *Federación Nacional de Contadores del Ecuador (FNCE)*, que foi fundada no ano de 1945 e obteve o reconhecimento e a proteção do Estado Equatoriano, mediante a expedição da Ley de Contadores ditada pela Assembléa Nacional Constituinte em 1946. A Lei de Contadores foi expedida por Decreto-Lei Nº. 1549 publicado em 1966 e pelo Regulamento da mesma, publicado em 1968. A Federación Nacional de Contadores é a única instituição que por Lei está autorizada para emitir o registro nacional de contadores. Os profissionais denominam-se Contadores Públicos

Autorizados. De acordo com o “Key Informant” “Em nosso país, a organização nacional mandatária fortaleceu-se para alcançar uma ação com mais incidência na profissão”.

Existem ainda outras organizações provinciais de contadores como as da Provincia de Guayas e Pichincha que são relativamente importantes para uma parcela de contadores locais.

Além do organismo que representa a profissão, que é a FNCE, existe ainda o Instituto de Investigaciones Contables del Ecuador (IICE), que é o “órgão técnico da Profissão de Contaduría Pública e a voz autorizada da Federación Nacional de Contadores del Ecuador, nos aspetos técnicos” (FNCE, 2014). A associação profissional almeja reforçar a sua posição para “assegurar uma ação verdadeira e com maior impacto sobre a profissão” (“Key Informant” do Equador).

El Salvador

De acordo com o “Key Informant” de El Salvador, a profissão de “la contaduría pública” se fundamenta na *Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública*.¹⁰⁴ Esta lei estabelece que a responsabilidade pelo exercício da profissão é do *Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría* que publica anualmente os membros que estão registrados como profissionais no seu site da Internet (de acordo com o “Key Informant” o número de profissionais registrados é de 4560.

O artigo 2º da Lei Reguladora estabelece que podem exercer a “Contaduría Pública”:

- todos os que tiverem título de Licenciado em Contaduría Pública conferido por alguma das Universidades autorizadas em El Salvador;
- todos os que forem Contadores Públicos Certificados;
- todos os que tiverem obtido título similar em Universidades estrangeiras, e que tenham sido reconhecidos pelo Ministerio da Educação como equivalente;
- as pessoas naturais e jurídicas, que conforme os tratados internacionais possam exercer esta profissão em El Salvador.

¹⁰⁴ Esta lei está atualmente em revisão. Ver proposta de alteração em: <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/>, Acesso em 10 Janeiro 2014.

O exercício da profissão depende da autorização do *Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría* (art. 3º). Dentro dos objetivos do Consejo inclui-se o de regulamentar a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade e Auditoria (Consejo de Vigilancia, 2014). De acordo com o “Key Informant”, esta associação tem vindo a emitir acordos e resoluções para a adoção das normas internacionais de contabilidade e auditoria (*full IFRS* e norma PME; normas internacionais de auditoria) bem como um Código de Ética.

Guatemala

Na Guatemala, o registro dos profissionais universitários é obrigatório “de acordo com a *Ley de Colegiación Profesional e dos Estatutos do Colégio*” (“Key Informant” da Guatemala). O órgão regulador designa-se por *Colégio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala*. Para ser registrado é exigido um diploma universitário, e deverão solicitar a sua inscrição obrigatória “que visa e tem por objetivos a superação moral, científica, técnica, cultural, econômica e material das profissões universitárias e o controle do seu exercício”, nos termos do art.1º do Estatuto do Conselho.

Existe ainda um outro órgão de desenvolvimento técnico denominado como *Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores*, criado em 1968. A finalidade principal deste Instituto é a promoção do desenvolvimento da profissão mantendo relações preferenciais com Universidades, organismos internacionais de contabilidade, nomeadamente a Associação Interamericana de Contabilidade e a IFAC.

Panamá

De acordo com o “Key Informant” do Panamá, a profissão está regulamentada através da Lei 57 de setembro de 1978. O processo de registro faz-se através da Junta Técnica de Contabilidade, organismo do Ministério de Comércio e Indústrias. Nos termos do capítulo II, artigo 4ª, para poder fazer o registro é necessário ter um título com especialização em Contabilidade de uma Universidade do Panamá ou estrangeira. O

registro na Junta Técnica de Contabilidade dará lugar ao título de Contador Público Autorizado (art.5º) e a profissão só pode ser exercida por profissionais registrados “para dar fé pública” (art.6º). De acordo com o “Key Informant” não está claro quantos profissionais estão registrados porque os registros do Ministério não estão atualizados.

Perú

Em 1959 foi promulgada a Lei N° 13253 chamada de Ley de Profesionalización de los Contadores, que está na origem da criação oficial de los Colégios de Contadores Públicos. Esta lei resultou da luta de um grupo de contadores públicos e de estudantes de contabilidade que formaram Colégios nos departamentos de Lima, Trujillo, Cusco e Arequipa. A Lei N° 28951, veio ampliar as competências ou atividades profissionais que os Contadores Públicos Colegiados podem realizar de uma forma privativa e que estavam limitadas na Lei anterior. A inscrição é assim obrigatória. O título profissional de contador público é outorgado pelas universidades do país.

Em 2007, foi criada a Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, através do Decreto Lei N° 25892 e do seu regulamento aprovado por Decreto Supremo N° 008-93-JUS, “sendo a instituição representativa da profissão dentro do país e no exterior, compreendendo os Colégios de Contadores Públicos Departamentais e/ou Regionais do Perú” (Resolução 03/201 – AG/JDCCPP). De acordo com o art.5 dos Estatutos da Junta, a sua missão é, em conjunção com estes Colégios, promover conferências e outras iniciativas técnico-científicas que levem ao desenvolvimento da profissão. O art. 5º- i) dos seus Estatutos estabelece que deverá “Promover e proteger, a nível nacional, o livre exercício da profissão contabilística, subscrevendo convénios com organismos e entidades públicas e privadas do país. Deverá ainda “velar pelo estrito cumprimento do Código de Ética da profissão de Contador Público (artigo 5º-t).

Venezuela

Na Venezuela, os profissionais de contabilidade registram-se na Federación de Colégios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela. O exercício da profissão está regulamentada pela Lei de Ejercicio de La Contaduría Pública de 1973 e

estabelece que a profissão só pode ser exercida por um titular com licenciatura em Contaduría Pública e que esteja inscrito no Colégio respectivo (art.18). Nos termos do art. 19, a Federação conta com “Colégios de Contadores Públicos e por Delegações que dela dependam em conformidade con a presente Lei”. O Colégio estabelece-se sempre que o número de contadores públicos exceda o número de dez; sempre que o número for inferior a dez, estes constituem-se como uma Delegação da Federação (art.16). De acordo com o “Key Informant” da Venezuela, a Federação conta com 117.000 Contadores Públicos.

Na Tabela 4 faz-se uma síntese dos países com profissão regulamentada e de inscrição obrigatória apresentando as associações profissionais e a legislação que regulamenta a profissão.

Tabela 4 - Países com profissão regulamentada e de inscrição obrigatória

País	Associações profissionais	Lei que regula o exercício profissional
Argentina	Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas	Lei 20.488 de 1973
Brasil	Conselho Federal de Contabilidade	Decreto-Lei nº 9.249, de 27 de maio 1946
Colômbia	Junta Central de Contadores	Decreto Legislativo No. 2373 Lei No. 43 de 1990
Equador	Federación Nacional de Contadores del Ecuador	Ley de Contadores expedida por Decreto-Lei No. 1549 de 1966
El Salvador	Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoria	Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública
Guatemala	Colégio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala	Ley de Colegiación Profesional e dos Estatutos do Colégio
Panamá	Junta Técnica de Contabilidade	Lei 57 de Setembro de 1978
Perú	Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú	Decreto Lei Nº 25892 e do seu regulamento aprovado por Decreto Supremo Nº 008-93-JUS
Venezuela	Federación de Colégios de Contadores Públicos de La República Bolivariana de Venezuela	Lei de Ejercicio de la Contaduría Pública da Venezuela

Como se pode concluir, nestes países foram emitidas leis ao longo da história e mais recentemente em períodos corporativos que reforçaram a profissionalização (sequências de autorreforço). Há ainda a destacar que algumas profissões (e.g., Colômbia, El Salvador) têm uma forte dependência do governo já que os seus Conselhos são constituídos por membros do governo e/ou académicos). A licenciatura é o grau mínimo exigido nestas associações profissionais.

7.2.1.2 Países com a profissão regulamentada mas sem inscrição obrigatória

Nos países seguintes verificou-se que em algumas circunstâncias a profissão foi regulamentada e de inscrição obrigatória mas de momento a inscrição não obrigatória (como nos casos da Bolívia e Chile), verificando-se alguma desregulamentação.

Bolívia

O Colégio de Auditores ou Contadores Públicos da Bolívia (CAUB) é uma associação civil de caráter profissional e associativo sem fins lucrativos. Foi criado no ano 1989, tendo obtido personalidade jurídica mediante Resolução Suprema de 1991. É financiado em grande parte por recursos dos nove colégios departamentais, com base numa quota mensal que realizam os membros afiliados departamentais que são: contadores públicos ou auditores e profissionais das ciências contabilística e financeira com o título universitário a nível de licenciatura; contadores com título profissional a nível técnico superior; e empresas de contabilidade, auditoria e consultoria (CAUB, 2014).

Na Bolívia, o Art. 25 da Lei 3911 de 1954 que regula os profissionais, obriga ao registro: “para exercer qualquer das profissões assinaladas neste Decreto [Auditoria Financeira e Contabilidade], é imprescindível estar matriculado no livro [livro de matrícula] e possuir um cartão de identificação”. Apesar disso, o “Key Informant” da Bolívia (Diretor Geral do Colégio de Auditores o Contadores Públicos da Bolívia - CAUB) diz que esta lei foi alterada recentemente por decisão governamental tornando voluntário o registro dos profissionais. De momento existe muita discussão em torno desta matéria na Bolívia e aproximadamente 16.000 profissionais estão registrados no Colégio. Nos termos de lei da regulamentação profissional, os profissionais classificam-se em contadores gerais (detentores de classificação do ensino superior), contadores (ensino não superior) e auditores financeiros.

Chile

O Chile é outro país onde o registro no Colégio de Contadores de Chile não é mais obrigatório. De acordo com o Entrevistado do Chile, a partir de 1981, o registro dos

profissionais nos respectivos Colégios Profissionais deixou de ser obrigatório como condição prévia para o exercício e prática da profissão (esta mudança ocorreu para todas as profissões, incluindo a contabilidade e a auditoria). Por isso, o “Key Informant” do Chile (Presidente do Colégio de Contadores do Chile) fez questão de destacar que o Colégio só representa uma parte do universo total de todos os profissionais contadores do Chile, não tendo avançado qualquer número. De acordo com os Estatutos deste Colégio (Colégio de Contadores, 2014) e de acordo com o seu Presidente, apenas os membros ativos se encontram obrigados ao cumprimento das normas profissionais emitidas pelo Colégio. Para ser profissional de contabilidade é necessário ser detentor de um título universitário ou de um instituto profissional reconhecido pelo Estado Chileno.

México

Também no México o registro profissional não é obrigatório. Através *da Ley General de Profesiones*, o *Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP)* organiza a profissão contabilística, sendo uma federação fundada em 1923 que agrupa 60 colégios profissionais localizados em todo o país, representando mais de 20.000 contadores. Durante mais de 30 anos emitiu normas e princípios de contabilidade geralmente aceites, tendo agora delegado esta função a um organismo independente designado por *Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera – CINI* (IMCP, 2014).

Uruguai

No Uruguai, os profissionais não são obrigados a registar-se mas existe um organismo profissional denominado *El Colegio de Contadores, Economistas y Administradores* “que é o único representante dos profissionais destas áreas e que se afiliam voluntariamente, tendo 7.000 sócios em 13.000 contadores estimados” (“Key Informant” do Uruguai). Foi fundado em 1892, sendo uma das mais antigas associações no continente americano.

A profissão de Contador Público no Uruguai até ao momento não está regulamentada; existem, entretanto, algumas normas esparsas que tratam do assunto,

como é o caso de uma lei de 1917 que reserva aos contadores e peritos a possibilidade de exercer exclusivamente aqueles cargos que se ocupam da "teneduría de libros". Essa disposição foi ampliada e renovada pelo Decreto 104/68, porém, muitos organismos públicos de nível intermediário não a cumprem (Rosa, 1998).

Na Tabela seguinte apresentam-se os países em que a inscrição como contabilista não é, ou não é mais obrigatória bem como a associação profissional respetiva.

Tabela 5 - Países de inscrição profissional não obrigatória

Países	Associação profissional
Bolívia	Colégio de Auditores ou Contadores Públicos da Bolívia
Chile	Colégio de Contadores de Chile
México	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Uruguai	El Colegio de Contadores, Economistas y Administradores

Uma análise geral a estes países verifica-se que de uma forma geral a profissão está pouco desenvolvida. Embora a nível histórico se possam observar várias associações profissionais antigas, movimentos de liberalização impediram a sua continuação (sequências reativas contrárias à continuação dos processos de profissionalização. Verifica-se ainda que em muitos países o exercício profissional não exige a licenciatura o que não ajuda o processo de profissionalização.

7.2.2 Como são/eram as normas locais de contabilidade e quem as emite/ia?

Argentina

O organismo normalizador na Argentina é o mesmo que regulamenta a profissão, ou seja, a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas (FACPCE). De acordo com o “Key Informant” da Argentina, estas normas são sancionadas e colocadas em vigor pelos 24 Conselhos Profissionais de todo o país. Com a criação em 1973 da FACPCE, através da Lei 20.488/73, esta passou a ter a atribuição de emitir as normas de contabilidade, que passaram a ser obrigatórias apenas a partir da adoção por parte dos Conselhos que têm o direito de sancionar ou não. Para compreender melhor a problemática da sanção das normas de contabilidade profissionais na Argentina, convém lembrar que:

- A Nação Argentina é uma confederação de estados provinciais;
- Existem vinte e três províncias, além da Capital Federal;
- As províncias retêm para si todos os poderes que não são delegados expressamente à Nação;
- Entre os poderes delegados à Nação, está a sanção dos Códigos Civil e Comercial (aos quais são agregados certas leis complementares) sem que tais códigos alterem as jurisdições locais;
- As províncias não delegam à Nação as atividades de fiscalização sobre o acionar dos entes domiciliados em suas jurisdições;
- A Nação tem jurisdição sobre os entes domiciliados na Capital Federal (Kraemer, 2005).

Em consequência da forma de organização da Argentina, a emissão de normas de contabilidade profissionais efetuava-se a nível local (províncias) (Kraemer, 2005). A vigência de tais normas, em cada jurisdição, ficava condicionada à decisão do respectivo Conselho. Isto podia fazer com que existissem 24 tipos de normas, uma por jurisdição. Por essa razão, a profissão organizada delegou a emissão de normas de contabilidade à FACPCE (através de uma ata) e assim, uma vez discutidas e consensualizadas, são aplicadas de

forma uniforme em todo o país. Assim, hoje na Argentina, a FACPCE é a única entidade que tem legitimidade para emitir normas de contabilidade.

O “Key Informant” da Argentina disse que as primeiras normas de contabilidade surgiram na Assembleia Nacional de Graduados em Ciências Econômicas realizada na cidade de Avellaneda no ano de 1969, onde se emitiram os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PGCA) da Argentina, que resultaram da VII Conferência Interamericana de Contabilidade realizada no Mar del Plata em 1965, e que visavam harmonizar tanto os critérios de exposição, quanto os de reconhecimento e mensuração. A primeira norma foi a Resolução Técnica N° 1 emitida pela FACPCE em 1973 denominada de apresentação de demonstrações contábeis. Segundo o “Key Informant”, estas normas foram influenciadas quer por escolas latinas, quer anglo-saxônicas.

Bolívia

De acordo com o “Key Informant” da Bolívia, o Colégio *de Auditores e Contadores Públicos da Bolívia (CAUB)*, através do seu *Consejo Técnico Nacional de Auditoría y Contabilidad (CTNAC)* emite “por costume” as normas de contabilidade e de auditoria. Contudo, a homologação legal é uma prerrogativa do Estado através da *Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas – AEMP* (antes designada como Superintendência de Empresas).

O “Key Informant” salientou que a normalização da contabilidade resultou da necessidade de homogeneizar ou adequar a linguagem técnica e a simbologia comunicacional, que era usada de maneira particular no seu país, de acordo com a sua própria natureza e idiosincrasia. Com a globalização da economia e a necessidade constante de aceder ao investidor estrangeiro e aos mercados internacionais de capital, tornaram-se importantes normas precisas e de qualidade no país para se conseguir informação econômica e financeira fidedigna e comparável entre as empresas.

O “Key Informant” salienta que na Bolívia não há uma estrutura conceptual em que as normas se devem basear. As normas da Bolívia estão incompletas e são baseadas umas vezes na Escola anglo-saxônica, com terminologia heterógena (por exemplo, umas vezes

diz-se ativos fixos, outras bens de uso), outras vezes, “o que ainda é pior, as normas são incoerentes”. O “Key Informant” salienta:

As normas anglo-saxónica que foram adaptadas “foram mutiladas ou adotaram a terminología de acordo com o entender dos profissionais, de acordo com a Universidade onde estudaram; no momento de aplicar as normas a transações complexas, estas normas não contemplavam todos os aspetos necessários. Por esta razão se considera que se deveriam adotar as NIC.

A *Resolución do Consejo Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidad do CAUB (CTNAC) Nº 001/2012* mantém as catorze Normas de Contabilidade Geralmente Aceitas pela Bolívia, emitidas pelo *Consejo Técnico Nacional de Auditoría e Contabilidad – CTNAC do CAUB*, homologadas pelas entidades competentes, pelo que as demonstrações financeiras das entidades que realizam atividades econômicas no Estado Plurinacional de Bolívia¹⁰⁵, devem ser preparadas de acordo com estas normas. Nos quadros seguintes são apresentadas as Normas da Bolívia, de acordo com o “Key Informant” (documento entregue pelo “Key Informant” e preparado pelo órgão que representa).

Tabela 6 - Normas de Contabilidade da Bolívia

NORMA	DENOMINAÇÃO	DATA DE DESENVOLVIMENTO
NC1	Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos	24/09/1979
NC2	Tratamento Contabilístico de Atos Posteriores ao Encerramento do Exercício	11/04/1983
NC4	Apreciação Técnica de Ativos Fixos	13.01.1987
NC5	Princípios de Contabilidade para a Indústria Mineira	13/01/1987
NC6	Tratamento Contabilístico das Diferenças de Câmbio	13/01/1987
NC9	Normas de Contabilidade para a Indústria de Petróleo	22/10/1995

¹⁰⁵ Nova designação da República da Bolívia, após 2009, para traduzir a multiplicidade indígena do seu povo.

Tabela 7 - Normas de Contabilidade da Bolívia adaptadas das IAS/IFRS

NORMA	NORMA INTERNACIONAL ADAPTADA	DENOMINAÇÃO	DATA DA ADAPTAÇÃO
NC3	NIC 29	Demonstrações Contabilísticas a Moeda Constante	12/02/1986
NC7	NIC 28	Valorização de Investimentos Permanentes	31/03/1992
NC8	NIC 27	Consolidação das Demonstrações Financeiras	31/03/1992
NC10	NIC 17	Tratamento contabilístico dos arrendamentos	14/02/1997
NC11	NIC 1	Informação essencial requerida para uma adequada evidência das Demonstrações Financeiras	24/01/2001
NC13	NIC 8	Alteração das estimativas contabilísticas e a sua exposição	27/03/2003
NC14	NIC 8	Políticas contabilísticas e a sua evidência	27/03/2003

O “Key Informant” enfatizou que, de acordo com o parágrafo 2º da Resolução do CTNAC No.01/94, de fevereiro de 1994, vigente, as demonstrações financeiras das empresas constituídas na Bolívia devem preparar-se e apresentar-se de acordo com as Normas de Contabilidade Geralmente Aceitas na Bolívia, o que significa que as IAS/IFRS ainda não foram aceitas.

Brasil

O “Key Informant” brasileiro referiu que a primeira lei de contabilidade do Brasil foi o Alvará de 28 de Junho de 1808, que estabeleceu a obrigatoriedade da implementação do método das partidas dobradas, que visava melhorar os mecanismos de controle interno das entidades no setor público, para que a Corte pudesse avaliar os impostos devidos pelos contribuintes e gerenciar os gastos dos recursos públicos.

Desde o Alvará de 1808 até à “antiga lei das S/A”, inclusive a Lei 4.320/1964 que regulamenta as informações contábeis e orçamentárias do setor público, as normas contábeis foram fortemente influenciadas pelas normas europeias, especialmente, as normas (e práticas contábeis) italianas. A partir da lei 6.404/1976, a principal influência das normas contábeis brasileiras migrou da Europa para os Estados Unidos, entre outras razões, porque a legislação que regulamenta o mercado de valores mobiliários foi fortemente influenciada pela legislação norte-americana. Não obstante toda a influência norte-americana e o interesse manifestado (na primeira metade da década de 1990) por alguns grupos pela adoção dos US GAAP pelo Brasil, a lei 11.638/2007 exigiu a adoção dos IFRSs (“Key Informant” do Brasil).

O “Key Informant” referiu que o processo de convergência teve início na década de 1990. O Brasil, no entanto, era uma economia hiperinflacionária, e o seu principal parceiro comercial, isolado, era os Estados Unidos da América. Em 1992, a Aracruz Celulose e Papel S/A lançou os seus títulos na bolsa de Nova York. Este movimento foi seguido pelas principais empresas abertas brasileiras, de forma que no início da década de 2000, a CVM passou a emitir normas de contabilidade alinhadas com as IAS/IFRS. Desde que não infringissem a Lei 6.404/76, a CVM apresentou um novo projeto de lei ao Congresso Nacional, para aperfeiçoar as normas de contabilidade definidas na Lei 6.404 e aproximar esta lei às normas IAS/IFRS. Esta iniciativa não contou com o apoio do CFC.

Posteriormente, com o controle da inflação, a reativação e diversificação da economia brasileira, algumas empresas passaram a listar os seus ativos nas bolsas de valores europeias.

Apesar do Conselho Federal de Contabilidade ter sido criado pelo decreto-lei 9.295/1946, só teve o poder legal de emitir normas de contabilidade através de uma lei recente: lei 12.249/2010. No entanto, sempre emitiu as Normas Brasileiras de Contabilidade que ainda existem, algumas não tendo sido revogadas até hoje. O “Key Informant” do Brasil referiu que, além do órgão regulador da profissão contabilística, que é o CFC, há vários outros órgãos reguladores (governamentais) com a prerrogativa de emitir “Normas Contábeis”, tais como:

- a) CVM – Comissão de Valores Mobiliários (regula o mercado de capitais);
- b) BCB – Banco Central do Brasil (regula o mercado financeiro);
- c) SUSEP – Superintendência de Seguros Privados (regula o mercado de seguros);

d) Outras Agências Reguladoras de segmentos econômicos: ANEEL, ANP, ANS, ANATEL, etc.

Em 2005, foi criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis que passou a ser a entidade responsável pela coordenação do processo de convergência brasileiro às normas IAS/IFRS. Os documentos emitidos por essa entidade são aprovados pelos órgãos reguladores por meio dos seus atos específicos e são apenas “pronunciamentos contábeis”. No entanto, são a base das normas emitidas pelos órgãos emissores competentes. O CFC aprova os referidos documentos por meio da emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). O CPC vem sendo mantido pelas suas entidades membros e fundadoras: CFC, IBRACON, ABRASCA, APIMEC, FIPECAFI e BM&FBOVESPA (ver também Rodrigues et al., 2012).

Em 2012, o CFC emitiu uma norma local (alternativa) para as PME classificadas como Micro-empresas e Empresas de Pequeno Porte: ITG 1000 – Modelo Simplificado para as Micro-empresas e empresas de pequeno porte. O CFC emitiu uma norma brasileira de contabilidade para as cooperativas: a NBC TE – Entidade Cooperativa.

Chile

No Chile, as IAS/IFRS substituíram as normas Chilenas que regeram o Chile durante 35 anos, desde a publicação do Boletim Técnico nº1 de 1973 do Colégio de Contadores (Salazar, 2011; Silva et al., 2015). Este Boletim incluía os objetivos básicos da contabilidade e as características da informação financeira (secção II); princípios contabilísticos geralmente aceitos (secção III); normas de contabilidade (gerais e específicas (secção IV); normas de contabilidade geral (secção V); e explicação dos conceitos utilizados (secção VI) (IEB, 2014). A contabilidade chilena de raiz latina acabou por sofrer ao nível das normas, como no caso do Brasil, uma grande influência americana. A partir de meados da década de 90, o Chile começou a fazer uma aproximação às normas do IASC/IASB (Silva et al., 2015). Assim com a emissão do Boletim Técnico Nº 56 no fim de 1997, estabelecendo os princípios geralmente aceitos e as normas de contabilidade chilenas sente-se uma grande influência das normas do IASC/IASB. Este Boletim também estabelecia que na ausência de normas chilenas se adotariam diretamente as normas do IASB (Silva et al., 2015).

De acordo com o “Key Informant”, o organismo emissor das normas de contabilidade e auditoria no Chile é o Colégio de Contadores do Chile, conforme Lei 13.011, de 13 de Setembro de 1958.

O “Key Informant” salientou que em 15 de dezembro de 2008 foi emitido o Boletim Técnico nº 79, em que o processo de convergência é explicado e se aprovam as Normas Informação Financeira – Chile (IAS/IFRS), para iniciar o processo de adoção em 1 de janeiro 2009, de forma optativa (ver também Salazar, 2011).

Em 21 dezembro de 2010, foi emitido o Boletim Técnico nº82, que define a aplicação obrigatória das *Full IFRS* a partir de 1 janeiro de 2013, e na mesma data foi emitido o Boletim Técnico da norma IFRS para PME, onde se aprovou a aplicação facultativa, a partir dessa data, e a aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2013.

Colômbia

O normativo contabilístico da Colômbia estava muito fragmentado, existindo diferentes planos de contas setoriais, de acordo com os diferentes setores. O decreto 2649 de 1993 estabelecia as normas da Colômbia. Contudo, na prática as entidades reguladoras emitiram múltiplas normas de contabilidade que contradiziam este decreto, criando o caos e levando a problemas múltiplos para os utilizadores, deteriorando a transparência. Muitas vezes as empresas também tinham de preparar cinco ou seis demonstrações financeiras de acordo com a entidade que deviam informar. Um outro problema que existia (e que não é exclusivo da Colômbia) era a contínua omnipresença do Fisco e da autoridade tributária na escolha dos critérios a usar nas demonstrações financeiras (para mais informação, ver CPCPC, 2014).

De acordo com o “Key Informant” da Colômbia, o organismo normalizador designa-se por Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP). A nova estrutura do CTCP foi definida pela Lei 1.314 de 2009, que depende financeiramente do Ministério do Comércio, Indústria e Turismo. O CTCP funciona nas instalações do Ministério e foi constituído por iniciativa parlamentar e apoio do Governo com o objetivo de liderar o desenvolvimento do processo de convergência. Em cumprimento deste objetivo separa o universo empresarial colômbiano em três grupos: empresas cotadas; empresas de grande

e médio porte, segundo a classificação jurídica colombiana e pequenas e micro-entidades. As primeiras deverão adotar as IAS/IFRS, as segundas a norma IFRS para PME e as terceiras deverão adotar uma contabilidade simplificada de acordo com regulamentação produzida pelo governo, sendo as únicas que não terão auditoria. A Contabilidade para as entidades do setor público, é regulada pela Contadoria Geral da Nação.

Equador

No Equador, a Superintendência de Companhias tem a competência legal para fixar as normas e as legislações contabilísticas de aplicação obrigatória por parte das sociedades mercantis. A Superintendência de Companhias foi criada em 1964. Outros organismos de normalização são o Conselho Nacional de Valores, que supervisiona o mercado de capitais no Equador; e a Junta Bancária, que é a Superintendente das empresas de Bancos e Seguros. Estes organismos têm financiamento através do Orçamento Geral do Estado.

No Equador não existia um corpo formal, completo e atualizado de normas de contabilidade. Nos anos 1950, 1960 e 1970 do século anterior,

predominavam certos conceitos ou princípios regionalizados denominados PCGA... Nos anos 80 e 90 a Superintendência de Companhias do Equador emitiu algumas resoluções com uma série de PCGA, grandes temas e conceitos resumidos ou condensados para fortalecer a Contabilidade e as denominadas demonstrações financeiras básicas... Nessa época não existia profissão como disciplina de terceiro nível; as empresas de auditoria internacionais chegaram ao país e contrataram os primeiros auditores e economistas (“Key Informant” do Equador).

O “Key Informant” considerou que na primeira década do século atual, a influência fiscal foi tomando força e dominou os conceitos e princípios para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras. As disposições legais foram tomando maior forma e profundidade através do Regime Tributário Interno – RTI, a tal ponto que há uns 8 anos atrás se apresentava um só formulário, o 101 – formulário de rendas – o balanço e a demonstração de resultados. A partir da adoção das IAS/IFRS (2010 a 2012) são apresentados dois formulários, com informações um tanto diferentes para as entidades de controle: Superintendência de Companhias e Serviço de Rendas Internas (SRI).

O “Key Informant” referiu que o Equador emitiu nos anos de 1999 a 2000, 27 Normas Equatorianas de Contabilidade (NEC), que foram uma adaptação das IAS/IFRS.

Contudo, enquanto as IAS foram mudadas e atualizadas, as NEC mantiveram-se estáticas, razão pela qual ante a complexidade de se fazer uma nova adaptação optaram por uma adoção plena das IAS/IFRS.

Com a globalização ficou claro, de acordo com o “Key Informant”, que a aplicação de regras universais seria desejável. “No nosso país, atualmente todas as sociedades mercantis realizam a sua contabilidade conforme as Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF-IFRS), completas ou a norma para PME, conforme o caso” (“Key Informant” do Equador).

El Salvador

Segundo Aparício e Cortez (2008), na década de 1990 a Corporação de Contadores, o Colégio de Contadores Públicos Académicos e a Associação de Contadores Públicos unificaram os seus esforços e realizaram várias Convenções Nacionais de Contadores produto das quais surgiram as normas de contabilidade financeira. Posteriormente em 1997 adotaram as normas do ainda IASC.

De acordo com o “Key Informant”, a razão principal para a normalização da contabilidade reside nos considerandos da Lei Reguladora do Exercício da Contabilidade que estabelece:

Considerando II: dentro da modernização das funções do Estado existe a possibilidade de determinados profissionais, que exerçam certas funções públicas, que podem vir a ser chamados a colaborar com os objetivos do Estado nas distintas áreas.

Considerando III: como não existe uma lei que regule o funcionamento do mencionado Conselho, torna-se imperativo emitir esse instrumento legal, a fim de estabelecer as regulamentações e responsabilidades fundamentais dos contadores públicos e o normativo básico para os contadores, assim como os procedimentos de vigilância para os que exercem a contabilidade.

A partir de 31 de outubro de 2003, El Salvador decidiu levar adiante o acordo de estabelecer um plano escalonado para implementação das normas internacionais de contabilidade, levando em conta as características próprias das empresas e entidades sujeitas à adoção deste normativo.

Guatemala

O “Key Informant” referiu que existem vários organismos de normalização:

- A Superintendência de Bancos é financiada pelo Estado debaixo da Junta Monetária (Tesouro Nacional);
- A Direção Geral de Cooperativas, que funciona com uma lei específica de cooperativas;
- O Registro Mercantil, que funciona através do código de comércio, sendo financiado quer com recursos do Estado, quer com recursos privados.

De acordo com o “Key Informant”, a normalização contabilística surgiu por uma questão de transparência e ordem. No início as normas de contabilidade gerais foram emitidas através do Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, tendo sido publicados mais de 40 pronunciamentos, que foram revogados quando o Colégio, no ano de 2008, adotou as IAS/IFRS completas, e em 2010, adotou a IFRS para as PME. As influências nos normativos iniciais provieram dos princípios geralmente aceitos do México e dos Estados Unidos. Atualmente apenas sofrem a influência das IAS/IFRS, emitidas pelo IASB.

México

As primeiras normas de contabilidade foram emitidas nos anos 60 como Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA). O “Key Informant” do México referiu que: “A normalização contabilística no nosso país surgiu há mais de 40 anos como resposta à necessidade de normas contabilísticas claras, objetivas que permitissem a comparabilidade”.

O IMCP criou um grupo técnico denominado Comissão de Princípios de Contabilidade (CPC) integrado por contadores públicos voluntários, que tiveram sob sua responsabilidade o desenvolvimento das normas de contabilidade durante muitos anos. Pela proximidade com os EUA, receberam uma influência importante dos princípios de contabilidade emitidos pelo FASB, denominados US GAAP. De acordo com o “Key Informant”, as normas europeias não tiveram influência sobre as normas mexicanas.

O Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira (CINIF) foi criado em 2001, e é quem estabelece as IAS/IFRS para as entidades do setor privado, com ou sem fins lucrativos. É um organismo independente e abrangente, incluindo 14 organismos associados, pertencentes aos setores empresarial, profissional, governamental e

académico. É patrocinado por doações dos setores profissional, empresarial e governamental. As entidades dos setores financeiros, seguradoras e bancos aplicam as IAS/IFRS mas com alguns critérios contabilísticos emitidos pelos reguladores com um enfoque prudencial. As empresas que estão cotadas na Bolsa de Valores Mexicana (BMV) aplicam as IAS/IFRS.

Panamá

No Panamá existem normas de contabilidade financeira desde 1992. Existe um organismo chamado Comissão de Normas de Contabilidade Financeira (NOCOFIN) que tem o poder de recomendar à Junta Técnica de Contabilidade a emissão de normas de contabilidade e de auditoria. De acordo com o “Key Informant” do Panamá, este organismo deveria ser financiado pelo Ministério do Comércio e Indústrias e pelo orçamento da Junta Técnica de Contabilidade. Contudo, o NOCOFIN não tem qualquer financiamento atualmente.

O “Key Informant” considerou que há necessidade de normalizar a contabilidade e a profissão, sendo o Estado um dos mais interessados na contabilidade para que os contribuintes realizem os seus registos e proporcionem dados confiáveis em suas declarações de renda. As profissões de contabilidade e auditoria também sentem a necessidade de normalizar a sua atuação.

Segundo o “Key Informant”, o NOCOFIN havia emitido um número reduzido de Normas de Contabilidade, que não eram suficientes para serem consideradas um marco integral de referência de contabilidade. Considerou ainda que as normas no Panamá realmente não tiveram nenhuma influência das normas Espanholas. De acordo com o “Key Informant”, no ano de 2005, foi exigido por Lei que os contribuintes utilizem as IAS/IFRS.

Perú

Nakasone (2015) refere que a contabilidade do Perú foi influenciada não só pelos espanhóis mas também pelos franceses (plano de contas) e pelos americanos (muitos dos manuais usados são americanos). O primeiro plano de contabilidade surgiu em 1974, tendo

sido revisto em 1984. Em 2008, o Plano foi revisto de novo para incorporar as IAS/IFRS mas só entrou em funcionamento em 2011 (Nakasone, 2015).

Segundo o “Key Informant”, no Perú, o Conselho Normativo de Contabilidade (CNC), que é dependente do Estado, tem mais de 20 anos, e conta com representantes da profissão contabilística, da Superintendência de Valores Mobiliários (CONASEV), Superintendência de Bancos e Seguros (SBS); Superintendência de Administração Tributária (SUNAT Arrecadação de Impostos), Banco Central; Instituto Nacional de Estatística e Informática (INEI); Direcção Geral da Contabilidade Pública (DGCP); Conselho de Decanos das Escolas de Contadores Públicos do Perú; Faculdades de Contabilidade das Universidades do país, sobre a proposta do Conselho de Regentes, e Confederação Nacional das Instituições de Negócios. Reúne duas vezes por ano, sendo presidido por um funcionário nomeado pelo Ministro da Economia e Finanças.

Desde 1989 que o Conselho Normativo de Contabilidade emite normas de contabilidade (MEF, 2014) com a publicação do Nº 001-89-EF/93.01, *“Aprueban Principio de Ajuste a Moneda Constante de conformidad con la Metodología aprobada en el X Congreso Nacional de Contadores Públicos”*. Através da Resolução Nº 005-94-EF/93.01 intitulada *“Oficializa acuerdos adoptados para la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28 y 29”*, de 1994 que inicia o processo de adoção das normas internacionais, continuado pela Resolução Nº 007-96-EF/93.01 de 1996: *“Oficializa las Normas Internacionales de Contabilidad Nos. 02, 08, 09, 11, 16, 18, 19, 21, 22 y 23”*. Dada esta prática de normas internacionais, as IAS/IFRS aplicam-se na íntegra e sem reservas no Perú. A adoção completa foi dada no contexto de abertura do mercado de capitais no Perú e do processo que envolve as empresas de telecomunicações e multinacionais em vários países. A necessidade surgiu como parte da intenção de globalizar. Desde 2013 que o Perú aplica a versão internacional das IAS/IFRS oficializadas pelo IASB.

Uruguai

Como única instituição profissional reconhecida, o Colégio de Contadores, Economistas e Administradores (CCEAU) participa de um organismo assessor sobre normas

de contabilidade, que é a Comissão Permanente de Normas de Contabilidade Adequadas (além de representantes das Universidades, Bolsa, Banco Central, etc.) que assessora o Poder Executivo na elaboração e atualização das normas do IASB. Na prática, segundo o “Key Informant”, a opinião do Colégio é decisiva nas normas.

Desde 1976 que havia um corpo de normas legais, que utilizavam os principais estudos acadêmicos na região. Contudo, desde que apareceram as IAS/IFRS estas foram tomadas como fonte para cobrir os elementos não previstos pelos regulamentos locais. Daqui que o Uruguai sempre teve os seus “PCGA” bastante orientados pela doutrina internacional o que tem permitido uma passagem para as atuais IAS/IFRS sem grandes “traumas”. Como o Uruguai está integrado na economia internacional, recebe muitos investimentos estrangeiros, e por isso, disse o “Key Informant”, optou pela adoção das normas internacionais desde 2004, embora já fossem usadas desde 1993.

Venezuela

De acordo com o “Key Informant”, na Venezuela existem vários organismos que normalizam a contabilidade: a Superintendência Nacional de Valores (*antes Comisión Nacional de Valores*) desde 31/01/1973; a *Superintendencia de Instituciones Financieras* desde 15/10/1940; a *Superintendencia de Cajas de Ahorros y Fondos de Ahorros* desde 01/01/1982 e a *Superintendencia de la Actividad Aseguradora* desde 15/07/1935. Estes organismos são financiados pelo Estado, estando na dependência do *Ministerio del Poder Popular de Finanzas*. Em 1 de março de 1977, a Federação de Colégios de Contadores Públicos da República da Venezuela estabeleceu como política a adoção, sempre que for factível, dos princípios de contabilidade geralmente aceitos na Venezuela (VENPCGA) e as normas internacionais de contabilidade (VEN_NIF), com prioridade sobre quaisquer outros pronunciamentos originados em diferentes países.

O modelo contabilístico, fundamentado no modelo internacional, chama-se VEN-NIF (IFRS). O modelo revogado era denominado VENPCGA, na forma das Declarações de Princípio de Contabilidade (DPC) e as Publicações Técnicas (PT). Em relação aos princípios de contabilidade geralmente aceitos da Venezuela, a primeira norma foi emitida em 1973. Para as normas que integram o modelo VEN-NIF (IFRS), a sua adoção iniciou-se em 2006.

Na Tabela sintetiza-se a análise anterior, mostrando se existiam ou não normas de contabilidade anteriores às normas do IASB e quais foram as suas principais influências.

Tabela 8 - Existência ou não de normas locais e quais as suas principais influências

País	Existiam normas locais	Principais influências
Argentina	Sim	Latinas e anglo-saxónicas
Bolívia	Sim	Influência do IASC
Brasil	Sim	Latina (Italiana) e Americana
Chile	Sim	Latina, Americana e depois de meados da década de 90 houve influência do IASC
Colômbia	Sim, fragmentado	Latina
Equador	Sim	Anglo-saxónicas (adaptações das IAS)
El Salvador	Sim, mas recentes, na década de 90	Influência das normas do IASC
Guatemala	Sim, 40 pronunciamentos	Influência das normas do México e dos EUA
México	Sim	Influência das normas dos Estados Unidos
Panamá	Sim, recentes, da década de 90	Influência das normas do IASC
Perú	Sim, recentes	Latina, Americana e nos últimos anos influência das normas do IASC
Uruguai	Sim	Baseadas em estudos académicos mas desde 1993 com grande influência das normas do IASC
Venezuela	Sim	Inicialmente declarações de princípios e depois baseadas nas normas do IASC

Uma análise ao quadro anterior permite concluir que a influência latina só existiu quando a normalização não foi recente, sentido-se que nas décadas de 70 e 80 houve uma forte influência americana que entretanto se perdeu por força do poder e da legitimidade alcançada pelo IASB.

7.3 Que normas são adotadas e como foi feito o processo de adoção/convergência

Argentina

De acordo com o “Key Informant” da Argentina, neste país são adotadas as normas de contabilidade profissionais da Argentina para as empresas não cotadas e as IAS/IFRS para as empresas cotadas.

Em agosto de 2007, a comissão integrada por representantes da Comissão Nacional de Valores – CNV - e representantes da FACPCE, deram o seu acordo à adoção das IAS/IFRS para a preparação das demonstrações financeiras das entidades que fazem oferta pública dos seus instrumentos de patrimônio e de dívida. Após uma ampla discussão pública, em Setembro de 2008, foi elaborado um documento revisto que foi levado às autoridades da FACPCE que aprovou, em março de 2009, a Resolução Técnica 26 – RT 26, adotando as IAS/IFRS para determinadas entidades que estão debaixo do controle da CNV, ou seja, as entidades que fazem oferta pública dos seus instrumentos financeiros, para os exercícios a partir de 1 de Janeiro de 2012.

Em dezembro de 2009, a CNV emitiu a *Resolução General* N° 562/09 adotando a RT 26. Mais tarde, em julho de 2010, a CNV editou uma nova resolução (N° 576/10) que contemplou soluções para determinados temas não tratados na resolução anterior.

Relativamente à IFRS para PME, em Março de 2010, considerando que o objetivo da adoção das IAS/IFRS já tinha sido atingido, era necessário incluir a opção de utilização desta norma. Assim, em dezembro de 2010, a FACPCE aprovou a Resolução Técnica N° 29 que basicamente:

- a) Melhorou o ordenamento e a redação da RT 26;
- b) Harmonizou alguns aspectos com a Resolução 576-10 da CNV; e

- c) Incorporou a opção de utilizar a Norma para as PME do IASB;
- d) Estabeleceu um cronograma de aplicação.¹⁰⁶

Assim, para as empresas cotadas, as regras de aplicação das IAS/IFRS são as estabelecidas na Tabela seguinte.

Tabela 9 - Adoção das IAS/IFRS pelas empresas cotadas na Argentina

Data de aplicação pela 1ª vez num exercício completo (data de encerramento a partir de) (1)	31-12-2012
Exercícios iniciados a partir de	01-01-2012
Primeiro trimestre a se aplicar as novas normas (encerramento do trimestre)	31-03-2012
Descrição das novas normas a aplicar (notas às demonstrações financeiras) e opção de informar sobre o impacto que produzirão as novas normas (conciliação do patrimônio líquido e resultados)	31-12-2010
Informação obrigatória sobre o impacto que produzirão as novas normas (conciliação do patrimônio líquido e resultados)	31-12-2011
Data do balanço de abertura (data de transição) com as novas normas, primeiro dia dos exercícios iniciados a partir de (2)	01-01-2010

(1) Isto dependerá da data de encerramento do exercício de cada empresa;

(2) Este balanço é o ponto de partida para a contabilização segundo as IAS/IFRS e não se exige a sua apresentação.

Fonte: GLENIF (2014, n.p.)

De acordo com o “Key Informant”, há contudo algumas jurisdições ou atividades em que é necessária a aprovação do governo que controla estas entidades. É o caso do Banco Central da República da Argentina (BCRA), a Superintendência de Seguros da Nação (SSN), e o Instituto Nacional de Associativismo e Economia Social (INAES).

Assim, a aplicação das IAS/IFRS às instituições bancárias e ao Banco Central de Argentina (BCRA) faz parte de um segundo cenário do plano proposto pela FACPCE. Foi

¹⁰⁶ Mais informação pode ser consultada no site do GLENIF: http://GLENIF.org/br/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf. Acesso em 10 Janeiro de 2014.

assinado um acordo entre a FACPCE e o Banco Central, que criou um grupo de trabalho que preparou o projeto de um plano de implementação das IAS/IFRS. Este plano foi já discutido pelo Directório do Banco Central e aprovado recentemente, prevendo-se a convergência com as IAS/IFRS para as instituições reguladas pelo BCRA a partir de 2018. Atualmente, estas entidades aplicam as Normas Contabilísticas Profissionais Argentinas com algumas diferenças aprovadas pelo BCRA. Relativamente à aplicação das IAS/IFRS pelas instituições de seguros, também se estão realizando reuniões com a Superintendência de Seguros da Nação (SSN) para começar a elaborar um plano de ação similar ao realizado com o BCRA e com a CNV. Atualmente estas entidades aplicam as Normas Argentinas com algumas diferenças aprovadas pela SSN.

Em relação ao INAES, o “Key Informant” referiu:

No ano de 2008, a FACPCE emitiu a RT 24 – ‘Normas profesionales: Aspectos particulares da exposición contable y procedimientos de auditoria para entes cooperativos’, que foi o resultado do trabalho realizado por uma Comissão Especial de normas contabilísticas e de auditoria para cooperativas, integrada por representantes do INAES, das Federações e Confederações de Cooperativas, de Cooperativas, dos Conselhos Profissionais de Ciências Económicas e do organismo técnico da FACPCE.

As normas do IASB são adaptadas ou convergidas. Assim, as normas da Argentina incluem por exemplo alterações para obrigar que seja aplicado o método da equivalencia patrimonial nas contas separadas quando a empresa detiver controle, controle conjunto ou influência significativa.

Bolívia

O “Key Informant” salientou que como o país não contava com normas de contabilidade completas, adotavam-se subsidiariamente as normas internacionais traduzidas para o idioma castelhano. Por isso, ratificou-se a adoção pela Bolívia das IAS/IFRS emitidas pelo IASB, que deveriam ser aplicadas somente na ausência de pronunciamentos técnicos específicos do país ou regulamentações locais sobre assuntos determinados. Assim, de acordo com o “Key Informant”, atualmente estão em vigor as

catorze Normas de Contabilidade Geralmente Aceitas na Bolívia e na ausência de normativo e pronunciamentos técnicos específicos do país ou regulamentações locais sobre assuntos determinados, aplicam-se as normas do IASB vigentes no idioma espanhol.

Referiu ainda que a profissão contabilística nacional continua realizando todos os esforços técnicos que forem necessários para a convergência com as normas internacionais, mas não houve um plano geral de difusão das IAS/IFRS, pelo que são escassos os profissionais que as adotam.

O Conselho Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidade (CTNAC), que conforme os seus Estatutos e Regulamentos do CAUB, tem a responsabilidade de elaborar o normativo contabilístico e de adotar as IAS/IFRS, para a sua posterior homologação pelos entes reguladores nacionais estabelecidos de acordo com o sistema jurídico da Bolívia, tem vindo a trabalhar no sentido da adoção das IAS/IFRS no menor tempo possível, “que nos permita contar com uma única linguagem normativa técnica e universalmente aceite, para preparar e revisar a informação financeira de propósitos gerais” (“Key Informant” da Bolívia).

O “Key Informant” referiu ainda que o processo de convergência na Bolívia teve uma evolução muito satisfatória quando recebeu o apoio de um organismo internacional financiador, o Banco Inter-americano de Desenvolvimento, através do “*Proyecto ATN/MT-10078-BO, “Convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad y Auditoría”*”. Este projeto foi subscrito em Janeiro de 2007 através do “*Convenio Constitutivo Fondo Multilateral de Inversiones*” (FOMIN) BID-FOMIN e o Colégio de Auditores e Contadores Públicos de Bolivia (CAUB). Na sua área técnica, o projeto foi coordenado pelo CTNAC do CAUB, entidade técnica de profissionais que, segundo os seus Estatutos, têm a função principal de propor normas. Contou também com a participação ativa de representantes do Setor Privado e do Setor Público.

Apesar de em 2009 ter sido constituído o Comitê Executivo do Projeto, incluindo representantes do CAUB e dos nove colégios departamentais, com o objetivo de fazer a convergência com as normas internacionais de contabilidade e de auditoria, e de se ter emitido a Resolução CEP Nº 01/2009 (Hoybolivia, 2014), que determinava manter a mesma numeração, formato e essência das normas internacionais, apenas se eliminando a palavra

internacional, e a letra “I” da sigla (as normas seriam denominadas por ‘NC’), a verdade é que de acordo com o “Key Informant” da Bolívia a convergência ainda não aconteceu. A Resolução nº 2/2009 que determina que as “normas de informação financeira Bolivianas (NIF) incluem as normas de contabilidade (NC) em convergência com as normas internacionais de informação financeira (NIIF)”, determinou também a vigência das 14 normas entretanto aprovadas em vigor a partir de janeiro de 2011, “tomando a categoria de “*Normas Generalmente Aceptadas*” na Bolívia” (artigo 2º da Resolução), revogando todos os pronunciamentos técnicos que fossem contrários aos aprovados pela resolução (art.3º) e aprovando as IAS/IFRS para aplicação apenas na ausência de pronunciamentos técnicos específicos do país (art.4º).

Como se mencionou acima, o “Key Informant” refere que “o CAUB pretende a adoção das IFRS, mas lamentavelmente as autoridades do governo não estão de acordo, e, por isso, continuam a seguir-se as nossas catorze normas de contabilidade bolivianas e só se aplicam as IFRS com caráter suplementar”. Assim, de momento não existe um pronunciamento oficial do Estado boliviano sobre a aplicação das IAS/IFRS, que só deve acontecer após pronunciamento do Serviço de Impuestos Nacionales – SIN (Hoybolivia, 2014).

Brasil

Desde 1976 que a Lei 6.404 definia quais eram os relatórios que compunham um conjunto completo das demonstrações financeiras e os princípios básicos de reconhecimento, mensuração e evidenciação, normas estabelecidas diretamente para as empresas cotadas nas bolsas de valores (atualmente o Brasil só tem uma, a BM&F Bovespa) e que afetavam indiretamente as demais entidades. Esta lei é considerada como uma cópia do *Model Business Corporation Act* dos EUA e procurou criar a estrutura legal necessária para fortalecer o mercado de capitais brasileiro (Rodrigues et al., 2012). A Lei 6.404 estabeleceu que cabia à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), autarquia federal criada pela Lei 6.385/76 fiscalizar o mercado de capitais, emitir normas de contabilidade complementares às definidas em lei.

O CFC, organismo que congrega todos os contadores e técnicos em contabilidade brasileiros, até 2010, não tinha competência legal para emitir normas de contabilidade. Ainda assim, as emitia e exigia que os contadores as adotassem, sob pena de sofrer sanções administrativas (em caso extremo, ter o seu registro profissional cassado). Com a edição da Lei 12.249/10, o CFC passou a ter a competência legal para emitir normas de contabilidade. Além destas três entidades, as agências reguladoras da atividade econômica, como o Banco Central do Brasil (BCB), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e outras, também têm competência para emitir normas de contabilidade (contabilidade regulatória).

É necessário observar que no Brasil:

- As regras emitidas pelas agências reguladoras da atividade econômica são obrigatórias para as empresas reguladas, conforme o setor econômico.
- As regras emitidas pela CVM são obrigatórias para as empresas cotadas na BM&F Bovespa.
- As regras emitidas pelo CFC são obrigatórias para os profissionais de contabilidade.
- As regras emitidas pela Receita Federal do Brasil (RCF) são obrigatórias para todas entidades contribuintes de tributos federais (principalmente, imposto de renda).

A aproximação política entre a CVM e o CFC marcou uma nova fase no processo de convergência. Em 2005, por iniciativa destas duas instituições, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) com o propósito de ser a única entidade responsável pela emissão de normas de contabilidade no Brasil. Mas já em 2006, o Banco Central através de Comunicado nº 14659/06 estabelecia que as instituições financeiras deveriam apresentar as suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IAS/IFRS a partir de 2010. Na mesma linha, no início de 2007, a CVM emitiu a Instrução Normativa nº457 e a Superintendência de Seguros Privados a Circular nº 357/07 (Giroto, 2008).

No final de 2007, foi emitida a lei 11.638, alterando as normas de contabilidade na lei 6.404/76, no sentido de exigir a adoção das IAS/IFRS pelas companhias de capital aberto nas contas consolidadas; as normas IAS/IFRS convergidas (designadas como CPCs) devem ser adotadas pelas empresas cotadas e entidades de grande porte (ativo total superior a

300 milhões de reais ou faturamento bruto anual superior a 200 milhões de reais), na preparação das suas demonstrações financeiras individuais. Baseado nesta lei, o CPC traduziu um conjunto significativo de IAS/IFRS durante o ano 2008; todos estes documentos (pronunciamentos) fazem parte da primeira fase de convergência e estes CPC foram imediatamente endossados pela CVM e pelo CFC, e alguns também o foram por algumas agências reguladoras da atividade econômica (ver Carli e Hoog, 2010).

Em 2009, foi emitida a lei 11.941, reiterando o disposto na lei 11.638/07, determinando a não interferência da legislação tributária na contabilidade financeira. Assim, as alterações nas políticas contábilísticas motivadas pela adoção das IAS/IFRS não geraram qualquer impacto na mensuração da base de cálculo do imposto de renda e dos demais tributos federais. Isto proporcionou segurança jurídica para que as empresas efetivamente adotassem os CPCs endossados pela CVM e CFC.

A segunda fase da convergência ocorreu com os CPC 15 a 40 e as suas diversas interpretações, que passaram a ser obrigatórias a partir de 2010 (ver também Carli e Hoog, 2010). Ainda em 2009, o CPC traduziu a “*IFRS for SMEs*” e o CFC endossou pronunciamento, através da Resolução 1.255, tornando esta norma obrigatória para todas as empresas não obrigadas a adotar as IAS/IFRS completas. Revogou ainda a norma de 2007, que estabelecia o regime simplificado de contabilização.

Em 2010, as empresas abertas e as de grande porte publicaram o seu primeiro conjunto completo de demonstrações financeiras individuais de acordo com os CPCs completos (traduções com algumas adaptações das IAS/IFRS). Também em 2010, as demais empresas deviam elaborar o seu primeiro conjunto completo de demonstrações financeiras individuais de acordo com o CPC-PME (tradução da *IFRS for SMEs*, endossada pelo CFC).

Embora haja diferenças entre as normas brasileiras (CPCs) e as IAS/IFRS originais, estas decorrem basicamente da eliminação de alternativas previstas e permitidas pelas IAS/IFRS. Por outro lado, as principais diferenças existentes entre as IAS/IFRS e os BR GAAP são: 1) à adoção, no Brasil, por força da Lei das S.A. (Lei 6.404/76 atualizada pelas leis 11.638/07 e 11.941/09) do método da equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras individuais da empresa controladora; 2) no caso de reavaliação do imobilizado,

esta continua a ser regulada pelo direito tributário; 3) Também outra diferença é a manutenção do ativo diferido como classe autônoma nas demonstrações financeiras individuais das empresas brasileiras; 4. No Brasil existe a demonstração financeira do valor adicionado que não existe nas IAS/IFRS.

Assim, no Brasil são adotadas as Normas de Contabilidade convergidas às IAS/IFRS. Existem várias designações atribuídas a essas Normas, haja vista que os documentos (pronunciamentos, interpretações e orientações) emitidos pelo CPC – que é a entidade que conduz o processo de tradução e convergência no Brasil - são aprovados por meio de atos normativos próprios e específicos dos vários organismos reguladores brasileiros. Dessa forma, tem-se no Brasil as seguintes designações, dentre outras:

- a) quando aprovados pelo CFC – Norma Brasileira de Contabilidade (NBC);
- b) quando aprovados pela CVM – Deliberação CVM;
- c) quando aprovados pelo BCB – Resolução CMN;
- d) quando aprovados pela SUSEP – Circular;
- e) quando aprovados pela ANEEL – Despacho;
- f) quando aprovados pela ANTT – Comunicado.

2010, as instituições financeiras cotadas ou as instituições financeiras não cotadas que são obrigadas a ter um comitê de auditoria regulado pelo Banco Central do Brasil (BACEN), são obrigadas a elaborar demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IAS/IFRS, como informações suplementares. As contas estatutárias devem seguir as práticas contábeis adotadas pelo Banco Central do Brasil. As companhias de seguros também foram obrigadas a preparar demonstrações financeiras consolidadas utilizando as IFRS desde 2010. A partir de 1 de Janeiro de 2011, para as suas demonstrações financeiras individuais (separadas), as companhias de seguros adoptaram os BR GAAP.

As duas leis que tratam da tributação dos contribuintes de menor porte ou micro-entidades (Leis Complementares 123 e 128) estabelecem que estas entidades devem adotar um regime simplificado de contabilização. Em 2012, o CFC emitiu uma norma local definindo o que seria tal regime simplificado de contabilização (baseado no regime do

acrécimo) para as micro-entidades. O Brasil tem ainda normas próprias locais para as cooperativas (NBC T 10.8 – Entidades Cooperativas).

Chile

O organismo emissor das Normas de Contabilidade e Auditoria é o Colégio de Contadores do Chile, conforme a Lei 13.011 de 13 de setembro de 1958. Foi emitido em 15 de dezembro de 2008, o Boletim Técnico 79, em que o processo de convergência é explicado e se aprovam as Normas de Informação Financeira – Chile (IFRS), para iniciar o processo de adoção em 1 de janeiro 2009, de forma optativa. Em 21 de dezembro de 2010, foi emitido o Boletim Técnico 82, que define a aplicação obrigatória a partir de 1 Janeiro de 2013 e, em conjunto, com a emissão do Boletim Técnico da norma IFRS para PME, onde se aprovou a aplicação facultativa a partir de 2010 e a sua aplicação obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2013.

As normas de contabilidade foram convergidas no Chile, a partir de 2004, como resultado de um projeto de convergência, que começou com a assinatura do projeto de convergência que se chama BID-FOMIN – Colégio de Contadores do Chile, contando com o apoio do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID).

As IAS/IFRS têm vindo a ser aplicadas de forma progressiva no Chile a partir de janeiro de 2009, segundo a recomendação do Colégio de Contadores de Chile e, tal como disposto pela Superintendência de Bancos e Superintendência de Valores y Seguros (SBIF), para um grupo de sociedades anónimas (Salazar, 2011). Contudo, a SBIF realizou duas modificações significativas, e algumas modificações menores:

- Os bancos devem medir as provisões das perdas por empréstimos utilizando um enfoque na perda esperada;
- Os bancos estão proibidos de usar a opção do justo valor da NIC 39.

Assim, as demonstrações financeiras dos bancos e outras instituições financeiras devem cumprir com as normas emitidas pela SBIF, e não com as IAS/IFRS. Assim, tal como pode ser lido no *web site* do GLENIF:

a) Nas empresas cotadas, o processo de adoção das IAS/IFRS começou em 2009, e em 2011 todas empresas cotadas estavam aplicando estas normas. Somente as companhias de seguros cotadas adotaram as IAS/IFRS a partir de 2012.

b) Nas empresas não cotadas, se estabeleceu a aplicação opcional em 2009 das IAS/IFRS, opção que terminou no ano de 2012, já que em 2013 as empresas não cotadas tiveram que aplicar obrigatoriamente as IAS/IFRS. O processo no Chile foi de adoção fiel das normas emitidas pelo IASB (Thoma et al., 2012).

c) Para as empresas PME estabeleceu-se que a aplicação opcional da IFRS para as PME começasse em 2010.

A principal razão para a adoção das IAS/IFRS foi inserir o país no meio internacional com um padrão normativo de nível internacional, de acordo com os compromissos relacionados com os tratados de livre comércio assinados pelo Chile e nos quais se comprometia a elevar as normas da informação financeira do país.

O “Key Informant” salientou que o projeto de convergência apoiado pelo BID não foi apenas um processo de adoção das normas, como também envolveu as etapas de fortalecimento da profissão contábilística; formação; e divulgação. Estas etapas continuavam a ser aplicadas até à data da entrevista.

Colômbia

O processo de adoção iniciou-se com a lei 1314 de 2009 pela qual são regulados os princípios e as normas de contabilidade e informação financeira aceitos na Colômbia, que assinala as autoridades competentes, o procedimento para a sua emissão e são determinadas as entidades responsáveis para a fiscalização do seu cumprimento. Tal lei designou o Conselho Técnico de Contabilidade Pública para liderar o desenvolvimento do processo de convergência e, em cumprimento das mencionadas responsabilidades, publicou um documento que denominou “Direcionamento estratégico do Conselho Técnico de Contabilidade Pública (CTCP) para o processo de convergência das normas de contabilidade e informação financeira, e segurança da informação, com as normas internacionais”. De acordo com a lei e documento entregue com a entrevista, as empresas foram divididas em três grupos, conforme se observa a seguir.

Tabela 10 - Divisão das empresas na Colômbia

TIPO DE NORMAS	GRUPO 1	GRUPO 2	GRUPO 3
	Pessoas jurídicas que emitem títulos de dívida e/ou de patrimônio nos mercados públicos, com cotação em bolsa de valores industriais e OTC, além daquelas de interesse público	Pessoas jurídicas que não façam parte do grupo 1 e aquelas que sejam qualificadas como grande e médio porte, segundo a classificação jurídica colômbiana	Pessoas jurídicas que sejam qualificadas como micro empresa, segundo a classificação jurídica colômbiana de empresas
NIF - Normas de Informação financeira	IAS/IFRS	<i>IFRS</i> para PME	O Governo autorizará de maneira geral que façam a contabilidade simplificada (Norma de Información Financiera para Microempresas) (NFIM) in 2015

Fonte: Glenif, 2014

De acordo com a Lei 1.314, o Grupo 1 teria de adotar as IAS/IFRS até 1 de janeiro de 2014, com a opção de começar em 2013 (neste caso, a data de transição seria 2012). O Grupo 2 deverá iniciar a mudanças para a IFRS para as PME em 2016 (data de transição 1 Janeiro de 2015), enquanto o Grupo 3 deverá começar em 2015 (GLENIF, 2014).

As normas que foram implementadas na Colômbia são iguais às IAS/IFRS, pelo que houve um processo de adoção, ou seja, são as IAS/IFRS completas emitidas pelo IASB em dezembro de 2012. Após o processo de discussão, as normas são designadas por um decreto emitido pelo Governo Nacional.

Equador

O Equador adotou as Normas Internacionais de Informação Financeira (NIIF) mediante a Resolução Nr. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006. A Superintendência de Companhias do Equador tem competências para o registro, preparação e apresentação das demonstrações financeiras das entidades e instituiu o seu controle e vigilância a partir de 1 de janeiro de 2009.

A fim de viabilizar o pedido do Governo Nacional de prorrogar a entrada de vigência das NIIF, para permitir que os empresários do país pudessem enfrentar da melhor maneira os impactos da crise financeira global, foi estabelecido um cronograma de adoção das IAS/IFRS, mediante resolução Nr.08.G.DSC.010 de 20 de novembro de 2008, em três grupos:

- Primeiro grupo: a partir de 1 de janeiro de 2010: as companhias e os entes sujeitos e regulados pela Lei de Mercado de Valores, assim como todas as empresas que que estão sujeitas a auditoria externa. Estabeleceu-se o ano de 2009 como período de transição; para tal efeito, este grupo de companhias e entidades deveriam elaborar e preparar as suas demonstrações financeiras comparativas com observância das IAS/IFRS a partir do ano de 2009 (350 empresas).

- Segundo grupo: a partir de 1 de janeiro de 2011: as companhias que tenham ativos totais iguais ou superiores a US\$ 4.000.000,00 em 31 de dezembro de 2007; as companhias *holding* ou grupos empresariais; empresas de economia mista e as sucursais das empresas estrangeiras e as associações que estas formem ou que exerçam as suas atividades no Equador. O total de empresas deste grupo aplicando as IAS/IFRS é de aproximadamente 1.900. Estabeleceu-se o ano de 2010 como período de transição; para tal efeito, este grupo de companhias e entidades deveriam elaborar e preparar as suas demonstrações financeiras comparativas com observância das IAS/IFRS a partir do ano de 2010.

- Terceiro grupo: a partir de 1 de janeiro de 2012: as demais companhias não consideradas nos grupos anteriores (cerca de 38.000 empresas).

Tendo em vista que o IASB emitiu a versão em espanhol da IFRS para as PME, a Superintendência de Companhias do Equador, mediante Resolução Nr. SC.

ICI.CPAIFRS.G.11.010 de 11 de outubro de 2011, estabeleceu o Regramento para aplicação das IAS/IFRS e as IFRS para as PME; e modificou o número 3 do cronograma de implementação das IAS/IFRS da seguinte maneira:

- Aplicação da IFRS para as PME, para o registro, preparação e apresentação das demonstrações financeiras, a partir de 1 de janeiro de 2012, para todas aquelas companhias que cumpram as seguintes condições no exercício econômico anterior ao período de transição: total de ativos inferiores a quatro milhões de US dólares; valor bruto de vendas anuais de até cinco milhões de US dólares; tenham menos de 200 empregados.

Através da Resolução n. SC-IAF-RRH-2009-0050, de 17 de fevereiro de 2009, foi criada a Direção de Implementação das Normas Internacionais de Contabilidade “NIC” e as Normas Internacionais de Auditoria e Segurança “NIAS”, que está dedicada à coordenação da formação, divulgação da implementação destas normas às entidades controladas, com instrutores internos ou externos; à supervisão para que as Intendências de Controle e Intervenção e do Mercado de Valores verifiquem o cumprimento oportuno de tais disposições.

As IAS/IFRS são obrigatórias para as empresas que estão sobre a supervisão da Superintendência de Companhias do Equador. Os bancos, seguradoras e outras instituições financeiras que estão sobre fiscalização da Superintendência de Bancos e Seguros devem usar as normas expedidas pela referido controlador (ver também site do GLENIF).

El Salvador

Em 1 de abril de 2000, entraram em vigor as novas disposições contidas nos artigos 443 e 444 do Código de Comércio e as novas atribuições do Conselho de Vigilância contidas na *Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría*, iniciando a harmonização da infraestrutura legal em matéria mercantil, com o normativo técnico contabilístico. Com base nas novas atribuições, o *Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría*, no dia 5 de dezembro de 2000 toma o seguinte acordo: “as Normas Internacionais de Contabilidade, como base geral para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras das diferentes entidades, serão de aplicação obrigatória a partir dos exercícios contabilísticos que iniciam em, ou depois, de 1 de Janeiro de 2002”.

Apesar dos constantes e diversos eventos de divulgação e formação profissional, promovidos pelo Conselho de Vigilância e outras instituições dedicadas à formação, o “Key Informant” considerou que não se conseguiu uma cobertura aceitável nem no setor profissional, nem no setor empresarial. Por isso, o Conselho emitiu um acordo com data de 2002 no qual amplia o prazo de obrigatoriedade para a entrada em vigência das IAS/IFRS, até ao exercício econômico de 1 de janeiro de 2004, e estabelecendo ainda os requisitos de divulgação nas demonstrações financeiras de 2002 e 2003 das diferenças existentes entre as práticas de contabilidade usadas nesses exercícios e as IAS/IFRS, incluindo a sua quantificação.

Dadas as dificuldades, o “Key Informant” referiu que foi executado um plano de adoção em agosto de 2009, o qual consistia em reuniões de divulgações prévias, conversações com as associações de contabilistas certificados, principais empresas de auditoria, associações de empresários, Câmara de Comércio, Associações Bancárias, Centro Nacional de Registro, Ministério da Fazenda, e Superintendência do Sistema Financeiro.

Em 2011, o *Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA)* emitiu um “acuerdo” (decreto) requerendo a adoção das IAS/IFRS completas para as empresas cotadas na Bolsa de Valores de El Salvador e a IFRS para PME para todas as outras companhias. Este decreto não se aplica aos bancos e companhias de seguros, fundos de pensões, que estão sujeitos a regulações contabilísticas de outros reguladores. Assim:

- Bancos e seguradoras: regula a *Superintendencia del Sistema Financiero* ou SSF;
- Fundos de Pensões: regula a Superintendência de Pensões (SP).

Os bancos, seguradoras e fundos de pensões não adotaram as IAS/IFRS, mas obrigam que sejam divulgadas as principais diferenças entre os “GAAP regulatórios”¹⁰⁷ e as IAS/IFRS (ver também *web site* do GLENIF e do IASB).

As associações cooperativas preparam as suas demonstrações financeiras com base num conjunto de normas baseadas na IFRS para PME, preparado pelo Instituto

¹⁰⁷ O CVPCPA é reconhecida como o organismo de normalização nos termos do Código de Comércio. O SSF é o regulador de bancos e companhias de seguros.

Salvadorenho de Cooperativas, designado como Normas de Informação financeira para as associações cooperativas.

Guatemala

As IAS/IFRS foram adotadas como as normas nacionais da Guatemala através da Resolução da reunião geral extraordinária do Colégio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala (CPA), organismo de normalização contabilística deste país. A norma IFRS para PME foi adotada, em 1 Janeiro de 2011, pela Resolução da reunião geral extraordinária do CPA em 2010.

As deliberações do CPA de adoção das IAS/IFRS e da IFRS para PME não têm força de lei. De acordo com o Código Direito Comercial da Guatemala, os "Princípios Geralmente Aceitos de Contabilidade na Guatemala" referem-se às normas da Guatemala e não especificamente às IAS/IFRS. Muitas vezes estas normas da Guatemala são confundidas com a legislação fiscal. Por isso, algumas empresas não seguem as IAS/IFRS ou a IFRS para PME, mas, sim, preparam as suas demonstrações financeiras com base na legislação fiscal.

Atualmente, cerca de 20 empresas guatemaltecas negociam instrumentos financeiros na bolsa nacional (Bolsa de Valores Nacional, SA, ou BVNSA). Estas empresas podem, mas não são obrigadas a usar as IAS/IFRS (BVNSA, 2014). Muitas empresas internacionais dos EUA e da Europa têm filiais na Guatemala e aplicam as IAS/IFRS, devido às exigências das empresas-mãe, ou às exigências da bolsa de valores ou credores nos seus países de origem. O regulador bancário (Superintendência de Bancos) exige que os grandes devedores do sistema financeiro na Guatemala (aqueles com dívidas que ultrapassam US\$ 600.000) apresentem as suas demonstrações financeiras auditadas ou usando as IAS/IFRS ou a IFRS para as PME.

Os bancos, companhias de seguros e outras empresas financeiras regulamentadas guatemaltecos não estão autorizadas a apresentar as suas demonstrações financeiras com base nas IAS/IFRS. Em vez disso, o regulador bancário (Superintendência de Bancos) desenvolveu manuais de contabilidade nacional que contêm algumas diferenças em relação às IAS/IFRS.

A lei do imposto de renda exige que as empresas de médio e grande porte apresentem as suas demonstrações financeiras auditadas em 31 de dezembro, anualmente, em março. A autoridade fiscal (Autoridade Tributária, ou SAT) permite que as empresas apresentem as suas demonstrações financeiras utilizando as suas regras de imposto de renda na determinação do lucro tributável. Há assim de uma forma geral sujeição da contabilidade à fiscalidade.

México

De acordo com o “Key Informant”, desde junho de 2004, quando o CINIF assumiu a responsabilidade de emitir a normalização contabilística no México, assumiu-se também o compromisso de alcançar a convergência das normas mexicanas de contabilidade (NC) com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS).

Foram identificadas 29 diferenças entre os dois conjuntos de normas que o CINIF deveria eliminar, modificando as NC para atingir a convergência com as IAS/IFRS. Foram identificadas outras diferenças que o CINIF considera que do ponto de vista técnico, é o IASB quem deve efetuar as modificações. Estas diferenças já foram informadas ao IASB e, de acordo com o “Key Informant”, a resposta que receberam recentemente menciona que em vários tópicos o IASB está de acordo com as manifestações do CINIF e irá estudar a melhor maneira de atendê-las num futuro próximo. Em outros casos, o IASB solicitou informação adicional ao CINIF.

No final de 2008, a Comissão Nacional Bancária e de Valores (CNBV) e o CINIF anunciaram conjuntamente que a partir de 2012 seria obrigatório para as empresas cotadas na Bolsa Mexicana de Valores (BMV), exceto as pertencentes aos setores financeiro, seguros e de garantias, adotar as IAS/IFRS; a sua adoção antecipada era permitida. Assim, para as empresas cotadas na BMV, exceto a dos setores financeiro, seguradoras e bancos, as IAS/IFRS começaram a aplicar-se a partir de 1 de janeiro de 2012. As entidades não cotadas, com ou sem fins lucrativos, aplicam as normas mexicanas. As entidades dos setor financeiro, seguradoras e bancos aplicam as normas mexicanas e alguns critérios contabilísticos prudenciais estabelecidos pelas autoridades reguladoras

(Comissão Nacional Bancária e de Valores – CNBV e a Comissão Nacional de Seguros e Finanças – CNSF). As entidades governamentais aplicam as normas estabelecidas na Lei de Contabilidade Governamental que foi emitida pelo Governo Federal.

O CINIF concluiu que, no México, não se deve adotar a IFRS para as PME e que nem sequer deve ser considerada como supletiva. A razão subjacente para este posicionamento deve-se a acreditar que o mesmo reconhecimento e princípios de valorização são aplicáveis a todas as entidades que emitam demonstrações financeiras, qualquer que seja o seu porte, ou estejam cotadas em alguma bolsa de valores. De acordo com o “Key Informant”, o projeto de convergência das normas mexicanas com as IAS/IFRS levou também a alguma simplificação das NC mexicanas eliminando alguns requisitos de apresentação e divulgação para as PME. “Com este enfoque, considera-se que não seja necessário emitir separadamente a IFRS especificamente para as PME”, disse o “Key Informant”. Além disso, de acordo com o estabelecido pelo IASB, a IFRS para as PME não é obrigatória porque em cada jurisdição são os emissores de normas de contabilidade locais que estabelecem a quais entidades se exige ou permite utilizar esta norma.

Em nossa opinião, a NIC para PME: a) não reduz a complexidade; b) pode causar confusão; c) pode complicar a capacitação; d) impedirá a comparabilidade entre entidades similares que apliquem diferentes normas de contabilidade; e) contrapõe-se em alguns aspectos com os marcos conceptuais das NIC e das NC e, inclusive, com algumas NIC individuais; e f) não constitui uma ponte amigável que permita transitar no futuro à adoção das NIC completas (“Key Informant” do México).

O “Key Informant” reforçou dizendo que a IFRS para as PME proíbe alguns tratamentos contabilísticos que são usados nas IAS/IFRS completas, tais como: a) capitalização de juros em ativos qualificáveis; b) capitalização de custos de desenvolvimento; c) a reavaliação de tangíveis e intangíveis.

Panamá

Desde o ano de 2005 que a Lei 6, que modificou a Lei 57 de 1978, se aplica aos que adotam automaticamente as IAS/IFRS e as Normas Internacionais de Auditoria no Panamá. Anteriormente, a Comisión de Normas de Contabilidad Financiera do Panamá (NOCOFIN),

que reporta ao Ministério de Economia e Finanças, havia emitido um número reduzido de Normas de Contabilidade Geralmente Aceitas, contudo, não eram suficientes para serem consideradas um marco de referência integral. Através da Lei 6, as IAS/IFRS completas foram adotadas e as mesmas foram publicadas no Diário Oficial.

No art. 16 da Lei 6 de 2005, o Panamá acrescentou o parágrafo 3º ao Artigo 699 do Código Fiscal:

Parágrafo 3º: A partir de 2006 a Diretoria da Receita Geral apenas aceitará que o imposto da renda seja calculado a partir de registros contábilísticos preparados de acordo com a base do acréscimo, tal como definido nas IAS/IFRS. Em circunstâncias excepcionais a serem definidas pela Diretoria da Receita Geral será possível usar a base de caixa de acordo com a atividade do contribuinte.

O Art. 74 da mesma lei acrescentou três parágrafos ao artigo 14 da Lei 57 de 1978 (que é a lei que regula o exercício da profissão):

Parágrafo 1º. As IAS/IFRS que já foram emitidas e aquelas que venham a ser emitidas pelo IASB deverão ser adotadas na República do Panamá.

Parágrafo 2º. As normas internacionais de Auditoria (ISAS) da IFAC devem ser adotadas na República do Panamá

Parágrafo 3º. A NOCOFIN deve ser autorizada a recomendar as ações que forem necessárias para a aplicação das IAS/IFRS e das ISAS.

Além do mais, através do Acordo de 11 de Maio de 1999, e da Resolução 8 de Maio de 2000 da Comissão de Valores Mobiliários, a Superintendência de Bancos, exigiu que as instituições financeiras utilizem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) ou os USA GAAP como base para a preparação das demonstrações financeiras registradas na Bolsa de Valores Nacional. Mais recentemente, através da Lei No. 12 de 2012, todas as empresas de seguros foram obrigadas a adotar as IAS/IFRS a partir do ano de 2014.

A IFRS para as PME foi emitida em 2010. Todavia na data da entrevista “não se realizou a promulgação da mesma no Diário Oficial devido ao convênio de Direito Autoral que deve ser firmado com o IASB, estando este último em tramitação.” As PME podem também usar as IAS/IFRS completas.

Paraguai

Este país não participou nas entrevistas, apesar de ter sido convidado, já que é membro fundador. Através da informação do *web site* do GLENIF, percebe-se que o Conselho Público de Contadores do Paraguai tem o compromisso de adotar as IAS/IFRS no Paraguai. O Conselho assinou uma licença com a Fundação IFRS para uso de material protegido por *copyright*. Também por licença, o Conselho coloca à disposição de seus membros as IAS/IFRS em espanhol *on-line* via *eIFRS*. O objetivo do Conselho é permitir que os contabilistas do Paraguai aprendam o básico das IAS/IFRS e que as adotem num período de aproximadamente cinco anos. Só um número muito limitado de empresas adota atualmente voluntariamente as IAS/IFRS (nomeadamente as cotadas na bolsa). As empresas que adotam as normas internacionais não são obrigadas a reconciliar com as normas nacionais.

Nos termos do *web site* do IASB, o Paraguai não está a adotar as IAS/IFRS mas está comprometido a desenvolver normas baseadas nas normas internacionais. Atualmente usa as normas contabilísticas do Paraguai.

Perú

No Perú os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos, encontram o seu marco legal na Lei General de Sociedades, vigente a partir de 1998. A Resolução N° 013-98-EF/93.01 do Conselho Normativo de Contabilidade (CNC) precisou que os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos a que se refere a Lei Geral de Sociedades compreende substancialmente, as *Normas Internacionales de Contabilidad (NICs)*, oficializadas, e as normas estabelecidas por *Organismos de Supervisión e Control* para as entidades da sua área. A mesma resolução N° 013-98-EF/93.01 precisou ainda que quando excepcionalmente determinados procedimentos contabilísticos não estejam estabelecidos numa Norma Internacional de Contabilidade, supletivamente poder-se-á aplicar os US GAAP. As normas IAS/IFRS foram oficializadas no Perú em 1 de janeiro de 2006, e optativamente para janeiro de 2005, pelo CNC mediante a sua Resolução No. 034-2005-EF/93.01 publicada março de 2005 (Morales, 2010).

No Perú existem várias entidades normalizadoras. O CONASEV, organismo criado em 1968, e que iniciou funções em 1970, tem como função emitir as normas de contabilidade para as empresas cotadas. O organismo encarregado de ditar as normas para as operações, elaboração e apresentação das demonstrações financeiras é o Conselho Normativo de Contabilidade. Ao longo dos anos, através de lei, regulamentou o sistema nacional de contabilidade do país. Atualmente encontra-se em vigor a Lei Geral do Sistema Nacional de Contabilidade cujas normas se aplicam ao setor público e ao setor privado. Existem ainda, enquanto organismos normalizadores, a Superintendência da Banca e de Seguros, organismo encarregado da regulação e supervisão dos Sistemas Financeiros e de Seguros e, a partir de 25 de julho de 2000, do Sistema Privado de Pensiones (SPP) (Ley 27328). Os bancos e as empresas de seguros seguem as normas destes organismos normalizadores, o que significa que não adotam as IAS/IFRS.

A Resolução da CONASEV No 102-2010- EF/94.01.1 voltou a determinar que as empresas que estivessem debaixo da sua supervisão deveriam apresentar a sua informação financeira preparada de acordo com as IAS/IFRS a partir do ano que terminou em 31 de dezembro de 2011. À medida que são emitidas normas pelo IASB, o CONASEV vai atualizando através de resoluções.

No Perú adotou-se as IAS/IFRS completas e a IFRS para PME. O limite de aplicação desta norma é quantitativo, com base em Vendas ou Ativo Total. Assim, o limite é de aproximadamente, abaixo de 3,5 milhões de dólares para ambos para aplicar a IFRS PME e acima deste limite aplicar as IAS/IFRS completas, sejam cotadas ou não na bolsa. O “Key Informant” reconheceu, no entanto, que no Perú se discute a necessidade de adaptação de algumas normas de forma excepcional, como são os casos das normas de Combinações de Negócios e Consolidação pelo Método da Equivalência Patrimonial.

República Dominicana

Este país também não participou nas entrevistas, apesar de ter sido convidado. Usando a informação disponível no *web site* do GLENIF e do IASB conclui-se que República

Dominicana está a avançar com um processo de adoção das IAS/ IFRS e da IFRS para as PME.

Em 2010, o Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana (ICPARD) emitiu duas resoluções para a adoção das IAS/IFRS, conforme segue:

- 001 Resolução Act 2010 - 004 “Adoção e aplicação das IFRS” que estabeleceu o uso obrigatório das IAS/IFRS completas para todas as empresas cujas ações são negociadas na Bolsa de Valores da República Dominicana a partir de 2014. A resolução prevê uma implementação gradual exigindo algumas normas como ponto de partida em 2010, enquanto as outras foram faseadas até 2014.

- 002 Resolução Act 2010 - 004 “Adoção e aplicação da IFRS para PME” que estabeleceu a utilização obrigatória desta norma pelas empresas não cotadas classificadas como médio porte ou grande porte, de acordo com Lei 488 - 08, a partir de 2014. A resolução prevê uma implementação gradual de algumas seções da IFRS para PME, sendo faseada até 2014.

Além disso, estas resoluções permitiram que as empresas que utilizavam os US GAAP continuem a fazê-lo até 2014, quando começarão obrigatoriamente a adotar as IAS/IFRS. As empresas não cotadas poderão continuar a usar os US GAAP.

Como curiosidade, no *web site* do GLENIF, refere que todas as empresas PME aplicam ou a norma PME do IASB, as normas americanas, as as normas internacionais adaptadas na UE ou as normas nacionais de Portugal (admite-se que se refere ao Sistema de Normalização Contabilístico (ver *web site* do GLENIF, acesso em Agosto de 2015).

Uruguai

O ponto de inflexão relevante deu-se em 2004, através de Decreto do Poder Executivo Nº 162/004, em que se aprovou como normas de contabilidade adequadas de aplicação obrigatória para as sociedades comerciais as emitidas pelo IASB na data vigência do decreto (maio/2004), traduzidas para espanhol e publicadas na página Web do organismo de controle estatal de sociedades comerciais e cooperativas (Auditoria Interna da Nação - AIN).

No ano de 2005, começou um Projeto de Convergência para a aplicação das IAS/IFRS com o apoio do BID, através de um esquema institucional cujo objetivo foi a difusão e a formação das IAS/IFRS dentro do território nacional. Tal projeto foi finalizado em 2009, tendo cumprido com o seu objetivo e formado a maioria dos associados do Colégio de Contadores Economistas e Administradores do Uruguai (CCEAU) nestes novos tópicos, processo que continua atualmente como um estilo de Educação Permanente agora impulsionado pela CCEAU.

Em 2007, foi editado o Decreto Nº 266/007, pelo qual se atualizou o marco normativo, e se adotou de forma obrigatória as IAS/IFRS vigentes na data da publicação do mencionado decreto (7 de agosto de 2007), traduzidas para o espanhol e incluídas na página Web da AIN. No ano de 2009, e considerando que no Uruguai 90% das empresas são classificadas como PME, de acordo com o decreto do Poder Executivo Nº 504/007, foram editados os Decretos 135/009 e 99/009 nos quais se contemplam as “empresas de menor importância relativa.” O Decreto 135/009 (e sucessivas alterações), seleciona as normas obrigatórias para estas empresas e permite alguma alternativa de valorização diferente das IAS/IFRS vigentes deixando de lado algumas normas de maior dificuldade de aplicação (por exemplo as IAS 12 e IAS 39).

Com a emissão pelo IASB da IFRS para PME e o reconhecimento tácito que ela implica relativamente à inadequação das normas totais para estas entidades, iniciou-se uma discussão acadêmica e profissional a respeito da sua aplicação. De acordo com o “Key Informant”, parte dos profissionais opina que se deve analisar e adotar esta norma e há quem sustenha que a aplicação parcial das IAS/IFRS totais é o adequado (solução adotada pelos decretos 135/009 e 99/009 anteriormente referidos). Há também colegas que entendem que esta norma para PME requer adequação já que sofre do mesmo defeito que as normas do IASB completas, pois inclui normas de difícil aplicabilidade para as empresas de menor porte. “Nesse intercâmbio de ideias ainda se segue trabalhando”, disse o “Key Informant”.

O “Key Informant” considera que deveria haver uma atualização nas normas porque a versão atual é de 2007 (embora existam empresas já a aplicar voluntariamente a versão atualizada das IAS/IFRS). No ano da entrevista, a Comissão Permanente estará avaliando

a atualização, e a IFRS para as PME e um terceiro segmento de adotantes de menor envergadura (micro-entidades).

Venezuela

De acordo com o “Key Informant”, a harmonização contabilística internacional surgiu na Venezuela por ser a tendência que estava a verificar-se em outras jurisdições da América Latina.

A adoção das normas internacionais fez-se muito através da Comissão Nacional de Valores que sofreu a influência de outras Bolsas europeias e mundiais. A Venezuela adotou quer as IAS/IFRS completas (o que se verificou a partir de 1 de janeiro de 2008), quer a norma IFRS para as PME (o que se verificou a partir de 1 de janeiro de 2011).

A Venezuela adota a tradução oficial do IASB e, quando necessário, são emitidos boletins de aplicação das VEN-NIF onde se tem feito regulamentação a respeito das IAS/IFRS. Isto aconteceu nas seguintes situações: quando é reconhecida a inflação nas demonstrações financeiras; quando finaliza o período para considerar os eventos subsequentes; a obrigação de preparação das demonstrações de resultado integral em duas demonstrações separadas. O “Key Informant” acredita ainda que o processo não devia ser de adoção integral das IAS/IFRS. Reguladores, governo e associações devem convergir nesses casos excepcionais que não podem ser adotados sem complementar os temas para ajustar à economia local. De acordo com o “Key Informant”, a Venezuela tem um processo de adoção cujo início de implementação já se cumpriu, mas a aplicação das novas normas entretanto emitidas pelo IASB e as modificações não entram em vigor no momento estabelecido pelo IASB (ainda adotam as normas de 2008).

Na Tabela 10, apresentada a seguir, sintetiza-se as normas adotadas em cada um dos países e especifica-se se existiu um processo de adoção ou convergência, bem como normas locais que foram entretanto introduzidas para acautelar a situação das micro-entidades e cooperativas:

Tabela 11 - Normas adotadas em cada país e processo de adoção ou convergência que enfrentaram

País	Normas adotadas	Processo de adoção/convergência
Argentina	Empresas cotadas: IAS/IFRS Empresas não cotadas: norma PME do IASB permitida mas a regra é as empresas usarem as normas profissionais da Argentina Bancos e seguradoras têm normas próprias locais	Adoção parcial e convergência, ligeiramente adaptadas
Bolívia	As empresas adotam as normas bolivianas, exceto se não existir norma boliviana, caso em que as empresas usam as normas do IASB	Não adoção ou adoção voluntária
Brasil	Full IFRS Norma PME do IASB Os bancos continuam usar as normas do Banco Central (apenas usam as IAS/IFRS nas contas consolidadas); os seguros estão em fase ainda de adoção mas estão atrasados. Norma micro-entidades: ITG 1000 (norma local) Norma para cooperativas	Convergência, ligeiramente adaptadas
Chile	Full IFRS Norma PME do IASB Normas adaptadas para bancos e seguros	Adoção
Colômbia	Full IFRS Norma PME do IASB Norma micro-entidades (norma local)	Adoção
Equador	Full IFRS Norma PME do IASB Bancos usam normas próprias	Adoção
El Salvador	Full IFRS Norma PME do IASB Norma para cooperativas Bancos e seguradoras têm normas próprias	Adoção
Guatemala	Normas locais baseadas nas regras fiscais Full IFRS permitidas Norma PME do IASB Bancos e seguradoras têm normas próprias	Não adoção ou Adoção apenas voluntária, as normas locais ainda são permitidas

México	Empresas cotadas: IAS/IFRS Empresas não cotadas: normas mexicanas A norma PME não é adotada Bancos e seguradoras têm normas próprias locais	Adoção parcial e convergência ligeira das normas nacionais com as IAS/IFRS
Panamá	Empresas cotadas e não cotadas: IAS/IFRS ou USA GAAP	Adoção
Paraguai	Normas locais Algumas empresas adotam voluntariamente	Não adoção ou adoção apenas voluntária
Perú	Full IFRS Norma IFRS PARA PME do IASB Muitas não cotadas continuam a usar as normas do Perú (inclui um número limitado de normas do IASB) Bancos e seguradoras têm normas próprias	Adoção
República Dominicana	IAS/IFRS para as cotadas Norma PME do IASB As empresas não cotadas podem usar os USA GAAP	Adoção
Uruguai	IAS/IFRS para as cotadas Adaptação das IAS/IFRS (as mais difíceis não são usadas). A norma PME não é usada	Convergência
Venezuela	IAS/IFRS IFRS de 2008 com modificações Norma PME do IASB	Convergência, com desfazamento na aplicação

Olhando para a Tabela em cima temos a noção que a harmonização contábilística internacional na América Latina está longe de ter sido atingido, havendo países que ainda não adotaram as IAS/IFRS, e outros que adotaram parcialmente ou adaptando as normas, outros que usam versões desatualizadas das normas. Também se sente que outras sínteses se tornaram necessárias para reduzir a resistência à mudança como as normas das micro-entidades e cooperativas.

7.4 Que razões levaram ao processo de convergência/adoção das IAS/IFRS e quem liderou o processo

Argentina

Segundo o “Key Informant” da Argentina, a Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas juntamente com a Comissão Nacional de Valores lideraram o processo de adoção. A razão da adoção foi “brindar um conjunto de empresas que trabalham nos mercados internacionais com informação financeira preparada através das normas internacionais” (“Key Informant” da Argentina). Na Argentina, as IAS/IFRS completas são obrigatórias para as empresas cotadas na Bolsa e de forma opcional para o resto das empresas. Também a norma IFRS para as PMEs foi adotada de forma optativa. Esta adoção pareceu fundamental para um conjunto de empresas que necessitam prestar informações financeiras de qualidade com base nas normas internacionais, sendo essa a principal razão. Foi a Federação quem tornou obrigatória a adoção através da sua Resolução Técnica (RT) nº 26, bem como a Comissão Nacional de Valores que adotou a RT nº26.

Bolívia

O “Key Informant” salientou que a adoção facilitaria a atração do investimento estrangeiro graças a uma maior transparência e confiabilidade do relato financeiro, havendo redução dos custos de transação para empresas de todos os tamanhos. Facilitaria as transações nos mercados de capitais e possibilitaria uma interpretação mais uniforme e comparativa com empresas de qualquer parte do mundo.

A globalização e a necessidade de usar uma linguagem global que promova o investimento na Bolívia foram salientadas como razões importantes pelo “Key Informant”. Também razões ligadas à “necessidade de homogeneizar ou adequar a linguagem técnica e a simbologia comunicacional”. Outra razão apontada para a adoção é a falta de normas em muitas matérias contábilísticas.

O Projeto ATN/MT-10078-BO “Projeto de Transição para as Normas Internacionais de Contabilidade e Auditoria”, que foi assinado em Janeiro de 2007 entre o Banco

Interamericano de Desenvolvimento (BID), por meio da Convenção que instituiu o Fundo Multilateral de Investimentos (FOMIM) BID-MIF e o Colégio de Contadores Públicos e Auditores Bolívia (CAUB) ajudou no lançamento da ideia. Este projeto na sua área técnica foi coordenado pelo Conselho Técnico Nacional de Auditoria e Contabilidade (CTNAC) do CAUB. Assim, a liderança do processo a nível nacional foi feita através do CTNAC, que é a entidade que nos termos dos seus Estatutos tem capacidade para elaborar o normativo em matéria contabilística e adotar as IAS/IFRS. Mas estas normas necessitam de ser posteriormente homologadas por entidades reguladoras nacionais, nos termos do direito económico vigente na Bolívia, para se poder adotar de forma plena, o que até agora ainda não aconteceu por falta de concordância do governo.

De acordo com o “Key Informant”, iniciou-se agora um segundo processo que está a ser planificado pelo CTNAC, o qual consiste na convergência orientada no sentido da adoção integral das IFRS, mas “reitera-se que as normas de contabilidade obrigatórias continuam a ser as bolivianas, enquanto as normas internacionais apenas se aplicam com carácter suplementar” (“Key Informant” da Bolívia).

Brasil

O “Key Informant” do Brasil salientou que a convergência das normas de contabilidade brasileiras com as IAS/IFRS decorreu de uma decisão do governo, “haja vista a necessidade de atrair capital dos investidores estrangeiros para a promoção do maior desenvolvimento económico brasileiro, sobretudo por meio do mercado de capitais”. A inserção do Brasil no mercado global, onde há a “disputa” dos potenciais investidores requereu, dentre vários outros ajustes e providências tomadas, a diminuição do “custo Brasil”. Dessa forma, ao convergir com as IAS/IFRS, o Brasil permitiu que esses investidores pudessem avaliar as empresas brasileiras, de forma comparada, com as demais empresas instaladas em países que já adotavam o padrão IFRS. O “Key Informant” referiu o poder do mercado de capitais e da Comissão de Valores Mobiliários, que obrigou a normalizar a contabilidade.

O “Key Informant” considerou ainda que a CVM liderou o processo. Contudo, na sequência, e graças ao entendimento entre a CVM (governo) e o CFC, o processo passou a ser conduzido pelo CPC – que é constituído pelo CFC, IBRACON, ABRASCA, APIMEC,

BM&FBovespa e FIPECAFI (estes 6 com direito a voto), mais Receita Federal, CVM e BCB (sem direito a voto).

A convergência com as IAS/IFRS deu-se de forma legal e obrigatória para as empresas brasileiras – em 2010. A partir desta data, o Brasil vem promovendo a revisão e a atualização das normas convergidas, bem como participando efetivamente do processo de elaboração das novas normas do IASB, havendo uma convergência a quase 100%.

A implementação das normas convergidas são exigidas por lei, bem como pelos reguladores (da profissão e de mercados) por meio de seus atos normativos. A não implementação das referidas normas sujeita os profissionais de contabilidade, bem como as empresas de capital aberto, as empresas grande porte e demais empresas reguladas, a sanções e penalidades.

Chile

De acordo com o “Key Informant”, existiram várias razões que levaram ao processo de adoção, sendo a mais importante a necessidade de adotar normas de maior qualidade pelo Colégio de Contadores do Chile, que tem a competência para emitir normas de contabilidade no Chile. Segundo o “Key Informant”, as Normas foram emitidas integralmente no Chile, realizando a tradução local, e não foram consideradas as traduções europeias por conterem erros graves tradução. Esta tradução proporcionou que o Chile passasse a contar com um corpo normativo em idioma local. Este fato resulta de haver algumas restrições que prejudicam a versão oficial em espanhol das IAS/IFRS, devido à falta de atualização oportuna e por algumas discrepâncias de tradução.

O “Key Informant” salientou que estas normas em espanhol do Chile surgiram da necessidade de fornecer aos preparadores das demonstrações financeiras e aos diversos usuários, o bom entendimento de um normativo internacional complexo, o que poderia potencialmente ser afetado negativamente quando se considera a tradução disponível em espanhol das IAS/IFRS, que inclui um conjunto de traços semânticos e expressões idiomáticas que são diferentes das práticas da linguagem de contabilidade financeira comumente usada no Chile, tanto nos seus aspectos técnicos, como no uso prático da linguagem.

O projeto foi liderado pelo Colégio de Contadores do Chile com o apoio financeiro do BID, através do projeto de convergência BID-FOMIN – Colégio de Contadores de Chile. O processo de adoção foi estabelecido pelo Boletim Técnico 79, sendo a aplicação das IAS/IFRS, incluindo a IFRS para PMEs obrigatória a partir de 1 de janeiro de 2013.

Colômbia

De acordo com o “Key Informant”, o Governo tomou a decisão de implementar as IAS/IFRS devido à necessidade de as empresas estarem presentes nos mercados internacionais, face à existência de um mercado global que assim exige uma linguagem contabilística uniforme.

O processo de adoção foi liderado pelo Conselho de Contadores Públicos, que contou com o apoio do governo nacional. De acordo com o “Key Informant”, os prazos estabelecidos para o processo de implementação na Colômbia são: o ano de 2013 foi considerado o ano da “preparação obrigatória” e o ano de 2014 foi a fase de “transição”, na qual na demonstração da situação financeira já deve constar o saldo de abertura. As IAS/IFRS são obrigatórias na Colômbia, de acordo com o disposto no Decreto 2.784 de 2012.

Equador

As 27 Normas Equatorianas de Contabilidade foram preparadas pela Superintendência de Companhias do Equador tendo havido acordos com a Federação Nacional de Contadores e o Instituto de Investigações Contabilísticas do Equador. Como estas 27 normas tinham sido adaptadas das normas internacionais mas estavam desactualizadas, o “Key Informant” considerou que dava mais trabalho atualizá-las do que fazer a adoção das IAS/IFRS. Assim, a razão apontada para a adoção foi a simplificação do processo de normalização.

Segundo o “Key Informant”, o processo de adoção no Equador foi liderado pela Superintendência de Companhias do Equador, mediante uma equipe de trabalho formada por especialistas da própria instituição. A partir do ano de 2012, todas as entidades sob o controle e vigilância da Superintendência de Companhias do Equador, já estão a aplicar as

IAS/IFRS de forma obrigatória. A adoção foi exigida pelo Estado Equatoriano por meio da entidade de controle, a Superintendência de Companhias do Equador.

El Salvador

Em El Salvador, foi o Conselho de Fiscalização da Profissão de Contadores Públicos e Auditoria que liderou a iniciativa de adoção, dentro das suas funções estipuladas no artigo 36 da Lei de Exercício da Contabilidade Pública, nº. 828 de 26/01/2000, que estabelece a atribuição correspondente. A razão da adoção prende-se com a necessidade de aumento da comparabilidade da informação financeira entre países.

O plano de adoção foi iniciado em agosto de 2009, o qual consistia em reuniões onde se realizaram conversações com as associações de contadores certificados, principais empresas de auditoria, associações de empresários, Câmara de Comércio, associações bancárias, Centro Nacional de Registro, Ministério da Fazenda, Superintendência do Sistema Financeiro, contadores gerais e empresários do país. Ainda hoje se mantém estas conversações. Também, por meio do Instituto Salvadoreño de Contadores Públicos, a Corporação de Contadores de El Salvador deu formação aos docentes das universidades públicas e privadas de El Salvador, com as conseqüentes mudanças nos programas de licenciatura em contabilidade, que agora incorporam as IAS/IFRS. El Salvador adotou as IAS/IFRS e a IFRS para PME tal como emitidas pelo IASB em 2011, através de um Decreto.

Guatemala

Na Guatemala, as IAS/IFRS são apenas adotadas voluntariamente pela facilidade de consolidação dos grandes grupos econômicos. A liderança esteve a cargo do Colégio de Contadores Públicos e Auditores e do Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos e Auditores.

O “Key Informant” referiu que a Guatemala não está ainda na fase de implementação, mas acredita que entre três a cinco anos deverão ter uma implementação significativa nas empresas grandes e médias e as que estão cotadas na bolsa. Na Guatemala as IAS/IFRS são apenas recomendadas por leis, por exemplo, para o Sistema Bancário, e por meio do Código de Comércio para as outras empresas, mas não há penalidades por não

aplicá-las por serem apenas recomendadas, “e essa é a parte frágil do processo”. Na Guatemala são adotadas normas nacionais baseadas na lei comercial de forma obrigatória, o que significa que é um país onde a adoção obrigatória ainda não começou.

México

Segundo o “Key Informant”, o processo de implementação das IAS/IFRS nas empresas cotadas na BMV foi resultado de um esforço conjunto da CNBV e do CINIF. Foi criado um Comitê de Transição presidido pela CNBV dado o seu caráter regulador, com a participação do CINIF, das empresas de auditoria e da BMV. O governo participou através da CNBV, que é um organismo governamental.

O “Key Informant” considerou que a adoção das IAS/IFRS era só vantajosa para as empresas cotadas na BMV. Para todas as demais empresas, em virtude de estarem muito familiarizadas com as normas mexicanas, que são muito mais simples, considerou-se mais prático e conveniente submeter as Normas Mexicanas a um processo de convergência, que fará com que as diferenças entre as normas tendam a desaparecer ou a reduzirem-se a uma expressão mínima.

De acordo com o “Key Informant”, no México, o processo de adoção das IAS/IFRS pelas empresas cotadas foi concluído em 2012. O que se segue é estar atento às novas IAS/IFRS emitidas pelo IASB para implementá-las oportunamente. Assim, as IAS/IFRS são obrigatórias para as empresas cotadas na BMV. As Normas Mexicanas são obrigatórias para todas as demais entidades.

Panamá

O “Key Informant” referiu que o processo no Panamá de adoção das IAS/IFRS foi liderado pelas empresas de auditoria. Para a adoção ajudou muito a Lei Bancária e a Lei de Valores que exigiram o uso das IAS/IFRS. Os bancos, por sua vez exigiram que os seus clientes com créditos bancários utilizassem as IAS/IFRS. O governo tem tido um papel importante, indiretamente através da aprovação das leis bancárias e das leis dos mercados de valores; e também mediante a modificação da Lei 57 de 1978, que regulamenta a

profissão de Contador Público Autorizado. Acredita que esta adoção irá aumentar a transparência das contas no Panamá.

O Panamá tem adotado todas as IAS/IFRS e adotará todas as que se emitirem, nos termos da lei atual panamenha. O uso das IAS/IFRS é obrigatório para todos os contribuintes e para as empresas no Panamá, de acordo com uma Lei Tributária emitida no ano de 2005.

Perú

Foi sem dúvida o desejo em globalizar rapidamente que levou o Perú à adoção das normas internacionais. O processo de adoção foi imposto pelo Estado. De acordo com o “Key Informant” não houve um processo estudado nem plano prévio. Segundo o “Key Informant”, as normas estão sendo aplicadas de forma plena para todo tipo de empresas, de forma obrigatória, exceto bancos e empresas de seguros.

Uruguai

No Uruguai, o governo estabeleceu por decreto a obrigatoriedade do uso das IAS/IFRS para aumentar a uniformidade das regras de contabilidade. Os textos são tirados das traduções do IASB para espanhol e o CCEAU analisa as normas para ver a sua razoabilidade. O “Key Informant” referiu que no Uruguai preferiram adotar e não convergir, porque as normas de contabilidade do Uruguai já tinham bastante similaridade com as normas internacionais.

Venezuela

O processo de adoção foi liderado pela Federação de Colégios de Contadores Públicos da República da Venezuela, não tendo havido qualquer papel por parte do governo. O “Key Informant” acha que a adoção das IAS/IFRS foi feita para facilitar a aceitação da normalização por parte das associações e do governo. Considerou ainda que esta era a tendência noutras jurisdições da América Latina.

Em relação à fase de implementação em que está a Venezuela, o “Key Informant” considerou que Venezuela já ultrapassou a fase do início da implementação só que a

aplicação das novas normas, e as modificações não entraram em vigência na mesma data em que são estabelecidas pelo IASB (estão a adotar as normas do IASB de 2008, ligeiramente adaptadas). As IAS/IFRS são apenas recomendadas pois a Federação de Colégios de Contadores Públicos da República da Venezuela não tem a possibilidade de exigir que as entidades apliquem as VEN-NIF, por as suas normas não terem força legal. Assim, é possível que haja empresas a não adotarem.

Na Tabela seguinte apresentam-se os principais atores ou impulsionadores da mudança das normas locais para as normas internacionais. Como se pode concluir a partir da Tabela 11, os governos, as bolsas, as comissões de normalização contabilística, a profissão, o Banco Interamericano e, em menor medida, as empresas de auditoria são os grandes atores que impulsionam a mudança:

Tabela 12 - Atores que impulsionam a mudança e razões apontadas para a mudança

País	Atores ou impulsionadores da mudança	Razões da mudança
Argentina	FACPCE e CNV (profissão e Bolsa)	Apoiar as empresas mais internacionais
Bolívia (não mudou ainda)	Teve apoio do BID mas a mudança não aconteceu (inércia do governo por resistência do Fisco)	
Brasil	Governo e CMV (bolsa)	Diminuição do “custo Brasil” e comparabilidade internacional
Chile	CCC (profissão) (apoio do BID)	Necessidade de adotar normas de maior qualidade por parte dos profissionais
Colômbia	Governo e Conselho de Contadores Públicos (profissão)	Necessidades das empresas estarem presentes nos mercados internacionais
Equador	Superintendência de Companhias do Equador, Governo	Simplificação do processo de normalização
El Salvador	CVPCPA (profissão)	Aumentar a comparabilidade da informação financeira
Guatemala	CPA, IGCP (profissão)	Facilitar a consolidação dos grupos econômicos
México	CNBV, CINIF (bolsa e profissão)	Para facilitar o bom funcionamento do mercado de capitais
Panamá	Empresas de auditoria, bolsa, Governo	Aumentar a transparência das empresas do Panamá
Perú	Governo	Aumentar a globalização das empresas
Uruguai	Governo (apoio do BID)	Aumentar a uniformidade das regras de Contabilidade
Venezuela	FCCPV (profissão)	Facilitar a aceitação da normalização por parte das associações e do governo, dada a tendência que se verificava noutros países da América Latina

Tal como a Tabela anterior evidencia, no caso da Bolívia, a intervenção do BID não foi suficiente o que demonstra a necessidade de atores com poder, e não só a existência de recursos, para que a mudança ocorra. Também se conclui que o governo, muitas vezes através da entidade reguladora do mercado de capitais, teve um processo fundamental em muitos países e tem uma força coerciva maior do que quando a adoção é meramente liderada pela profissão.

7.5 Dever-se-á convergir ou adotar as IAS/IFRS? Qual foi o papel das empresas multinacionais de auditoria e quais os recursos usados para fazer a mudança

Argentina

O “Key Informant” referiu que no seu país, o processo de convergência começou a partir de um acordo celebrado na cidade de Catamarca em 27/09/2002, onde todos os Conselhos Profissionais do país se comprometeram a utilizar normas uniformes e que as ditas normas iriam se harmonizar com as IAS/IFRS. No entanto, hoje a profissão organizada entende que a harmonização está a ser cumprida com a adoção das IAS/IFRS completas pelas empresas cotadas, faltando ainda incluir as companhias de seguros, as entidades financeiras e outras de interesse público.

A Federação Argentina de Conselhos Profissionais de Ciências Econômicas junto com a Comissão de Valores promoveram entre os anos de 2009 a 2011 um curso de “Formador de Multiplicadores” em IAS/IFRS, em que quase 30 profissionais se formaram com a obrigação de replicar o curso para os restantes profissionais do país. Atualmente estão sendo realizados novos cursos sobre normas internacionais de contabilidade e auditoria. Também se têm organizado seminários internacionais anualmente sobre as IAS/IFRS e a IFRS para PME com a presença de profissionais do IASB e têm-se realizado reuniões com autoridades de supervisão (Banco Central, Comissão Nacional de Valores, Superintendência de Seguros da Nação, etc.). Estão também a ser realizados convênios e jornadas em Universidades para a inclusão do ensino das IAS/IFRS nos currículos. Foi assinado acordo com o IASB, para ter as normas nas páginas da Internet de acesso fácil

para as empresas. Assim, a formação original foi feita pela Federação e a Comissão de Valores para um grupo de aproximadamente 30 contadores, que logo replicaram os conhecimentos aos restantes profissionais do país e alguns do exterior. Segundo o “Key Informant”, as empresas internacionais de auditoria interessaram-se também pela adoção e apoiaram com a participação dos seus profissionais.

Bolívia

O “Key Informant” da Bolívia acredita que a adoção, com o estrito cumprimento das IAS/IFRS em direção a um único conjunto de normas de contabilidade globais e de alta qualidade, que sejam aplicadas por todos os profissionais devidamente treinados e qualificados de forma contínua é o único caminho. O “Key Informant” considera que o CAUB continuará a trabalhar por uma adequação do normativo técnico que tenha reconhecimento internacional, pelo que haverá necessidade de juntar todos os profissionais, bem como os empresários e entes reguladores nacionais.

De acordo com o “Key Informant” tanto as empresas internacionais como as nacionais de auditoria têm apoiado o processo de convergência com as normas internacionais.

A Bolívia contou inicialmente com o apoio do BID-FOMIN, mas de momento conta apenas com os recursos do CAUB para o processo de capacitação e socialização das IAS/IFRS. “Lamentavelmente a profissão contabilística não recebe apoio nem do Estado nem dos empresários” disse o “Key Informant” da Bolívia.

Brasil

O “Key Informant” do Brasil considerou que as IAS/IFRS devem ser convergidas, e não simplesmente adotadas pelos países (jurisdições). Esse entendimento considera os modelos jurídico e legal vigentes em cada uma das jurisdições. Por outro lado, disse o “Key Informant”, “entendo que ‘convergir’ não significa eliminar e/ou incluir critérios e/ou princípios que possam provocar reflexos significativos em relação ao conteúdo original da IAS/IFRS”.

O Brasil, confirmou o “Key Informant”, convergiu com as normas do IASB em 2010, fazendo algumas pequenas alterações relacionadas com a legislação societária, havendo outras adaptações claras como é, por exemplo, o caso do uso do método da equivalência patrimonial nas contas individuais.

O “Key Informant” reconheceu que as empresas internacionais de auditoria se interessaram pelo processo de adoção e apoiaram este processo através dos seus próprios profissionais. Também o CFC aplicou recursos significativos visando a disseminação, entre os profissionais, das novas normas de contabilidade (normas convergidas), bem como visando a formação desses profissionais, com vista a tornarem-se aptos para a sua implementação. Além do CFC, outras entidades vêm – mesmo que de forma tímida – envidando esforços para apoiar a implementação, no Brasil, das referidas normas.

O CFC organizou diversos eventos de disseminação e capacitação em mais de 23 das 27 unidades da federação e exortou os profissionais capacitados a atuarem como multiplicadores, capacitando outros profissionais.

O “Key Informant” salientou que os profissionais de contabilidade brasileiros se capacitaram de várias formas: treinamentos oferecidos pelas firmas de auditoria, pelo programa de educação continuada ofertado pelo Sistema CFC/CRCs, bem como pelas universidades. Em relação às universidades, não há evidências empíricas sobre sua preparação para ensinar as IAS/IFRS. Há “centros de excelência” (talvez 6 IES entre mais de mil que atuam no Brasil na área da contabilidade) que se prepararam desde o início. Mas receia que a grande maioria dos docentes não estejam capacitados para ensinar as IAS/IFRS com propriedade. Esse receio é justificado pelo alto índice de reprovação no exame de suficiência do CFC.

Chile

O “Key Informant” considerou que as normas não devem ser adaptadas, devendo assim haver um processo de adoção integral.

No Chile, as empresas multinacionais de auditoria fazem parte das Comissões Técnicas do Colégio de Contadores do Chile porque dispõem de pessoal técnico de alto

nível que estão atualizados em temas relacionados com as IAS/IFRS e ISA, as quais também são emitidas pelo Colégio de Contadores do Chile. Por isso, existe uma colaboração mútua.

De acordo com o “Key Informant”, o Colégio de Contadores do Chile tem tido um papel preponderante no processo de adoção desde o ano de 2006, patrocinando a formação, a que se têm vindo a associar de forma ativa as Universidades, Instituições de Ensino Superior e Centros de Capacitação, entre outros.

Colômbia

As normas que foram implementadas na Colômbia são as IAS/IFRS, emitidas pelo IASB. O “Key Informant” acredita que as normas deveriam ser adotadas e não convergidas em todos os países, porque caso contrário não se poderá falar da existência de uma linguagem uniforme para a preparação de informação financeira e, nesse sentido, perderá a qualidade da comparabilidade.

Segundo o “Key Informant”, os recursos para fazer a mudança são escassos e quem subsidia é o Ministério do Comércio, Indústria e Turismo. Estes recursos são utilizados para a realização de fóruns, workshops e seminários de sensibilização, direcionados para multiplicadores, preparadores de informações, profissionais liberais, professores de cursos de graduação e pós-graduação e empresários. As empresas internacionais de auditoria apoiaram o processo de adoção e participaram ativamente dos comitês técnicos e de especialistas que foram criados para tal fim.

O “Key Informant” esclareceu que a formação de contadores é feita por diversas universidades, que oferecem cursos de educação continuada relacionadas com as IAS/IFRS. Além disso, o CTCP tem oferecido cursos para professores universitários, para que eles por sua vez sirvam como multiplicadores nas universidades onde trabalham. Contudo, o “Key Informant” salientou: “É de destacar que as IES não se têm envolvido muito nestes processos de formação”.

Equador

O Equador adotou as IAS/IFRS mediante a Resolução Nr. 06.Q.ICI.004 de 21 de agosto de 2006. O “Key Informant” considerou que dadas as mudanças constantes que sofrem as IAS/IFRS, o adequado para um país é fazer uma adoção plena. Além de mais simples, só dessa maneira estaremos todos falando uma mesma linguagem na hora do registro, preparação e apresentação das demonstrações financeiras.

No Equador, tanto em 2009 como em 2010, efetuaram-se reuniões de coordenação e controle na aplicação das IAS/IFRS, com delegados de instituições, assim como entregaram as listas de companhias do primeiro e segundo grupos, tendo sido efetuados estudos que permitiram estabelecer os impactos no património das empresas. A Comissão do Projeto de Aplicação das IAS/IFRS realizou reuniões a nível nacional, num total de 107, com 15.660 pessoas participantes. Foram ainda elaborados um Plano de Contas e Formulários de Demonstrações Financeiras com base nas IAS/IFRS, tanto as individuais como as consolidadas e ainda as conciliações das normas equatorianas de contabilidade com as IAS/IFRS. A Superintendência de Companhias realizou reuniões de formação para mais de 15.000 pessoas em todo o país. “Adicionalmente, ofereceu-se apoio às PMEs para a apresentação das suas demonstrações financeiras com base na IFRS para PMEs, pela primeira vez, no presente ano”, disse o “Key Informant”.

As empresas de auditoria participaram ativamente, em reuniões de trabalho e acompanharam o organismo de controle a partir de palestras a nível nacional, das quais se podem mencionar as seguintes empresas: BDO Stern, Deloitte & Touche, KPMG, Pricewaterhouse-Coopers, Hansen-Holm, Grand Thorton y Vizhñay & Asociados.

Dentro das capacitações internas e externas em IAS/IFRS a nível nacional para os funcionários das Intendências de Controle e Intervenção e do Mercado de Valores, destacam-se:

- a) Capacitação em IAS/IFRS durante agosto e setembro de 2008, realizada por empresas de auditoria independentes;
- b) Entre dezembro de 2009 e janeiro de 2010 foi ministrada formação sobre as IAS/IFRS pelos funcionários das empresas de auditoria independentes. Além disso, através da gestão da Comissão de Projetos de Aplicação das NIC conseguiu-se que as firmas de

auditoria independentes ministrassem (sem custos de honorários) para o pessoal técnico de Controle;

c) Os Membros da Comissão do Projeto de Aplicação das IAS/IFRS ministraram capacitações internas relacionadas com as resoluções de adoção destas normas no país, instruções sobre o formulário das demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS e NEC, revisão das conciliações patrimoniais das NEC para as IAS/IFRS, procedimentos de transição nas reservas patrimoniais, além de outros.

El Salvador

Em El Salvador adotaram-se as IAS/IFRS completas e a IFRS para PMEs, tendo sido a adoção aprovada em 07 de outubro de 2009, para iniciar em 01 de janeiro de 2011. Adotaram a tradução em espanhol de 09 de julho de 2009 do IASB. O “Key Informant” considerou que a adoção do normativo do IASB só deve adaptar-se nos aspectos práticos que sejam aplicáveis em todas as empresas salvadorenhas.

Para levarem a cabo o processo de adoção executaram um plano em agosto de 2009, o qual consistia em reuniões de divulgações prévias, conversações com as associações de contadores públicos, principais empresas de auditoria, associações de empresários, Câmara de Comércio, associações bancárias, Centro Nacional de Registro, Ministério da Fazenda, Superintendência do Sistema Financeiro, contadores gerais e empresários do país; também são realizadas divulgações desde 2009; existem convênios de educação continuada com associações e universidades do país, realizando divulgações sobre o normativo vigente desde 2009 até a data da entrevista; também, por meio do Instituto Salvadorenho de Contadores Públicos, a Corporação de Contadores de El Salvador formou os docentes das universidades públicas e privadas de El Salvador, o que levou a mudanças no ensino e à incorporação das IAS/IFRS nos programas da licenciatura em contabilidade.

O “Key Informant” considerou ainda não ter havido apoio das empresas multinacionais, argumentando: “a adoção foi feita de forma local, e por meio de consultas de associações e empresas de auditoria locais, considerando que são as mais representativas do país”.

Relativamente à pergunta sobre quem deu a formação aos profissionais de contabilidade, o “Key Informant” disse que as divulgações foram realizadas pelo Conselho de Fiscalização da profissão de Contadores Públicos e Auditoria, com o apoio dos diretores do Conselho, que têm sido os expositores em cada um dos eventos de divulgação. Também, foram feitos convênios com as associações que têm impulsionado os contadores públicos, empresários, contadores gerais. Também referiu a importância da formação dos docentes das áreas da contabilidade em distintas universidades do país por parte do Conselho e das associações.

Guatemala

Na Guatemala, o Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos deliberou a adoção integral das IAS/IFRS e da IFRS para as PMEs, as primeiras em 2008 e a IFRS para as PMEs no ano de 2010. O “Key Informant” considerou que a opção que tomaram foi a da adoção para harmonizar a contabilidade a nível internacional. Também considerou que as normas adaptadas requerem maiores esforços quando se necessita de consolidar as demonstrações financeiras.

O “Key Informant” salientou que os recursos usados e os esforços foram apenas os do Colégio através de seminários e de congressos financiados pelos participantes, não tendo havido financiamento para fazê-lo de maneira sistemática, e com uma abrangência maior. Contaram ainda com o apoio das empresas de auditoria internacionais, na capacitação e orientação sobre diferentes temas.

De acordo com o “Key Informant”, no caso da Guatemala, a formação dos profissionais de contabilidade esteve a cargo do Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos e Auditores, do Colégio, e ainda das universidades.

México

Segundo o “Key Informant”, o processo de adoção das IAS/IFRS completas iniciou-se no fim de 2008. Adicionalmente, desde 2006, tem vindo a ser realizado um processo de convergência das normas mexicanas com as IAS/IFRS, o qual se encontra já muito avançado. Adotam a versão em inglês das IAS/IFRS que é a versão oficial. A tradução para

espanhol utiliza-se quando é necessário, nomeadamente quando os preparadores da informação financeira não sabem inglês. Acredita que as IAS/IFRS adotadas pelas empresas cotadas devem ser aplicadas sem modificações para garantir a consistência da sua implementação. Não obstante, considerou que cada país deve realizar um processo de convergência das suas normas locais com as internacionais para eliminar, na medida do possível, as diferenças que se identifiquem, para uso pelas empresas não cotadas.

Relativamente aos esforços efetuados para a adoção das IAS/IFRS, o “Key Informant” disse que o CINIF não participava em projetos de implementação nem de mudanças de sistemas de informações, pois considera que essas atividades são próprias de consultores, auditores e assessores em geral e estão fora dos seus objetivos. Contudo, o CINIF realiza eventos de difusão para capacitadores em várias cidades do país assim como participa em foros de conhecimento e difusão para outros interessados na normalização contabilística. O “Key Informant” salientou que todas as empresas internacionais de auditoria têm apoiado o processo de adoção das IAS/IFRS, seja como consultores ou como auditores. Adicionalmente, participaram do Comitê de Transição para as IAS/IFRS.

Relativamente à formação dos profissionais, esta ficou a cargo do IMCP. No caso das universidades que possuem o curso de “Contador Público”, a situação não é uniforme. Algumas já atualizaram os seus planos de ensino e outras estão em processo de fazê-lo, com diferentes níveis de avanços.

Panamá

O processo de adoção das IAS/IFRS no Panamá iniciou-se por volta do ano de 2000. Foi um processo de adoção mais do que de convergência devido ao fato de que no Panamá não havia normas suficientes emitidas pelo NOCOFIN. As empresas utilizavam como referência principal o US GAAP, bem como também as práticas utilizadas nas suas empresas-mãe que poderiam estar localizadas no Japão, Coreia, Europa, etc.

Por Lei devem ser usadas as IAS/IFRS completas. No ano de 2011, a Junta Técnica de Contabilidade, por sugestão do NOCOFIN emitiu uma Resolução adotando a IFRS para as PMEs. Contudo, esta resolução foi contestada por alguns profissionais de contabilidade e encontra-se, de acordo com o “Key Informant”, em processo de análise pela Sala 5 do

Contencioso Administrativo para determinar a sua validade. Conseqüentemente, a IFRS para as PMEs não tem sido utilizada amplamente.

Relativamente aos recursos usados, o “Key Informant” salientou que cada empresa deve obter os recursos para a implementação das IAS/IFRS. A formação deve ser feita nas universidades e nos programas de educação da associação profissional. O governo não tem destinado recursos para a divulgação das normas ante a profissão e a sociedade. Esta função está sendo realizada por várias associações profissionais de contabilidade e de auditoria. As empresas multinacionais de auditoria têm dado muito apoio no processo de adoção, tendo iniciado a formação dos seus contabilistas através das associações profissionais e seguem apoiando a formação dos contabilistas em geral.

Perú

O Perú adotou as IAS/IFRS completas e a IFRS para as PMEs, exceto bancos e seguros. As IAS/IFRS aplicadas são as oficializadas pelo IASB. O Estado ordenou a adoção e não a convergência, “basicamente o processo atual é de aplicação das IAS/IFRS, as empresas estão agora gastando recursos com a mudança em sistemas de informações, processos e treinamento”, disse o “Key Informant”. Apesar de ter sido decidido um processo de adoção, existem discussões para algumas exceções na aplicação das IAS/IFRS, em especial em Combinações de Negócios e Método da Equivalência Patrimonial.

O “Key Informant” salientou que “não existe um plano de treinamento, nem por parte do Estado, nem da profissão, existem esforços individuais de capacitação em IAS/IFRS [...]. As empresas multinacionais de auditoria estão a levar a cabo o seu papel de apoiar o processo de adoção onde são requeridas”.

Uruguai

No Uruguai, desde 2004 que vigoram as IAS/IFRS completas para todo tipo de empresas, mas existe uma adoção seletiva, as normas mais difíceis não são usadas, tendo também sido feitas algumas adaptações. O “Key Informant” referiu que nunca adotaram a IFRS para as PMEs, porque acreditam que não representa uma verdadeira simplificação. Adotam a tradução oficial do IASB por convênio com este organismo, que é publicada

oficialmente na página web da Auditoria Interna da Nação, quando se emite o Decreto autorizando sua adoção. O Banco Central, por sua vez, tem obrigado a usar as IAS/IFRS atualizadas à medida que são traduzidas, para as empresas cotadas na bolsa de valores.

O “Key Informant” acredita que as IAS/IFRS devem ser implementadas sem quaisquer modificações porque agora o GLENIF opina previamente na sua emissão, sem prejuízo de poder haver um tratamento especial e local para situações não contempladas especificamente em alguma IAS/IFRS, ou de algum contexto econômico muito crítico que obrigue a algum afastamento transitório do normativo internacional.

Relativamente aos recursos usados para fazer a implementação, o “Key Informant” salientou que houve apoio do BID, com um programa específico e as Universidades têm incorporado os ensinamentos das IAS/IFRS nos cursos de licenciatura e de mestrado. As empresas multinacionais de auditoria também participaram no processo e apoiaram a mudança.

Relativamente à formação dos profissionais de contabilidade, o CCEAU forneceu formação em massa, e atualmente continuam a existir cursos de aperfeiçoamento profissional e de atualização.

Venezuela

Na Venezuela foram adotadas as normas do IASB, usando a tradução oficial, que não parece colocar qualquer problema. Nos casos necessários, emitem boletins de aplicação das VEN-NIF onde se tem feito a regulação a respeito das IAS/IFRS. O “Key Informant” considerou que quando “o processo não é integral, reguladores, governo e associações devem convergir nos casos excepcionais que podem ser adotados”.

A Federação de Colégios de Contadores Públicos da República da Venezuela teve um papel fundamental na recomendação da adoção das IAS/IFRS. Relativamente aos recursos usados para fazer o processo de implementação, a Venezuela não tem este processo normalizado; cada entidade deve organizar o seu próprio processo com apoio dos seus assessores. Na Venezuela existem 24 colégios de contadores públicos instalados um em cada estado do país. Cada um deles tem instrutores que foram formados pela Federação num programa nacional. Os colégios tem diplomados nas VEN-NIF, e as

universidades públicas e privadas e outros profissionais têm disponibilizado programas de formação. As multinacionais têm apoiado o processo de adoção das IAS/IFRS.

Na Tabela 12 abaixo, faz-se uma síntese sobre o que os “Key Informants” pensam de haver adoção pura ou convergência e até que ponto houve o apoio das multinacionais de auditoria e que recursos foram mobilizados na mudança. Tal como seria esperado num grupo que pertence a um organismo regional de normalização contabilística internacional, grande parte dos países defende a adoção e a não contextualização das normas do IASB. Também a partir da Tabela, e tal como salientado pela literatura, o apoio das multinacionais de contabilidade (as chamadas BIG 4) tem existido em quase todos os países (Irvine, 2008). Além dos recursos investidos pela profissão e pelo BID, em alguns países sente-se o apoio financeiro do governo (caso da Colômbia) e das universidades na formação em IAS/IFRS.

Tabela 13 - Posicionamento dos “Key Informants” em relação à forma de fazer a mudança e aos apoios na mudança

País	Adoção/Convergência	Apoio das multinacionais de auditoria	Recursos mobilizados na mudança
Argentina	Defendeu a adoção mas as empresas não cotadas não usam as IAS/IFRS	Houve apoio	Foi feita formação pela profissão
Bolívia	Defendeu a adoção mas não estão adotando	Houve apoio	Apoio BID-FOMIN e recursos escassos da profissão
Brasil	Convergência para atender às diferentes jurisdições	Houve apoio	Apoio e recursos significativos do CFC (profissão)
Chile	Adoção	Houve apoio	Apoio BID-FOMIN e recursos da profissão, a que se têm vindo a associar as Universidades
Colômbia	Adoção	Houve apoio	Ministério do Comércio, Indústria e Turismo, profissão e em menor medida as Universidades
Equador	Adoção	Houve apoio	Comissão do Projeto de Aplicação das IFRS
El Salvador	Adoção, só devem ser convergidas se houver alguma característica particular das empresas salvadorenhas	Não houve apoio das empresas multinacionais de auditoria mas das empresas de auditoria locais	Profissão e em menor medida as Universidades

Guatemala	Adoção por facilitar a harmonização da contabilidade	Houve apoio	Profissão e em menor medida as Universidades
México	Convergência para as empresas não cotadas	Houve apoio	Profissão, as Universidades ainda estão atrasadas no processo de mudança no ensino
Panamá	Adoção	Houve apoio	Várias associações profissionais de contabilidade e de auditoria
Perú	Adoção	Houve apoio onde esse apoio foi requerido	Apenas existem esforços individuais
Uruguai	Adoção, sem prejuízo de haver uma situação muito específica no país que justifique a diferença	Houve apoio	Apoio BID, da profissão e das Universidades que estão a incorporar as IAS/IFRS nos cursos de licenciatura e mestrado
Venezuela	Convergência que deve ser excepcional	Houve apoio	Profissão e Universidades

7.6 Benefícios da adoção das IAS/IFRS e a redução dos custos de normalização

Argentina

O “Key Informant” considerou que as empresas que necessitam de atuar a nível internacional são as maiores beneficiárias das IAS/IFRS. Dado o contexto de globalização, a adoção destas normas dá um sinal de modernidade pela sua qualidade para este efeito.

De acordo com o “Key Informant”, a opinião de grande parte da profissão na Argentina é a de que o IASB só emite normas para empresas grandes e internacionais, não proporciona normas que sejam aplicáveis para o resto das empresas, salvo a IFRS para as PMEs. Considerou ainda que no seu país existem dois tipos de normas (nacionais e internacionais) e, por isso, acredita que o IASB não contribui para reduzir os custos da emissão das normas argentinas.

Bolívia

O “Key Informant” considerou que é hoje reconhecido, que a adoção do normativo internacional facilitará uma maior atração do investimento nacional e internacional graças ao aumento da transparência e à confiabilidade do relato financeiro. Haverá ainda uma redução dos custos de transação. O “Key Informant” acredita que as IAS/IFRS contribuirão para o desenvolvimento da atividade contábilística já que proporcionam um manual de contabilidade que tem aceitação a nível mundial. Concorda com as regras de consolidação estabelecidas nas IAS/IFRS, considerando que reduzem os custos da consolidação. Acredita que a adoção das IAS/IFRS proporcionará uma imagem de modernidade, dado que as empresas deverão inicialmente enfrentar o desafio de reenfocar a sua estrutura organizacional e os seus procedimentos de controle interno. Também a incorporação de novos sistemas contábilísticos proporcionará uma modernização na área da contabilidade, já que será necessário que o sistema adote os procedimentos operacionais, contábilísticos e financeiros das normas internacionais.

Reconhecendo o papel importante do IASB na normalização internacional, na criação de uma linguagem internacional e no aumento da comparabilidade da informação financeira a nível internacional, acredita ser necessário dar mais atenção às PMEs.

Considerou que o CAUB tem planejado incluir no seu orçamento o montante necessário para adquirir os direitos de autor ao IASB das suas normas (completas e a norma para as PMEs), situação que está em processo de negociação com o IASB, considerando a situação econômica da Bolívia. Desta maneira, os membros do CAUB obterão as normas de forma gratuita, evitando os gastos onerosos que hoje os profissionais estão a realizar de forma individual para ter acesso a estas normas.

Assim, o CAUB destinará todo o orçamento destinado ao CTNAC já não à elaboração de normas nacionais mas sim para incrementar a sua participação em entidades como o GLENIF, o que permitirá enfocar os esforços da Bolívia na elaboração de guias de implementação, e outros, que conduzam à sua implementação.

Brasil

O “Key Informant” considera que a adoção das IAS/IFRS foi muito positiva para um grupo de empresas que necessitam de negociar a nível internacional. Acha ainda que a adoção das IAS/IFRS foi um sinal de modernidade da contabilidade brasileira, e que estas normas são necessárias em função da globalização que se está a verificar, que torna necessária uma linguagem internacional. Considera que são as empresas grandes e internacionais as que mais beneficiam das normas internacionais por lhes facilitar a internacionalização dos seus negócios (nomeadamente as decisões de investimento). Contudo, as demais empresas também são beneficiadas.

O “Key Informant” acredita ainda que o IASB cumpre bem o seu papel de normalizador a nível internacional. Contudo, o IASB não reduz necessariamente os custos de normalização já que embora os pronunciamentos contabilísticos já venham prontos, agora existe um processo de discussão pública das normas. Apesar de alguns reguladores, como o CFC, oferecerem à audiência pública os projetos das normas contabilísticas elaboradas, outros reguladores, como a CVM, conduzem todo o processo de forma interna, sem participação pública.

Agora, creio que o custo de normalização aumentou, mas a qualidade do processo normativo (*due process*) atual – em que participamos quer em consultas públicas do IASB, quer no âmbito do CPC, do GLENIF ou individualmente – é muito melhor que o anterior (“Key Informant” do Brasil).

Além da participação nas consultas públicas do IASB, o CPC, a CVM e o CFC também colocam os projetos dos seus pronunciamentos e/ou normas em consulta pública, o que proporciona a participação dos interessados (e da sociedade em geral) no seu processo de elaboração. “Dessa forma, é notório que houve um aumento do custo de normalização, mas conforme ressaltado acima, o benefício desse processo mais que compensa seu custo”, reafirma o “Key Informant” do Brasil.

Chile

O “Key Informant” acredita nos benefícios da adoção das IAS/IFRS, considerando as exigências de transparência necessárias nos mercados. Acha que por este motivo, a adoção das IAS/IFRS representa para o seu país um sinal de modernidade. Acredita que todas as empresas beneficiarão da adoção das normas internacionais.

O uso das normas internacionais produzidas pelo IASB são uma garantia de que se vai atualizando o normativo contabilístico. O “Key Informant” acredita que os custos da normalização podem ser reduzidos através de cursos de formação promovidos por organismos internacionais, como os que se realizam no contexto do CReCER¹⁰⁸.

Colômbia

O “Key Informant” está convencido que as IAS/IFRS vão trazer mais eficiência à contabilidade, proporcionarão uma forma melhor de se fazer negócios e de tomar decisões com base na informação financeira. Com a adoção das IAS/IFRS, a contabilidade moderniza-se e irá continuando a modernizar-se à medida que apresentem novas tendências e formas de se fazer negócios.

De acordo com o “Key Informant”, todas as empresas da Colômbia beneficiarão com a adoção destas normas, porquanto moderniza as normas de contabilidade aplicadas na Colômbia, as quais se têm vindo a atualizar desde 1993. O “Key Informant” não conseguiu avaliar quais as empresas que tiveram ou estão a ter mais dificuldades com o processo de adoção das IAS/IFRS ou que mais beneficiaram já que o processo estava apenas a começar.

O papel do IASB não foi muito perceptível no processo de implementação das IAS/IFRS na Colômbia, não tendo havido um forte apoio do IASB no processo de adoção colombiano. O “Key Informant” considerou que se houvesse uma assistência financeira substancial do IASB para processos de socialização, sensibilização, formação de

¹⁰⁸ CReCER é a sigla relativa à Conferência de Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional. Desde 2007, que o objetivos destas Conferência organizadas pelo Banco Mundial, BID, IFAC é aumentar a consciência sobre a importância da informação financeira e da auditoria para o desenvolvimento da economia e do setor público, estando a facilitar a colaboração regional e o intercâmbio do conhecimento.

profissionais da contabilidade e programas de “multiplicadores”, os custos associados com a normalização na Colômbia podiam reduzir-se substancialmente.

Equador

De acordo com o “Key Informant”, a Contabilidade torna-se mais eficiente e fácil de interpretar a nível mundial se todos os países adotarem as mesmas normas. Acredita que se forem corrigidos alguns problemas na implementação das normas internacionais, a médio e longo prazo a informação financeira irá melhorar. Disse ainda que as IAS/IFRS tiveram um impacto positivo no fomento da transparência das atividades econômicas. Acredita ainda que ao utilizar normas de contabilidade de aplicação universal isso levará à modernização do seu país, permitindo mostrar demonstrações financeiras mais transparentes e a verdadeira realidade financeira dos negócios, o que atrairá investimentos estrangeiros.

O “Key Informant” considera que o IASB faz um esforço importante para rever, atualizar e portanto, fortalecer e dinamizar as IAS/IFRS, bem como cada vez mais busca integrar novas equipes que melhoram as suas normas. Acredita que em consequência as normas internacionais reduzem os custos de normalização contabilística a nível nacional, dado que não há necessidade de manter um departamento permanente de normalização contabilística no seu país.

El Salvador

Os grandes benefícios da adoção são, segundo o “Key Informant”, a padronização das normas a nível internacional, que permite a elaboração de balanços padronizados, o que faz com que as contas de uma empresa sejam compreensíveis a nível internacional. Também acredita que estas normas melhoram a gestão financeira das empresas e ajudam na tomada de decisões.

As IAS/IFRS são também sinónimo de modernização e globalização, nomeadamente face às exigências a nível internacional dos mercados financeiros, comerciais e económicas.

O “Key Informant” considera que o IASB é um organismo visionário ante as exigências da globalização, fortalecendo a profissão contabilística, apresentando revisões contínuas das normas emitidas.

Relativamente ao papel do IASB na redução dos custos de normalização, o “Key Informant” acha que no caso de El Salvador e do Conselho de Fiscalização da Profissão de Contadores Públicos e Auditoria não deveriam existir custos de aquisição das normas para adoção e publicação, dado o caráter de interesse deste Conselho que dirige e regulamenta o interesse público da contabilidade do país.

Guatemala

O “Key Informant” considerou que o organismo a que pertence considera as IAS/IFRS como muito adequadas para melhorar a transparência a nível nacional e internacional.

Acredita que estas normas, através da sua aplicação prática e da experiência internacional, proporcionam uma imagem de modernidade ao seu país. O IASB tem tido um papel importante a nível da economia internacional, e reduz os custos de normalização contabilística dos países.

México

De acordo com o “Key Informant”, a aplicação das IAS/IFRS permitirá que em termos de normas de contabilidade se fale um mesmo idioma, e isso será vantajoso para os investidores e demais interessados na informação incluída nas demonstrações financeiras, já que entenderão melhor e mais facilmente o seu conteúdo. Poderão assim ajudar na eficiência e no desenvolvimento econômico dos países. Também acredita que a adoção das IAS/IFRS dá uma imagem de modernidade ao seu país.

O “Key Informant” acha que o IASB tem desempenhado um papel muito importante no desenvolvimento das normas internacionais de contabilidade e destacou a proximidade que tem tido com os países da América Latina e o acompanhamento da criação do GLENIF. Não obstante, considerou que o IASB deveria estar mais aberto para

aceitar as sugestões que recebe dos organismos normalizadores dos diversos países em relação aos temas técnicos, e que acha que as IAS/IFRS podem melhorar ou devem mudar.

Relativamente aos custos com a normalização contabilística, argumentou que nos últimos anos têm aumentado devido às solicitações do Comitê de Interpretações do IASB para responder a muitas consultas sobre diversos temas técnicos. Além disso, a participação no GLENIF tem incrementado os custos de pesquisas, assim como os custos com viagens e reuniões do diretório.

Panamá

O “Key Informant” salientou que as IAS/IFRS ajudam a refletir os efeitos econômicos nas demonstrações financeiras, fazendo com que exista maior transparência da informação. Contudo, as normas de contabilidade estarão sempre um passo atrás dos eventos econômicos, não tendo o poder de mudar a economia de um país. Relativamente à possibilidade da adoção das IAS/IFRS darem uma imagem de modernidade, considerou que são normas mais atuais do que as que se poderiam emitir a nível local. Também o fato do uso das IAS/IFRS “ser recomendado pelo Banco Mundial e outros organismos internacionais importantes, fazem com que o país esteja inserido na comunidade mundial”.

A adoção das IAS/IFRS pelo seu país evidencia que estão de acordo com o papel do IASB na normalização internacional. Considera que todas as interpretações e discussões emitidas ou publicadas pelo IASB deveriam considerar-se como fonte de consulta a nível nacional. Considerou ainda que o processo de convergência com US GAAP reforça o papel do IASB como organismo de normalização contabilística.

O “Key Informant” referiu que a adoção das IAS/IFRS, tal como são emitidas, pode reduzir os custos de normalização em cada país. Contudo, salientou que a adoção e a promoção destas normas, que geralmente são mais complexas, implicam também um custo com a sua implementação. Num país como o Panamá, em que não havia um organismo de normalização contabilística, o custo de adoção tem de ser mais baixo que o custo de produção de normas locais.

Perú

O “Key Informant” afirmou que os primeiros impactos da adoção mostrarão que o uso da informação preparada de acordo com as IAS/IFRS incrementará a transparência das informações das empresas e fomentará uma gestão mais eficiente e uma melhoria da economia. Acredita que “definitivamente tem permitido devolver a relevância do profissional e aumentar a sua importância nas empresas e na sociedade.” O IASB tem um papel fundamental nesta mudança e as traduções cumprem uma etapa fundamental para o conhecimento e aplicação das IAS/IFRS. Acredita que apesar de o Perú já ter três anos de aplicação plena, ainda requer trabalho para dar sustentabilidade no processo pós-adoção e, ainda há que resolver, por meio de apoio profissional, algumas complicações que decorrem da adoção como: o uso do justo valor requerido pelas IAS/IFRS; as concessões; os arrendamentos e a consolidação de demonstrações financeiras. Assim, acredita que apesar de reduzir os custos de normalização aumentam os custos de implementação. Contudo, “e ainda que os impactos nos capitais próprios e nos resultados tenham variado entre positivos e negativos, em geral sente-se um ânimo de melhoria empresarial com o uso das IAS/IFRS”, disse o “Key Informant”.

Uruguai

Relativamente à pergunta de se considera que a adoção das IAS/IFRS torna as economias mais eficientes, o “Key Informant” considerou que lhe parecia “demasiada exigência para um conjunto de Normas”. Contudo, acredita que não há dúvidas que facilitam a aplicação de princípios uniformes entre os diferentes países, e fazem com que as auditorias sejam similares em qualquer ponto do mundo. Também os profissionais podem ir de um país para outro e falar uma linguagem comum. Também acha que a adoção das normas por um país dá um sinal de modernidade.

Relativamente ao papel do IASB como organismo de normalização contabilística internacional, o “Key Informant” considerou notável a aceitação generalizada das suas normas em tão poucos anos. Acha que as normas do IASB reduzem os custos de normalização no seu país.

Venezuela

O “Key Informant” acredita que as IAS/IFRS irão tornar a economia e a contabilidade mais eficiente, sendo um sinal de modernidade. A sua convicção que todas as empresas beneficiam da adoção das IAS/IFRS decorre de no processo de regulação internacional, o IASB realizar estudos profundos para a emissão de regulações contabilísticas que apoiem a transparência. Já a nível local diz não haver orientações específicas já que as investigações não chegam ao seu país. Acredita, contudo, que a adoção das IAS/IFRS ajuda a reduzir os custos de normalização contabilística do seu país.

Na Tabela 13 apresentada a seguir apresentam-se os principais benefícios da adoção das IAS/IFRS apontados pelos “Key Informants”, bem como se avalia uma eventual redução dos custos de normalização:

Tabela 14 - Benefícios da adoção das IAS/IFRS e redução dos custos de normalização

Países	Benefícios da adoção das IAS/IFRS	Redução nos custos de normalização
Argentina	Normas adequadas para empresas em ambiente de globalização Normas de maior qualidade que dão um sinal de modernidade	Como a Argentina mantém as suas normas, não houve redução nos custos de normalização
Bolívia	Facilitam a maior atração do investimento internacional graças ao aumento da transparência e à confiabilidade do relato financeiro Reduzem os custos de consolidação A adoção dará uma imagem de modernidade dado que as empresas deverão melhorar os procedimentos de controle interno	Utilização de recursos já não para fazer normas mas para a profissão comprar as normas ao IASB
Brasil	Facilitam a globalização das empresas e dão um sinal de modernidade	Não reduz o custo de normalização já que agora há um processo de discussão pública das normas

Chile	Aumento da transparência nos mercados e dão um sinal de modernidade, há a garantia que se vai adaptando o normativo ao longo do tempo	Os custos de normalização podem ser reduzidos
Colômbia	Aumento da eficiência da contabilidade, modernizando a contabilidade	A redução dos custos de normalização depende do envolvimento e do apoio do IASB no processo
Equador	Aumento da eficiência da contabilidade e a informação financeira torna-se mais simples de interpretar; aumento da transparência da informação financeira, o que pode levar à modernização do país	Existe redução dos custos de normalização a nível nacional dado que não há necessidade de haver um departamento nesta área no seu país
El Salvador	Harmonização da informação financeira que permite a elaboração de balanços padronizados compreensíveis a nível internacional As normas do IASB melhoram a gestão financeira das empresas e ajudam na tomada de decisão As normas do IASB são sinónimo de modernização e globalização, fortalecendo a profissão contabilística	Não deveriam existir custos de adoção das normas dado o interesse público da profissão (o Conselho de Fiscalização da Profissão tem de pagar as normas ao IASB)
Guatemala	As normas do IASB aumentam a transparência proporcionando uma imagem de modernidade	Reduz os custos de normalização
México	As normas do IASB representam um único idioma de contabilidade o que é vantajoso para os investidores internacionais Ajudam no aumento da eficiência e no desenvolvimento económico dos países Dão uma imagem de modernidade ao país	Os custos da normalização têm crescido no México devido às respostas a consultas do IASB e por força da sua participação no GLENIF.
Panamá	Aumentam a transparência da informação financeira, mas	Reduzem os custos de normalização mas aumentam os custos de

	não têm o poder de mudar a economia de um país Por serem normas recomendadas por organismos internacionais dão uma imagem de modernidade ao país	implementação por serem normas mais complexas
Perú	Aumentam a transparência e fomentam uma gestão mais eficiente e uma melhoria da economia	Reduzem os custos de normalização mas aumentam os custos de implementação por serem normas mais complexas
Uruguai	Facilitam a harmonização, criando uma linguagem comum e melhoram a auditoria A adoção destas normas dá um sinal de modernidade	Reduzem os custos de normalização
Venezuela	As normas do IASB ajudam a tornar a economia mais eficiente, sendo um sinal de modernidade	Reduzem os custos de normalização

Desta tabela se conclui que os países que adaptam as normas do IASB, que participam nos Comitês do IASB, que têm de comprar os *royalties* ao IASB para uso das suas normas e que têm agora um *due process*, consideram que não houve redução dos custos com a normalização. A participação no GLENIF foi também considerada custosa. Foram ainda considerados os custos altos com a implementação.

Em termos de benefícios da utilização das IAS/IFRS pelos países além de benefícios de eficiência de que as empresas internacionais ou globais são as maiores beneficiárias, foram salientados benefícios de legitimidade para os países e para a profissão contabilísticas por estarem a usar normas de mais qualidade e mais modernas.

7.7 Sistemas de enforcement adotados

Como salientado por Lopes (2015), na análise destes processos de adoção é importante verificar os sistemas de *enforcement* em cada país para monitorar o grau de

implementação das normas. Só com um bom sistema de *enforcement* a harmonização formal se converterá em harmonização material (Fontes et al., 2005).

Argentina

Os meios adotados de *enforcement* são as normas de auditoria e, especificamente, dentro das normas de auditoria, a *International Standard on Quality Control 1* (ISQC 1).

A fiscalização do cumprimento das normas está a cargo dos Conselhos Profissionais e da Comissão Nacional de Valores da Argentina.

Bolívia

De acordo com o “Key Informant”, o cumprimento de uma adequada aplicação das normas contabilísticas bolivianas na situação atual, está a cargo da *Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas* (entidade Governamental). Os sistemas de fiscalização são aleatórios.

Brasil

O CFC tem a prerrogativa legal de fiscalizar e punir o profissional de contabilidade (preparadores e auditores). A CVM tem a prerrogativa de fiscalizar e punir as companhias abertas, bem como os auditores independentes que são cadastrados na CVM e que auditam companhias abertas. O “Key Informant” considerou, no entanto, que as empresas não sujeitas ao monitoramento da CVM não são obrigadas a publicar as suas demonstrações financeiras, e têm consciência que o sistema CFC/CRCs não tem capacidade para fiscalizar todas, muito menos o Ministério Público, nem as Juntas Comerciais. Portanto, na ausência de um sistema de *enforcement*, o “Key Informant” não acredita que a norma IFRS para as PMEs (NBC TG 1000) seja efetivamente adotada no Brasil.

No Brasil, é obrigatória a auditoria, por auditor independente, para as companhias abertas, as quais também são obrigadas a publicar em jornal oficial e de grande circulação as suas demonstrações financeiras. Nos termos da Lei 11638 a auditoria é obrigatória para

as empresas de grande porte (mais de total de ativo de 240.000.000 reais ou receita bruta de 300.000.000 de reais)..

Chile

De acordo com o “Key Informant”, o Colégio de Contadores é o organismo que emite as Normas, mas não tem a faculdade de fiscalizar. Assume-se assim que só os auditores é que vigiam o cumprimento das normas, o que pode colocar problemas na implementação e na efetiva harmonização material.

Colômbia

Segundo o “Key Informant”, apenas no momento da entrevista se estava a começar o processo de adoção das IAS/IFRS, e ainda não houve a publicação das primeiras demonstrações financeiras comparativas em IAS/IFRS. No entanto, para as funções de acompanhamento e controle, no sentido de garantir o cumprimento das normas, foram designadas diferentes superintendências mediante a Lei 1.314 de 2009.

Equador

No Equador, a Superintendência de Companhias recebe anualmente as demonstrações financeiras das sociedades mercantis que são enviadas por via eletrônica, necessariamente utilizando as IAS/IFRS. De acordo com o “Key Informant”, a Superintendência de Companhias do Equador realiza além disso, inspeções locais nas entidades para verificar o seu cumprimento, que se dão de forma aleatória, por denúncia, ou de acordo com o seu planejamento e controle, conforme os setores e perfil de risco.

El Salvador

Em El Salvador, o nível de adoção é monitorado, segundo o “Key Informant”, em coordenação entre o Centro Nacional de Registro e a Superintendência de Obrigações Mercantis. Têm sido feitas solicitações de informações aos profissionais de contabilidade certificados no sentido de se obter informação sobre os balanços que são elaborados e que informem o Conselho sobre as normas aplicadas pelas empresas.

Guatemala

Na Guatemala, não há qualquer sistema de *enforcement*. Algumas instituições financeiras solicitam divulgações e informações, como por exemplo, os empréstimos maiores do que cinco milhões de Quetzals (moeda da Guatemala) requerem informação financeira de propósitos gerais (demonstrações financeiras).

México

O IMCP estabelece nos seus Estatutos que todos os seus sócios devem cumprir com as normas de contabilidade nacionais e internacionais. Os auditores ao emitir os seus relatórios devem certificar se as demonstrações financeiras foram preparadas de acordo com as normas mexicanas ou internacionais, conforme for o caso.

O “Key Informant” referiu ainda que o *enforcement* é feito através do IMCP que estabeleceu uma Norma de Controle de Qualidade para Auditores, na qual estabelece a prática de revisões periódicas para comprovar se as auditorias foram praticadas de acordo com as normas de Auditoria. Adicionalmente, a CNBV certifica as demonstrações financeiras auditadas que são apresentadas. No caso de não cumprimento, em que se detectam irregularidades, são impostas sanções às empresas e ao auditores, que podem ser graves.

Panamá

O “Key Informant” salientou que no Panamá os auditores independentes são quem têm a finalidade de garantir o cumprimento das normas. Por mandato legal, todos os contribuintes devem fazer a sua contabilidade e emitir anualmente as demonstrações financeiras de acordo com as IAS/IFRS. O “Key Informant” referiu o caso específico dos bancos. A Superintendência de Bancos iniciou um programa de revisão dos papéis de trabalhos dos auditores que auditam as empresas para assegurar que o façam de acordo com as normas internacionais de auditoria. Esta instituição verifica se os auditores emitem opiniões sustentadas sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras dos seus clientes, que devem ser preparadas de acordo com as IAS/IFRS.

Perú

Relativamente à existência de um sistema de *enforcement*, o “Key Informant” declarou que a Superintendência de Mercado de Valores têm estabelecido sanções. Mas não existe um nível de controle de qualidade geral, e as empresas de auditoria ainda não controlam este processo de adoção das IAS/IFRS.

Uruguai

No Uruguai, não há qualquer sistema de *enforcement*. Contudo, de acordo com o “Key Informant”, se uma empresa não tiver as suas contas auditadas, um utilizador, como por exemplo um Banco, pode não aceitar as suas demonstrações financeiras e, desta forma, não conceder o crédito à empresa.

Venezuela

Segundo o “Key Informant”, não existem mecanismos de *enforcement* das IAS/IFRS no seu país, nem foram adotadas quaisquer medidas para garantir o cumprimento das normas.

Na Tabela seguinte apresentam-se os sistemas de *enforcement* adotados em cada país.

Tabela 15 - Sistemas de *enforcement* por país

País	Sistema de <i>enforcement</i>
Argentina	Auditoria e fiscalização por parte dos Conselhos Profissionais e da Comissão Nacional de Valores
Bolívia	Fiscalização aleatória por parte da Autoridade de Fiscalização e Controle Social de Empresas
Brasil	O CFC pode fiscalizar e punir o contabilista por incumprimento; a CVM atua nas companhias de capital aberto. Contudo, as empresas não cotadas não são obrigadas a divulgar as suas demonstrações financeiras e o CFC não tem meios para fiscalizar todas as empresas, o que faz com que haja incerteza relativamente à aplicação da norma IFRS para PME
Chile	Apenas a auditoria, o que pode colocar problema na implementação
Colômbia	Foram designadas para zelar pelo cumprimento das normas diferentes superintendências
Equador	Superintendência de Companhias recebe as demonstrações financeiras e tem capacidade de inspeções locais para verificar o cumprimento que se dão por denúncia ou de forma aleatória, ou de acordo com perfis de risco e setores económicos
El Salvador	O nível de cumprimento é monitorado pelo Centro Nacional de Registro e a Superintendência de Obrigações Mercantis
Guatemala	Auditoria. Não há qualquer sistema de <i>enforcement</i>
México	O <i>enforcement</i> é feito pela auditoria através do IMCP e da CNBV
Panamá	Auditoria, não há qualquer sistema de <i>enforcement</i>
Perú	Sanções a serem impostas pela Superintendência de Mercado de Valores. As empresas de auditoria ainda não controlam o processo de adoção das IAS/IFRS
Uruguai	Não há qualquer sistema de <i>enforcement</i> para além da auditoria
Venezuela	Não há qualquer sistema de <i>enforcement</i> para além da auditoria

Desta tabela se conclui que se relativamente às empresas cotadas o *enforcement* das normas do IASB parece estar razoavelmente assegurado já relativamente às não cotadas, dado o seu maior número e o facto de muitas não serem auditadas nem obrigadas a apresentar as suas demonstrações financeiras, o grau de cumprimento das IAS/IFRS pode ser baixo.

7.8 Razões para não adotar ou convergir com as normas do IASB e os custos da mudança

Argentina

De acordo com o “Key Informant”, as normas IAS/IFRS não são adotadas por alguns países, já que defendem a sua autonomia para a emissão das normas que necessitem para as suas empresas.

O “Key Informant” considerou que as empresas que aplicam as IAS/IFRS na Argentina, não tiveram grandes custos na sua adoção. Disse mesmo: “No nosso país as empresas que as aplicam [IAS/IFRS] não têm manifestado dificuldades”.

Bolívia

Neste país, as normas internacionais ainda não foram adotadas de forma obrigatória, mantendo-se as normas bolivianas, tendo aparentemente o governo retardado a sua implementação. Desta forma a pergunta não pode ser respondida de forma cabal pelo “Key Informant” (nomeadamente no que toca aos custos da mudança) que reforçou que até agora a Bolívia só recebeu apoio do BID-FOMIN.

Apesar da atual não adoção das IAS/IFRS por parte da Bolívia, o “Key Informant” considerou que estas normas se imporão a nível global, pois acredita numa fusão entre o IASB e o FASB, o que significaria o fim da oposição dos Estados Unidos.

Brasil

O “Key Informant” considera que os países que ainda não adotaram as IAS/IFRS são aqueles que combinam os seguintes fatores:

- (i) têm normas de contabilidade domésticas de alta qualidade, e
- (ii) têm a profissão contabilística altamente desenvolvida.

Em relação aos custos da mudança, considera que o custo do atual processo de convergência é maior do que o processo anteriormente adotado no Brasil. Por parte do CFC, os custos foram elevados e podem ser bem identificados e mensurados (nomeadamente com a preparação e edição dos CPCs, livros editados no tema, treinamento). Em relação às demais entidades envolvidas, o “Key Informant” tem dificuldade em mensurar tais custos.

Chile

O “Key Informant” considerou que as Normas já estão implementadas ou em processo de ser implementadas na grande maioria dos países do mundo. As razões pelas quais alguns países não adotam ou não vão adotar dependem de decisão interna.

Relativamente aos custos da mudança, o “Key Informant” considerou que algumas grandes empresas terão custos elevados, mas para as empresas que aplicam a norma IFRS para as PMEs, os custos não deverão ser muito altos.

Colômbia

O “Key Informant” declarou que não sabia as razões que levam alguns países a optar pela não adoção das IAS/IFRS mas que pelo que tinha lido, no caso dos Estados Unidos, a adoção tem sido muito lenta porque se considera o USA GAAP mais de acordo com a realidade americana e mais confiável para a tomada de decisões financeiras.

Considerou que os custos do processo de adoção será elevado para o país. Para algumas empresas significou uma redução dos capitais próprios; pelo investimento do governo que teve de fornecer ferramentas em tecnologia para o setor privado; e pelos investimentos que as empresas tiveram que fazer em tecnologia, contratação de especialistas, treinamento e consciencialização em diferentes níveis das empresas.

Equador

O “Key Informant” disse desconhecer por que razões os outros países ainda não adotaram as IAS/IFRS, mas acreditava que em alguns casos se tratava de argumentos nacionalistas e, noutros, para manter controle sobre as suas normas (EUA). Os EUA, contudo, estão a trabalhar com o IASB, no sentido de eliminar as diferenças entre as normas dos dois organismos de normalização de contabilidade. O “Key Informant” referiu ainda que desde o ano de 2010, que as Bolsas de Valores dos EUA aceitam as demonstrações financeiras preparadas com base nas IAS/IFRS. Por isso, acredita que mais cedo ou mais tarde teremos um só corpo de normas, com certas exceções.

Os custos da adoção das IAS/IFRS no Panamá relacionaram-se com as mudanças nos “sistemas de contabilidade e na formação do profissional de contabilidade, cujos valores apresentaram custos muito elevados”, disse o “Key Informant”

El Salvador

O “Key Informant” acha que os países que não adotaram deverão reanalisar e verificar quais as razões por que as IAS/IFRS não são aplicadas e quais as características próprias de cada país que levam à não adoção. O Banco Mundial e o BID estão realizando esforços significativos para fazer com que as normas sejam adotadas a nível internacional e, por isso, é previsível que venham a ser adotadas a longo prazo a nível mundial.

O “Key Informant” considerou que houve custos muito elevados para a autorização (implementação) da IFRS para as PME; e que também houve resistência dos contabilistas e dos empresários à sua adoção.

Guatemala

O “Key Informant” da Guatemala acredita que todos os países têm interesse em adotar as normas internacionais para poderem compartilhar a informação a nível internacional.

Considerou ainda que apesar dos custos adicionais existirem, não se podem considerar importantes se as empresas entenderem que é um processo importante.

México

O “Key Informant” do México acredita que as normas internacionais não foram implementadas ainda nos EUA porque neste país “a situação legal em torno das normalização contábilística é muito delicada, porque as mudanças requerem muito tempo para sua implementação.” Também acha que o Japão tem sido prudente e está a observar o que fazem os EUA.

O “Key Informant” considerou que o processo de mudança para as normas internacionais de contabilidade tem custos muitos elevados.

Panamá

O “Key Informant” pensa que tanto os profissionais como o governo dos EUA não aderiram às IAS/IFRS porque consideram que eles emitem normas de contabilidade que são superiores. Também acha que continuar a emitir normas de contabilidade lhes proporciona um certo poder sobre as empresas. Os países que estão a implementar as IAS/IFRS fazem-no porque é menos custoso do que manter uma organização própria que emita normas. Além disso, adotando as IAS/IFRS adotam normas que são aceitas a nível mundial, o que não aconteceria se as normas fossem emitidas a nível local. O “Key Informant” referiu que as normas do IASB acabarão por ser implementadas em quase todos os países do mundo.

O “Key Informant” do Panamá acredita que adotar as IAS/IFRS tem um custo maior porque implica a utilização de especialistas e profissionais de experiência que cobram maiores honorários pelos seus serviços.

Perú

O “Key Informant” considerou que cada país quando decide adotar as IAS/IFRS, calcula os impactos destas nas empresas e setores importantes como o financeiro, as concessões, entre outras. Essa é a razão da não convergência dos EUA com as IAS/IFRS. Contudo, pensa que o processo será irreversível, particularmente se o IASB consolidar os avanços em países, como o Perú e, se isto servir de exemplo.

Os maiores entraves e custos de adoção ou convergência das IAS/IFRS são: a falta de profissionais que tenham experiência e conhecimento em IAS/IFRS; a falta de peritos e especialistas em justo valor; a falta de níveis de controle de qualidade. As empresas mais pequenas são as que têm mais dificuldades na adoção.

Uruguai

De acordo com o “Key Informant”, os Estados Unidos têm o seu próprio conjunto de normas muito desenvolvido (USA GAAP), sendo uma potência mundial, e as grandes empresas são normalmente norteamericanas. Contudo, com a expansão por todo o mundo das suas fábricas, começam também a ter problemas relacionados com as diferentes moedas, com os princípios contabilísticos locais, resultando também em problemas de consolidação muito extensos. Por isso, acredita que seja “bastante provável que as IAS/IFRS venham a ser aceites pela grande maioria dos países.” Não acredita que a não adoção resulte de custos demasiados elevados na implementação.

Venezuela

Relativamente ao facto de alguns países ainda não terem adotado as IAS/IFRS, o “Key Informant” considerou que isso se deve a uma elevada ligação com os normativos contabilísticos emitidos internamente. Acredita, contudo, que serão adotadas a longo prazo por todo o mundo. Relativamente à asserção de que adoção tem custos elevados e ser uma razão para não adotar, o “Key Informant” considerou que não tem dados objetivos que lhe permitam concluir sobre esses custos elevados na adoção.

Na Tabela seguinte sistematiza-se as razões que os “Key Informants” acham que levam a que alguns países ainda não tenham adotado as IAS/IFRS, dando particular destaque aos custos da mudança.

Tabela 16 - Razões para a não adoção e os custos da mudança

Países	Razões para a não adoção	Custos da mudança
Argentina	A defesa da autonomia para a emissão de normas por parte de alguns países	Não houve grandes custos com a mudança na Argentina, de acordo com o “Key Informant”
Bolívia	As normas do IASB se imporão a nível internacional	A Bolívia não adotou mas acredita que os custos não são importantes
Brasil	Os países que têm normas de maior qualidade e têm a profissão contábilística muito desenvolvida são os que mais facilmente não adotarão	Custos com a preparação e edição dos CPCs, livros editados e treinamento
Chile	Os países que não adotam fazem-no por motivos internos	Os custos com a mudança são mais elevados na adoção das <i>Full IFRS</i> do que a Norma IFRS para PMEs
Colômbia	Os EUA consideram as suas normas mais de acordo com a sua realidade e mais confiáveis para a tomada de decisões financeiras	Custos com a tecnologia, contratação de especialistas, treinamento
Equador	Argumentos nacionalistas e necessidade de manter o controle sobre as suas normas	Sistemas de contabilidade e formação do profissional de contabilidade
El Salvador	Todos os países devem adotar	Custos elevados com a autorização para implementação da IFRS para PME
Guatemala	Todos os países têm interesse em adotar	Os custos não são importantes por ser um processo de mudança importante mas a Guatemala ainda não adotou de forma obrigatória
México	Por haver problemas legais na mudança (casos dos EUA e do Japão)	Tem custos muito importantes
Panamá	Porque consideram as suas normas superiores e emitir normas lhes dá poder	Custos com especialistas e profissionais que cobram honorários mais altos

Perú	Precisam de calcular os impactos da adoção mas o processo é irreversível e todos os países acabarão por adotar	Custos com profissionais competentes em IAS/IFRS e especialistas em justo valor
Uruguai	Resulta de os países serem potências mundiais	A não adoção não resulta de custos elevados
Venezuela	Os países têm uma ligação forte com os seus normativos que não querem abandonar	Não acha que a adoção se deva aos custos elevados

Em resumo, pode dizer-se que os “Key Informants” acham de forma geral que são razões de poder que levam à não adoção pelos EUA das normas do IASB e existem diferentes percepções sobre os custos de mudança, que variam em função do grau de importância ou legitimidade que é conferido às normas do IASB.

7.9 Resistência à mudança e principais dificuldades do processo, nomeadamente até que ponto a tradução dificulta a mudança

Argentina

O “Key Informant” voltou a salientar que o grupo que adotou as IAS/IFRS não manifestou qualquer resistência. No entanto, na Argentina tem havido resistências para estender a aplicação da norma IFRS para as PME e os profissionais que as usam mostram desconforto, considerando que a sua implementação implica custos maiores que os benefícios que se obtém.

Relativamente à tradução que foi adotada pela Argentina, foi realizada pelo IASB e não criou maiores dificuldades.

Bolívia

A principal resistência na Bolívia tem surgido por parte da Administração Tributária por considerar que a mudança pode diminuir a sua arrecadação tributária. Acredita ainda que faltou o apoio do governo, nomeadamente dos reguladores. Também

considerou que o facto do IASB não poder chegar de forma direta aos governos e reguladores não facilita o processo.

Também existe alguma oposição por parte dos empresários que pensam que a mudança contabilística pode aumentar o valor dos impostos de renda a pagar. Da mesma forma são apontados os custos elevados com a mudança, principalmente a formação dos profissionais, assim como as mudanças nas empresas para fazer a implementação das IAS/IFRS. Considerou ainda que são as empresas médias e as pequenas as que têm mais dificuldades com a implementação.

Atualmente, todo o processo de formação tem sido feito pelo CAUB. Relativamente ao papel das IES, considerou que o acompanhamento das IAS/IFRS não tem sido feito, o que limita o processo de formação nas IAS/IFRS. Considerou que a tradução das IFRS para espanhol não constitui qualquer obstáculo ou dificuldade. As normas que considerou mais difíceis são as que contêm maior complexidade técnica como a dos instrumentos financeiros, locações financeiras e contratos de seguros.

Brasil

O “Key Informant” considerou que todo o processo de mudança implica algum tipo de resistência. Dessa forma, houve resistência tanto por parte das empresas, sobretudo pelas pequenas e médias empresas, tendo em vista a falta de estrutura e fragilidade dos controles internos, o que requereu investimentos para a implementação das novas normas. Também se verificaram/verificam resistências por parte de alguns profissionais de contabilidade – sobretudo dos que atuam em pequenas empresas, uma vez que houve mudança no *modus operandi*, bem como a necessidade de qualificação e constante atualização, necessárias à implementação das IAS/IFRS.

O “Key Informant” comentou que na década de 1990 houve alguma resistência por parte do CFC. Posteriormente, na década de 2000, a resistência diminuiu, mas continuou, sendo focada num pequeno grupo que costumava exercer significativa influência sobre o CFC. Hoje não se percebe qualquer resistência. Considerou ainda que a norma para as PMEs apanhou os profissionais de surpresa, e então não houve resistência *ex ante*. Mas, assim que a norma do CFC se tornou conhecida, houve forte resistência,

principalmente por parte dos escritórios de contabilidade. Entre as razões dessa resistência aponta: ausência de debate prévio sobre a edição da norma (logo, não se trabalhou no convencimento dos profissionais, nem empresários); ausência de prazo de adaptação (a norma foi publicada em dezembro/2009 para início de vigência em janeiro/2010). Considerou ainda que em grande parte as resistências à *IFRS for SMEs* foram mitigadas com a publicação da ITG 1000 (uma simplificação da NBC TG 1000) aplicável às PMEs. Esta interpretação da norma brasileira foi feita para auxiliar nas matérias que geravam mais dúvidas.

O “Key Informant” considerou que as dificuldades do processo resultaram basicamente do baixo nível de qualificação técnica, em face da formação deficiente, de grande parte dos profissionais de contabilidade no Brasil. Esses profissionais (sobretudo os preparadores de demonstrações financeiras) carecem de formação em inglês, matemática, estatística, economia, finanças, atuária, conhecimentos fundamentais à adequada implementação das IAS/IFRS. Por essa razão, considera que as normas que são de mais difícil implementação são as dos instrumentos financeiros e a dos benefícios dos empregados.

De acordo com o “Key Informant”, o desafio da convergência foi significativo para todas as empresas, mas as empresas medianas e pequenas têm menos recursos (humanos, tecnológicos e financeiros) para superar este tipo de desafios. Considerou ainda que as empresas que não são sujeitas ao monitoramento da CVM têm dúvidas quanto ao benefício de implementação das IAS/IFRS (inclusive da norma para as PMEs). Dadas as dificuldades de implementação por parte das PMEs, o “Key Informant” salientou que em 30 de agosto de 2013, o CFC emitiu o Comunicado Técnico - CTG 1000 - Adoção plena da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, onde permitiu que as PMEs que não conseguiram adotar plenamente a referida NBC (equivalente à *IFRS for SMEs*) pudessem fazê-lo no ano de 2013.

Relativamente ao processo de tradução nas normas, não foi considerado que esta tradução tenha sido um problema.

Chile

O “Key Informant” do Chile considerou que no início houve resistência, mas que hoje não existe mais. Os principais motivos para esta resistência à mudança resultaram de:

- Custos de treinamento, conversão das demonstrações contábilísticas de períodos anteriores;
- Necessidade de reengenharia de várias atividades do ciclo de negócios de uma empresa;
- Resistência relacionada com as gerações, ou seja, os mais velhos resistem mais à mudança que os mais novos.

As normas emitidas no Chile não são uma adoção fiel das normas emitidas traduzidas para espanhol pelo IASB. O Chile não usa a tradução disponível porque o espanhol do Chile é diferente do usado na tradução oficial, o que poderia ser negativo para a sua implementação.

Colômbia

O “Key Informant” considerou que alguns setores da economia colômbiana tiveram resistência à adoção das IAS/IFRS. Este foi o caso do setor financeiro nomeadamente por causa do regime de provisões que existe na Colômbia, e do setor de solidariedade na gestão das contribuições dos associados. Os temas que foram considerados como os de maior grau de dificuldade foram os relacionados com instrumentos financeiros, impostos sobre o rendimento (impostos diferidos) e demonstrações financeiras consolidadas e separadas.

De acordo com o “Key Informant”, na Colômbia, a tradução oficial do IASB foi bem-vinda. No entanto, em alguns casos, houve dificuldades na interpretação de alguns parágrafos, porquanto se utilizam expressões ou “modismos” que não são aplicáveis na Colômbia.

Equador

O “Key Informant” acredita que a resistência à mudança e às novas normas se deve ao desconhecimento e à falta de preparação por parte das empresas, dos profissionais de contabilidade e da academia e, em outros casos, por haver “maiores prioridades”. Por exemplo, as questões tributárias, e os novos e maiores requerimentos do SRI (*Servicio de Rentas Internas del Ecuador*), entidade com maior poder. Neste caso, as empresas enfocam os seus esforços para satisfazerem o SRI em vez incorrer custos com o processo de transição.

O “Key Informant” acha que as PMEs são as que têm maiores dificuldades, dado que pela sua própria estrutura não podem contratar em tempo integral um profissional contabilidade.

No Equador, não houve problemas com a tradução das IAS/IFRS, pois o Equador adotou a tradução oficial.

El Salvador

O “Key Informant” considerou que a resistência às normas internacionais resulta dos investimentos necessários em termos de *softwares* e formação, o que leva à resistência dos empresários. Também alguns contabilistas reagem negativamente à mudança. As empresas que apresentaram mais resistência à mudança foram as PMEs.

O problema das dificuldades relativas à tradução das normas para espanhol não se colocou já que, de acordo com o “Key Informant”, El Salvador “adotou a tradução oficial em espanhol, das normas emitidas em junho de 2009”.

Guatemala

O “Key Informant” declarou que tem havido resistência por parte das empresas à mudança em função das necessidades de “converter a sua contabilidade fiscal para a contabilidade financeira”. As empresas com mais dificuldades e que mais resistem à mudança são as PMEs. “As grandes na Guatemala, segundo dados da Superintendência de

Administração Tributária, somam umas 500 e muitas delas estão aplicando voluntariamente as IAS/IFRS”.

Na Guatemala não houve resistência à tradução das IAS/IFRS “porque usam as edições traduzidas pelo México, através do Instituto Mexicano de Contadores Públicos e Auditores” (a Guatemala não pertence ao Comitê de Revisão da *IFRS Foundation*, que acompanha o processo de tradução das normas).¹⁰⁹

México

No México, de acordo com o “Key Informant”, no início, houve resistência à mudança das normas nacionais para as normas internacionais, pelo desconhecimento generalizado destas normas e pelos elevados custos de transição. Contudo, o “Key Informant” considerou que devido a ter sido dado um prazo amplo para a transição (de mais de 3 anos) e também devido ao trabalho do Comitê de Transição antes mencionado, os resultados podem ser considerados satisfatórios. Em geral, “as grandes empresas tiveram mais recursos e puderam enfrentar as dificuldades com maior solvência que as pequenas e médias”. O “Key Informant” ressaltou que as dificuldades também se relacionam com o momento em que as empresas fizeram a transição: “as empresas que iniciaram com a devida antecedência sofreram menos que as que iniciaram mais tarde”.

No México, há empresas que utilizam as normas em inglês aprovadas pelo IASB. O Conselho Consultivo do CINIF participa no Comitê de Revisão que foi nomeado pela Fundação IFRS, pelo que o México acompanha o processo de tradução das normas (GLENIF, 2014).

Panamá

O “Key Informant” foi peremptório quando declarou “definitivamente existe resistência na adoção das IAS/IFRS já que estas são mais completas e porque estão claramente definidas nas normas emitidas, o que não permite muita margem para diferentes interpretações.” Considera ainda que uma parte da resistência se deve também:

¹⁰⁹ Pertencem ao Comitê de Revisão das Normas os seguintes países de língua espanhola da América Latina: Argentina, Bolívia, Colômbia, Equador, México, Panamá, Venezuela (www.ifrs.org, acesso em Outubro de 2014).

... ao alto custo que implica em alguns casos cumprir com as normas como, por exemplo, necessidade do uso de especialistas financeiros e atuários, etc., e pessoal com maior experiência ou educação contabilística. Outra parte, é a resistência natural da mudança, especialmente, sobre normas que não são simples e sobre as quais não se tem experiência prévia de aplicação. A tendência das atuais normas de refletir [...] os efeitos das mudanças externas referenciadas pelo mercado (preços das ações, avaliação dos imóveis, avaliações dos derivados, etc) causam uma resistência pelas gerências das companhias às normas internacionais de contabilidade. Entre as forças opositoras, podemos incluir alguns colegas contadores do país que se opõem à adoção das normas estrangeiras.

Relativamente às empresas que têm mais dificuldades na implementação, o “Key Informant” salientou que:

a implementação nas grandes empresas é mais custosa em termos absolutos. Essas empresas contudo, contam com maiores recursos tanto humanos como econômicos. Para uma empresa média, a implementação das IAS/IFRS é relativamente mais custosa, as empresas médias tem tido mais dificuldades porque os seus recursos são limitados e as suas transações têm grau de complexidade médio e alto.

Relativamente às dificuldades relacionadas com a tradução, o “Key Informant” salientou:

No início utilizaram-se as normas em inglês, o que era complicado para a sua ampla difusão. Também se utilizaram traduções que eram somente parciais, e traduções feitas em outros países de língua espanhola, que não eram bem aceitas pelos usuários locais. As traduções oficiais e atuais da Fundação IASB são consideradas de bastante aceitabilidade no meio profissional.

Perú

O “Key Informant” considerou que a resistência à mudança para as IAS/IFRS resulta da falta de informações e treinamento para a sua aplicação. Considerou que a falta de treinamento é um obstáculo grande ao processo de adoção. As empresas que sentem mais dificuldades são as PMEs.

O Perú utiliza a versão espanhola das normas internacionais produzida pela IFRS Foundation e o “Key Informant” acha que não há problemas já que “o tempo de demora da versão em espanhol parece-me ser curto”.

Uruguai

O “Key Informant”, salientou que “tudo que obrigue a maior trabalho, a maior transparência, sempre tem resistência em princípio”. Porém, considera que não há opositores institucionais às IAS/IFRS. No entanto, isto não invalida que existam opiniões diferentes de profissionais, que podem desejar princípios de contabilidade mais locais.

Relativamente às empresas com mais dificuldades, considerou que provavelmente as médias empresas são aquelas que mais resistência podem oferecer, porque a relação custo-benefício de aplicar normas tão exigentes, e com tão grande quantidade de divulgações exigidas, é muito alta. Estas empresas elaboram as suas demonstrações financeiras para declarar os seus impostos ou para apresentar a Bancos, mais do que para tomar decisões financeiras e econômicas.

O Uruguai usa sem problemas a tradução oficial espanhola preparada pela *IFRS Foundation*.

Venezuela

O “Key Informant” considerou que houve resistência à mudança relativamente aos contadores públicos que estavam muito apegados às normas que estavam a usar. As principais resistências resultaram de: a medição ser muitas vezes por um valor diferente do valor nominal do documento suporte das transações; o reconhecimento da inflação; e o aumento das divulgações. As principais forças opositoras têm sido as instituições financeiras e os contadores públicos. A resistência dos profissionais que devem aplicar as IAS/IFRS foi apontada como importante. Não houve dificuldade com a tradução das normas.

Dentro dos temas das IAS/IFRS considerados mais difíceis, destacou: mensuração pelo justo valor; impostos diferidos; aplicação de cálculos atuariais; variação cambial, por ter um processo de controle cambial há mais de 10 anos. O “Key Informant” salientou que na Venezuela existe um mercado de valores pouco desenvolvido, e daí que existam poucos instrumentos financeiros complexos.

Na Tabela 16 são apresentadas as principais razões apontadas pelos “Key Informants” para haver resistências à mudança e as principais dificuldades no processo de adoção, nomeadamente as relacionadas com a tradução das normas.

Tabela 17 - Razões para a resistência à mudança e dificuldades do processo de adoção

Países	Razões para a resistência à mudança	Dificuldades no processo de adoção
Argentina	Não houve resistência às <i>Full IFRS</i> mas está a haver resistência à IFRS para PMEs	Não houve dificuldades, a tradução não é fonte de dificuldades
Bolívia	A resistência resulta da Administração Tributária por considerar que a mudança pode reduzir a arrecadação de imposto Os empresários acham que a mudança pode aumentar a carga tributária A complexidade técnica de algumas normas	O IASB não consegue chegar de forma direta aos governos e reguladores Formação dos profissionais A tradução das normas não é um problema
Brasil	Resistência por parte de pequenas e médias empresas; Resistência dos profissionais, principalmente de pequenas empresas; Resistências relacionadas com o baixo nível de qualificação dos profissionais e da formação deficiente Resistência do próprio CFC que foi entretanto ultrapassada	Necessidade de qualificação e constante atualização nas IAS/IFRS; A tradução não colocou qualquer dificuldade

Chile	A resistência resultou dos custos com a mudança, nomeadamente treinamento	O Chile não usa a tradução da Fundação IFRS por achar que a tradução disponibilizada seria negativa para a implementação
Colômbia	Resistência do setor financeiro e do setor das entidades do setor não lucrativo, relacionada com as dificuldades técnicas de algumas normas	Usam a tradução oficial mas existem palavras que são difíceis de entender
Equador	Resistência relacionada com o desconhecimento das normas e por não ser um processo prioritário	Não houve dificuldades com a tradução
El Salvador	Resistência relacionada com os custos da mudança em termos de <i>software</i> e formação	Não houve dificuldades com a tradução
Guatemala	Resistência em converter a contabilidade-fiscal em contabilidade financeira, sendo as maiores resistências provenientes das PMEs	Não houve problemas com a tradução porque usam a tradução do México
México	Resistência relacionada com os custos da mudança	O México participa na tradução das normas, pelo que a tradução não é dificuldade
Panamá	Resistências dos profissionais relacionadas com a complexidade das normas, resistências normais relacionadas com a mudança	Não há dificuldades com a tradução oficial

Perú	Resistências dos profissionais relacionadas com a complexidade das normas e falta de treinamento	Não há dificuldades com a tradução oficial
Uruguai	Resistências dos profissionais relacionadas com a complexidade das normas	Não há dificuldades com a tradução oficial
Venezuela	Resistências dos profissionais que estavam apegados às normas que estavam a usar Resistências relacionadas com a complexidade técnica das normas Resistência das instituições financeiras	Não há dificuldades com a tradução oficial

Assim, verifica-se que grande parte dos “Key Informants” consideram que a tradução não foi problema, sendo a exceção o Chile (até porque varios participam no processo de tradução. As principais resistências estão centradas nos profissionais de contabilidade por terem de adotar normas mais complexas e pelos custos associados à mudança, nomeadamente de formação. Há também resistência por parte das instituições financeiras.

7.10 Papel do GLENIF no processo de convergência

Argentina

A Argentina é membro fundador do GLENIF e a partir dos primeiros dias de agosto de 2013 assumiu a presidência. Tem vindo a participar em todos os grupos de trabalho, havendo alguns participantes argentinos que atuam, inclusive como coordenadores. Dão contribuições ao IASB, quer como membros do GLENIF, quer como país, ou seja, participam nas duas qualidades. É uma das vozes mais ativas no trabalho do GLENIF tendo participado em 26 grupos de trabalho (Lopes, 2015). O papel do GLENIF tem sido importante na convergência internacional já que participou de todas as reuniões (conferência,

congressos, etc.) em que foram tratadas as IAS/IFRS. O “Key Informant” acredita que o papel do GLENIF é o de intermediador dos países da região com o IASB, sendo esta a sua principal missão, ou seja, mediar a emissão de normas entre os países membros e o IASB. O “Key Informant” tinha conhecimento da existência de outros grupos na Europa, Ásia e África.

Bolívia

A Bolívia participa no GLENIF desde a sua fundação através do CAUB, estando a participar ativamente em quase todos os seus grupos de trabalho. Participou em 19 grupos de trabalho (Lopes, 2015). Não faz contribuições diretas ao IASB, sendo todos os contributos efectuados a partir dos grupos técnicos de trabalho do GLENIF, que depois os remete ao IASB.

O “Key Informant” acredita que o papel do GLENIF é promover o conhecimento das IAS/IFRS na região e acha que também pode ajudar a fazer a adaptação das IAS/IFRS a esta parte do mundo, em vez de se fazer a simples adoção. Considera ainda que o GLENIF pode ter algum protagonismo pela qualidade de contributos que pode proporcionar ao IASB, principalmente no processo de discussão das normas. O “Key Informant” defendeu que o GLENIF é a voz da América Latina no IASB e não deve desviar-se deste objetivo. O “Key Informant”, contudo, desconhecia que existem grupos similares nas outras partes do mundo.

Brasil

A “Key Informant” considerou que o Brasil já tinha convergido para as IAS/IFRS em 2010, quando o GLENIF apareceu em 2011. O Brasil participou em grupos de trabalho, ora como membro, ora como Coordenador do GLENIF. É uma das vozes mais ativas no trabalho do GLENIF tendo participado em 25 grupos de trabalho (Lopes, 2015).

Por outro lado, a criação e a efetiva atuação do GLENIF, desde 2011, junto ao IASB, permitiu uma maior representação da região e do Brasil no IASB, onde o Brasil, inclusive pelo seu papel na criação do GLENIF, passou a ser reconhecido por aquele órgão internacional como a principal liderança da América Latina, passando a ter “voz” no

Conselho do IASB, podendo assim influenciar no processo de elaboração e edição de novas normas internacionais.

Apesar das contribuições do Brasil ao trabalho do IASB através do GLENIF, o Brasil continua a participar a nível individual. Tal como reconhecido pela Argentina, o GLENIF tem sido importante no processo de convergência com as normas internacionais já que tem participado em todas as reuniões e conferências. De acordo com o “Key Informant”, o principal papel do GLENIF deve ser o de intermediador dos países da América Latina com o IASB no processo de elaboração de normas, tal como acontece com outros grupos regionais (como na Europa, África e na Ásia). O “Key Informant” conhece outros grupos regionais.

Chile

O Chile é um membro fundador do Diretório e participa ativamente dos Grupos de Trabalho do GLENIF. A participação no processo de discussão das normas faz-se através do GLENIF e do Colégio de Contadores do Chile, através da Comissão de Princípios e Normas de Contabilidade. Participou em 13 grupos de trabalho (Lopes, 2015)

De acordo com o representante do Chile, o GLENIF não teve nenhum papel no processo de adoção das IAS/IFRS no Chile. A formação do GLENIF foi posterior ao processo de convergência no Chile, já que a formação do GLENIF foi posterior. Contudo, acredita que o GLENIF tem um papel fundamental no intercâmbio da profissão contabilística na América Latina. Acredita que o seu papel regional garante uma melhor coordenação na apresentação de questões técnicas, evitando a multiplicação de contributos ao IASB.

O “Key Informant” conhece o EFRAG, e o seu papel na discussão regional de discussão das matérias contabilísticas entre os Estados-membros da União Europeia.

Colômbia

A Colômbia tem participado e coordenado diferentes grupos de trabalho no GLENIF, enviando oportunamente comentários e contribuições. Só participa no processo de discussão das normas através do GLENIF. Participou em 14 grupos de trabalho (Lopes, 2015).

O “Key Informant” declarou que o GLENIF não tem tido uma participação direta no processo de convergência das IAS/IFRS na Colômbia. Contudo, acredita que o GLENIF pode ter um papel importante na troca de cultura contabilística, na medida em que abre oportunidades para esta finalidade. O primeiro passo neste processo de intercâmbio foram as contribuições que cada país deu relativamente às problemáticas que o IASB tem colocado em audiência pública. Considera ainda que o GLENIF pode ter um papel importante e influente junto ao IASB, por ser um grupo que representa os países latino-americanos e as suas economias emergentes.

O “Key Informant” desconhecia que existem grupos similares noutras partes do mundo.

Equador

A Superintendência de Companhias, como órgão emissor das Normas Financeiras Aplicadas no Equador, foi membro fundador do GLENIF, tendo participado ativamente da sua constituição e assembleias. Adicionalmente, o Equador foi anfitrião de uma reunião do diretório em 2013. Participou em 20 grupos de trabalho (Lopes, 2015).

O Equador tem participado da quase totalidade dos Grupos de Trabalho formados até à data da entrevista, através quase exclusivamente do GLENIF. Dado que o processo de adoção já estava avançado na data de criação do GLENIF, este organismo regional só tem tido um papel marginal no processo de convergência. O “Key Informant” considera que o papel do GLENIF tem sido importante enquanto mecanismo de transmissão das preocupações da região relativamente às propostas de normas. O GLENIF tem também um papel importante na difusão e intercâmbio cultural contabilística na região. De acordo com o “Key Informant”, o papel do GLENIF enquanto organismo regional é transmitir uma posição unificada e robusta da América Latina frente ao IASB. O “Key Informant” conhece outros organismos regionais de normalização contabilística como o AOSSG e o EFRAG.

El Salvador

El Salvador é apenas membro do GLENIF desde agosto de 2013. Por isso, à data da entrevista, o presidente do Conselho apenas havia participado da reunião realizada em

Cartagena na Colômbia, quando se realizou o evento CreCer, não tendo participado em grupos de trabalho. Acredita que o GLENIF pode ter um importante papel no sentido de uma maior participação dos países membros, na análise das normas, na elaboração de estudos de casos por países, e fazendo contribuições para avaliar as experiências na adoção e implementação das IAS/IFRS. Tem ainda um papel importante na coordenação dos organismos e instituições normalizadoras dos países latinoamericanos e no fortalecimento da profissão através do intercâmbio de experiências a nível de países.

O “Key Informant” não tem conhecimento da existência de outros organismos regionais de normalização contabilística.

Guatemala

Na data da entrevista, a Guatemala ainda estava em processo de adesão ao GLENIF, não tendo qualquer participação nos grupos de trabalho. Este país não tem contribuído para o processo de discussão das normas do IASB. O “Key Informant” acredita que o papel do GLENIF é de assessoria aos países membros no processo de adoção e implementação das IAS/IFRS. Acredita ainda que o papel do GLENIF é discutir mudanças nas áreas importantes, representa-los diante do IASB, no sentido de serem atendidas as suas propostas diante do IASB. O “Key Informant” não tem conhecimento de outros organismos de normalização contabilística regional.

México

O México tem tido uma participação muito intensa no GLENIF. O CINIF tem participado em todos os grupos de trabalho e tem coordenado vários deles, tendo sido membro do diretório e eleito para a vice-presidência para os próximos dois anos, à data da entrevista. Participou em todos os grupos de trabalho e faz contributos ao IASB não só através do GLENIF mas também a nível individual. É uma das vozes mais ativas no trabalho do GLENIF tendo participado em 26 grupos de trabalho (Lopes, 2015). O “Key Informant” acredita que o GLENIF tem feito importantes contribuições nos seus primeiros anos de vida, tendo um papel junto do IASB estritamente técnico, que está bem definido nos seus

estatutos. O “Key Informant” conhecia todos os organismos regionais de normalização contábilística.

Panamá

O Panamá participou já na emissão de comentários sobre alguns projetos de normas do IASB, apenas através do GLENIF. Participou em 8 grupos de trabalho (Lopes, 2015). O “Key Informant” acredita que o papel do GLENIF é ajudar na discussão dos projetos de normas emitidos pelo IASB. Desconhece os outros organismos regionais de normalização contábilística.

Perú

O “Key Informant” do Perú acredita que o grande papel do GLENIF é consolidar o processo de adoção das IAS/IFRS nos países membros e dar sustentabilidade após a adoção.

O Perú não participa nos grupos de trabalho e neste momento as suas contribuições são feitas de forma direta ao IASB e não através do GLENIF. O grande papel deste organismo regional é fazer a difusão das IAS/IFRS, fomentando cursos de nível internacional para ampliar a base técnica e Workshops para resolver problemas da adoção. Não conhece outros organismos regionais e acredita que o papel do GLENIF junto do IASB é ampliar a base técnica e fomentar debates sobre os problemas da adoção.

Uruguai

O Uruguai é um país membro fundador e tem representação no Diretório. Tem participado em quase todos os grupos de trabalho, fazendo contribuições apenas através do GLENIF. Participou em 21 grupos de trabalho (Lopes, 2015). Como as normas do IASB já haviam sido adotadas quando foi feita a adesão ao GLENIF, este organismo regional não teve influência significativa. O “Key Informant” acredita, contudo, que o GLENIF pode ter um papel importante no intercâmbio cultural e no relacionamento profissional na região. O “Key Informant” conhece os outros organismos regionais de normalização contábilística.

Considera que o GLENIF pode ter um papel importante se conseguir influenciar o conteúdo das normas internacionais.

Venezuela

De acordo com o “Key Informant”, a Venezuela é consultada pelo GLENIF relativamente a novos projetos e tem vindo a participar em grupos de trabalho, sendo os contributos deste país ao IASB efetuados a partir do GLENIF. Participou em 24 grupos de trabalho (Lopes, 2015). Não conhece alguma atividade do GLENIF que tenha ajudado no processo de convergência na Venezuela. Acredita, contudo, que o GLENIF poderá ser um organismo de consulta intermediária entre os emissores dos países que o integram, como uma etapa prévia ao IASB, só que para isso teria que contar com um corpo de especialistas que pudessem realizar estudos para atender às consultas e promover as respostas oportunas. Não conhece outros organismos regionais, mas sabia que o GLENIF foi recentemente nomeado um grupo assessor consultivo do IASB.

Na Tabela 17 seguinte apresentam-se as percepções dos “Key Informants” sobre a participação dos países no processo de discussão de normas do IASB e sobre o conhecimentos dos “Key Informants” acerca dos outros grupos regionais de normalização contábil.

Tabela 18 - Participação dos países na discussão das normas do IASB e conhecimento dos outros grupos regionais de normalização contábil

Países	Participação direta na discussão das normas do IASB	Conhecimentos de outros organismos regionais
Argentina	Sim	Sim
Bolívia	Não	Não
Brasil	Sim	Sim
Chile	Sim	Sim
Colômbia	Não	Não
Equador	Pouco	Sim
El Salvador	Não	Não
Guatemala	Não	Não
México	Sim	Sim
Panamá	Não	Não
Perú	Não	Não
Uruguai	Não	Sim
Venezuela	Não	Não

Assim, há “Key Informants” que desconhecem a existência de grupos idênticos noutras partes do mundo, sendo que a maior partes destes países só participam no proceso de normalização contabilística internacional através do GLENIF. Já quando participam de forma individual sabem que existem outros grupos. Isto revela que há países mais envolvidos com o IASB que outros.

8 QUESTÕES DE DISCUSSÃO

Neste capítulo far-se-á uma análise interpretativa dos resultados observados no capítulo anterior, tendo como base teórica a Teoria Institucional (com destaque para o modelo de Rodrigues e Craig, 2007) e os estudos prévios. Para atingir os objetivos da pesquisa proposta, a discussão segue as perguntas de investigação. Como base teórica interpretativa será usada a Teoria Institucional, que se caracteriza pela assunção que as organizações têm objetivos não só de eficiência, mas também de legitimidade. Uma prática que seja considerada como correta fica institucionalizada. Se as organizações não atenderem às expectativas da sociedade podem perder apoio e colocarem em risco a sua sobrevivência (Fogarty et al., 1997; Guerreiro et al., 2012). As organizações e as profissões só sobrevivem de forma eficaz e duradoura se alcançarem legitimidade aos olhos do mundo, do Estado e da sociedade. Analisam-se as dialéticas estabelecidas à luz das lógicas institucionais e observam-se comportamentos de empreendedorismo institucional relativamente à mudança de lógicas de normas locais para lógicas de normas internacionais.

8.1 Como foi criado o GLENIF e quem tomou a iniciativa de criação desta nova instituição

Em Fevereiro de 2011, o Conselho Federal de Contabilidade realizou em Brasília um Seminário sobre o “Cenário do Processo de Convergência das IFRS nos Países da América Latina”, tendo comparecido cinco países, Brasil, Argentina, México, Venezuela e Uruguai, com a participação do presidente e de técnicos do IASB. Este Seminário foi também considerado a primeira reunião para tratar da constituição do GLENIF.

Neste seminário, além de cada país relatar o seu processo interno de convergência ou adoção das IAS/IFRS, foram também discutidas as formas como o GLENIF poderia contribuir para a discussão dos diversos temas contabilísticos do IASB. O IASB informou neste Seminário que grande parte dos países no mundo comunicava com ele por meio de

Blocos Regionais como o EFRAG, o AOSSG, o PAFA e também o FASB. Esta forma de comunicação facilitava a construção de um documento único e de consenso, sobre cada tema apresentado. Assim, sugeriu a criação na América Latina, de um Grupo Regional para representar os países junto ao próprio IASB, que levaria o pensamento em bloco o pensamento sobre os diversos temas contabilísticos ao IASB. Esta ideia de grupo tem subjacente o princípio que países com contextos culturais similares têm dificuldades na adoção similares. Mas, como referido por Rodrigues e Craig (2007) e Zeff (2007), a pesar de se tratar de apenas uma região, os diferentes contextos culturais de cada país e de cada empresa podem fazer com as empresas adotem práticas contabilísticas diferentes.

O Conselho Federal de Contabilidade lançou, então, o desafio de constituir o Grupo, sendo marcada a segunda reunião no mês seguinte em Brasília, para tratar do assunto. De acordo com o Informe de Atividades 2011/2012 do GLENIF (GLENIF, 2013), foram realizadas quatro reuniões em 2011, para a sua constituição:

- 4 de fevereiro – Brasília;
- 30 de março – Brasília;
- 23 de maio – Buenos Aires;
- 28 de junho - Buenos Aires.

No dia 28 de junho de 2011, durante a realização da Conferência CRECER – Contabilidade e Responsabilidade para o Crescimento Econômico Regional, em Buenos Aires, Argentina, foi assinada a Ata de Constituição do GLENIF. No mesmo dia foram eleitos os membros do Diretório, o Vice-presidente e o Presidente, com a responsabilidade de dirigir o Grupo por um período de 2 anos. A primeira Diretoria teve o Brasil na Presidência e a Argentina na Vice-presidência, e os quatro diretores, representantes do México, Uruguai, Chile e Venezuela, sendo que no ano seguinte, o Chile foi substituído pela Colômbia (CFC, 2012).

A criação do GLENIF, como se verifica através das entrevistas e análise documental, teve um forte incentivo normativo do IASB, que agiu como um empreendedor institucional. Tal como revelado por Rodrigues e Craig (2007), uma das sínteses do processo de harmonização poderia passar pela criação de organismos regionais, que difundiam as normas do IASB e serviam de conciliação entre as teses e antíteses que se fossem

formando. O IASB atuaria assim como uma espécie de “câmara de compensação”. Desta forma, o IASB tem interesse na formação destes grupos regionais e atuou como um empreendedor institucional (Battilana et al., 2009; Battilana, 2006; Guerreiro et al., 2015). Estes grupos levam a cabo um processo de mudança das normas locais para as normas internacionais o que se traduz num incremento do isomorfismo normativo e em discursos “power-knowledge” de suporte às suas normas. Assim, tal como sugerido por Greenwood e Suddaby (2006), a mudança divergente também pode ser conduzida por atores centrais e dominantes em setores maduros quando determinadas práticas e formas estabelecidas de ação (normas locais) são questionadas e pode levar a que o que previamente estava inerte institucionalmente passe a estar sujeito à mudança (para as normas internacionais). O IASB percebeu a existência na América Latina de ambientes institucionais fragmentados e constituídos por múltiplas lógicas, o que possibilitou a sua atuação como empreendedor institucional na busca da mudança das normas locais para as normas internacionais. A análise dos dados permite também perceber o apoio de atores relacionados com a profissão do Brasil e da Argentina na criação do GLENIF.

A implementação dos organismos regionais de normalização contabilística foi considerada pelo IASB como uma escolha moral correta, dado que representaria ao mesmo tempo uma forma mais fácil de comunicar as IAS/IFRS, e permitiria a criação de uma rede de profissionais que ajudariam a difundir as suas normas. Criou-se assim um ambiente normativo técnico em que as IAS/IFRS eram discutidas, na assunção de que os entendimentos e expectativas sobre a adoção das IAS/IFRS eram compartilhados pelos membros do GLENIF, no sentido de melhorar a eficiência e as práticas contabilísticas (Tolbert, 1985).

A criação do GLENIF pode também ser apontada como um isomorfismo mimético: outros organismos idênticos existiam já na Europa e noutras partes do mundo, a América Latina estaria só a adotar estruturas que tinham sido consideradas como bem sucedidas e legítimas noutras partes do mundo (DiMaggio e Powell, 1983). A criação do GLENIF pode ser explicada também pelo empreendedorismo institucional do IASB (Battilana et al., 2009), dado o poder que possui hoje e o interesse em difundir o mais possível as suas normas. Assim, nos termos da Teoria Institucional, o GLENIF foi um adotante tardio, sendo que

nestes casos, de acordo com a literatura, esta adoção é mais explicada por razões de legitimidade do que de eficiência (Dillard et al., 2004). Mas, como salientado por Lopes (2015), através do GLENIF, o apoio ao IASB dos países da América Latina deixou de ser um processo passivo para passar a ser um processo pro-ativo, participativo e de compromisso poderoso.

8.2 Como é regulamentada da profissão contábilística em cada país do GLENIF e como eram (caso existam/existissem) as normas locais de Contabilidade

Embora os objetivos essenciais do estudo sejam compreender como foram adotadas ou convergidas as IAS/IFRS em cada país do GLENIF, no sentido de contextualizar a pesquisa importa perceber se a profissão está regulamentada, se existe registro obrigatório, e se existiam normas locais em cada país. O registro obrigatório torna as associações mais fortes por passarem a ter mais recursos que podem ajudar na mudança das normas locais para as internacionais.

Os países que têm a profissão regulamentada e de inscrição obrigatória são a Argentina, o Brasil, Colômbia, Equador, El Salvador, Guatemala, Panamá e Venezuela. Destes países, quatro (Brasil, Argentina, Venezuela e Panamá) têm tido papel relevante no trabalho do IASB, e assento nos seus órgãos (Lopes, 2015). Este papel mais importante na normalização contábilística internacional pode estar relacionado com o fortalecimento da profissão relacionado com a inscrição obrigatória.

No caso da Colômbia, é curioso observar que na composição do órgão que rege a profissão, a Junta Central de Contadores é composta por quatro membros das Faculdades e sete representantes do governo, o que claramente revela que a profissão está numa grande dependência do governo. Em alguns países não existem associações profissionais, sendo o registro feito diretamente em Ministérios (é o caso, por exemplo do Panamá). Isto significa que em alguns países a regulamentação pode ser independente da existência de uma associação profissional. A regulamentação nestes países verificou-se de uma forma geral nos anos 1950, tendo nos anos mais recentes havido algumas atualizações.

Nos países com profissão regulamentada mas sem inscrição obrigatória, contam-se a Bolívia, o Chile, o México, Perú e o Uruguai. Destes países, só o México participa nos órgãos do IASB (Lopes, 2015). O caso da Bolívia é um caso interessante, já que começou por haver registro obrigatório a partir de 1954 mas recentemente saiu uma lei tornando voluntário o registro, parecendo haver alguma influência espanhola relacionada com a desregulamentação da profissão e a não inscrição obrigatória. Também recentemente (1981), no Chile o registro deixou de ser obrigatório, não só para a contabilidade e auditoria mas para todas as profissões, e apenas os membros registrados no Colégio de Contadores do Chile são obrigados ao cumprimento das normas profissionais. No Perú, a Junta de Decanos de Colégios de Contadores Públicos do Perú foi apenas criada em 1993, mas neste país existe o exercício livre da profissão contabilística. No caso do Uruguai, apesar de haver um Colégio de Contadores, Economistas e Administradores antigo, fundado em 1892, a profissão de contador no Uruguai não está sequer regulamentada.

Da análise destes países, verifica-se que o contexto de cada país explica diferentes procedimentos, o que dá razão aos institucionalistas históricos que argumentam que as instituições se constroem socialmente. As instituições, como a profissionalização, dependem do contexto político e económico dos países. Observa-se que enquanto alguns países (e.g., Brasil), o contexto corporativo se mantém, havendo uma profissão muito forte, relacionada não só com a dimensão do país mas também com a inscrição obrigatória, que lhe dá destaque nos órgãos do IASB, há outros países que foram invadidos por uma onda de liberalização que fez perder força à profissão. Há ainda países em que a profissão não existe (e.g., Uruguai) e outros que não atingiram um processo completo de fechamento do mercado, não existindo associação profissional, sendo a profissão completamente dependente do Estado (e.g., Colômbia, Panamá). Assim, apesar de algumas sequências de auto-reforço à regulamentação e ao fechamento de mercado profissional da contabilidade, há em alguns países da América Latina sequências reativas que levam à desregulamentação e ao não fechamento do mercado (Mahoney, 2000). Estas sequências reativas estão ligados a movimentos de liberalização económica que fazem com que se acredite que as profissões devem ser exercidas sem monopólio, e que o interesse público da profissão não justifica o

fechamento do mercado (ver Rodrigues et al. (2003) que relata a luta dos profissionais de contabilidade portugueses pelo fechamento do mercado).

No que respeita às normas nacionais de contabilidade, a situação é também muito diversa, traduzindo os diferentes contextos socio-econômicos. A Argentina emite normas de contabilidade desde 1969, tendo sofrido influência quer das escolas latinas, quer anglo-saxónicas, sendo esta responsabilidade da FACPCE. Também no Chile e no México existiam normas emitidas respectivamente pelo Colégio de Contadores e pelo Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos. No caso do México as normas sofreram influência dos EUA. No caso da Guatemala, as normas sofreram uma influência forte do México e dos EUA. No Brasil eram emitidas as NBC, atualmente apesar do CFC ter o direito legal de emitir normas, várias entidades emitem normas de contabilidade, mas o “Key Informant” só conseguiu identificar as influências americanas (ver Rodrigues et al., 2012, para uma análise mais detalhada sobre as influências europeias/italianas no início do século XX e americanas a partir de meados do século XX). Mas, na Bolívia e na Venezuela, a emissão de normas é uma prerrogativa do governo. Em países como a Colômbia e a Guatemala, as normas existentes à data de adoção das IAS/IFRS eram basicamente normas fiscais, havendo confusão entre contabilidade e fiscalidade. No caso da Colômbia, o “Key Informant” disse que as normas eram muito fragmentadas, havendo várias entidades a emitir normas, e algumas empresas tinham que preparar cinco ou seis demonstrações financeiras de acordo com a entidade. No Equador havia 27 normas locais já baseadas nas IAS/IFRS.

Da análise dos dados se percebe que nos países em que não existiam normas de influência latina, ou as que existiam eram de influência do IASB, a adoção foi mais fácil e começou mais cedo. Assim, situações como as do Panamá (primeiro adotante das IAS/IFRS na região) e outros países cujas normas surgiram em função das normas do IASB (casos do Uruguai, Venezuela, Equador, El Salvador e Perú), tornou-se mais fácil fazer a adoção às normas do IASB.

Verifica-se ainda que quando existiam normas locais eram/são incompletas e normalmente não contem/continham uma estrutura concetual. Nos últimos anos, observa-se uma forte influência das normas internacionais (veja-se o caso do Uruguai, entre outros, que desde 1994 transpõe diretamente as normas de contabilidade e do Panamá que não

tinha normas locais usando desde os anos 90 as normas do IASB). Apesar da influência das normas internacionais ter sido dominante nos últimos anos, nos primeiros anos da normalização a influência americana e europeia foi dominante, o que se relaciona com o contexto cultural e socio-econômico em que estes países se inserem. Tal como os institucionalistas históricos afirmam, para analisar um fenômeno temos de analisar o seu contexto, como acontece na biologia, não se pode analisar o animal independentemente do seu *habitat* (Mahoney, 2000).

Da análise às normas anteriores à adoção das IAS/IFRS, os países maiores da América Latina como o Brasil, a Argentina e o México tinham normas locais mais enraizadas. Devido à importância destes países, e das suas profissões foi mais fácil fazer a convergência do que a adoção. Também países de forte influência latina e de forte influência fiscal (casos da Bolívia, Colômbia e Guatemala), o processo de mudança se está a revelar mais problemático. A Bolívia e a Guatemala ainda não mudaram para as normas internacionais, a adoção por parte das empresas é voluntária (GLENIF, 2014).

Uma análise mais interpretativa às normas locais mostra que cada país tem particularidades e que fez a sua história específica também a nível de normalização contabilística nacional. Isto revela, tal como salientado pelos historiadores institucionalistas (ver Thelen e Steinmo, 1992 e Mahoney, 2000), que se deve perceber o contexto social e institucional para perceber como nasce uma instituição, como se reproduz, e como se altera. Apesar da proximidade geográfica e cultural, diferentes países acabam por ter diferentes especificidades em determinados momentos que fazem com que as divergências apareçam e que se reflitam também no processo de harmonização contabilística internacional.

Outra conclusão clara que se pode verificar é que os países maiores (Brasil, Argentina e México), com mais recursos, normas locais mais enraizadas, e profissão mais desenvolvida acabaram por não adotar de forma integral e plena as normas internacionais de contabilidade, tendo preferido convergir. Também no Brasil houve que introduzir uma norma local para as micro-entidades, para lidar com a “metalidade fiscal e legal” reportada em Rodrigues et al. (2012). Isto significa, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), que as sínteses que se observam nas lógicas hegelianas têm de conciliar os interesses das

empresas cotadas e não cotadas, financeiras e não-financeiras, o que significa que a tese de que as IAS/IFRS servem para todas as empresas, é também aqui na América Latina contestada (Rodrigues e Craig, 2007).

8.3 Qual o estágio do processo de adoção ou convergência em cada país do GLENIF e quais as razões para diferentes estágios?

A análise do processo de adoção ou convergência em cada país permite verificar que os diferentes países se encontram em diferentes estágios. Assim, a data de adoção/convergência foi diferente de país para país. Com base nos dados da pesquisa e Lopes (2015), apresentam-se de seguida os países por ordem cronológica de adoção/convergência (mas, tal como salientado antes, as instituições financeiras ficaram em alguns países para trás neste processo e a adoção nem sempre é plena, muitas vezes não incluem as empresas não-cotadas):

-Panamá: as IAS/IFRS foram adotadas para todas as empresas domésticas e internacionais cotadas na bolsa do Panamá a partir de 2000, através de uma Resolução emitida pela Comissão Nacional de Valores;

-Uruguai: adoção seletiva (adoção de algumas normas do IASB - 2007) a partir de Julho de 2009, para todas as empresas exceto bancos e instituições financeiras; em 2012, as IAS/IFRS passam a ser obrigatórias para as empresas cotadas e os bancos passaram a adotar a partir de 2014;

-Venezuela: as *full* IAS/IFRS foram adotadas com alterações pela Federação de Colégios Públicos da República da Venezuela em 2008 e a norma das PMEs em 2010, sendo que a definição de pequena e grande empresa tem mudado ao longo do tempo;

-Chile: foram exigidas a partir de 2009 nas empresas cotadas, havendo a possibilidade de diferir para 2010, no caso das empresas não estarem preparadas;

-Brasil: o processo de convergência começou a partir de 2010 com as IAS/IFRS e a IFRS para SMEs;

-Equador: o processo de adoção começou em 2010 para as empresas cotadas, mas as não cotadas só começaram em 2012;

-El Salvador: o processo de adoção começou em 2011 para as empresas cotadas e não cotadas (IFRS para PMEs);

-Perú: as IAS/IFRS e a IFRS para PME foram adotadas a partir de 31 de Dezembro de 2011 através de Resolução do CONASEV para as empresas cotadas;

-Argentina: houve adoção das IAS/IFRS a partir de 2012 para as contas consolidadas e convergência para as contas individuais;

-México: adoção a partir de 2012 para as empresas cotadas e as não cotadas continuam a usar as normas mexicanas convergidas;

-República Dominicana: as empresas cotadas em 2013, e não cotadas a partir de 2014, empresas não cotadas que usem os US GAAP podem continuar a fazê-lo;

-Colômbia: adoção para as empresas cotadas em 2015, enquanto as não cotadas será apenas em 2016 (IFRS para SMEs);

-Guatemala: apesar da adoção das IAS/IFRS ter começado em 2008 e a IFRS para PMEs em 2010, esta adoção é voluntária dado que estas resoluções do Colégio de Contadores Públicos e Auditores da Guatemala não tem força de lei e as empresas têm de preparar as contas em normas locais para efeitos fiscais;

-Bolívia: a adoção está planeada desde 2009 mas até agora não aconteceu, dado que a Resolução do Comitê Executivo do Projeto financiado pelo BID-FOMIN não foi aprovado; há apenas algumas empresas a adotar de forma voluntária;

-Paraguai: as IAS/IFRS e a norma IFRS para PME são permitidas, mas apenas um número pequeno está a adotar de forma voluntária.

Assim, diferentes estágios se podem observar no processo de adoção/convergência com as normas do IASB. Enquanto há países que já estão a adotar há alguns anos, outros continuam a enfrentar lógicas poderosas que impedem a mudança. Na Bolívia, Guatemala e Paraguai, as normas internacionais só podem adotar-se de forma voluntária e subsidiária, isto é, quando as normas não tratarem determinada matéria contabilística, o que significa que se mantêm as normas locais. No caso da Bolívia, apesar do apoio do Banco Inter-americano de Desenvolvimento (BID) em 2007, a convergência ou adoção ainda não ocorreu porque as entidades do governo não estão de acordo, a adoção só deve ocorrer após a aprovação do Serviço de Impostos Nacionais. A mesma lógica

institucional relacionada com a fiscalidade impera na Guatemala. Tal como salientado por Thornton e Ocasio (2008, 2012), os padrões históricos de símbolos culturais e as suposições, valores e crenças, através dos quais indivíduos e organizações dão significado às suas atividades diárias, moldam as ações e impedem a mudança. Do caso da Bolívia se conclui que as diferentes lógicas institucionais aninhadas dentro de instituições sociais de ordem superior (Thornton, 2002; Marquis e Lounsbury, 2007) podem oferecer resistência à mudança que impedem que o isomorfismo coercivo do BID seja bem-sucedido, ao contrário do que se verificou no estudo de Mir e Rahaman (2005). Também o fato de não haver um ator institucional (*institutional entrepreneur*) faz com que o processo até hoje ainda não avançasse, apesar do país participar no GLENIF. Igualmente na Guatemala, lógicas institucionais relacionadas com a fiscalidade fazem com que as empresas continuem a seguir as normas da Guatemala preparadas com base na legislação fiscal e as empresas cotadas podem adotar as IAS/IFRS mas não são obrigadas. Assim, apesar dos atores institucionais relacionados com a profissão apoiarem a lógica das IAS/IFRS, as lógicas locais competitivas relacionadas com a fiscalidade revelam-se mais fortes.

Já noutros países que tiveram o apoio do BID, o isomorfismo coercivo foi bem-sucedido (e.g. Chile e Uruguai). Nos casos bem-sucedidos de convergência ou adoção, não só as lógicas institucionais dominantes convergiram na ideia de que as IAS/IFRS eram importantes para os tratados de livre comércio assinados, nos quais se comprometiam a elevar as normas da informação financeira, como também o processo de adoção das normas foi também um processo de fortalecimento e divulgação da profissão contabilística (ver Guerreiro et al., 2015, para o caso de fortalecimento da profissão em Portugal).

Grande parte dos países ainda se encontra a enfrentar o processo de adoção, que tem sido faseado. Em muitos países, os bancos e as empresas de seguros estão ainda atrasados no processo de adoção (casos da Argentina, El Salvador, Guatemala, México e Perú). Desta forma, as lógicas institucionais do setor financeiro estão a atrasar a adoção plena das normas do IASB. A adoção do justo valor pelas instituições financeiras é vista como problemática, o que faz com que lógicas competitivas em relação às IAS/IFRS se desenvolvam (Al-Basteki, 1995). Assim, não há apenas uma fonte de racionalidade, mas múltiplas fontes, o que nos permite compreender que qualquer contexto é potencialmente

influenciado por lógicas concorrentes e alternativas, tal como observado por Scott et al. (2000). Ainda que os atores relacionados com a profissão possam procurar poder e vantagem econômica relacionadas com a adoção das IAS/IFRS, os meios e fins para o conseguirem são restringidos pelas lógicas institucionais existentes (Thornton e Ocasio, 2008; Thornton et al., 2012).

Nos países grandes temos realidades diferentes de acordo com a tradição que as suas normas têm e do poder da profissão. Na Argentina, as normas argentinas são adotadas de forma obrigatória para as empresas não cotadas, podendo também adotar de forma voluntária as IAS/IFRS. As empresas cotadas aplicam as normas internacionais. No Brasil, grande parte das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) já foram revogadas à medida que os diferentes CPC foram emitidos. O Brasil preferiu um processo de convergência e alguns CPC contêm ligeiras alterações em relação às IAS/IFRS. Também no México se verificou um processo de convergência das normas mexicanas com as do IASB. A convergência traduz uma síntese nos termos do indicado por Rodrigues e Craig (2007), que resulta da tese (da necessidade de adotar as melhoras práticas) mas também da necessidade de acolher a antítese (isto é, de não abandonar totalmente as suas práticas ou ajustá-las ao seu contexto) (ver Tabela 18).

A convergência das normas internacionais parece estar associada também ao nível de educação técnica profissional, tal como salientado em estudos anteriores (por exemplo, Guler et al., 2002; Hassan, 2008), ao apoio das multinacionais no processo de formação, e à experiência normativa. O caso de El Salvador é, contudo, uma exceção: as empresas multinacionais não se mobilizaram. Com objetivo de formar os contabilistas, o Instituto Salvadorenho de Contadores Públicos deu treinamento aos docentes das universidades, o que levou a que as IAS/IFRS fossem incorporadas nos programas das licenciaturas em contabilidade. Enquanto o apoio das multinacionais se verificou em quase todos os países, o papel das Universidades no apoio à mudança parece ser muito variável de país para país.

No caso do Uruguai, verifica-se uma discussão no sentido de se vale a pena usar a norma da IFRS para as PME, uma vez que é considerada muito complicada, favorecendo alguns a ideia que é preferível a adoção parcial de apenas algumas normas do IASB. Usando a lógica Hegeliana, tal como apresentada por Rodrigues e Craig (2007), discursos de saber-

poder estabelecerão a solução que irá aparecer para a resolução deste conflito. Também discursos poder-saber estão a levar a que apareça outra síntese: as normas locais para as micro-entidades (casos do Brasil e da Colômbia) (ver também Rodrigues et al., 2015).

Considerando quer os dados das entrevistas, quer a informação que se encontra no *website* do GLENIF, quer a que se encontra na página do IASB, na Tabela 18 apresenta-se o grau de adoção ou convergência com as IAS/IFRS nos países do GLENIF, mostrando uma situação complexa, com muitas “sínteses” diferentes, mostrando as dificuldades e os obstáculos que se sentem na região.

Tabela 19 – Sínteses na adoção/convergência das IAS/IFRS nos países do GLENIF

País	Empresas cotadas	Empresas não Cotadas	Bancos e companhias seguradoras	Norma IFRS para PMEs	Norma das Micro-entidades	Norma das cooperativas
Argentina	IAS/IFRS	IAS/IFRS convergidas; AS IAS/IFRS e a IFRS para PME não são permitidas	Normas preparadas pelo Banco Central da Argentina e pela Superintendência de Seguros. IAS/IFRS não são permitidas	Não obrigatório mas permitido	Não	Recomendação Técnica nº 24: Particularidades da contabilidade e auditoria para entidades cooperativas
Bolívia	Normas Bolivianas*	Normas Bolivianas *	Normas Bolivianas*	Não	Não	Não
Brazil	IAS/IFRS para as empresas cotadas nas contas consolidadas; Normas Brasileiras convergidas nas contas separadas	Normas Brasileiras convergidas	Os bancos cotados e os grandes bancos não cotados e as companhias de seguros são obrigados a preparar demonstrações financeiras consolidadas de acordo com as IFRS como informação suplementar. As contas estatutárias obedecem às normas de contabilidade emitidas pelo Banco Central do Brasil	IFRS para PMEs modificada	Resolução CFC 1418/2012	NBC T 10 - NBC T 10.8 Entidade cooperativa
Chile	IAS/IFRS	IAS/IFRS	IAS/IFRS com adaptações**	IFRS para PMEs é permitida	Não	Não
Colômbia	IAS/IFRS	IAS/IFRS	IAS/IFRS	IFRS para PMEs	Norma emitida em 2015	Não
Equador	IAS/IFRS	IAS/IFRS	Normas emitidas pela Superintendência de Bancos e Seguradoras	IFRS para PMEs	Não	Não
El Salvador	IAS/IFRS	IFRS para PMEs	Normas emitidas pelos reguladores, divulgando as principais diferenças com as IAS/IFRS	IFRS para PMEs	Não	Sim, baseada no IFRS para PMEs
Guatemala	Normas baseadas na Lei do Código Comercial da Guatemala. IAS/IFRS permitidas	Normas baseadas na Lei do Código Comercial da Guatemala. IAS/IFRS permitidas	Normas emitidas pelos reguladores	Normas baseadas na Lei do Código Comercial da Guatemala IFRS para PMEs permitida	Não	Não
México	IAS/IFRS para contas consolidadas e separadas (excepto para instituições financeiras)	Normas mexicanas de contabilidade convergidas. IAS/IFRS permitidas	Normas Mexicanas de Relato Financeiro e outros requisitos estabelecidos pelos reguladores	Normas mexicanas de contabilidade convergidas.	Não	Não
Panamá	IAS/IFRS ou USA GAAP	IAS/IFRS	IAS/IFRS ou US GAAP nas contas consolidadas. Para contas não consolidadas: IAS/IFRS modificadas por regras prudenciais bancárias, para fins regulatórios	IFRS permitidas	Não	Não
Paraguai	Atualmente usam as normas contabilísticas do Paraguai mas estão a desenvolver normas baseadas nas IAS/IFRS	Não	Não	Não	Não	Não
Perú	IAS/IFRS exceto instituições financeiras	As empresas grandes são obrigadas a usar as IAS/IFRS	Normas de contabilidade emitidas pela Superintendência de Bancos, Seguros e Fundos de Pensões	IFRS para PMEs permitida	Não	Não
República Dominicana	IAS/IFRS	IFRS para PMEs permitida. As empresas não cotadas podem usar os USA GAAP	IAS/IFRS	IFRS para PMEs exigida	Não	Não
Uruguai	IAS/IFRS nas contas consolidadas. Normas nacionais convergidas nas contas separadas	Normas nacionais convergidas (normas do IASB de 2007 com modificações)	IAS/IFRS	Normas nacionais convergidas	Não, mas está a ser considerada	Não, mas está a ser considerada
Venezuela	IAS/IFRS de 2008 com modificações	IAS/IFRS de 2008 com modificações	IAS/IFRS de 2008 com modificações	IFRS para PMEs exceto empresas do setor da energia, petróleo e mineração	Não	Não

Notas:

* As empresas estrangeiras e as empresas nacionais bolivianas que são subsidiárias de empresas estrangeiras podem usar as IAS/IFRS para consolidação

** As principais adaptações são que os bancos devem mensurar as provisões para perdas usando uma abordagem de perda esperada e estão proibidos de usar a opção do justo valor.

Sintetizando, apesar da identidade coletiva dos membros do GLENIF em torno das IAS/IFRS, resultado da percepção que têm de possuir o mesmo *status* de outros membros do grupo social, a análise do processo mostra de momento uma realidade divergente. Várias categorias aparecem e tal como salientando por Rodrigues e Craig (2007), à tese da adoção das IAS/IFRS contrapõe-se a antítese da não adoção. A desintucionalização das normas locais não foi clara: não parece haver um consenso entre os atores (nomeadamente por parte da Banca e Seguros e Fisco) o que faz com que haja falta de coerência institucional (Oliver, 1992). Desta forma, as duas lógicas institucionais relacionadas com a tese e a antítese fazem surgir diferentes sínteses que levam a diferentes categorias no processo de adoção, tal como salientado na Tabela 18, os atores sociais acabam por aceitar estas categorias ou sínteses, e as lógicas institucionais prevalentes fornecem aos atores diferentes formas organizacionais. Só com discursos “power-knowledge” e atores institucionais se alterarão as lógicas resistentes à adoção das IAS/IFRS. Esses discursos podem levar a acreditar que as IAS/IFRS são neutras relativamente à arrecadação de tributos ou que as instituições financeiras não aumentam o seu nível de risco pela adoção das IAS/IFRS. Só quando as lógicas institucionais competitivas das IAS/IFRS desaparecerem, se assistirá a mudanças no significado das categorias existentes, com uma adoção mais generalizada das IAS/IFRS. Tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), discursos “power-knowledge” a favor das normas do IASB são essenciais para aumentar o grau de isomorfismo formal na adoção das normas. Assim, o nosso estudo revela que em países como a Bolívia e a Guatemala, os atores institucionais atuais ligados à profissão (setor organizacional) não parecem ser capazes de sozinhos fazerem a mudança, necessitando do apoio do Estado (setor político-econômico). As associações profissionais lamentam que o IASB não consiga chegar de forma direta aos governos e reguladores, colocando aqui a questão dos Trustees da Fundação IFRS se envolverem mais politicamente com os governos e apoiar o IASB sempre que existem lógicas resistentes. Assim, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), o aumento do isomorfismo em relação às IAS/IFRS na região dependerá da capacidade do setor organizacional ter discursos “power-knowledge” que influenciem o setor político-econômico na região (Dillard et al., 2004).

8.4 Que discursos poder-saber são/foram feitos na convergência ou na adoção das IAS/IFRS e quem liderou o processo?

As razões apontadas para a adoção ou convergência com as IAS/IFRS estão relacionadas com as lógicas institucionais do normativo do IASB e com os ganhos de eficiência resultante de se usarem normas melhores e globais. Assim, são razões que numa primeira análise estão associadas ao que a literatura designa de isomorfismo competitivo: a internacionalização e a globalização da economia, a atração de investimento estrangeiro, facilidade na consolidação, maior transparência, comparabilidade e fiabilidade do relato financeiro, aumento da uniformidades das regras de contabilidade, sendo a sua adoção uma oportunidade para melhorar a gestão, os procedimentos de controle interno e os sistemas contabilísticos (ver Rodrigues e Craig, 2007). Assim, acredita-se que a adoção ou convergência apoiam as empresas multinacionais e a sua globalização, diminuem os custos-país (referência especial ao “custo-Brasil”) e melhoram o funcionamento do mercado de capitais

A falta de normas em algumas matérias em alguns países e a atualização constante das normas do IASB são também razões que favorecem a adoção ou a convergência, dada a redução dos custos de normalização. Contudo, discursos associados à alta qualidade das normas, ao fato da adoção representar um sinal de modernidade por as normas do IASB serem consideradas de qualidade, discursos que levam a acreditar que as normas de contabilidade conduzem à modernização do país e da profissão contabilística, ao facto de serem usadas por outros países desenvolvidos são também evidentes (ou seja, o isomorfismo institucional, e em particular o isomorfismo mimético, é também importante para explicar a mudança) (Rodrigues e Craig, 2007, Guerreiro et al., 2012a).

Enquanto alguns “Key Informants” usam discursos de retórica que fazem acreditar que usar as IAS/IFRS leva a uma melhoria da gestão das empresas, da economia e da sua competitividade, outros “Key Informants” reconhecem que existe alguma retórica associada aos benefícios da mudança, dizendo que as normas de contabilidade não podem por si só mudar a economia de um país, estando a contabilidade “sempre um passo atrás dos eventos económicos” (“Key Informant” do Panamá). Assim, pela análise dos dados verifica-se que a “retórica” usada e os discursos com “razões exageradas” fazem-se mais quando

há necessidade de convencer os diferentes atores da necessidade de mudança (Guerreiro et al., 2015; Rodrigues et al., 2016).

Relativamente aos empreendedores institucionais, o processo foi/está a ser liderado pela profissão no Chile, El Salvador, na Guatemala e na Venezuela. O outro grande agente da mudança foi o governo (Perú e Uruguai), muitas vezes, através do órgão de regulação da bolsa de valores. No Brasil, a decisão da mudança foi também imposta pelo governo, através da CVM. Também no Equador, o organismo regulador da bolsa foi empreendedor na mudança. Noutros países, o processo foi liderado pela profissão, mas com o apoio do governo (é o caso da Colômbia), ou com o apoio da bolsa. Um caso interessante é o do Panamá que refere que o processo de adoção foi liderado pelas empresas de auditoria, apoiadas pela lei bancária e a Lei de Valores, que exigiram o uso das IAS/IFRS. Assim, estes atores “têm um interesse em particulares arranjos institucionais e procuram recursos para criar novas instituições ou transformar instituições existentes” (Maguire et al., 2004, p. 657): as bolsas porque pretendem o funcionamento mais eficiente e transparente dos mercados de capitais, a profissão porque aspira a uma elevação de estatuto social associada à utilização de normas de maior qualidade e mais sofisticadas, o Estado porque acredita que disso depende a modernização da economia e a globalização das empresas (Guerreiro et al., 2015). É de destacar ainda um grande ator institucional na região: o BID através do programa FOMIN que apoiou a mudança para as IAS/IFRS na Bolívia, Chile e Uruguai. Apesar da importância da mobilização destes recursos, na Bolívia isso não foi suficiente para a mudança para as IAS/IFRS já que faltou o apoio da Autoridade Tributária e do Governo. Isto significa que para se fazer a mudança são importantes recursos mas também normas coercivas do Estado.

Da análise efetuada, conclui-se que a adoção ou convergência das normas internacionais nos países do GLENIF decorreu de discursos de saber-poder que realçaram razões de eficiência e de legitimidade, no sentido de provocar o isomorfismo (Rodrigues e Craig, 2007). Estes discursos foram feitos pelos empreendedores (*institutional entrepreneurship*) da mudança (nomeadamente a profissão, o Estado, e a bolsa de valores), que detiveram recursos para fazer a mudança (Greenwood e Suddaby, 2006), poder e conseguiram fazer as ligações da ação social nos diferentes níveis dos sistemas sociais:

político-econômico, associações profissionais e empresas (Dillard et al., 2004; Guerreiro et al., 2015). Contudo, o processo de harmonização está longe de estar completo e parecem existir obstáculos “ao que pode ser chamado de ‘genuína comparabilidade’ e há obstáculos a uma convergência de alta qualidade. Alguns obstáculos são profundamente culturais, enquanto outros são mais suscetíveis de serem modulados pelas partes” (Zeff, 2007, p. 302), através de discursos “power-knowledge” (Rodrigues e Craig, 2007).

8.5 Deverá haver conversão ou adoção pura das normas do IASB? Que recursos foram usados na mudança e qual o papel das empresas multinacionais no processo?

Como Doupnik e Perera (2007) argumentam, a questão não é mais questionar a harmonização, mas até que ponto as normas devem ser convergidas ou adotadas. Como já vimos, enquanto há países que defendem a adoção, outros preferiram convergir, ou seja adaptar as normas às realidades dos seus próprios países (casos do Brasil, México e Argentina). Tal como argumentado por Rodrigues e Craig (2007), a tese da adoção defende a ideia que as normas do IASB não devem ser alteradas pois caso contrário isso retira comparabilidade à informação financeira (“caso contrário não se poderá falar da existência de uma linguagem uniforme”, disse o “Key Informant” da Colômbia); outra razão apontada é o facto de os países que não têm comissões de normalização para preparar normas nacionais de contabilidade poderem usufruir da adoção de normas que já estão prontas para utilização (Whittington, 2005). O facto do GLENIF ter agora um papel na discussão nas normas, parece levar a que se acredite que não é necessário alterar as normas (veja-se o caso do Uruguai). Na antítese estão os que acreditam que a contabilidade se contrói socialmente e que quando as empresas são locais, as normas devem ser ajustadas à realidade local (casos do México e do Brasil que defendem a convergência para atender às diferentes jurisdições). El Salvador e Uruguai, apesar de defenderem a adoção, acreditam que se houver especificidades locais que as normas devem ser adaptadas. De realçar ainda, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007) que além das norma IFRS para as PMEs, se tornou necessário criar a norma micro-entidades e a norma para as cooperativas, procando várias sínteses. Assim, quer o Brasil, quer a Colômbia têm já uma norma para

micro-entidades e há algumas países (e.g., Argentina e Brasil) que prepararam uma norma para cooperativas. Ou seja, de forma a conciliar a tese (adoção) com a antítese (não adoção) novas sínteses tiveram que aparecer por força da imposição dos escritórios de contabilidade e das atividades agrícolas tão importantes nesta parte do mundo.

Os resultados do nosso estudo apontam assim que os países grandes parecem ter de facto mais recursos para fazerem a convergência das normas do IASB. Há alguns países, contudo, que apesar de adotarem sem alterações as normas do IASB, acreditam que deviam ter algumas alterações (veja-se, por exemplo, o caso do Perú), o que significa que a solução da adoção integral pode estar bastante associada ao fato de não haver recursos para fazer a convergência e não ao convencimento de que as normas não precisam de qualquer adaptação. Assim, a principal razão para a convergência é a necessidade atender a antíteses, ou seja, a contabilidade constrói-se socialmente e torna-se necessário ajustar ao contexto.

A Argentina, o Brasil e o México consideraram que a convergência das normas internacionais não reduziu os custos da normalização contabilística. No caso da Argentina e México mantêm as suas normas convergidas e as IAS/IFRS só são adotadas pelas empresas cotadas; no caso do Brasil, existe um processo de convergência que faz com que haja necessidade de organismos de normalização contabilística, com destaque para o CPC, existindo agora um processo de discussão pública que de acordo com o “Key Informant” incrementou os custos da normalização. O México considerou ainda que os custos da normalização aumentaram por força da participação nos grupos de trabalho do GLENIF. Já quem adota e não faz a convergência, de uma forma geral acredita que as normas do IASB proporcionam redução nos custos de normalização.

Houve unanimidade na consideração de que as normas internacionais beneficiam as empresas grandes e internacionais. Este resultado está de acordo com a literatura (ver Rodrigues e Craig, 2007). Houve, no entanto, um conjunto de países que acharam que o uso das normas do IASB beneficia todas as empresas.

Tal como salientado pela literatura prévia, o nosso estudo revela que as empresas internacionais de auditoria se empenharam fortemente nos processos de adoção e convergência, sendo uma pressão externa importante que provoca isomorfismo normativo

(Irvine, 2008). Interesses relacionados com uma profissão mais global, fazem com que estas empresas se empenhem fortemente nestes processos de mudança. Também as associações profissionais se empenham na mudança quando esta lhe trazer benefícios e estatuto social: no caso do Brasil, a adoção das IAS/IFRS fez com que o Brasil negociasse com o governo não só um estatuto social mais elevado (a admissão à profissão só pode ser feita agora por graduados com o ensino superior, terminando a categoria de “técnicos de contabilidade”), mas também ficaram com o direito de impor um exame de acesso (exame de suficiência) e, de forma inequívoca, conseguiram que a emissão de normas de contabilidade fosse uma prerrogativa do CFC. Em consequência da convergência com as IAS/IFRS, Murro et al. (2015) também comprovam no seu estudo que as *audit fees* cresceram 20.71% entre 2009 e 2012 nas empresas listadas na BM&FBovespa.

Também, tal como sugerido por Irvine (2008), que encontrou dentro das pressões institucionais para a adoção das IAS/IFRS nos Emirados Árabes Unidos o Banco Mundial, também nesta região a pressão do Banco Inter-Americano de Desenvolvimento se fez sentir.

O isomorfismo normativo provocado pelas Universidades está a começar a sentir-se mas de acordo com alguns “Key Informants” as Universidades ainda estão atrasadas no processo de mudança no ensino (ver, por exemplo, os casos do México e do Brasil; no caso do Brasil o “Key Informant” considerou que há alguns centros de excelência mas o Brasil tem mais de 1000 IES e a qualidade é muito díspar).

8.6 Quais as razões que levam certos países a não adotar ou convergir e até que ponto está associado com os custos da mudança?

As razões para não adotar ou convergir com as IAS/IFRS prendem-se basicamente, de acordo com os “Key Informants”, com o fato de haver países que defendem a sua autonomia para a emissão de normas que necessitam para as suas empresas. A realidade social da contabilidade e a necessidade de preparar normas mais adequadas à realidade de cada país são razões importantes para a não adoção ou convergência com as IAS/IFRS. Razões relacionadas com a antítese às normas internacionais ganham força no caso dos

EUA, que foi referido por ser considerado um país que não mudará por acreditar que as suas normas são de mais qualidade e têm mais legitimidade do que as do IASB. Outros países observam o que os EUA estão a fazer (o caso do Japão, de acordo com o “Key Informant” do México). No entanto, grande parte dos “Key Informants” acredita que um dia todos os países irão adotar, ou seja a tese da importância das IAS/IFRS está a ganhar cada vez mais força, à medida que mais atores e países estão a fazer discursos “power-knowledge”, reconhecendo a importância das normas do IASB e a lidar com a construção social da contabilidade através, por exemplo da convergência e da criação de normas para micro-entidades (Rodrigues e Craig, 2007).

Alguns países acham que não houve custos importantes com a adoção (caso da Argentina). O “Key Informant” da Guatemala considerou que apesar dos custos adicionais, eles não são importantes se as empresas entenderem que é um processo importante. Assim, quanto mais fortes forem os discursos “power-knowledge” a favor das IAS/IFRS, mais se tenderá a aceitar que os custos são irrelevantes. Verifica-se assim que quanto mais se adota as IAS/IFRS e menos se adaptam as normas do IASB, mais se considera que os custos são baixos (no caso do México, que está a convergir as suas normas, considerou o custo muito elevado). Há “Key Informants” que acreditam que a não adoção/convergência se pode explicar pelos custos com a mudança (“Key Informant” do Perú). O facto de haver poucos profissionais com conhecimentos de IAS/IFRS e as dificuldades relativas à aplicação do justo valor são também razões para a não adoção.

Os custos associados aos *softwares* de contabilidade e à formação são considerados os mais significativos, havendo um consenso quase geral que os custos de adoção são maiores para as PME. A adoção da norma para as PME parece revelar-se problemática em alguns países (veja-se o caso de El Salvador). O preço a pagar pelas associações profissionais ao IASB pelas IAS/IFRS parece ser considerado um custo elevado. No caso do Brasil, foram apontados custos relacionados com o processo de normalização que subiram em consequência do processo de discussão pública.

A formação e os custos associados foram também referidos. A falta de profissionais qualificados pode colocar problemas de harmonização material, ou seja, os

países e as empresas dizem que estão a adotar as IAS/IFRS mas de facto não estão, estão a fazer “window-dressing”, para não perder legitimidade.

8.7 Que sistemas de enforcement são adotados nos países de GLENIF?

Se a não existência de profissionais competentes pode levar à falta de harmonização material, outra razão que pode reduzir a harmonização material é a inexistência de sistemas de *enforcement*. De uma forma geral, o *enforcement* das normas nos países do GLENIF é feito apenas através da auditoria, da bolsa e das associações profissionais, não havendo um sistema de contra-ordenação (coimas). Sabendo que a auditoria na maior parte dos países se limita às sociedades anónimas e de grande porte, e que o número de empresas cotadas é reduzido, isso significa que o controle na aplicação das normas é muito limitado. Este é o caso da Argentina, Chile, México, Panamá, Uruguai e Venezuela. Muitos dos “Keys Informants” salientaram que as associações profissionais e os auditores não têm capacidade para sozinhos vigiarem pela correta aplicação das normas (veja-se o caso do Brasil e do Chile). O Perú reconheceu que no seu país as empresas de auditoria não controlam o grau de cumprimento das IAS/IFRS. Nos casos concretos da Guatemala, do Uruguai e da Venezuela foi referido que não há qualquer sistema de *enforcement*). No caso do Perú só a Superintendência de Mercado de Valores tem estabelecido sanções para casos de incumprimento.

O “Key Informant” da Bolívia referiu que o cumprimento das normas está a cargo da *Autoridad de Fiscalización y Control Social de Empresas* que é uma entidade governamental. Mas a Bolívia, não adotou ainda as IAS/IFRS.

No caso do Equador há um sistema de *enforcement* que parece funcionar de forma adequada: a Superintendencia de Companhias recebe de forma eletrónica as demonstrações financeiras, realizando inspeções locais nas entidades escolhidas de forma aleatória ou no caso de denúncia. Um sistema idêntico parece existir em El Salvador.

Da análise aos sistemas de *enforcement*, podemos concluir que deverá estar a existir *decoupling*. De acordo com Tolbert e Zucker (1983), as organizações que adotam novas práticas fazem-no numa primeira fase por razões de eficiência e de legitimidade. Se

essas práticas não forem adequadas para essas organizações, e não houver *enforcement*, pode verificar-se um desfasamento entre as normas que dizem que adotam e as normas que realmente adotam (Nor-Aziah, 2007); Rodrigues e Craig, 2007). O “Key Informant” do Brasil referiu que ainda há pouco tempo havia empresas a usar as normas anteriores à convergência. Carvalho (2015) refere que das 120 PMEs analisadas no período 2008-2013 no Maranhão, Brasil, só três estavam a adotar a IFRS para PMEs, sendo que se mantém a “mentalidade fiscal”. Este desacoplamento é considerado como uma reação natural em contextos de racionalidade e em que as organizações buscam a legitimidade (Oliver, 1991). Podem ainda estar a verificar-se situações de *loose coupling* (Orton e Weick, 1990), que acontecem quando as empresas respondem apenas a alguns requisitos das normas internacionais (Rodrigues, 2012; Guerreiro et al., 2015). Dado que o ambiente empresarial e institucional destes países é muito diferente do ambiente empresarial e institucional dos países anglo-saxónicos, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), as empresas operam de forma diferente e torna-se importante melhorar de forma rápida o ensino nas Universidades e a qualificação dos profissionais em IAS/IFRS para aumentar o nível de isomorfismo e evitar o *decoupling* (Chand, 2005). Também, como salientado por Daske et al. (2007), Carmona e Trombetta (2008) e Guerreiro et al. (2015), nestes países de sistemas de *enforcement* mais fracos ou inexistentes pode acontecer que a adoção seja um “label” e não seja uma adoção séria, ou seja apesar de se dizer que se adota aproveita-se a flexibilidades das IAS/IFRS para não fazer uma adoção séria.

Como referido por Nakasone (2015), relativamente ao Perú a adoção da IFRS para SMEs não está a ser feita de forma eficiente. Razões relacionadas com falta de recursos, com a mentalidade fiscal e com falta de treinamento nas IAS/IFRS são apontadas para o *decoupling*. Mas, no Perú só existem sanções no caso das empresas cotadas e as empresas de auditoria não controlam o cumprimento das normas. Por isso, este desfazamento é esperado.

8.8 Que resistências à mudança foram sentidas e que dificuldades existiram com a tradução das normas?

A Teoria Institucional prevê que quanto menos consenso existir relativamente a uma dada prática, mais provável é que haja resistência à mudança (Oliver, 1992). As crenças culturais ajudam à institucionalização e se a lógica institucional não prevalecer ocorrem resistências e conflitos entre lógicas (Thornton, 2002). Num grupo de “Key Informants” que pertencem a um grupo regional criado por sugestão do IASB não é de esperar grandes reações de resistência à mudança por parte do “*organizational field*”, mas há alguma resistência à norma IFRS para PMEs. No caso da Argentina, a sua aplicação levaria à não necessidade de normas argentinas. Nas organizações, como já mencionado antes, está a haver também resistência à IFRS para as PMEs.

Um entrave à mudança está a acontecer por parte do Fisco nos países em que há uma forte ligação entre contabilidade e fiscalidade, por existir o receio de redução na arrecadação tributária. O conceito de lógicas institucionais (não previsto no modelo de Rodrigues e Craig, 2007, mas que se acredita que complementa bem este modelo) revela-se particularmente importante para entender a lógica do Fisco no caso da Bolívia e a lógica das IAS/IFRS: o mundo anglo-saxónico considera a separação entre a contabilidade e a fiscalidade e a contabilidade, ao contrário no mundo latino existe uma relação estreita entre contabilidade e fiscalidade (Rodrigues e Guerreiro, 2004). Incorporando este conceito no modelo, permite entender porque a Bolívia, a Guatemala e o Paraguai não adotaram até à data das entrevistas as normas internacionais e, por que razão noutros países as normas só são usadas nas bolsas ao nível das contas consolidadas. As normas contabilísticas anteriores têm uma grande relação com a fiscalidade e tinham sido moldadas numa lógica diferente, estando a constituir uma ameaça para o avanço das normas do IASB. Tal como salientado por Hyvönen et al. (2009), as lógicas institucionais relativas subjacentes ao controle de recursos são lógicas poderosas. Também o setor financeiro tem lógicas diferentes das estabelecidas nas IAS/IFRS. Em alguns países da América Latina, o facto de estas normas usarem o conceito de justo valor de forma alargada, conflituava com os lógicas deste setor que receiam que o seu nível de risco seja percionado como mais elevado.

Além da resistência normal associada a processos de mudança, também as dificuldades de algumas normas fazem com que apareçam resistências. Os custos com a mudança também implicam alguma resistência por parte das empresas, principalmente das PMEs. Essa resistência já levou a que alguns países tenham desenvolvido uma norma local para as micro-entidades (caso do Brasil, em que os escritórios de contabilidade exigiram uma norma local mais simples para micro-entidades). Tal como salientado por Chand (2005), a baixa formação dos profissionais em IAS/IFRS provoca resistência à mudança e irá fazer com que o grau de cumprimento das normas seja baixo durante alguns anos.

A análise dados indica que ao nível do “organizational field” (associações profissionais), não parece haver dificuldades associadas à tradução das normas. De uma forma geral, a tradução das normas não criou dificuldades, havendo contudo países que necessitaram de traduzir para o seu próprio espanhol (caso do Chile, que tem a sua própria tradução e caso da Colômbia que usa a tradução oficial da Fundação IFRS mas se queixa de algumas palavras serem difíceis de entender). A tradução das normas do IASB no Brasil é diferente da portuguesa. Provavelmente, esta opinião não será partilhada pelo profissional de contabilidade que acha as normalmente as normas muitas “rabuscadas” em termos de linguagem (ver Zeff, 2007, que fala nas dificuldades na interpretação das normas, mesmo quando são bem traduzidas, por haver, por exemplo, de acordo com o contexto, diferenças na definição da palavra “provável” ou outras palavras usadas nas IAS/IFRS).

8.9 Qual o papel do GLENIF no processo de harmonização?

Rodrigues e Craig (2007, p.750) argumentam que uma boa síntese do processo de harmonização é a regionalização, servindo o IASB de mecanismo de orientação. Como já observado, o IASB teve um papel fundamental na criação do GLENIF. Os organismos regionais poderiam, nos termos do referido por Rodrigues e Craig (2007), compensar o modelo anglo-saxónico com as inquietações das outras partes do mundo, nomeadamente

do mundo latino. Se não existisse este órgão regional, alguns países ficariam ignorados do processo de harmonização internacional, não tendo qualquer possibilidade de enviar opiniões ao IASB (alguns “Key Informants” disseram que nunca tinham participado nos processos de discussão pública).

Como observado nas entrevistas, houve um claro consenso sobre o papel do GLENIF como interlocutor da América Latina junto do IASB, contribuindo para incutir nas normas do IASB as inquietações desta parte do mundo (“é a voz da América Latina no IASB e não deve desviar-se deste objetivo” – “Key Informant” da Bolívia). Outra missão importante é a de assessorar os países membros no processo de adoção e convergência das normas do IASB.

Olhando as respostas dos “Key Informants” verifica-se, tal como salientado por Lopes (2015) que são os países maiores, com mais recursos e com uma profissão mais amadurecida que participam mais na discussão das normas do IASB, quer a nível individual, quer através do GLENIF (casos da Argentina, Brasil e México) e devido a esta participação, têm consciência da existência de grupos similares noutras regiões do mundo.

9 ANÁLISE CONCLUSIVA

9.1 Conclusões gerais

Nesta Tese, foram definidos objetivos conceituais e operacionais que geraram uma pergunta de pesquisa geral e várias perguntas específicas. A pergunta de investigação geral visa contribuir para o conhecimento sobre o processo de adoção/convergência com as IAS/IFRS nos países que compõem o GLENIF, nomeadamente através da avaliação do processo de normalização contabilística internacional. Para responder a esta pergunta de investigação geral desenvolveram-se várias perguntas específicas conceituais e operacionais. Para responder às perguntas de natureza mais operacional foi necessário fazer abordagens de contexto e conceituais. Porque a contabilidade se constrói na sociedade, foi importante perceber como são os países em análise e que organismos contabilísticos, de normalização e profissionais existem. O entendimento da contabilidade como uma instituição e como uma prática social levou-nos a encontrar respostas na Teoria Institucional e no modelo de Rodrigues e Craig (2007), que foi criado para fazer a avaliação do processo de harmonização contabilística internacional.

A primeira pergunta de investigação operacional específica visa perceber como apareceu o GLENIF. Da análise efetuada, concluímos que este organismo regional de normalização contabilística foi impulsionado pelo IASB, que atuou como um empreendedor institucional. A formação destes grupos regionais permite, nos termos de Rodrigues e Craig (2007), reconciliar as teses e antíteses e estabelecer sínteses que provem a convergência, aumentando o isomorfismo mimético e normativo.

A segunda pergunta de investigação operacional relaciona-se com a regulamentação da profissão contabilística em cada país do GLENIF e como eram (caso existam/existissem) as normas locais de contabilidade. Da análise efetuada, concluímos que apesar da proximidade geográfica e cultural e de alguma afinidade cultural, cada país ao nível das instituições tem seguido a sua própria trajetória, contendo as suas próprias especificidades, quer em termos de regulamentação profissional, quer em termos de registro dos profissionais, quer em termos de normas locais. Existem países com profissões

fortes e profissões menos desenvolvidas e que por isso, têm poucos recursos. Isto reforça o ponto de vista dos historiadores institucionais que salientam a necessidade de estudar as instituições no seu “habitat” natural, para poder perceber como foram criadas, reproduzidas e alteradas e que choques externos levaram a alterações nas suas trajetórias (*path transformation*). Choques relacionados com ondas de liberalização econômica têm provocado alguma desregulamentação da profissão em alguns países que levou ao seu enfraquecimento (veja-se os casos da Bolívia e do Chile). Ao nível da normalização prévia local, verifica-se que os países maiores, com profissões mais desenvolvidas (Argentina, Brasil e México) são os que preferiram enfrentar um processo de convergência em vez da adoção direta. Também se verifica que nos países em que não existiam normas de influência latina ou as normas que existiam já tinham uma forte influência do IASB, a adoção foi mais fácil e mais cedo.

A terceira pergunta de investigação operacional visa perceber quais as razões que levaram ao processo de adoção ou convergência em cada país do GLENIF e como se está a desenvolver este processo. Os resultados deste estudo revelam que os países se encontram em diferentes estágios e que diferentes sínteses se têm observado. Na Bolívia e Guatemala (e Paraguai, pelo que se percebe no *site* do GLENIF) as normas do IASB são adotadas apenas de forma voluntária por algumas (poucas) empresas nas contas consolidadas. Lógicas relacionadas com a tributação e o medo de redução dos tributos pagos pelas empresas por parte dos governos destes países (antíteses) estão a impedir o avanço das IAS/IFRS. Também os bancos e as instituições financeiras têm revelado problemas na mudança para as IAS/IFRS. A complexidade técnica das normas dos instrumentos financeiros e a adoção mais generalizada do justo valor estão na base de lógicas resistentes à mudança. Também se observa que em alguns países apareceram normas locais para as micro-entidades e cooperativas. Dada a composição do tecido empresarial nestes países ser constituído basicamente por micro-entidades e a grande importância para estes países da atividade agrícola e pecuária, isto significa que muitas empresas ficam fora do processo de harmonização contabilística.

Na quarta pergunta de investigação operacional procurou saber-se que discursos “power-knowledge” foram realizados e que atores empreenderam a mudança. Foram

encontrados não só discursos de eficiência relacionados com a diminuição dos custos de consolidação, melhoria da comparabilidade e aumento da globalização das empresas (isomorfismo competitivo), como razões de legitimidade associados ao fato de as empresas estarem a usar normas de maior qualidade que levarão à modernização do país e da economia (isomorfismo institucional). Esta “retórica” torna-se mais importante quando é necessário convencer os diferentes atores da necessidade de mudança. Assim, os atores empreenderam a mudança com base em discursos que desenvolveram a tese de que as normas internacionais têm vantagens relacionadas com um aumento de eficiência e de legitimidade das empresas. Dos atores que empreenderam/empreendem a mudança destacam-se a profissão, as bolsas de valores e o Estado. Destaque ainda para o papel do Banco Interamericano de Desenvolvimento no apoio às normas do IASB. A falta de atores com recursos e de “empreendedorismo institucional” levou a que em alguns países a adoção ainda não se tenha verificado (e.g., Bolívia).

Na quinta pergunta de investigação operacional, tentamos saber se deverá haver convergência ou se a adoção será preferível bem como os recursos necessários à mudança. Tal como argumentado por Rodrigues e Craig (2007), existem diferentes teses e antíteses que fazem com que cada país à data da entrevista tenha posicionamentos diferentes: há países a argumentar que as normas não devem ser alteradas pois isso retira comparabilidade à informação financeira e essa adaptação não faz sentido num contexto em que o GLENIF participa no processo de harmonização; e há outros países que defendem que as normas devem ser ajustadas para atender ao seu próprio contexto. Quando observados os países onde se está a dar a convergência, verifica-se que são os países grandes, com mais recursos e com uma profissão mais estabelecida (Argentina, Brasil e México) que estão a convergir as suas normas com as normas do IASB, não abandonando completamente os seus normativos anteriores. Já os países mais pequenos e de menores recursos vêem na adoção a possibilidade de usar normas que já estão prontas e que são de qualidade, com a vantagem de produzirem a uniformidade, ou seja, estes países reforçam os discursos associados à tese da necessidade das normas do IASB. Dentro dos recursos necessários à mudança exploramos o papel das empresas multinacionais e das associações profissionais. Ambas acreditam na necessidade de globalização da profissão, acreditam

numa melhoria de estatuto social e na necessidade de mobilizar recursos. De realçar também o papel do BID e os recursos que mobilizou em países onde a profissão está debilitada em termos de recursos por o registro não ser obrigatório: Bolívia, Chile e Uruguai.

Relativamente à sexta pergunta de investigação operacional quisemos saber se haverá razões para não adotar as normas do IASB, por que razões alguns países resistem e até que ponto esta resistência está associada aos elevados custos da mudança. Os “Key Informants” acreditam que o poderio de alguns países e das suas tradições contabilísticas (caso dos EUA), bem como a necessidade de produzirem normas adaptadas à sua realidade social são razões que fazem com que possam existir normas diferentes das normas do IASB. Contudo, acreditam que as normas internacionais acabarão por se impor, e os custos com a mudança não se podem considerar importantes por ser um processo importante em termos de eficiência e de legitimidade. Quanto mais se acredita nas normas do IASB mais se tende a acreditar que os custos da transição são irrelevantes. Os custos associados com a mudança são os relacionados com os *softwares* e o treinamento dos profissionais de contabilidade, havendo a percepção de que estes custos tendem a ser maiores para as PME. Daí o aparecimento da norma IFRS para PME e das normas das micro-entidades.

Uma mudança importante com custos associados, nomeadamente a necessidade de treinamento dos profissionais, coloca a questão de sem um sistema de *enforcement* se a mudança será efetiva e séria ou será apenas uma mudança de “label”. Da análise efetuada conclui-se que há dificuldades no treinamento dos profissionais e poucos países têm sistemas de coimas e sanções havendo uma forte possibilidade de “decoupling” ou “loose-coupling”. Sem um bom sistema de *enforcement* haverá sempre uma grande distância entre a harmonização formal (aquelas que se diz usar) e a harmonização material (aquelas que efetivamente são usadas) (Fontes et al., 2005).

Na oitava pergunta de investigação operacional quisemos apurar se tinha havido resistências à mudança (ou seja, forças relacionadas com a antítese do modelo de Rodrigues e Craig, 2007), que dificuldades foram sentidas e até que ponto a tradução das normas era problemática. As resistências apontadas referem-se ao Fisco e ao hábito de confundir a fiscalidade com a contabilidade financeira, habitual no mundo latino. Também

a complexidade técnica das normas e o uso do justo valor provocam resistências à mudança (caso dos bancos, por exemplo). A tradução das normas e os diferentes termos usados pelo IASB não foram apontados como um problema na generalidade dos países. Mas o nosso estudo situação ao nível político-econômico e do “organizational field”, seria interessante saber se os profissionais têm a mesma percepção nesta matéria.

Relativamente à importância do GLENIF no fomento da harmonização contabilística internacional (última pergunta de investigação operacional), todos os “Key Informants” reconhecem a sua importância para o processo de harmonização contabilística na região. Os dados recolhidos no nosso estudo indicam que apesar do GLENIF não ter tido para já um papel muito relevante (até porque para grande parte dos países a adoção/convergência já tinha começado), há sem dúvida ainda muito trabalho a fazer para se conseguir uma comparabilidade e uma convergência de alta qualidade na região. Concluímos ainda que os “Key Informants” têm conhecimentos diferentes sobre outros organismos de normalização regionais, revelando que quanto mais participam nas atividades do IASB mais conhecem a sua forma de funcionamento e outros organismos regionais.

Em termos de perguntas de investigação conceptuais, usando a Teoria Institucional em conjugação com o modelo de Rodrigues e Craig (2007), tentamos sintetizar os principais resultados. De acordo com estes autores, os processos de adoção e de convergência são processos de isomorfismo que funcionam bem quando as instituições e ambientes são similares. As IAS/IFRS estão a ser impostas ou aconselhadas por diferentes autoridades dos diferentes países de forma coerciva, normativa e mimética. Uma análise prévia ao nosso estudo sobre as características socio-económicas e ao ambiente de profissionalização e normativo existente em cada um dos países demonstrou existirem diferentes ambientes institucionais: os diferentes países têm diferentes características socio-económicas e diferentes níveis de profissionalização e de desenvolvimento de normas. De acordo com Rodrigues e Craig (2007), o isomorfismo é muito mais provável que ocorra em ambientes em que há instituições semelhantes. Não é por isso de estranhar os diferentes estágios de convergência e de adoção das IAS/IFRS que encontramos no nosso estudo. Por serem características ligadas à cultura, o processo de harmonização contabilística internacional

obrigará a um grande esforço dos atores institucionais no sentido de conciliarem as diferentes teses e antíteses e chegarem a uma boa síntese para os seus países. O caso em análise neste estudo coloca em questão a assunção, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), que a adoção por todas as empresas das IAS/IFRS é inevitável e mostra como diferentes sínteses aparecem em resultado de diferentes lógicas institucionais.

Tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), os processos de convergência ou adoção das IAS/IFRS em diversos contextos ambientais é susceptível de ser afetada por dissociação (*decoupling*). O *decoupling* ou *loose-coupling* podem surgir nos países do GLENIF por várias razões: as barreiras culturais na compreensão do modelo anglo-americano de contabilidade; a complexidade das normas, a falta de profissionais competentes, o pequeno envolvimento das Universidades na região para apoiar o isomorfismo normativo, a dificuldade de implementação das IAS/IFRS relacionadas com a “mentalidade fiscal” e a falta de um sistema de *enforcement* efetivo. Assim, apesar dos representantes dos países no GLENIF argumentarem que já estão aplicando as IAS/IFRS, o cumprimento integral pode não estar a ser atingido e pode levar muitos anos até que tal suceda. Alguns “Key Informants” revelaram dificuldades na implementação (como foi o caso do Brasil) e começam a surgir estudos empíricos a revelar problemas no cumprimento das normas. Assim, como Zeff (2007, p.302) salienta, a comparabilidade e a convergência da informação financeira de alta qualidade requer uma “liderança iluminada” e o compromisso da profissão contabilística, incluindo académicos, empresas de auditoria, reguladores e governo. Assim, o grau de convergência ou de adoção vai depender de o discurso acerca das IAS/IFRS se tornar “poder”, o que irá eliminar aos poucos as resistências à mudança e as lógicas institucionais relacionadas com a antítese. Mas também dos recursos que forem mobilizados no sentido da fazer a mudança efetiva. Os “*institutional entrepreneurs*” têm de usar discursos “power-knowledge” e têm de usar recursos para apoiar essa mudança (DiMaggio, 1988). A institucionalização das normas de contabilidade internacional é uma atividade profundamente política, refletindo o poder relativo dos interesses organizados e atores (Dillard et al., 2004). Contudo, lógicas poderosas ligadas ao tecido empresarial, composto por micro-entidades e a importância da agricultura e pecuária nalguns destes países mostram desde já que a generalização das normas do IASB

na região não parece vir a acontecer. Assim, tal como salientado por Rodrigues e Craig (2007), as sínteses sucessivas que se vão formando ao longo do tempo dependem do desenvolvimento de uma visão compartilhada e discursos “*power-knowledge*”; da mobilização das pessoas e dos recursos para apoiar e aceitar novas rotinas; e motivar os outros a alcançar e sustentar a mudança. Esta visão compartilhada pode levar a que normas internacionais têm de conviver com normas locais, ainda que convergidas com as normas internacionais.

9.2 Contributos do estudo realizado

9.2.1 Para o meio académico

Esta Tese faz vários contributos para o meio académico. Em primeiro lugar, analisa de uma forma interpretativa a situação dos países do GLENIF no processo de adoção e convergência com as IAS/IFRS, fazendo uma avaliação crítica do processo de forma comparativa. Em segundo lugar, o acesso através de entrevistas a um grupo tão variado de atores localizados em diferentes países que estão a enfrentar o processo de mudança permitiu recolher informação comparativa que, de outra forma, seria muito difícil de obter e responder às perguntas de investigação no sentido de perceber: como e por que razões existem diferentes estágios no processo de convergência e adoção; quais as razões para a existência de processos de convergência e adoção das IAS/IFRS; como se está a desenvolver o processo, como eram os seus ambientes institucionais de cada um destes países. Em terceiro lugar, apesar de seguirmos de perto o modelo de Rodrigues e Craig (2007), tentamos alargar o modelo incorporando os conceitos de lógicas institucionais e de empreendedores institucionais para explicar a mudança e a resistência à mudança, que em alguns casos se verificou, extendendo este modelo teórico. Este modelo teórico pode ser usado noutras pesquisas por exemplo no âmbito de outros grupos regionais de apoiantes do IASB. Em quarto lugar, quanto se sabe, é o primeiro estudo de âmbito tão alargado, visando 13 dos 15 países que, na época das entrevistas, constituíam o GLENIF. Esta Tese contribui assim para a escassa literatura que existe sobre a avaliação crítica da adoção das

IAS/IFRS nos países da América Latina, preenchendo um vazio e respondendo a pedidos para se estudar zonas do mundo sub-representadas na literatura internacional.

9.2.2 Para a normalização contábilística e profissão

Esta Tese tem interesse para o IASB, para o GLENIF, para os organismos de normalização contábilística e profissões contábilísticas dos países que o compõem e para os práticos de uma forma geral, dado que analisa de forma agregada e comparativa os processos de convergência e adoção/não adoção das IAS/IFRS. Porque os problemas da adoção do normativo internacional são comuns a outras partes do mundo, este estudo acaba por interessar a todos aqueles que estão envolvidos na normalização contábilística nacional e internacional. Dentro das conclusões com maior relevância prática para os normalizadores, salientam-se os diferentes estágios do processo verificados e as razões que lhe estão subjacentes e ainda as explicações para a resistência à mudança e as dificuldades associadas ao processo de mudança. Este estudo mostra que a adoção (nomeadamente a material) não depende só da emissão de normas e mostra o papel da formação, nomeadamente através das Universidades para concretizar a mudança. Apesar de muitas vezes se dizer que quase os países da América Latina já estão a adotar as IAS/IFRS, o nosso estudo revela que ainda há muito trabalho a fazer para se atingir uma convergência de alta qualidade. A falta de profissionais competentes e sistemas de *enforcement* adequados deverão ser motivos de preocupação por parte do IASB, normalizadores nacionais e associações profissionais. Outra questão que se deve questionar é se os normalizadores nacionais se devem preocupar apenas com a adoção das IAS/IFRS ou se devem responder à construção social da contabilidade e ajustar as normas de contabilidade quando tal se revelar mais adequado para as organizações.

9.3 Limitações do estudo

Apesar de todos os esforços desenvolvidos para incrementar a fiabilidade dos dados, nomeadamente através do uso de múltiplas fontes e da sua triangulação, este

estudo sofre limitações relacionadas com o método de investigação adotado. A maior limitação é a não generalização dos resultados e a não aplicação dos resultados a outros contextos. Mas esta questão não é relevante dado que o “problema com as generalizações é que elas não se aplicam aos casos particulares” (Lincoln e Guba, 1985, p. 110). Da mesma forma, quando se interpretam os resultados da pesquisa com base num quadro teórico alargado, como foi o caso, em que se contextualizou a investigação e se aplicou a Teoria Institucional e o modelo de Rodrigues e Craig (2007), os resultados acabam por alargar os conceitos teóricos e têm um significado mais amplo que o dos próprios casos (Moll et al., 2006).

Uma segunda limitação do estudo é a sua natureza interpretativa. Torna-se importante que o investigador adote uma perspetiva holística, considerando todas as perspetivas. Neste estudo adotou-se uma perspetiva institucional por ser considerada a mais interessante para avaliar os processos de adoção e de convergências das IAS/IFRS (Rodrigues e Craig, 2007; Guerreiro et al., 2012a; 2012b), seguindo o modelo de Rodrigues e Craig (2007) associado aos conceitos de lógicas institucionais e empreendedores institucionais, mas outras perspetivas teóricas poderiam ser adotadas (Covaleski et al., 1996). Contudo, o pesquisador tem sempre de fazer opções e qualquer escolha pode ser criticável.

Há ainda que considerar que como a Tese aborda treze países diferentes com contextos socio-econômicos e culturais diferentes, pode considerar-se que as 13 entrevistas são um número reduzido. Outra limitação que pode ser apontada é que apesar de ter existido a preocupação que as respostas traduzissem as percepções da associação contabilística entrevistada, pode ter acontecido que o “Key informant” não tenha trocado opiniões (tal como solicitado) com os seus colegas. Também há sempre o risco de a realidade ser percebida de forma diferente por cada um dos “Key informants” (tal como Zeff (2007) considera que as normas de contabilidade mesmo bem traduzidas podem ser interpretadas de forma diferentes por usuários de contextos culturais diferentes). Também, por fim, devem ser considerados possíveis enviesamentos relacionados com a interpretação dos dados por parte do pesquisador e dos “Key Informants” bem como com a escolha dos documentos e das questões das entrevistas, resultantes da subjetividade do

juízo do pesquisador. Consequentemente alguns acontecimentos, dados secundários podem não ter sido considerados ou poder-se-iam ter feito outras questões aos “Key Informants”.

9.4 Pistas para investigação futura

Algumas das limitações deste estudo podem ser entendidas como pistas para investigação futura. Embora o processo de convergência e de adoção das IAS/IFRS ainda esteja a iniciar-se em muitos países do GLENIF, estudos quantitativos que verifiquem o grau de cumprimento das normas tornam-se importantes. Dado que os sistemas de *enforcement* destes países são muito débeis, e dadas as dificuldades apontadas com algumas normas (principalmente as mais complexas), é provável que apesar de as empresas dizerem que estão a adotar as IAS/IFRS, o seu “quadro mental” continue a manter as normas anteriores (Guerreiro et al., 2015).

Outros estudos qualitativos interessantes que se podem fazer é seguir o estudo de Guerreiro et al. (2015), para tentar perceber para cada um dos treze países analisados, de forma mais detalhada, como se deu a passagem das normas internacionais desde o nível político económico até ao nível organizacional, qual o nível de isomorfismo existente e quais foram/são as maiores resistências à mudança. Também interessante seria o estudo das perceções dos diferentes interessados na informação financeira em cada país ou de uma forma comparativa seguindo por exemplo o modelo de Fontes et al. (2016). Este estudo permitiria perceber de uma forma profunda quais as principais razões que levam à institucionalização e as que estão a bloquear a plena implementação das IAS/IFRS na América Latina.

REFERÊNCIAS

DADOS DE ARQUIVO

Legislação e Documentos Institucionais

ARGENTINA. **Lei 20.488 de 1973**. Dispoe sobre a pratica das prtofissoes relacionadas à Economia. Buenos Aires, 1973. Disponível em <http://www.cpcese.org.ar/file/1316541569.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

Asti, A. (1987). **Reglamentación profesional**. In: *Debate sobre Regulamentación Profesional*, 1, Montevideo, 9 jul. 1987, Colegio de Doctores en Ciencias Econômicas y Contadores del Uruguay, 1987, p.47.

BACEN – Banco Central do Brasil. (2008) **Fique por dentro**. 4. ed. Brasília.

BOLÍVIA. **Lei 3.911 de 1954**. Fixa os requisitos do Auditor Titular e Contadores e regula o exercicio profissional – Conselho Nacional de Auditores e Contadores – e novos registros. La Paz 1954. Disponível em <http://www.gacetaoficialdebolivia.gob.bo/normas/view/53885>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

BRASIL. **Comunicado BACEN 14.259 de 2006**. Divulga procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e pela International Federation of Accountants (IFAC). Brasília, 2006. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?CONVINT>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Comunicado BACEN 14.659 de 2006**. Estabelece que as Instituições Financeiras devem apresentar as suas Demonstrações Financeiras Consolidadas de acordo com a IAS/IFRS a partir de 2010. Brasília, 2006. Disponível em www.jusbrasil.com.br/diarios/359908/pg-41-secao-3-diario-oficial-da-uniao-dou-de-10-07-2006. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Decreto-Lei 9.295 de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros. Rio de Janeiro, 1946. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Decreto-Lei 73 de 1966**. Dispõe Sobre o Sistema Nacional de Seguros Privados, regula as operações de seguros e resseguros. Brasília, 1966.

_____. **Deliberação CVM 488 de 2005.** Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações. Rio de Janeiro, 2005. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/deliberacaocvm488.htm>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Instrução CVM 457 de 2007.** Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/deliberacaocvm488.htm>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 4.595 de 1964.** Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias e Cria o Conselho Monetário Nacional. Brasília, 1964. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4595.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 6.404 de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 11.638 de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, 2007.

_____. **Lei 11.941 de 2009.** Lei da adoção das novas normas contábeis no Brasil. Brasília, 2009. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 12.249 de 2010.** Altera Decreto–Lei 9295/46. Brasília, 2010. Disponível em <http://www.cfc.org.br/uparq/lei12249.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 6.385 de 1976.** Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, 1976. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385original.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 11.160 de 2005.** Altera Decreto–Lei 1.040/69, que dispõe sobre os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade e regula a eleição de seus membros. Brasília, 2005. Disponível em <http://www.portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/lei11160.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Medida Provisória 627 de 2013.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, à Contribuição para o PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; revoga o Regime Tributário de Transição – RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a

tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas e de lucros auferidos por pessoa física residente no Brasil por intermédio de pessoa jurídica controlada no exterior. Brasília, 2013. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htmimprensa.htm. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 12.973 de 2014**. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília, 2014. Disponível em <http://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/119305380/lei-12973-14>. Acesso em 19 de setembro de 2015.

_____. **Projeto de Lei 3.741 de 2000**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, define e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e publicação de demonstrações contábeis e dispõe sobre os requisitos de qualificação de entidades de estudo e divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público. Brasília, 2000. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Pronunciamento Ibracon NPC 27 de 2005**. Apresentação de demonstrações contábeis de uso geral. São Paulo, 2005. Disponível em <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst457.html>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Resolução CFC 960 de 2003**. Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Brasília, 2003. Disponível em http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_960.doc. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Resolução CFC 1055 de 2005**. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília, 2005. Disponível em http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055. Acesso em 08 de março de 2013.

CHILE. **Decreto-Lei 3.621 de 1981**. Define as regras sobre associações profissionais. Santiago, 1958. Disponível em <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=7195&r=1>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 5.102 de 1932**. Cria o Registro Nacional de Contadores. Santiago, 1932. Disponível em <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=25029&r=1>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 13.011 de 1958**. Cria uma instituição com personalidade jurídica com o nome "Associação de Contabilistas". Santiago, 1958. Disponível em <http://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=252733&r=1>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

COLOMBIA. **Lei 43 de 1990**. Regulamenta a profissão de Contador Público. Bogotá, 1990. Disponível em <https://www.jcc.gov.co/images/pdfs/normatividad/leyes/LEY%2043%20DE%201990.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 1.314 de 2009**. Regulamenta os princípios e normas de contabilidade e informação financeira e de garantia das informações aceitas na Colômbia, que apontam as autoridades competentes, os procedimentos para sua expedição e determina as entidades responsáveis pelo controle e cumprimento. Bogotá, 2009. Disponível em http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1314_2009.html. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 145 de 1960**. Regulamenta o exercício da profissão de contador público. Bogotá, 1960. Disponível em http://www.mineducacion.gov.co/1621/articles-103818_archivo_pdf.pdf. Acesso em 07 de setembro de 2015.

Conselho Federal de Contabilidade (2013). **Balço socioambiental 2012: a ciência contábil contribuindo para desenvolvimento sustentável**. Brasília: CFC.

Conselho Federal de Contabilidade (2014). **Balço socioambiental 2013: evolução e valorização da contabilidade**. Brasília: CFC.

Conselho Federal de Contabilidade (Ed.) (2012). **Revista Brasileira de Contabilidade**, 193, ano XLI.

Conselho Federal de Contabilidade (Ed.) (2012). **Revista Brasileira de Contabilidade**, 194, ano XLI.

EL SALVADOR. **Lei 828 de 2000**. Regula o exercício profissional da contabilidade pública, auditoria e os direitos e obrigações das pessoas que o exercem. San Salvador, 2000. Disponível em http://www.asamblea.gob.sv/eparlamento/indice-legislativo/buscador-de-documentos-legislativos/ley-reguladora-del-ejercicio-de-la-contaduria/at_download/archivo_documento_legislativo. Acesso em 07 de setembro de 2015.

ESPAÑA. **Decreto-Lei 2.777 de 1982**. Aprovou os estatutos do Instituto dos Revisores Oficiais de Contas da Espanha. Madrid, 1982. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1982-28603>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

EQUADOR. **Decreto-Lei 1.549 de 1966**. Cria a Lei de Contadores do Equador. Quito, 1966. Disponível em <http://www.fncc.ec/FILES%2F2012%2F07%2FLeyContadores.pdf.axdx>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

GUATEMALA. **Decreto–Lei 72 de 2001.** Lei sobre associação profissional obrigatória. Guatemala, 2001. Disponível em <http://www.cpa.org.gt/wp-content/uploads/2012/12/leydecolegiacionprofesional.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

PANAMA. **Lei 57 de 1978.** Lei de regulamentação da profissão de Contador Público autorizado no Conselho Legislativo Nacional. Cidade do Panamá, 1978. Disponível em <http://panama.eregulations.org/media/ley%20n%2057%20del%201%20de%20septiembre%20de%201978.pdf>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Resolução 4 de 1998.** Adota oficialmente as IAS/IFRS no Panamá. Cidade do Panamá, 1998. Disponível em https://es.m.wikipedia.org/wiki/Normas_contables_en_Panamá. Acesso em 07 de setembro de 2015.

PARAGUAI. **Lei 371 de 1972.** Regulamenta o exercício profissional dos graduados em Ciências Contábeis e Administrativas, Ciências Contábeis e Administração Pública ou de Empresas. Assunção, 1972. Disponível em http://www.mic.gov.py/v1/sites/172.30.9.105/files/Ley%203_0.pdf. Acesso em 07 de setembro de 2015.

PERU. **Decreto–Lei 25.892 regulamentado pelo decreto supremo nº 008–93–JUS de 1993.** Lei de Criação da Junta de Decanos do Colégio de Contadores Públicos do Peru. Lima, 1993. Disponível em <http://www.jdccpp.com/historia.php>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

_____. **Lei 28.708 de 2006.** Lei Geral do Sistema Nacional de Contabilidade. Lima, 2006. Disponível em http://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/sis_nac_co/LEY_GENERAL_SISTEMA_NACIONAL_CONTABILIDAD_LEY_28708.pdf. Acesso em 19 Agosto de 2014.

REPUBLICA DOMINICANA. **Lei 633 de 1994.** Contadores Públicos Autorizados. São Domingo, 1994. Disponível em [http://www.icpard.org/media/15840/VFGHJ_ley_633\(1\).PDF](http://www.icpard.org/media/15840/VFGHJ_ley_633(1).PDF). Acesso em 07 de setembro de 2015.

URUGUAI. **Lei 12.802 de 1960.** Define normas de ordenamento financeiro. Montevideo, 1973. Disponível em <http://www.parlamento.gub.uy/leyes/AccessoTextoLey.asp?Ley=12802&Anchor=>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

VENEZUELA. **Lei do Exercício da Contabilidade Pública.** Dispõe sobre o exercício da profissão de Contador Público. Caracas, 1973. Disponível em <http://www.defiendete.org/html/de-interes/LEYES%20DE%20VENEZUELA/LEYES%20DE%20VENEZUELA%20II/LEY%20DE%20EJERCICIO%20DE%20LA%20CONTADURIA%20PUBLICA.htm>. Acesso em 07 de setembro de 2015.

Fontes da Internet

- Almeida, L. M., & Lima, D. V. (2012, junho). Características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública nos estados membros do Mercosul. **Anais do Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade**, São Paulo, SP, Brasil, 9. Recuperado em 20 de abril de 2013 de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos122012/391.pdf>. Acesso em 15 de novembro de 2013.
- Alves, M. E. G. **A Profissão Contábil no Mercosul**. Disponível em http://www.mackenzie.br/fileadmin/FMJRJ/coordenadoria_pesq/Revista_CADE/CAD E_9/A_Profissao_Contabi_1_no_MercosulSE01_13.doc. Acesso em 13 de novembro de 2013.
- AOSSG – Asian–Oceanian Standard–Setters Group. **Organizações membros**. Disponível em <http://www.aossg.org/about-us/member-organisations>. Acesso em 05 de setembro de 2013.
- AOSSG – Asian–Oceanian Standard–Setters Group. **Sobre a AOOSG**. Disponível em <http://www.aossg.org/about-us>. Acesso em 05 de setembro de 2013.
- BACEN – Banco Central do Brasil. **Base jurídica da estrutura organizacional e das competências do BCB**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?LAIBASEJUR>. Acesso em 13 de novembro de 2013
- BACEN – Banco Central do Brasil. **Regimento Interno**. Disponível em http://www.bcb.gov.br/Adm/RegimentoInterno/RegimentoInterno_2.5.pdf. Acesso em 13 de novembro de 2013
- BACEN – Banco Central do Brasil. **Competências do Banco Central do Brasil**. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?LAICOMPETENCIAS> Acesso em 13 de novembro de 2013
- Bolsa de Valores Nacional da Guatemala – BVNSA. Disponível em http://www.bvnsa.com.gt/bvnsa/emisores_activos.php. Acesso em 25 de agosto de 2014.
- Capital Financeiro. Disponível em <http://www.capital.com.pa/una-nueva-era-contable>. Acesso em 10 de agosto de 2014.
- CAUB - Colégio de Auditores Contadores Públicos da Bolívia. Disponível em <http://www.audidorescontadoresbolivia.org/resena.php>. Acesso em 25 de Agosto de 2014.
- CCCAG - Colégio de Contadores de Chile. Disponível em <http://www.chilecont.cl/>. Acesso em 20 de agosto de 2014.
- CCEAU - Colégio de Contadores, Economistas Y Administradores Del Uruguay. Disponível em <http://www2.ccea.com.uy/colegio/Institucional/CCEAU/QueeselCCEAU/tabid/210/Default.aspx>. Acesso em 13 de novembro de 2013.

- CCPY - Colegio de Contadores Del Paraguay. Disponível em <http://ccpy.org.py/interna.php?id=30> . Acesso em 17 de Agosto de 2014.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em <http://www3.cfc.org.br/spw/crcs/ConselhoRegionalAtivo.aspx>. Acesso em 06 de setembro de 2015.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/>. Acesso em 30 de agosto de 2017.
- CINIF - Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira. **Sobre o CINIF.** Disponível em http://187.174.253.10/Biblionetica/diccionario/diccc/consejo_mexicano_investigacion_desarrollo_nif.htm. Acesso em 17 de Agosto de 2014.
- CINIF - Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira. **Objetivos do CINIF.** Disponível em http://www.cinif.org.mx/nosotros_objetivos.htm. Acesso em 17 de Agosto de 2014).
- CINIF - Conselho Mexicano de Normas de Informação Financeira. **Missão do CINIF.** Disponível em http://www.cinif.org.mx/nosotros_mision.htm. Acesso em 17 de Agosto de 2014.
- CNC - Comissão de Normalização Contabilística (2013). Linhas Orientadoras para o Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas (SNC–AP). Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/docs_originais/Linhas_Orientadoras_SNCAP.pdf. Acesso em 15 de julho de 2014.
- CPCPC - Colegio Profesional de Contadores Publicos de Colombia. Disponível em http://www.cpcpolombia.org/cpcp/index.php?option=com_content&view=article&id=54&Itemid=61. Acesso em 12 de Janeiro de 2014.
- CPA - Colegio de Contadores Publicos Y Auditores de Guatemala. **Missão e Visão.** Disponível em <http://www.cpa.org.gt/quienes-somos/mision-y-vision/>. Acesso em 17 de Agosto de 2014.
- CPA - Colegio de Contadores Publicos Y Auditores de Guatemala. **História do CPA.** Disponível em <http://www.cpa.org.gt/quienes-somos/historia/>. Acesso em 17 de Agosto de 2014.
- CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamentos Emitidos** . Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em 30 de Agosto de 2017.
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários. **Sobre a CVM.** Disponível em <http://www.cvm.gov.br/acessoainformacao>. Acesso em 11 de novembro de 2013.
- CVM - Comissão de Valores Mobiliários. **Atribuições da CVM.** Disponível em <http://www.cvm.gov.br/port/acvm/atribuic.asp>. Acesso em 11 de novembro de 2013.

CVPCPA - Consejo de Vigilancia de La Profisión de Contaduría Pública y Auditoria de El Salvador. **Quem somos.** Disponível em <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/index.php/joomla-overview>. Acesso em 17 de Agosto de 2014.

CVPCPA - Consejo de Vigilancia de La Profisión de Contaduría Pública y Auditoria de El Salvador. **Serviços da CVPCPA.** Disponível em <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/index.php/nuestros-servicios>. Acesso em 17 de Agosto de 2014).

CVPCPA - Consejo de Vigilancia de La Profisión de Contaduría Pública y Auditoria de El Salvador. **Objetivos da CVPCPA.** Disponível em <http://www.consejodevigilancia.gob.sv/index.php/joomla-overview/objetivos>. Acesso em 17 janeiro de 2014

EFRAG - European Financial Reporting Advisory. Disponível em <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFRAG-Facts.aspx>. Acesso em 05 de setembro de 2013.

FCCPV - Federação de Colégios de Contadores Públicos da Venezuela. Disponível em: http://fccpv.org/cont3/data/files/Estatutos_FCCPV.pdf. Acesso em 08 de setembro de 2014.

FACPCE - Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Disponível em <http://www.facpce.org.ar/>. Acesso em 13 de novembro de 2013.

FNCE - Federação Nacional de Contadores do Equador. Disponível em <http://fnce.ec/page/Acerca-de.aspx>. Acesso em 10 de dezembro de 2013.

IFRS Foundation. **Sobre a Fundação IFRS.** Disponível em <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>. Acesso em 10 de Dezembro de 2013.

IFRS Foundation. **Perfis da Jurisdição.** Disponível em <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/Pages/Jurisdiction-profiles.aspx>. Acesso em 10 de Dezembro de 2013

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera. **Atas do GLENIF.** Disponível em http://glenif.org/es/images/stories/pdf/acta_glenif_septiembre_2013.pdf. Acesso em 30 de outubro, 2013.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera. **Relatório de atividades: mandato 2011/2013.** Disponível em http://glenif.org/es/images/stories/pdf/relatorio_espanol.pdf. Acesso em 30 de outubro, 2013.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera. **Regulamento do GLENIF.** Disponível em <http://glenif.org/es/images/stories/pdf/espreg.pdf>. Acesso em 24 de novembro, 2013.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
Grupos Técnicos. Disponível em http://glenif.org/es/index.php?option=com_content&view=article&id=55&Itemid=64. Acesso em 24 de novembro, 2013.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
Processos IFRS. Disponível em http://GLENIF.org/br/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf, Acesso em Agosto de 2014).

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
Emissores Latinoamericanos de Normas Contabeis – Estado do Processos conversão IFRS. Disponível em http://GLENIF.org/br/images/stories/pdf/processo_ifrs_es.pdf, Acesso em Agosto de 2014.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
IFRS – Aplicação ao redor do mundo: Bolivia Disponível em <http://GLENIF.org/es/images/pdf/bolivia-ifrs-profile.pdf>. Acesso em 16 de outubro de 2014

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
IFRS – Aplicação ao redor do mundo: México Disponível em <http://GLENIF.org/es/images/pdf/mexico-ifrs-profile.pdf>. Acesso em 30 de outubro, 2013.

GLENIF - Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera.
Grupos Técnicos. Disponível em [http:// http://glenif.org/grupos-tecnicos-2/](http://http://glenif.org/grupos-tecnicos-2/) Acesso em 30 de agosto, 2017.

Hoybolivia Periódico Digital. Disponível em <http://www.hoybolivia.com/Noticia.php?IdNoticia=28136>). Acesso em 20 de agosto de 2014.

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Disponível em <http://www.IBRACON.com.br/IBRACON/>. Acesso em 13 de novembro de 2013.

ICAEW (2007) EU implementation of IFRS and fair value directive: a report for the European Commission. Institute of Chartered Accountants in England and Wales. Disponível em http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/otherdocs_en (ISBN: 978-1-841852-520-4). Acesso em 13 de novembro de 2013.

ICPARD - Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la República Dominicana. Disponível em <http://www.icpard.org/qui%C3%A9nes-somos.aspx>. Acesso em 16 de Agosto de 2014.

IEB - Instituto de Estudios Bancarios do Chile. Disponível em <https://www.u-cursos.cl/ieb/2010/1/.../527917>. Acesso em 13 de Janeiro de 2014.

- IIMV - Instituto Iberoamericano de Mercado de Valores. Disponível em <http://www.iimv.org/actividades2/NormasContables03/Panama.ppt>. Acesso em 09 de Agosto de 2014.
- IMCP - Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Disponível em http://www.imcp.org.mx/IMG/pdf/estatutos_y_sus_reglamentos_2011_web.pdf. Acesso em 09 de Agosto de 2014.
- IFAC - International Federation of Accountants. **Visão Global da Organização**. Disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview>. Acesso em 18 de julho, 2013
- IFAC - International Federation of Accountants. **História do IFAC**. Disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>. Acesso em 18 de julho de 2013.
- IFAC - International Federation of Accountants. **Perguntas Frequentes**. Disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/faq>. Acesso em 08 de agosto de 2013
- IFAC - International Federation of Accountants. **Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público**. Disponível em <http://www.ifac.org/public-sector/about-ipsasb>. Acesso em 08 de agosto de 2013
- IFRSBRASIL. Disponível em <http://www.ifrsbrasil.com/tag/susep-ifrs>. Acesso em 01 de novembro 2014.
- JCC - Junta Central de Contadores da Colombia. Disponível em <http://www.jcc.gov.co/jcc/organizacion/organizacion-de-la-uae>. Acesso em Janeiro de 2014)
- Kraemer, M. E. P. (2005). **Harmonização dos requisitos do exercício profissional do contabilista nos países que integram o Mercosul**. Recuperado em 13 de novembro de 2013 de <http://www.gestiopolis.com/recursos4/docs/fin/harmonia.htm>. Acesso em 14 de março de 2014.
- Lourenço, Isabel and Branco, Manuel Castelo and Dias Curto, José, **Do IFRS Matter in Emerging Countries? An Exploratory Analysis of Brazilian Firms** (December 30, 2013). Available at SSRN: Disponível em <http://ssrn.com/abstract=2373112> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2373112>. Acesso em 23 de março de 2014.
- Martins, O. S.; Brasil, A. M. S. (2008). **A contabilidade internacional e a convergência às normas internacionais de contabilidade do IASB**. Portal da Classe Contábil: Disponível em <http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/1429>. Recuperado em 28 de julho de 2013.
- MICI - Ministério de Comercio e Indústrias, República de Panamá. Disponível em <http://www.mici.gob.pa/detalle.php?cid=16&id=415>. Acesso em 28 de Agosto de 2014.

MINEDUCATION - Ministério de Educação da Colombia. Disponível em: <http://www.mineducacion.gov.co/1621/article-85395.html>, Acesso em 14 de Janeiro de 2014.

MEF - Ministerio de Economia y Finanzas do Peru. **O Sistema Nacional de Contabilidade.** Disponível em http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1349&Itemid=100327&lang=es. Acesso em 28 de Agosto de 2014.

MEF - Ministerio de Economia y Finanzas do Peru. **Conselho Normativo de Contabilidade.** Disponível em http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1376&Itemid=101206&lang=es. Acesso em 28 de Agosto de 2014.

MEF - Ministerio de Economia y Finanzas do Peru. **Resoluções do Conselho Normativo de Contabilidade.** Disponível em http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_content&view=article&id=1383&Itemid=101208&lang=es. Acesso em 20 de outubro de 2014.

NOCOFIN – Comisión de Normas de Contabilidad Financiera de Panamá – Disponível em: http://es.wikipedia.org/wiki/Comisi%C3%B3n_de_Normas_de_Contabilidad_Financiera. Acesso em 25 de Novembro de 2014.

PAFA - Pan African Federation of Accountants. **Sobre do PAFA.** Disponível em <http://www.pafa.org.za/about-us/>. Acesso em 05 de setembro de 2013.

PAFA - Pan African Federation of Accountants (PAFA). **Missão do PAFA.** Disponível em <http://www.pafa.org.za/about-us/mission/index.html>. Acesso em 05 de setembro de 2013.

PUC - Plan Único de Cuentas da Colombia. Disponível em <http://puc.com.co/normatividad/ley-43-1990>. Acesso em 19 de Agosto de 2014.

RFB - Receita Federal do Brasil. **Conheça a Receita Federal do Brasil.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/SRF/ConhecaRFB.htm>. Acesso em 13 de novembro de 2013

Rfb - Receita Federal do Brasil. **Histórico da Secretaria da Federal do Brasil.** Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/SRF/planejAdminTribAduaneira/Default.html>. Acesso em 13 de novembro de 2013

Rezende, J. C. B. (2010). **Aspectos históricos da Comissão de Valores Mobiliários.** Recuperado em 13 de novembro de 2013, Jus Navigandi: Disponível em <http://jus.com.br/artigos/17374/aspectos-historicos-da-comissao-de-valores-mobiliarios#ixzz2kMf3OcY7>. Acesso em 08 de março de 2013.

Scaramelli, J. M. (2013). *A convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.* Recuperado em 17 de agosto de 2013, de <http://www.assessorpublico.com.br/gxpassessor/hgxpp001?5,102581,1445,P,P,0>

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Panorama Temático Laboral 2013**. Disponível em <http://ois.sebrae.com.br/publicacoes/pequenas-empresas-grandes-brechas-emprego-e-condicoes-de-trabalho-na-america-latina-e-caribe/>. Acesso em 22 de abril de 2017.

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados. **Apresentação**. Disponível em <http://www.susep.gov.br/menu/a-susep/apresentacao>. Acesso em 11 de novembro de 2013.

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados. **História do Seguro**. Disponível em <http://www.susep.gov.br/menu/a-susep/historia-do-seguro>. Acesso em 11 de novembro de 2013.

SUSEP - Superintendência de Seguros Privados. **Estrutura da SUSEP**. Disponível em <http://www.susep.gov.br/menu/a-susep/historia-do-seguro>. Acesso em 11 de novembro de 2013.

Thoma, J., Rojas, J., Alberton, J. Lopes, J.. **Processo de Convergência Contábil nos Países do Mercosul e Comunidade Andina**, Disponível em: http://www.ccontabeis.com.br/XIV_conv/TC10.pdf. Acesso em: 23 de setembro de 2014.

ARTIGOS

Abernethy, M.A. & Chua, W.F. (1996). A field study of control system “redesign”: the impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13, 569–606.

Al-Basteki, H. (1995). The Voluntary Adoption of International Accounting Standards by Bahraini Corporations, *Advances in International Accounting*, 8, 47–64.

Alp, A. & Ustundag, S. (2009). Financial reporting transformation: the experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 680–699.

Al-Twajry, A.A.; Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003). The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507–531.

Amar, F., Humeres, V. & Castro, J. (2009). Impacto en el mercado de valores Chileno del proceso de presentación de estados financieros bajo normativa IFRS. *Capic Review*, 7, 105–116.

Annisette, M., & Neu, D. (2004). Accounting and empire: An introduction. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 1–4.

- Ansari, S. L. & Euske, K. J. (1987). Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 12(6), 549–570.
- Aparício, J. & Cortez, V. (2008). *História de la Contabilidad en El Salvador*, Universidade de Francisco Gavidia.
- Baker, C. & Barbu, E. (2007a). Trends in research on international accounting harmonization. *The International Journal of Accounting*, 42, 272–304.
- Baker, C. & Barbu, E. (2007b). Evolution of research on international accounting harmonization: a historical and institutional perspective. *Socio-Economic Review*, 5, 603–632.
- Ball, R., Robin, A. & Wu, J. (2003). Incentives versus Standards: Properties of Accounting Income in Four East Asian countries, *Journal of Accounting and Economics*, 36, 235–270.
- Barth, M.E., Landsman, W.R., Lang, M. H., & Williams, C.D. (2012). Are International Accounting Standards-based and US GAAP-based Accounting Amounts Comparable?, *Journal of Accounting & Economics*, 54(1), 68–93.
- Barth, M. Landsman & W. & Lang, M. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality, *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–498.
- Bartov, E., Goldberg, S. & Kim, M. (2004). Comparative Value Relevance Among German, U.S. and International Accounting Standards: A German Stock Market Perspective, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20:2, 95–119.
- Battilana, J. (2006) Agency and institutions: the enabling role of individuals social position, *Organization*, 13(5), 653–676.
- Battilana, J., Leca, B. & Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: Towards a theory of institutional entrepreneurship, *The Academy of Management Annals*, 3(1), 65–107.
- Bealing, W. (1994). Actions speak louder than words: an institutional perspective on the Securities and Exchange Commission. *Accounting, Organizations and Society*, 19(7), 555–567.
- Becerra, O. (2014). Efectos de la adopción por primera vez de las NIIF en la preparación de los estados financieros de las empresas peruanas en el año 2011. *Revista Universo Contábil*, 10(1), 126–144.
- Beresford, D. R. (1992). The International Scene from a U.S. Perspective, *FASB Viewpoints*, 30, 6–10.

- Berries, M. (2015). International Financial Reporting Standards for Latin American Small and Medium Enterprises, in Lourenço, I. & Major, M.J.. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Berry, A., & Otley, D. (2004). Case-based research in accounting. In Humprey, C. & Lee, B. (Eds.). *The real life guide to accounting research* (231–256). Amsterdam: Elsevier.
- Berry, A., Capps, T., Cooper, D., Ferguson, P., Hopper, T., & Lowe, E. A. (1985). Management control in an area of the NCB: rationales of accounting practices in a public enterprise. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), 3–28.
- Boxenbaum, E. & Jonsson, S. (2008). Isomorphism, diffusion and decoupling. In R.Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby & K. Sahlin (Eds.). *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism* (78–98). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Broadbent, J., Jacobs, K. & Laughlin, R. (2001). Organizational resistance strategies to unwanted accounting and finance changes: The case of general medical practice in the UK. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 565–586.
- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the new public sector. *Management Accounting Research*, 11(3), 281–306.
- Burchell, S., Clubb, C., & Hopwood, A. G. (1994). Accounting in its social context: towards a history of value added in the United Kingdom. In R. H. Parker & B. S. Yamey (Eds.). *Accounting history some british contributions* (539–589). Oxford: Clarendon Press.
- Burns, J. (2000). The dynamics of accounting change: inter-play between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 566–596.
- Carli, E. & Hoog, W. (2010). *Normas Nacionais e Internacionais de Contabilidade*. Curitiba: Juruá Editora.
- Camfferman, K.& Zeff, S. A. (2007) *Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee 1973–2000*, Oxford: Oxford University Press.
- Capkun, V., Collins, D., & Jeanjean, T. (2016). The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): a closer look at competing explanations. *Journal of Accounting and Public Policy*, 35(4), 352-394.
- Caria, A. & Rodrigues, L.L. (2014). The evolution of financial accounting in Portugal since the 1960s: a new institutional economic perspective, *Accounting History*, 19, 227 –254.
- Carmona, S., & Donoso, R. (2004). Cost accounting in early regulated markets: the case of the Royal Soap Factory of Seville (1525–1692). *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(2), 129–157.

- Carmona, S., & Macías, M. (2001). Institutional pressures, monopolistic conditions and the implementation of early cost management practices: the case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820–1887). *Abacus*, 37(2), 139–165.
- Carmona, S., & Trombetta (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles–based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 455–461
- Carpenter, V. & Feroz, E. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York state's decision to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 17(7), 613–643.
- Carpenter, V., & Feroz, E. (2001). Institutional theory and accounting rule choice: an analysis of four US state governments' decisions to adopt generally accepted accounting principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26, 565–596.
- Carruthers, B. G. (1995). Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), 313–328.
- Carvalho, J. (2015). Difficulties in the adoption of IFRS on Small and Medium Enterprises (SMEs) in Brazil, in Lourenço, I. & Major, M.J., *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Chalmers, K., & Godfrey, J. M. (2004). Reputation costs: the impetus for voluntary derivative financial instrument reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 29(2), 95–125.
- Chand P. (2005). Impetus to the success of harmonization: the case of South Pacific Islands Nations. *Critical Perspectives on Accounting*. 16(3), 209–26.
- Choi, F. D. & Meek G. K. (2008). *International Accounting*, 6th Edition, New Jersey, Prentice–Hall International.
- Christensen, H. B., Lee, E., & Walker, M. (2007). Cross–sectional variation in the economic consequences of international accounting harmonization: The case of mandatory IFRS adoption in the UK, *International Journal of Accounting*, 42, 341–379.
- Christensen, M. (2003). Without 'reinventing the Wheel': business accounting applied to the public sector. *Australian Accounting Review*, 13(2), 22–27.
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 41(4), 601–632.
- Chua, W.F. & Taylor, S.L. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27, 462–473.

- Chung, L. H., Gibbons, P. T., & Schoch, H. P. (2000). The influence of subsidiary context and head office strategic management style on control of MNCs: the experience in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), 647–666.
- Collier, P.M. (2001). The power of accounting: A field study of local financial management in a police force. *Management Accounting Research*, 12, 465–486.
- Cooper, C., Neu, D. & Lehman, G. (2003). Globalisation and its discontents: A concern about growth and globalization. *Accounting Forum*, 27, 359–364.
- Cooper, D.J. & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31, 415–444.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65–80.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the contribution of organizational and sociological theories. *Journal of Management Accounting Research*, 8, 1–35.
- Covaleski, M., & Dirsmith, M. (1990). Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, 15(6), 543–573.
- Covaleski, M.A. & Dirsmith, M.W. (1988). An institutional perspective on the rise, social transformation, and fall of a university budget category. *Administrative Science Quarterly*, 33, 562–587.
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1991). The management of legitimacy and politics in public sector administration. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(2), 135–156.
- Christensen, H. B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?. *European Accounting Review*, 24(1), 31-61.
- Cruz, I., Major, M. & Scapens, R.W. (2009). Institutionalization and practice variation in the management control of a global/local setting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22, 91–117.
- Dacin, M. T., Goodstein, J. & Scott, W. R. (2002). Institutional theory and institutional change: introduction to the special research forum, *Academy of Management Journal*, 45(1), 45–57.
- Daske, H. (2006). Economic Benefits of Adopting IFRS or US-GAAP– Have the Expected Costs of Equity Capital Really Decreased?, *Journal of Business Finance & Accounting*, 33: 3–4, 329–373.

- Deegan, C. & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory* – European Edition. Hampshire: McGraw–Hill Education.
- De George, E. T., Li, X., & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21(3), 898-1004
- Dillard, J.F., Rigsby, J.T. & Goodman, C. (2004). The making and remaking of organizational context – duality and the institutionalization process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17, 506–542.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48, 147–160.
- DiMaggio, P.J. (1988). Interest and agency in institutional theory. In L. J. Zucker (Ed.), *Institutional patterns and organizations*. Culture and Environment (3–21). Cambridge: Ballinger.
- Dirsmith, M. W., Heian, J. B., & Covalleski, M. A. (1997). Structure and agency in an institutionalized setting: the application and social transformation of control in the Big Six. *Accounting, Organizations and Society*, 22(1), 1–27.
- Djelic, M–L., & Quack, S. (2007). Overcoming path dependency: path generation in open systems. *Theory and Society*, 36, 161–186.
- Doupnik, T. & Perera, H. (2007). *International Accounting*. New York: McGraw–Hill/Irwin.
- Fogarty, T. J. (1996). The imagery and reality of peer review in the U.S.: insights from institutional theory. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2/3), 243–267.
- Fogarty, T. J., & Rogers, R. K. (2005). Financial analysts' reports: an extended institutional theory evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 30(4), 331–356.
- Fogarty, T.J., Zucker, L.J., Meonske, N. & Kirch, D.P. (1997). Proactive practice review: A critical case study of accounting regulation that never was. *Critical Perspectives on Accounting*, 8, 167–187.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2016). A theoretical model of stakeholder perceptions of a new financial reporting system. *Accounting Forum*, 40(4), 300-315.
- Fontes, A., Rodrigues, L. L. & Craig, R.(2005). Measuring convergence of national accounting standars with International Financial Reporting Standars. *Accounting Forum*, 29, 415– 436.
- Friedland, R. & Alford, R.R. (1991). Bringing society back in: Symbols, practices, and institutional contradictions. In W. W. Powell & P. J. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis* (232–263). Chicago, IL: University of Chicago Press.

- Geiger, D. R., & Ittner, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549–567.
- Gernon, H. & Wallace, R. (1995): International Accounting Research: A Review of its Ecology, Contending Theories and Methodologies, *Journal of Accounting Literature*, 15, 54–106.
- Ghio, A. Verona, R. (2015). Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? *Accounting Forum*, 39, 121–139
- Gomes, D., Carnegie, G.D., & Rodrigues, L.L. (2008). Accounting change in central government: The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761). *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21, 1144–1184.
- Gomes, D., Carnegie, G.D., & Rodrigues, L.L. (2014). Accounting as a technology of government: the development, application and enforcement of accounting rules under Portuguese imperialism during the pombaline era (1761–1777). *European Accounting Review*, 23(1), 87–115.
- Gomez, O., Hoz, A., & Hoz, B. (2011). Armonización de las NIC/NIFF las prácticas contables de entes emisores no financieros que cotizan en la Bolsa de Valores de Caracas, Venezuela. *Contaduría y Administración*, No. 233, Janeiro–Abril, 149–175.
- Granlund, M. & Lukka, K. (1998). It's a small world of management accounting practices. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153–179.
- Greenwood, R. & Hinings, C.R. (1996). Understanding radical organizational change: Bringing together the old and the new institutionalism. *Academy of Management Review*, 21, 1022–1054.
- Greenwood, R. & Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management Journal*, 49, 27–48.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K. & Suddaby, R. (2008). Introduction. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Eds.), *The sage handbook of organizational institutionalism* (1–46). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: the role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58–80.
- Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (2013). *Relatório de atividades: mandato 2011/2012 = Informe de actividades: mandato 2011/2013 = Activities report: mandate 2012/2013*. Brasília: GLENIF.
- Guerreiro, M.S. (2012). *Essays on the Institutionalisation of a New Accounting Regime for Unlisted Companies in Portugal*. Tese de Doutoramento. Universidade do Minho e Universidade de Aveiro.

- Guerreiro M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (*forthcoming*) (2015). Institutional change of accounting systems: the adoption of a regime of adapted International Financial Reporting Standards in Portugal, *European Accounting Review*, 24, 379–409
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32(1), 624 75–88.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012b). Factors influencing the preparedness of large unlisted companies to implement adapted International Financial Reporting Standards in Portugal. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21, 169–184.
- Guerreiro, M., Rodrigues L.L. & Craig, R. (2012a). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal: institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37, 482–499.
- Guler, I., Guillen, M. & Macpherson, J. (2002). Global competition, institutions, and the diffusion of organizational practices. The international spread of ISO 9000 quality certificates. *Administrative Science Quarterly*, 47, 2007–232.
- Gupta, P. P., Dirsmith, M. W., & Fogarty, T. J. (1994). Coordination and control in a governmental agency: contingency and institutional theory perspectives on GAO audits. *Administrative Science Quarterly*, 39(2), 264–284.
- Hassan, M. (2008). The development of accounting regulations in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 23, 467–484.
- Hines, T., McBride, K., Fearnley, S., & Brandt, R. (2001). We're of to see tthe wizard: an evaluation of directors' and auditors' experiences with the Financial Reporting Review Panel. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(1), 53–84.
- Hoarau C. (1995). International accounting harmonization: American hegemony or mutual recognition with benchmarks? *European Accounting Review*, 4(2) 217–33.
- Hopper, T. & Major, M. (2007). Extending institutional analysis through theoretical triangulation: Regulation and activity-based costing in Portuguese telecommunications. *European Accounting Review*, 16, 59–97.
- Hopwood, A. G (1994). Some Reflexions on the Harmonization of Accounting Withing the EU. *The European Accounting Review*, 3(2), 241–253.
- Hopwood, A. G., & Miller, P. (Eds.) (1994). *Accounting as social and institutional practice*. Cambridge: University Press.

- Huifa, C., Qingliang, T., Yihong, J., & Zhijun, L. (2010). The role of International Financial Reporting Standards in accounting quality: Evidence from the European Union, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21, 220–278.
- Hung, M. & Subramanyam, K. R. (2007): Financial statement effects of adopting International Accounting Standards: the case of Germany, *Review of Accounting Studies*, 12: 4, 623–657.
- Hussain, M.M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: a new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 162–183.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Pellinen, J. & Rahko, T. (2009). Institutional logics, ICT and stability of management accounting. *European Accounting Review*, 18, 241–275.
- Irvine, H. (2008). The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum*, 32, 125–142.
- Joshi, P.L. (1998). Empirical Research on the International Harmonization of Accounting Standards and Practices: Survey Findings. *Journal of Financial Management & Analysis*, Julho–Dezembro, 44–62
- Jara, L, Contreras, H., & Castro, B. (2010). Adopción de IFRS en empresas chilenas del sector eléctrico que cotizan en bolsa. *Revista internacional legis de contabilidad & auditoría*, Abril–Junho, 131–163.
- Judge, W., Li, S, & Pinsker, R. (2010). National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18, Nº 3, 161–174.
- King, G., Keohane, R., & Verba, S. (1994). *Designing Social Inquiry—Scientific inference in qualitative research*. New Jersey: Princeton University Press.
- Lapsley, I. & Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11, 213–229.
- Lawrence, T.B., Winn, M.I. & Jennings, P.D. (2001). The temporal dynamics of institutionalization. *Academy of Management Review*, 26, 624–644.
- Leuz, C. (2003). IAS Versus U.S. GAAP: Information Asymmetry–Based Evidence from Germany’s New Market, *Journal of Accounting Research*, 41:3, June, 445–471.
- Leuz, C. & Verrecchia, R. (2000). The Economic Consequences of Increased Disclosure, *Journal of Accounting Research*, 38, Supplement, 91–124.
- Lima, V. S., Lima, G.A., Carvalho, L.N. & Lima, I. S. (2010), *Toward IFRS: economic consequences of accounting convergence in an emerging economy*, in: Mathew

- Lincoln, Y. & Guba, E. (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills, CA: Sage.
- Lopes, A.I. (2015). The role of Latin America bodies to International Standards Setting: Who are they and what are they doing, in Lourenço, I. & Major, M.J., *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Lorca Fernandez, P. (2001). El Nuevo IASC. *Partida Doble*, 120, Marzo de 2001, 12 – 23.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *Academy of Management Journal*, 50, 289–307.
- Lounsbury, M. (2008). Institutional rationality and practice variation: New directions in the institutional analysis of practice. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 349–361.
- Lourenço, I. & Major, M.J. (2015). *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Lourenço, I., Branco, M. & Curto, J.D. (2015). Do IFRS matter in emerging countries: an explanatory analysis of Brazilian firms?, in Lourenço, I. & Major, M.J.. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Lukka, K. (2007). Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action. *Management Accounting Research*, 18, 76–101.
- Lukka, K. & Kasanen, A. (1995). The problem of generalizability: anecdotes and evidence in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(5), 71 – 90.
- Mahoney, J. (2000). Path dependence in historical sociology. *Theory and Society*, 29, 507–548.
- Maguire, S., Hardy, C., & Lawrence, T. B. (2004). Institutional entrepreneurship in emerging fields: HIV/AIDS treatment advocacy in Canada. *The Academy of Management Journal*, 47(5), 657–679.
- Marquis, C. & Lounsbury, M. (2007). Vive la résistance: Competing logics and the consolidation of U.S. community banking. *Academy of Management Journal*, 50, 799–820.
- Maroun, W., van Zijl, W. (2015), Isomorphism and resistance in implementing IFRS 10 and IFRS 12, *The British Accounting Review*, doi: 10.1016/j.bar.2015.07.003.
- Mason, J. (2002). *Qualitative Researching*. London: Sage.
- Meek, G. & Saudagaran, S. M. (1990): A Survey of Research on Financial Reporting in a Transnational Context, *Journal of Accounting Literature*, 9, 145 182.

- Meirelles Junior, J. C. (2009, outubro). Harmonização das normas internacionais de contabilidade. *Anais do Simpósio de Excelência em Gestão Etecnologia*, Resende, RJ, Brasil, 7.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. [1977] (1991): Institutionalised Organisations: Formal Structures as Myth and Ceremony, *American Journal of Sociology*, 83 340–363. Reprinted in W. W. Powell, & P. J. DiMaggio (Eds.), *The New Institutionalism in Organizational Analysis*, 41–62, Chicago: The University of Chicago Press.
- Meyer, J.W. (1986). Social environments and organizational accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 11, 345–356.
- Mezias, S. J. (1990). An institutional model of organizational practice: financial reporting at the Fortune 200. *Administrative Science Quarterly*, 35(3), 431–457.
- Mezias, S.J. & Scarselletta, M. (1994). Resolving financial reporting problems: An institutional analysis of the process. *Administrative Science Quarterly*, 39, 654–678.
- Miller, P. (1994). Accounting as a social and institutional practice: an introduction. In A. G. Hopwood & P. Miller (Eds.). *Accounting as social and institutional practice* (1–39). Cambridge: University Press.
- Miller, P., & Napier, C. (1993). Genealogies of calculation. *Accounting, Organizations and Society*, 18(7/8), 631–647.
- Miller, P., & O’Leary, T. (1993). Accounting expertise and the politics of the product: economic citizenship and modes of corporate governance. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2/3), 187–206.
- Mir, M.Z. & Rahaman, A.S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh: An exploration of rationale and process. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18, 816–841.
- Modell, S. (2001). Performance measurement and institutional processes: A study of managerial responses to public sector reform. *Management Accounting Research*, 12, 437–464.
- Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment. *Financial Accountability and Management*, 25, 277–303.
- Modell, S. (2003). Goals versus institutions: the development of performance measurement in the Swedish university sector. *Management Accounting Research*, 14(4), 333–359.
- Moll, J., Burns, J. & Major, M. (2006). Institutional theory. In Z. Hoque (Ed.), *Methodological issues in accounting research: theories and methods* (183–205). London: Spiramus.

- Moll, J., Major, M., & Hoque, Z. (2006). The qualitative research tradition. In Hoque, Z. (Ed.). *Methodological issues in accounting research: theories and methods*. 375–398. London: Spiramus.
- Morais, M. & Macagnan, C. (2015). *IFRS for SMEs: Perceptions of accountants in the State of Mato Grosso (from Brazil) on Continuing Professional Education*, in Lourenço, I. & Major, M.J., *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Morales, A. (2010). Algunas experiencias exitosas en latinoamérica relacionadas con la estandarización contable. *Rev.fac.cienc.econ.*, XVIII (2), 207–226.
- Murro, E., Munhoz, T., Teixeira, G. & Lourenço, I. (2015). The impact of the mandatory adoption of IFRS in the fees of auditing in companies of BM&FBovespa, in Lourenço, I. & Major, M.J. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Nakasone, G. (2015). Accounting standards in Peru: Issues and Challenges, in Lourenço, I. & Major, M.J. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Navaes, B. M. (2010). *Harmonização das normas contábeis pela aderência à Lei 11.638/2007 e a MP 449/2008 em empresas multinacionais do setor público: um estudo de múltiplos casos*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Niyama, J. K. (2005). *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas.
- Nobes, C. & Parker, R.. (2009). The context of financial reporting by listed groups. *Comparative international accounting* (10th ed., 285–292). New York: Prentice Hall.
- Nor–Aziah, A.K. & Scapens, R.W. (2007). Corporatisation and accounting change: The role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, 18, 209–247.
- Oliver, C. (1992). The antecedents of deinstitutionalization. *Organization Studies*, 13, 563–588.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179.
- Owen–Smith, J. & Powell, W.W. (2008). Networks and institutions. In R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby & K. Sahlin (Eds.), *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism* (596–623). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Orton, J.D. & Weick, K.E. (1990). Loosely coupled systems: a reconceptualization. *Academy of Management Review*, 15, 203–223.

- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods*. (3rd ed.). California, USA: Sage Publications.
- Pereira, A.C. (2013). *The voluntary adoption of IASB accounting standards in Portugal: The pioneering cases of Jerónimo Martins and Sonae Sierra*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho.
- Pohlmann, M. C. (1995). Harmonização contábil no MERCOSUL: a profissão e o processo de emissão de normas: uma contribuição. *Caderno de Estudos*, 2, 1-19.
- Potter, B. N. (2005). Accounting as a social and institutional practice: perspectives to enrich our understanding of accounting change. *Abacus*, 419(3), 265–289.
- Powell, W. W. (1991). Expanding the scope of institutional analysis. In W. W. Powell, & P. J. DiMaggio (Eds.). *The new institutionalism in organizational analysis* (183–203). Chicago, IL: University of Chicago Press.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. V. (2005). *Manual de investigação em ciências sociais*. Lisboa: Gradiva.
- Radebaugh, L., Gray, S. & Black, E. (2006). *International Accounting and Multinational Enterprises*, Sixth Edition, John Wiley and Sons, Inc., New York.
- Rahaman, A. S., Lawrence, S., & Roper, J. (2004). Social and environmental reporting at the VRA: institutionalised legitimacy or legitimation crisis? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(1), 35–56.
- Ratkete, A. & Santana, V. (2015). *Has IFRS improved comparability regarding earnings management in Latin America?*, in Lourenço, I. & Major, M.J.. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Rivera, J.M. (1989). The internationalization of accounting standards: past problems and current prospects, *The International Journal of Accounting*, 24, 162–173
- Rodrigues, L.L. (2012). Responsabilidade social e desempenho organizacional: uma abordagem holística aos conflitos entre stakeholders (41–64). In *Responsabilidade Social Organizacional: Desenvolvimento e Sustentabilidade*. Porto: Ecopsy.
- Rodrigues, L. L., Gomes, D. & Craig, R.(2003), Corporatism, liberalism and the accounting profession in Portugal since 1755'. *Accounting Historians Journal*, 30(1), 95–128.
- Rodrigues L.L., Carqueja, H.O. & Ferreira, L.L. (2016). Double-Entry Bookkeeping and the Manuscripts Dictated at the Lisbon School of Commerce: 1759–1844, *Accounting History*.

- Rodrigues L.L., Schmidt P. & Santos, J. (2012). The origins of modern accounting in Brazil: influences leading to the adoption of IFRS, *Research in Accounting Regulation* 24(1), 15–24.
- Rodrigues, L. L., Schmidt, P. Santos, J. & Fonseca, P. (2011). A research note on accounting in Brazil in the context of political, economic and social transformations, 1860 – 1964, *Accounting History*, 16 (1), 111–123.
- Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing International Accounting harmonization using hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (6), 739–757.
- Rodrigues, L.L. & Guerreiro, M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Publisher Team: Lisboa.
- Rodríguez García, M.D.P., Alejandro, K.A.C., Sáenz, A.B.M., & Sánchez, H.H.G. (2016). Does an IFRS adoption increase value relevance and earnings timeliness in Latin America? *Emerging Markets Review*. (forthcoming)
- Rollins, T. P., & Bremser, W. G. (1997). The SEC's enforcement actions against auditors: an auditor reputation and institutional theory perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 8(3), 191–206.
- Rosa, P. M. (1998). *Os sistemas contábeis nos países do Mercosul: um estudo sobre o exercício da profissão e as normas e práticas contábeis na avaliação de elemento do ativo*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.
- Ryan, B., Scapens, R., & Theobald, M. (2002). *Research method and methodology in Finance and Accounting* (2nd ed.). London, UK: Thompson.
- Salazar, G. (2011). Cinco chaves para compreender e aplicar as IFRS no Chile. *Apuntes Contables*, 15, 275–278.
- Sallaberry, J. D., & Vendruscolo M. I. (2012, jan./mar.). Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: Análise da IPSAS 17. *Administração Pública e Gestão Social*, 4(1), 48–75.
- Salotti, B. & Carvalho, L.N. (2015). *Convergence of Accounting Standards towards IFRS in Brazil*, in Lourenço, I. & Major, M.J.. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Sarquis, R. W., Luccas, R. G., Lourenço, I. (2014). Classificação dos Sistemas Contábeis na era IFRS: uma análise dos países da América Latina. São Paulo. *XIV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 10–24.

- Santos, E. S., Calixto, L. (2010) *Impactos do início da harmonização contábil internacional (Lei 11.638/07) nos resultados das empresas abertas*. São Paulo, SP. *RAE Electronica*, 9 no.1. Jan./June.
- Saudagaran, S.M. & Diga J.G. (1997). Accounting regulation in ASEAN: a choice between the global and regional paradigms of harmonization. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 8.1–32.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2003). *Research methods for business students*. Essex: Pearson Education.
- Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. In Humphrey, C. & Lee, B. (Eds.). *The real life guide to accounting research* (257–279). Amsterdam: Elsevier.
- Schmidt, P., Santos J. L., & Fernandes L. A. (2004). *Contabilidade internacional avançada*. São Paulo: Atlas
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 32(4), 493–511.
- Scott, W. R. (1992). The organization of societal sectors. In J. W. Meyer & W. R. Scott (Eds.), *Organizational environments: ritual and rationality* (155–175) (Updated Ed.). California: Sage Publications.
- Scott, W. R. (2001). *Institutions and organizations* (2nd Ed.). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Scott, W. R., Ruef, M., Mendel, P.J., e Garonna, G. A. (2000) *Institutional Change and Healthcare Organizations*. Chicago: University of Chicago Press.
- Scott, W. R., & Meyer, J. W. (1991). The Organization of Societal Sectors: Propositions and Early Evidence. In Powell, W. W. & DiMaggio, P. J. *The new institutionalism in organizational analysis* (108–140). Chicago: The University of Chicago Press.
- Silva, C.B. A., Madeira, G.J., & Assis, J.L. F. (2004). Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 1(1), 115–139.
- Silva, A., Pletsch, C., Klann, R., Fasolin, L. & Scarpin (2015). Influence of international accounting convergence on the level of earnings management in both Brazilian and Chilean Companies, in Lourenço, I. & Major, M.J. *Standardization of Financial Reporting and Accounting in Latin American Countries*. Hershey: IGI Global.
- Steinbach, K & Tang, R. (2014). IFRS Convergence: Learning from México, Brazil and Argentina, *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Março/Abril, 31–41.
- Suchman, M. C. 1995. Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20 (3), 571–610.

- Taylor, S. J. & Bogdan, R. (1984): *Introduction to qualitative research methods: The search for meanings*, New York, John Wiley and Sons.
- Thelen, K., & Steinmo, S. (1992). Historical institutionalism in comparative politics. In S. Steinmo, K. Thelen, & F. Longstreth (Eds.), *Structuring politics: Historical institutionalism in comparative analysis*. Cambridge, MA: Cambridge University Press.
- Thorell, P. & Whittington, G. (1994). The Harmonization of Accounting within the UE. *The European Accounting Review*, 3(2), 215–239.
- Thornton, P., Ocasio, W. e Lounsbury, M. (2012) *The Institutional Logics Perspective: A New Approach to Culture, Structure and Process*, Oxford University Press.
- Thornton, P.H. & Ocasio, W. (2008). Institutional Logics. In R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin & R. Suddaby (Eds.). *The sage handbook of organizational institutionalism* (99–129). Thousand Oaks, CA: Sage.
- Thornton, P.H. (2002). The rise of the corporation in a craft industry: Conflict and conformity in institutional logics. *Academy of Management Journal*, 45, 81–101.
- Tolbert, P. S. (1985). Institutional environments and resources dependence: sources of administrative structure in institutions of higher education. *Administrative Science Quarterly*, 30(1), 1–13.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1983). Institutional sources of change in the formal structure of organizations: the diffusion of civil service reform, 1880–1935. *Administrative Science Quarterly*, 28(1), 22–39.
- Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by french firms before the creation of the international accounting standard committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 851–873.
- Tsamenyi, M., Cullen, J. & González, J.M.G. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17, 409–432.
- Tsamenyi, Shahzad Uddin (2006). *Research in Accounting in Emerging Economies* (Research in Accounting in Emerging Economies, Volume 10. Emerald Group Publishing Limited, 251–295.
- Van Hulle, K. (1992). Harmonization of accounting standards: a view from the European Community, *The European Accounting Review*, 1: 1, 161–172.
- Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4), 290–302.
- Zorio Grima, A. (2002). IASC, Adaptarse o morir?: Una Aproximación de la Teoría de Darwin a la Armonización Contable Internacional. *Técnica Contable*, Marzo, 169–186.

- Zucker, L.G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13, 443–464.
- Wald, A (2006, out./dez.). Trinta anos da lei do mercado de valores mobiliários no Brasil. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*, 34, 5–6.
- Whittington, G. (2005). The adoption of international accounting standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14, 127–153.
- Wysocki, P. (2011). New institutional accounting and IFRS. *Accounting and Business Research*, 41(3), 309-328.
- Yin, R. K (2003). *Applications of case study Research* (2th ed.). Thousands Oaks, USA: Sage Publications.

APÊNDICE–Roteiro das entrevistas

QUESTIONÁRIO PARA IDENTIFICAR O PROCESSO DE ADOÇÃO E CONVERGÊNCIA DAS IFRS NO AMBITO DOS PAÍSES DA AMÉRICA LATINA QUE INTEGRAM O GLENIF
1. Organismos normalizadores nos países do GLENIF e normas nacionais
1.1 O seu país tem a profissão regulamentada? Como se chama o organismo e o profissional? Quantos profissionais estão registrados?
1.2 O seu país tem um ou mais organismos que normatizam a contabilidade? Se sim qual/quais? Quando foi criado? Quem financia esse organismo? Funciona na dependência de quem?
1.3 Qual foi a razão para o aparecimento da normalização no seu país? Porque sentiram necessidade de normatizar a contabilidade?
1.4 Que normas de contabilidade são adotadas no seu país, como são designadas? Quando foram emitidas as primeiras normas de contabilidade? Estas normas apareceram por influência de quem? Até que ponto os planos europeus (espanhol ou outros) foram influenciadores das normas do seu país?
2. Adoção e convergência das IFRS (full/PME)
2.1 O seu país implementou as IFRS? Se sim implementou quais: as IFRS full e/ou PME? Quando iniciou o processo de convergência ou adoção? As normas implementadas no seu país são iguais às IFRS (meras traduções) ou foram convergidas ao seu país?
2.2 Até que ponto acha que as IFRS devem ser adaptadas/convergidas com os contextos de cada país ou devem ser implementadas sem modificações?
2.3 Quem liderou o processo? O governo teve algum papel?
2.4 Porque implementou/convergiu/não adotou as IFRS?
2.5 Acha que as IFRS vão tornar a economia e a contabilidade mais eficiente (consolidação, ...)
2.6 Acha que a adoção das IFRS dão um sinal de modernidade à contabilidade do seu país?
2.7 Acha que as empresas beneficiam todas da implementação das IFRS? Ou são as empresas grandes e internacionais que mais beneficiam?
2.8 Houve apoio das empresas internacionais de auditoria?
2.9 Qual é a sua opinião sobre o papel do IASB no processo de normalização internacional e nas orientações que proporciona a nível nacional?
2.10 Acha que o IASB pode reduzir os custos de normalização no seu país?
2.11 Porque acha que alguns países não aderiram às normas IFRS (e.g., Estados Unidos), enquanto outros países estão a implementar? Acha que as normas do IASB acabarão por ser implementadas em quase todos os países do mundo?
3. Estágio atual de Adoção e Convergência nos Países da América Latina:
3.1 Em que fase do processo de adoção/convergência está o seu país? (prazos e cronogramas)
3.2 As normas são obrigatórias ou apenas são recomendadas? Quem tornou obrigatória a implementação ou recomendou a implementação das IFRS?
3.3 Que recursos são usados para fazer o processo de implementação (formação, apoio a mudança de sistemas de informação)? Qual o esforço de divulgação perante a profissão contábil e a sociedade?
3.4 Que meios são adotados para garantir o cumprimento das normas? Que sistemas de “enforcement” existem no seu país?
3.5 Tem sentido resistência à mudança? Se sim porquê? Quais são os principais resistências? Quais as principais forças opositoras?

4. As principais dificuldades enfrentadas no Processo de convergência nos países do GLENIF
4.1 Quais são as principais dificuldades que a adoção/convergência colocam?
4.2 Quais acha que podem ser/são os temas de contabilidade que mais são/serão mais difíceis para o seu país? Os instrumentos financeiros? Outros?
4.3 Acredita que o processo teve/terá custos elevados? Quais?
4.4 Que empresas tiveram mais dificuldades? As grandes, médias ou as pequenas?
4.5 Como foi feita a formação dos contadores? Quem deu a capacitação necessária? O organismo profissional envolveu-se no processo de capacitação? Até que ponto as IES estão preparadas para formar os contadores nestas normas?
4.6 A tradução e adaptação das normas à realidade do seu país foram complicadas? Quais foram as principais dificuldades na tradução?
5. O papel do GLENIF
5.1 Que tipo de participação tem no GLENIF?
5.2 O seu país tem participado em grupos de trabalho?
5.3 As contribuições que faz ao IASB são feitas individualmente ou através do GLENIF?
5.4 Qual é/tem sido o papel do GLENIF no processo de convergência?
5.5 Até que ponto o GLENIF pode ter ou tem um papel no intercâmbio de cultura de contábil nos países da América Latina?
5.6 Tem conhecimento de outros grupos similares a nível internacional? Se sim, quais?
5.7 Que papel o GLENIF tem junto do IASB? Que papel acha que pode ter o GLENIF junto do IASB?