

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

POLIANA SÁ SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL CONTÁBIL NOS
PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO
ACADÊMICA, REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO, REQUISITOS E
PROCEDIMENTOS PARA ATUAÇÃO PROFISSIONAL**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2018

POLIANA SÁ SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL CONTÁBIL NOS
PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO
ACADÊMICA, REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO, REQUISITOS E
PROCEDIMENTOS PARA ATUAÇÃO PROFISSIONAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB) de Vitória da Conquista.

Área de Concentração: Contabilidade no Cenário Internacional

Orientador: Prof. Dr. Manuel Antonio Oliveira Araújo

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA,

2018

S337a

Santos, Poliana Sá

Análise comparativa do exercício profissional contábil nos Países Membros do Mercosul: um estudo sobre a formação acadêmica, regulamentação da Profissão, requisitos e procedimentos para atuação profissional./ Poliana Sá Santos. UESB, Vitória da Conquista, 2018.

84f. il. (algumas color.).

Orientador (a): Prof. Dr. Manuel Antonio Oliveira Araujo.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação), Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2018.

Inclui referências. F. 80 -83.

1. Contabilidade. 2. Contabilidade Internacional-Mercosul. 3. Profissional Contábil. I. Sá, Poliana Santos. II. Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T

CDD: 657

POLIANA SÁ SANTOS

**ANÁLISE COMPARATIVA DO EXERCÍCIO PROFISSIONAL CONTÁBIL NOS
PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO
ACADÊMICA, REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO, REQUISITOS E
PROCEDIMENTOS PARA ATUAÇÃO PROFISSIONAL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Sociais Aplicadas (DCSA) como requisito parcial para obtenção do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB) de Vitória da Conquista.

Área de Concentração: Contabilidade no Cenário Internacional

Vitória da Conquista, ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Manoel Antonio Oliveira Araújo
Doutor em Educação-Currículo pela PUC São Paulo
Orientador

Prof. Kleber da Silva Cajaíba
Mestre em Contabilidade pela FUCAPE Business School
Examinador 1

Prof. Mário Augusto Carvalho Viana
Mestre em Ciências Sociais pela PUC São Paulo
Examinador 2

AGRADECIMENTOS

O processo de escrita não é fácil e durante a confecção desta monografia deparei-me com algumas dificuldades, porém com fé, força de vontade, suporte familiar e o apoio de pessoas ímpares que conheci ao longo desta trajetória acadêmica tornou-se possível a finalização deste trabalho.

Agradeço a DEUS, pelas graças concedidas, por permitir que eu concluísse mais essa etapa da minha vida e pela orientação nos momentos de dificuldades.

À minha família pelo apoio, em especial a minha avó Alzira (*in memorian*) que me ensinou o valor do trabalho e a minha mãe, Maria dos Anjos, por, apesar da saudade, apoiar incondicionalmente as minhas escolhas e acreditar no meu potencial. Agradeço também ao meu pai, Paulo César, aos meus irmãos, Paulisângela, Alexandre e Ray Douglas por acreditarem na minha capacidade, e ao meu sobrinho Samuel Levi por trazer luz, alegria e esperança a minha vida.

Ao meu orientador, Manoel Antonio, pela paciência, dedicação e apoio. Aos meus colegas de orientação, ao professor Mario Viana e Kleber Cajaíba pelo tempo dedicado na análise deste trabalho e por aceitarem participar da minha banca. Agradeço também a todos os professores que contribuíram direta e indiretamente para a finalização desta etapa da minha vida profissional.

Agradeço aos meus amigos que conheci ao longo do curso, Aline, Gustavo, Eliomar, Cely, Danilo e Lilia, que proporcionaram momentos divertidos e enriquecedores tornando esta caminhada menos árdua. Aos amigos da classe, Artur e Marcos, que sempre se dispuseram a ir à frente do quadro explicar assuntos que não foram bem compreendidos. As minhas irmãs de coração, Andressa, Geh, Jaqueline e Daniela por sempre estarem ao meu lado e entenderem os meus momentos de ausência.

Enfim, sou grata a todas as pessoas que apoiaram, criaram oportunidades, acreditaram na minha capacidade e contribuíram para que este momento fosse possível, a vocês meu MUITO OBRIGADA!

*“Se você pudesse vender a sua experiência pelo preço que
ela lhe custou, ficaria rico.”*
(J. P. Morgan)

RESUMO

No cenário atual é imprescindível que um Profissional Contábil conheça as normas que regulamentam sua profissão, além dos requisitos necessários para o exercício desta, tanto no seu país, quanto nos países que têm relações comerciais com sua nação. Diante disso, o objetivo geral desta pesquisa foi analisar os procedimentos e requisitos para o exercício da Profissão Contábil e sua regulamentação nos países-membros do MERCOSUL¹ e teve como objetivos específicos: descrever as principais diferenças nos requisitos para o exercício do Profissional Contábil nos países-membros do MERCOSUL; apreciar a regulamentação da profissão Contábil nesses países; examinar o conteúdo das normativas que regem as matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis nos países-membros do MERCOSUL; e identificar similaridades nas matrizes curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis do Brasil em relação às da Argentina, Paraguai e Uruguai. Buscar-se-á responder quais as providências necessárias para o exercício da profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL? A pesquisa se justifica pelo interesse da pesquisadora em Contabilidade Internacional, e a vontade de ampliar seus conhecimentos sobre a profissão Contábil em outros países. No âmbito profissional, a relevância desta pesquisa possibilitou o fornecimento de informações suficientes para que os interessados em exercer a profissão Contábil nos países estudados consigam um roteiro atual dos procedimentos. Para responder as indagações da pesquisa, surgiu a hipótese que as exigências para a atuação do Profissional Contábil são, em sua teoria, distintas, impossibilitando ao profissional formado em determinado país de exercer esta profissão em outro. Os principais autores que embasam esta pesquisa são Rosa, Kraemer, Sá, Niyama e Franco. Para responder os questionamentos deste estudo foi usada a pesquisa predominantemente qualitativa e no tocante a coleta de dados foi utilizada a pesquisa eletrônica, bibliográfica e documental. Os resultados evidenciaram que existem diferenças quanto as exigências para o exercício profissional Contábil nos países estudados, no entanto foi possível identificar similaridades no que tange a formação acadêmica desse profissional.

Palavras-chaves: Contabilidade. Contabilidade Internacional. Profissional Contábil. MERCOSUL.

1 Mercado Comum do Sul

RESUMEN

En el escenario actual es imprescindible que un Profesional Contable conozca las normas que regulan su profesión, además de los requisitos necesarios para el ejercicio de ésta, tanto en su país, como en los países que tienen relaciones comerciales con su nación. El objetivo general de esta investigación fue analizar los procedimientos y requisitos para el ejercicio de la Profesión Contable y su reglamentación en los países miembros del MERCOSUR y tuvo como objetivos específicos: describir las principales diferencias en los requisitos para el ejercicio del Profesional Contable en los países- miembros del MERCOSUR; apreciar la reglamentación de la profesión contable en esos países; examinar el contenido de las normativas que rigen las matrices curriculares del Curso de Ciencias Contables en los países miembros del MERCOSUR; e identificar similitudes en las matrices curriculares de los Cursos de Ciencias Contables de Brasil en relación a las de Argentina, Paraguay y Uruguay. Se buscará responder cuáles son las providencias necesarias para el ejercicio de la profesional contable en los países miembros del MERCOSUR? La investigación se justifica por el interés de la investigadora en Contabilidad Internacional, y la voluntad de ampliar sus conocimientos sobre la profesión contable en otros países. En el ámbito profesional, la relevancia de esta investigación permitió el suministro de informaciones suficientes para que los interesados en ejercer la profesión contable en los países estudiados consigan un itinerario actual de los procedimientos. Para responder a las indagaciones de la investigación, surgió la hipótesis que las exigencias para la actuación del Profesional Contable son, en su teoría, distintas, imposibilitando al profesional formado en determinado país de ejercer esta profesión en otro. Los principales autores que basan esta investigación son Rosa, Kraemer, Sá, Niyama y Franco. Para responder los cuestionamientos de este estudio se utilizó la investigación predominantemente cualitativa y en cuanto a la recolección de datos se utilizó la investigación electrónica, bibliográfica y documental. Los resultados evidenciaron que existen diferencias en cuanto a las exigencias para el ejercicio profesional Contable en los países estudiados, sin embargo fue posible identificar semejanzas en lo que se refiere a la formación académica de ese profesional.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1. Termos Básicos Utilizados na Pesquisa.....	25
Ilustração 2. Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da UESB;.....	51
Ilustração 3. Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Buenos Aires – UBA.....	54
Ilustração 4. Matriz Curricular do Curso De Ciências Contábeis da Universidade Nacional de Assunção – UNA.....	54
Ilustração 5. Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade da República Do Uruguai – UdelaR;.....	58
Ilustração 6. Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Brasil e Argentina.....	65
Ilustração 7. Diferença nos Requisitos para estrangeiros no Brasil e Argentina.....	66
Ilustração 8. Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Paraguai.....	67
Ilustração 9. Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Uruguai.....	69
Ilustração 10. Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil dos Estrangeiros nos Países-Membros do MERCOSUL.....	70
Ilustração 11. Síntese das Principais Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil nos Países-Membros do MERCOSUL.....	70

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Estado da Arte de Contabilidade no Cenário Internacional em Dezembro de 2017.....	23
Quadro 2: Estado da Arte da Temática em Agosto de 2017.....	23
Quadro 3: Tipos de Integração Econômica.....	32
Quadro 4 – Créditos Mínimos Exigidos pela Universidade da República do Uruguai para a Carreira de Contador.....	57
Quadro 5 - Síntese da Metodologia.....	64
Quadro 6 - Previsão legal da Obrigatoriedade do Registro Profissional no Paraguai.....	66
Quadro 7- Nomenclatura dos Cursos de Graduação na Area de Contabilidade.....	71
Quadro 8 - Gráfico de similaridades do Curso de Ciências Contábeis.....	72
Quadro 9 – Análise de Similaridade.....	72
Quadro 10 - Disciplinas da Area de Matemática nos Países-Membros do MERCOSUL.....	73
Quadro 11 - Regulamentação da Profissão Contábil nos Países-Membros do MERCOSUL.....	74
Quadro 12 - Principais Conselhos Profissionais dos Países-Membros do MERCOSUL.....	74
Quadro 13 - Alcance dos Objetivos Propostos.....	75

LISTA DE ABREVIATURAS

ALADI	Associação Latino-Americana de Integração
CCEAU	Colegio de Contadores, Economistas e Administradores do Uruguai
CCPY	Colegio de Contadores do Paraguai
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
<i>CPCECF</i>	Conselho Profissional de Ciências Econômicas da Capital Federal
CS	Conselho Superior
INCOOP	Instituto Nacional de Cooperativismo
FCE	Faculdade de Ciências Econômicas
MEC	Ministério da Educação e Cultura
MERCOSUL	Mercado Comum do Sul
MIC	Ministério da Indústria e Comércio
MRE	Ministério das Relações Exteriores
REPSE	Registro de Prestadores de Serviços
SEPRELAD	Secretaria de Prevenção de lavagem de dinheiro
UESB	Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia
UBA	Universidade de Buenos Aires
UDELAR	Universidade Nacional da República do Uruguai
UNA	Universidade Nacional de Assunção
UDELAR	Universidade Nacional da República do Uruguai

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	14
1.1 TEMA.....	16
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivos Gerais.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 PROBLEMATIZAÇÃO.....	17
1.3.1 Questão-Problema.....	18
1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA.....	18
1.5 JUSTIFICATIVA.....	18
1.6 RESUMO METODOLÓGICO.....	19
1.7 VISÃO GERAL.....	19
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	21
2.1 ESTADO DA ARTE.....	21
2.2 MARCO CONCEITUAL.....	25
2.3 MARCO TEÓRICO.....	27
2.3.1 A Contabilidade e seu Papel no Mundo Globalizado.....	27
2.3.2 O Papel do Profissional Contábil no Cenário Internacional.....	30
2.3.3 O MERCOSUL e a Integração Econômica.....	31
2.3.4. O Exercício Profissional nos países-membros do MERCOSUL.....	38
2.3.5 A Formação Acadêmica do Profissional Contábil.....	49
2.3.6 A Regulamentação da Profissão Contábil nos Países-membros do MERCOSUL	58
3 METODOLOGIA.....	62
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	65
4.1 REQUISITOS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DE NACIONAIS E ESTRANGEIROS NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL.....	65
4.2 SIMILARIDADES DA MATRIZ CURRICULAR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL EM RELAÇÃO AOS OUTROS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL.....	71
4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DA REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL.....	73
4.4 VERIFICAÇÕES FINAIS: ASPECTOS ANALISADOS PELA PESQUISA E OBJETIVOS PROPOSTOS PELO TRABALHO.....	75

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	77
REFERÊNCIAS.....	79
APÊNDICE A- CHECK LIST.....	84

1 INTRODUÇÃO

No cenário atual é imprescindível que um Profissional Contábil conheça as normas que regulamentam sua profissão, além dos requisitos necessários para o exercício desta, tanto no seu país, quanto nos países que têm relações comerciais com sua nação. O exercício dessa profissão é indispensável dentro de uma organização, seja ela pública ou privada. O Contador, entre outras atribuições de suma importância, cria relatórios com informações relevantes, que auxiliam no controle, desempenho e na tomada de decisões, além de ter conhecimento da legislação tributária vigente. Portanto, para que esse profissional possa exercer com qualidade e eficiência a sua profissão, é necessário *expertise*, além de conhecimentos específicos e atuais.

O mercado de trabalho cada vez mais competitivo e globalizado, possibilita ao profissional contábil oportunidades de atuação em outros países. Logo, um bom profissional, seja ele qual for, não deve ter apenas uma visão local da sua profissão, deve estar preparado para as oportunidades, seja aprendendo uma nova língua ou conhecendo procedimentos e normas para o exercício da sua profissão em outro país.

Diante disso, a pesquisadora teve como o objetivo geral desta pesquisa a análise dos procedimentos e requisitos para o exercício da Profissão Contábil e sua regulamentação nos países-membros do MERCOSUL. Para que este propósito seja alcançado, faz-se necessário o uso de objetivos específicos que foram: descrever as principais diferenças nos requisitos para o exercício do Profissional Contábil nos países-membros do MERCOSUL; apreciar a regulamentação da profissão Contábil nesses países; examinar o conteúdo das normativas que regem as matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis nos países-membros do MERCOSUL; e identificar similaridades nas matrizes curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis do Brasil em relação às da Argentina, Paraguai e Uruguai.

Este estudo busca responder quais são as providências necessárias para o exercício da profissão contábil nos países-membros do MERCOSUL? Este questionamento surgiu da necessidade, apontada por diversas pesquisas de renome², de profissionais da área contábil no mercado de trabalho em diversos países.

A pesquisa é baseada nos quatro méritos instituídos por Pescuma (2013). São eles: Mérito pessoal, profissional, social e acadêmico. Partindo desta ideia, esta pesquisa, no que se refere ao mérito pessoal, se justifica mediante o interesse da pesquisadora em Contabilidade

² Dados extraídos da Revista Exame e na pesquisa anual realizada pelo *Manpowergroup* em 42 países.

Internacional³, e a vontade de ampliar seus conhecimentos sobre a profissão Contábil em outros países.

No mérito profissional, a relevância desta pesquisa possibilita o fornecimento de informações suficientes para que todos os interessados em exercer a profissão Contábil no Brasil, Paraguai, Argentina e Uruguai consigam um roteiro dos procedimentos exigidos nestes países. Já no mérito social, o intuito deste trabalho é mostrar a importância da contabilidade, do profissional contábil e as principais características do exercício desta profissão pela ótica de países com culturas diferentes, mas que são parceiros comerciais. Tendo em vista que a contabilidade é considerada a “língua dos negócios”, logo é relevante para a sociedade que se conheça as particularidades desta profissão, uma vez que a mesma contribui significativamente, através das informações fornecidas, para o equilíbrio do cenário econômico-financeiro de um país.

Academicamente, o estudo tem o intuito de fornecer aos docentes, discentes e demais interessados, material com informações para pesquisas acerca do assunto. Além de contribuir com a pesquisa acadêmica, pois, em uma análise feita nas monografias dos discentes de Ciências Contábeis da Universidade do Sudoeste da Bahia (UESB) não foi encontrada nenhuma pesquisa semelhante, portando a realização deste estudo é de suma importância.

Para responder as indagações da pesquisa, surgiu a hipótese que as exigências para a atuação do Profissional Contábil são, em sua teoria, distintas, impossibilitando ao profissional formado em determinado país de exercer a profissão em outro.

Para o embasamento teórico dessa pesquisa foram utilizadas obras de autores no estudo da ciência contábil: Sá, Franco e Marion. Estas são em sua maioria de Contabilidade Empresarial e Contabilidade Básica que ajudaram a fundamentar este trabalho. Sá, em seu livro Dicionário de Contabilidade (2009) e Franco no livro Contabilidade Geral (2009) auxiliaram na construção dos conceitos básicos; Marion na sua obra Contabilidade Empresarial (2012) apresenta ao leitor a contabilidade como um instrumento na tomada de decisão dentro de uma entidade e a importância dos relatórios contábeis no cenário nacional.

No que refere a temática de Contabilidade Internacional foram utilizados as obras de Niyama e o Manual de Contabilidade Internacional. Niyama trata em seu livro Contabilidade Internacional (2010) sobre o surgimento do estudo da contabilidade no cenário internacional e sua importância no cenário econômico. O Manual de Contabilidade Internacional (2011)

³ Disciplina optativa do fluxograma do Curso de Ciências Contábeis - Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia - UESB.

apresenta ao leitor, na teoria e na prática, as práticas contábeis brasileiras e internacionais e a elaboração e divulgação dos relatórios contábeis.

Já para discorrer sobre o MERCOSUL foi utilizado o livro de Rosa, artigos de Kraemer e o sitio do MERCOSUL, como principais fontes. O livro de Rosa intitulado A contabilidade no MERCOSUL (1999) apesar de datar de quase duas décadas atrás e de ser de única edição, a obra apresenta informações relevantes sobre o MERCOSUL e a história da sua criação que enriquece a pesquisa. Kraemer em seu artigo Harmonização dos Requisitos do Exercício Profissional do Contabilista nos Países que Integram o MERCOSUL (2005) trata sobre os pontos negativos e positivos de uma possível harmonização contábil entre os países do MERCOSUL e os obstáculos que precisam ser superados. Além de discutir diversos aspectos referentes ao exercício da profissão contábil neste bloco econômico. Já o sítio do MERCOSUL apresenta dados atuais e informações sobre os acordos firmados que contribuíram sobremaneira para o desenvolvimento desta pesquisa.

A pesquisa é um estudo da atuação da profissão Contábil, dos requisitos, procedimentos e formação acadêmica para o exercício profissional, além da regulamentação da profissão nos países-membros do MERCOSUL. Este estudo possui uma abordagem paradigmática qualitativa, construído com bases indutivas, posto que se trata de pesquisa de cunho exploratória, sendo apoiada na análise interpretativa. Os procedimentos metodológicos adotados para o desenvolvimento deste trabalho foram a pesquisa bibliográfica com utilização de artigos científicos, monografias, teses, livros; a pesquisa documental e eletrônica com uso de registros primários e secundários como leis, decretos, estatutos e resoluções nacionais e internacionais, livros digitais e sitio de órgãos governamentais.

Os resultados desta pesquisa evidenciaram que existem diferenças quanto as exigências para o exercício profissional Contábil nos países estudados, no entanto foi possível identificar similaridades no que tange a formação acadêmica desse profissional.

1.1 TEMA

Análise do exercício profissional Contábil no MERCOSUL.

1.2 OBJETIVOS

A finalidade do objetivo de pesquisa é indicar o que se pretende realizar no desenvolvimento desta. Conforme Lakatos e Marconi (2008, p. 158), “toda pesquisa deve ter um objetivo determinado para saber o que se vai procurar e o que se pretende alcançar”.

Conforme Severino (2000, p. 159) o propósito do objetivo de pesquisa é “definir e planejar para o próprio autor da pesquisa o caminho que será seguido no desenvolvimento do trabalho de pesquisa”. Para Oliveira (2011 p.15), “por meio dos objetivos, indicam-se a pretensão com o desenvolvimento da pesquisa e quais os resultados que se buscam alcançar”.

1.2.1 Objetivos Gerais

Analisar os procedimentos e requisitos para o exercício da Profissão Contábil e sua regulamentação nos países- membros do MERCOSUL.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Descrever as principais diferenças nos requisitos para o exercício do Profissional Contábil nos países-membros do MERCOSUL;
- Analisar a regulamentação da profissão Contábil nos países-membros do MERCOSUL;
- Conhecer o conteúdo das normativas que regem as matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis nos países-membros do MERCOSUL;
- Identificar similaridades nas matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis do Brasil em relação às da Argentina, Paraguai e Uruguai.

1.3 PROBLEMATIZAÇÃO

Conforme aponta Lakatos e Marconi (2008, p. 161), “problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução”. Para Gil (2011, p. 33), “problema é qualquer questão não solvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento”. Para uma melhor definição do conceito de problema, é necessário entender que nem todo problema é passível de tratamento científico. Um questionamento que pode ser resolvido com o uso de intuição, tradição, especulação ou senso comum não pode ser considerado um problema de pesquisa, pois, esse, é algo que pode ser testado cientificamente e que envolve variáveis que podem ser observadas ou manipuladas. Sendo, desta forma o ponto de partida de uma pesquisa. Neste contexto, surgiu o seguinte questionamento:

1.3.1 Questão-Problema

Quais são as exigências para um Profissional Contábil exercer a sua profissão nos países-membros do MERCOSUL?

1.4 HIPÓTESE DE PESQUISA

As hipóteses são respostas possíveis e provisórias em relação às questões de pesquisa e tornam-se também instrumentos importantes como guias na tarefa de investigação, conforme Lakatos e Marconi (2008). Desta forma, diante do problema apresentado, surgiu a seguinte hipótese:

Acredita-se que nos países-membros do MERCOSUL as exigências para a atuação do Profissional Contábil são, em sua teoria, distintas, impossibilitando ao profissional formado em determinado país de exercer esta profissão em outro país.

Todavia, independentemente no que a pesquisadora acredita, alguns itens legitimam a execução dessa pesquisa, os quais serão apresentados na justificativa.

1.5 JUSTIFICATIVA

No cenário atual é imprescindível que um profissional contábil conheça as normas que regulamentam sua profissão, além dos requisitos necessários para o exercício desta, tanto no seu país, quanto nos países que têm relações comerciais com sua nação. Em meio a tantas crises econômicas, discutir sobre o MERCOSUL é de extrema relevância. Apesar das fragilidades de alguns países integrantes, a existência deste bloco econômico possibilita a estes, um melhor diálogo com o mercado mundial. Desta forma, um estudo sobre a atuação do Contador neste bloco, contribui significativamente com informações relevantes para uma maior integração entre os países-membros do MERCOSUL.

Da perspectiva pessoal, a temática deste estudo se deve ao interesse da pesquisadora em Contabilidade Internacional, a curiosidade em conhecer o exercício da sua futura profissão no Brasil e em outros países, tendo em vista, que as perspectivas profissionais da área contábil nos países-membros do MERCOSUL são animadoras. E por acreditar que um bom profissional, seja ele qual for, não deve ter apenas uma visão local da sua profissão, deve estar preparado para as oportunidades, seja aprendendo uma nova língua ou conhecendo procedimentos e normas para o exercício da sua profissão em outro país. A escolha por estudar estas questões nos países-membros do MERCOSUL se deve as facilidades

profissionais e de residência que se tornou possível com a criação deste bloco econômico, além da semelhança e flexibilidade do idioma.

Do ponto de vista acadêmico o estudo tem por objetivo fornecer aos docentes, discentes, e demais interessados, material com informações para pesquisas acerca do assunto. Além de contribuir com a pesquisa acadêmica, pois, em uma análise feita nas monografias dos discentes de Ciências Contábeis da Universidade do Sudoeste da Bahia não foi encontrada nenhuma pesquisa semelhante, portando a realização deste estudo é de suma importância.

O profissional contábil possui, entre outras funções, a de auxiliar as pessoas físicas e jurídicas no controle dos seus patrimônios e o acompanhamento do desempenho econômico-financeiro das entidades. Dentre estas, existem sociedades de capital aberto, que possuem uma gama de investidores que não possuem conhecimento contábil, e que ao investir recursos nessas empresas esperam um retorno, que pode ser verificado nas demonstrações contábeis das entidades investidas. Nesse processo o profissional contábil possui a responsabilidade social de fornecer para os usuários externos, nesse caso os investidores, informações fidedignas oriundas do correto controle do patrimônio das empresas tanto no Brasil, quanto em outros países. Diante disto, é relevante que se conheça a legislação e os requisitos para o exercício dessa profissão em outros países.

1.6 RESUMO METODOLÓGICO

Esta pesquisa terá a abordagem paradigmática qualitativa, construídas com bases indutivas, posto que será de cunho exploratória, e será apoiada na análise interpretativa. Com eixo principal de procedimentos, trata-se de pesquisa documental, eletrônica e bibliográfica, que utilizará como instrumentos de coletas documentos primários e secundários e o uso de *check list*. Trabalhar-se-á com universo populacional do tipo por agrupamentos ou conglomerados do profissional contábil, circunscritas aos países-membros do MERCOSUL no ano de 2017.

1.7 VISÃO GERAL

O trabalho é composto por cinco capítulos. O primeiro capítulo é a introdução, que contém essencialmente elementos metodológicos, como a problematização, os objetivos gerais e específicos, justificativa e hipótese. No segundo capítulo, é desenvolvido o

referencial teórico, sendo subdividido em Marco Conceitual, Estado da Arte e Marco Teórico, neles constam a revisão de literatura, contando com autores que já publicaram trabalhos com temáticas semelhantes para o embasamento desta pesquisa. A Metodologia utilizada para a confecção do trabalho foi descrita de maneira detalhada no terceiro capítulo. O quarto capítulo foi dedicado à pesquisa, a investigação do problema e apresentação e análise dos dados coletados. E, o quinto capítulo, as considerações finais, que tem como objetivo sintetizar os principais aspectos do trabalho, demonstrando se os objetivos da pesquisa foram alcançados e se a hipótese foi corroborada.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Conforme aponta Gil (2010) o referencial teórico ou a revisão de literatura é dedicada à contextualização teórica do problema e, portanto, deve esclarecer os pressupostos teóricos que dão fundamentação à pesquisa e as contribuições proporcionadas por investigações anteriores.

Este tópico foi dividido em três, o Estado da Arte que mostra um quadro com as principais pesquisas que já foram realizadas acerca do tema estudado; o Marco Conceitual apresenta os conceitos básicos para um melhor entendimento desta pesquisa; e por fim, o Marco teórico no qual foram tratados de forma aprofundada os conceitos e explica dados importantes para esta pesquisa e que são explanados a luz da teoria.

2.1 ESTADO DA ARTE

Para melhor entendimento deste estudo serão apresentados os principais trabalhos e livros encontrados sobre a temática desta pesquisa. No que se refere a área de concentração desta pesquisa que é a Contabilidade no Cenário Internacional, que é mais abrangente, foram utilizadas algumas obras. As principais foram: O livro de Natan Szuster et al (2013) intitulado de “Contabilidade Geral: Introdução a Contabilidade Societária” que trata dos conceitos gerais de contabilidade relacionando-os com a contabilidade internacional e discute a importância e os termos gerais da contabilidade societária; o livro de Jorge Katsumi Niyama (2010) “Contabilidade Internacional” que versa sobre as normas internacionais de contabilidade internacional e as normas contábeis e, em termos gerais, com sua relação com os aspectos econômicos, políticos e sociais de cada país. Estas obras contribuíram para a pesquisa no sentido de possibilitar a compreensão de um universo mais amplo dentro da contabilidade, apresentando os cenários que a contabilidade está inserida, seja nacional ou internacional, além de tratar dos principais aspectos do processo de internacionalização da contabilidade e suas normas contábeis.

Partindo de um universo mais amplo até chegar ao objeto de pesquisa deste trabalho, para a realização deste foram necessários estudos acerca do MERCOSUL e de como seria o exercício da profissão contábil e a sua regulamentação neste bloco econômico. Encontrou-se obras que tratam desta temática, todavia, apesar de datarem de quase duas décadas atrás, apresentaram conteúdos que foram significantes e de extrema relevância para o desenvolvimento desta pesquisa.

O livro publicado por Paulo Moreira da Rosa “A Contabilidade no MERCOSUL” (1999) apresenta em termos gerais a história da criação do MERCOSUL e suas particularidades no cenário econômico e social e versa sobre a profissão contábil neste bloco econômico, além das características das normas e práticas contábeis nos países do MERCOSUL. Nas pesquisas bibliográficas e eletrônicas realizadas sobre o MERCOSUL para a confecção deste trabalho surgiram algumas dissertações, monografias e artigos de temática semelhante. Um dos trabalhos escolhidos foi o artigo de Maria Elizabeth Kraemer com o título de “Harmonização dos requisitos do exercício Profissional do Contabilista nos países que integram o MERCOSUL” (2005). Este versa sobre as dificuldades para a harmonização contábil do MERCOSUL e relaciona com exercício da profissão contábil e os órgãos de classe desta profissão nos países deste bloco.

Em suma foram encontradas quatro obras que tratam da temática desta pesquisa, sendo que dois são livros que versam sobre uma realidade mais ampla – Contabilidade no Cenário Internacional- e duas que apresentam similaridades com o objeto de estudo desta pesquisa, conforme apresentados nos quadros 1 e 2.

Quadro 1: Estado da Arte de Contabilidade no Cenário Internacional em Dezembro de 2017

AUTOR (A)	TÍTULO	TIPO		LINK/LUGAR	IDEIA PRINCIPAL	INSTITUIÇÃO	DATA DE ACESSO
			ANO				
Jorge Katsumi Niyama	CONTABILIDADE INTERNACIONAL	Livro	2010	Biblioteca da UESB	Demonstra uma visão geral das normas internacionais de contabilidade, das normas contábeis e sua relação com aspectos econômicos,	Atlas	06.11.2017
Natan Szuster et al	CONTABILIDADE GERAL: Introdução a Contabilidade Societária	Livro	2013	Biblioteca da FAINOR ⁴	Trata dos conceitos de contabilidade, citando a contabilidade internacional e discute em termos gerais a	Atlas	06.12.2017

4 Faculdade Independente do Nordeste

Fonte: Elaboração própria (2017).

Quadro 2: Estado da Arte da Temática em Agosto de 2017

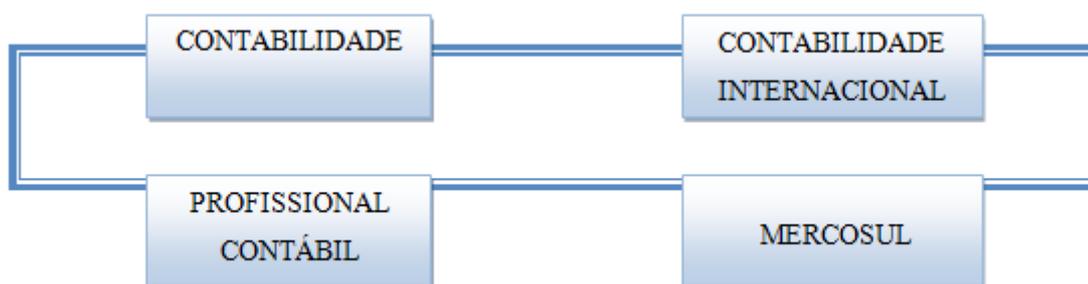
AUTOR (A)	TÍTULO	TIPO	ANO	LINK/LUGAR	IDEIA CENTRAL	INSTITUIÇÃO	DATA DE
Paulo Moreira da	A Contabilidade no MERCOSUL.	Livro	1999	Biblioteca da UESB	Demonstra uma visão geral da história da criação do MERCOSUL, da profissão contábil, das normas e das práticas contábeis nos países do MERCOSUL.	Atlas	10.08.17
Maria Elisabeth Pereira Kraemer	Harmonização dos Requisitos do Exercício Profissional do Contabilista nos Países que Integram o MERCOSUL.	Artigo	2005	Recuperado de: < http://www.gestiopolis.com/harmonizacao-requisitos-exercicio-profissional-contabilista-mercosul/ >	Demonstra as dificuldades para a harmonização contábil no MERCOSUL e relaciona com o exercício profissional contábil e registro nos órgãos de classe nos países que integram o MERCOSUL.	Atlas	10.11.2016

Fonte: Elaboração própria (2017)

2.2 MARCO CONCEITUAL

O presente texto visa demonstrar de maneira ordenada os termos básicos que fundamentaram esta pesquisa. Os principais termos que serão utilizados durante o estudo estão demonstrados na ilustração 1.

Ilustração 1. Termos Básicos Utilizados na Pesquisa



Fonte: Elaboração própria (2017).

Alguns autores tratam a Contabilidade como uma ciência e outros tendem a considerá-la como uma técnica. No entanto, para fins desta pesquisa considera-se a contabilidade como uma ciência. E, diante desse contexto, Sá (2009) aponta que a **Contabilidade** é uma ciência que estuda os fenômenos patrimoniais dentro de uma entidade a fim de estudar e observar se a riqueza administrativa para atingir os fins propostos pela entidade. Partindo-se desta ideia, Franco (2009) afirma que a contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registro, classificação, análise e interpretação de fatos de maneira a oferecer informações e orientações necessárias a tomada de decisões. E, segundo Szuster et al. (2013) a contabilidade é uma ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades.

Nesse contexto, afirma ainda que a contabilidade constitui um instrumento para gestão e controle das entidades e representa um pilar da democracia econômica já que por seu intermédio a sociedade é informada sobre o resultado da administração dos recursos conferidos a essas entidades.

A contabilidade é considerada uma ciência social aplicada, desta maneira é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua, ou seja, as práticas contábeis de um país pode ser um reflexo das suas tradições, valores, estrutura econômica, política, religiosa ou social. Os teóricos usualmente apontam a contabilidade como a linguagem dos negócios, por ser a fonte

das informações que o mercado financeiro necessita. Não existe uma definição exata para o termo "contabilidade internacional", alguns autores como Niyama (2010), por exemplo, deixa implícito em seu livro que **Contabilidade Internacional** é o estudo das normas contábeis vigentes nos países que realizam operações internacionais e captação de recursos financeiros nos mercados de capitais norte-americano e europeu.

Sendo a contabilidade a linguagem dos negócios, existe um responsável por transmitir através desta linguagem as informações necessárias de forma clara e tempestiva para seus usuários, que podem ser internos ou externos. O responsável por essa tarefa é o profissional contábil, ou popularmente conhecido como contador. O **Profissional Contábil** é aquele que possui graduação em Ciências Contábeis, ou curso técnico equivalente, que esteja habilitado pelo seu órgão de classe a exercer a profissão, ou seja, é o profissional que estando habilitado, atua na atividade de contabilidade. Segundo a Resolução CNE/CES nº 10 (2004), o profissional contábil deve ter competências e habilidades relacionadas à contabilidade e sua terminologia, aplicação da legislação, desenvolvimento de liderança, elaboração de relatórios e pareceres que possibilite aos usuários compreensibilidade, fidedignidade e clareza das informações prestadas, além de possuir conhecimento dos cenários econômico, financeiro, nacional e internacional que possibilite a harmonização dos padrões e normas internacionais de contabilidade.

Nota-se que este profissional possui uma grande responsabilidade no cenário econômico financeiro, portanto é imprescindível que o mesmo possua qualificações e conhecimentos para se adequar as necessidades desse mercado. O Brasil é um país que possui uma grande quantidade de empresas e instituições que mantêm investimentos e capitais no mercado internacional e vice-versa, além das relações comerciais que o país possui que possibilita benefícios e vantagens para seus cidadãos, e para as empresas nacionais e estabelecidas no país, criando um leque de possibilidades e oportunidades para o profissional contábil.

O Brasil, junto com a Argentina, Uruguai e Paraguai integram um bloco econômico, o **Mercado Comum do Sul (MERCOSUL)**. Este bloco deu-se início em 1991, por meio da assinatura do Tratado de Assunção, visando se transformar em um Mercado Comum, porém, o bloco só teve sua personalidade jurídica reconhecida em dezembro de 1994 por meio do protocolo de Ouro Preto. O objetivo primordial do Tratado de Assunção é a integração dos Estados Partes por meio da livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos, do estabelecimento de uma Tarifa Externa Comum (TEC), da adoção de uma política comercial

comum, da coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais, e da harmonização de legislações nas áreas pertinentes (MERCOSUL, 2017).

O MERCOSUL é um processo aberto e dinâmico, e teve desde sua criação o objetivo principal de propiciar um espaço comum que gerasse oportunidades comerciais e de investimentos mediante a integração competitiva das economias nacionais ao mercado internacional. Ao longo do tempo, concluiu múltiplos acordos com países ou grupo de países, outorgando-lhes, em alguns casos, o *status* de Estados Associados. Estes participam de atividades, reuniões do bloco e contam com preferências comerciais com os países-membros, é o caso do Chile, Bolívia, Colômbia, Peru, Guiana e Suriname (MERCOSUR, 2017).

Neste contexto, todos os países da América do Sul integram o MERCOSUL, porém para os fins propostos por esta pesquisa as questões tratadas ao longo deste estudo referem-se ao Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, que foram os países signatários do Tratado de Assunção, a escolha é devido as suas contribuições ao longo do tempo na criação deste bloco econômico.

2.3 MARCO TEÓRICO

Neste tópico serão apresentados os autores de maior relevância utilizados no desenvolvimento da pesquisa, bem como os principais conhecimentos que foram utilizados para fundamentar a pesquisa. Este tópico é crucial para a compreensão do leitor sobre o tema estudado. Inicialmente, serão estudadas as noções de Contabilidade. Em seguida se faz necessário estudar tópicos sobre Contabilidade no Contexto Internacional e sobre o Exercício Profissional Contábil no MERCOSUL.

2.3.1 A Contabilidade e seu Papel no Mundo Globalizado

O mercado está sempre em constante mudança, seja pelas inovações que o cenário global apresenta, seja pela quantidade de transações internacionais no ambiente corporativo. Diante deste cenário, conforme aponta Oliveira et al (2008) surgiu a necessidade que a contabilidade e auditoria desenvolvessem mecanismos para acompanhar essa evolução.

No Brasil, a contabilidade se desenvolveu em um ambiente fortemente vinculado a técnica contábil (escrituração), os profissionais de contabilidade eram chamados de “guarda-livros”, e possuía a imagem vinculada à burocracia, ou seja, realizavam trabalhos mecânicos para atendimento ao fisco e manutenção e ordem dos livros mercantis. Para Niyama (2010, p. 2) essa característica se deve a formação educacional no país. No início, os cursos de

contabilidade eram ofertados em nível secundário, onde se formavam os técnicos de contabilidade. Somente em 1946 que começou a existir os cursos de bacharelados em Ciências Contábeis, e o uso da expressão “princípios contábeis” só foi divulgada em 1972.

Conforme Marion (2009, p.28) “A Contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos)”. Nesse sentido, é importante salientar que ao afirmar que a imagem de outrora do profissional de contabilidade se deve a formação educacional, significa em tese, que a contabilidade anteriormente era feita para poucos tipos de usuários. Estes usava a informação fornecida por esse profissional para fins legislativos, ou seja, apenas para seguir a lei.

Com a evolução da contabilidade, foram surgindo novos usuários da informação contábil, tais como banqueiros, gestores, partidos políticos, governo, clientes, acionistas e outros segmentos da sociedade. Nesse novo cenário da contabilidade Marion (2009, p. 29) afirma que o foco não é o dono, mas para a entidade, como figura central. Entidades estas que possuem rápido nível de crescimento, tornando-se – ou podendo tornar-se – empresas de porte.

Neste contexto, entende-se que a contabilidade deve fornecer informações úteis, claras, fidedignas e compreensíveis para que os usuários possam utilizá-las corretamente. A contabilidade é um instrumento que auxilia as empresas com informações relevantes e influenciam diretamente na tomada de decisões nas empresas. Pois, como afirma Marion (2012, p. 25) a contabilidade coleta todos os dados econômicos, mensurando-os monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatório que contribuem para a tomada de decisões.

2.3.1.1 A Importância da Contabilidade no Cenário Internacional

Conforme aponta Assaf (2004, p. 13) a contabilidade é vista como um sistema de informações capaz de orientar os proprietários ou acionistas de uma empresa na tomada de decisões, apoiados em números que demonstram a situação financeira e patrimonial do seu negócio. A contabilidade é a linguagem dos negócios, porém com a com a internacionalização dos mercados, deparou-se com um problema: a linguagem não era homogênea em termos internacionais. Surgiu, então, a necessidade de compreender as normas e os padrões contábeis internacionais, nesse cenário tornou-se imprescindível o estudo da contabilidade no cenário internacional.

De acordo com Padoveze (2012, p. 4), no contexto internacional, a Contabilidade, por meio das demonstrações contábeis, pode ser entendida como o processo de reporte de informações realizado pela empresa, junto aos seus usuários internacionais que, por sua vez, se encontram localizados em países diferentes do seu país de origem.

As informações fornecidas pela contabilidade são denominadas de relatórios contábeis, pois conforme Marion (2012, p. 41):

Relatório contábil é a exposição resumida e ordenada de dados recolhidos pela contabilidade. Objetiva relatar às pessoas que se utilizam da contabilidade (usuários da contabilidade) os principais fatos registrados ela contabilidade em determinado período.

Estes relatórios contábeis são denominados pela Lei das Sociedades por Ação de demonstrações financeiras. Estas demonstrações são preparadas e apresentadas para usuários externos por diversas entidades ao redor do mundo. Apesar da similaridade, essas demonstrações financeiras apresentam diferenças decorrentes de uma série de peculiaridade, como fatores econômicos, sociais e legais. FIPECAFI (2009, p. 01).

Com o processo de globalização dos mercados, o crescimento de mercado de capitais dá-se de forma acelerada, surgindo a necessidade dos investidores internacionais, os analistas de patrimônio líquido, os banqueiros e outros usuários das informações contábeis entenderem e analisarem melhor as demonstrações contábeis de companhias espalhadas pelo mundo (PADOVEZE, 2012, p. 21).

De acordo com Niyama (2010, p.15) "relatórios contábeis são sempre requeridos pelos investidores que desejam mensurar a conveniência e a oportunidade de concretizar seus negócios". Neste contexto, Carvalho et. al (2009, p.15) conclui que a contabilidade no cenário internacional surgiu para diminuir as complicações de quem pretendia investir no mercado de capitais e tinham que manusear relatórios contábeis formulados de acordo com normas contábeis distintas e tendo que compatibiliza-los para realizar comparações e assim compreender e mensurar os riscos e os benefícios do seu investimento.

É necessário compreender as responsabilidades do profissional de contabilidade e sua relação com a sociedade, especialmente com os usuários diretamente interessados na situação econômico-financeira de determinada entidade. Kraemer (2004) afirma que a participação dos profissionais de contabilidade está intimamente ligada, em termos nacionais ou internacionais, aos movimentos econômicos e financeiros de uma economia de mercado bem sucedida ou em evolução e quer requer um livre fluxo de valores.

2.3.2 O Papel do Profissional Contábil no Cenário Internacional

De acordo Montaldo (apud MARION, 2005, p.33) o profissional contábil deve desempenhar um papel importante nas negociações inter-regionais, assessorando, pesquisando, trazendo informações e elementos que assegurem o fluxo de informações contínuas, que leva a uma tomada de decisão racional, devendo oferecer um serviço socialmente útil e profissionalmente eficiente.

Lisboa (1997) aponta que o profissional contábil exerce papel de grande relevância no que se refere à informação, um bem considerado importante no mundo dos negócios e que serve de base para todas as decisões da empresa. É função do profissional contábil, fornecer aos usuários da contabilidade informações de acordo com suas necessidades.

A função contábil é cada vez mais significativa e necessária para a humanidade. Sua principal importância é orientar as organizações na conquista da eficácia constante, sendo papel do profissional contábil direcionar os negócios para a prosperidade a partir da teoria científica. Informar, simplesmente, pode ser tarefa de um sistema de informação manuseado por qualquer pessoa, porém, explicar e orientar requer conhecimento científico do profissional da área (SÁ, 2009).

Marion (2012) afirma que a profissão contábil está passando por um momento de transição onde a fase mecânica foi substituída pela técnica e, atualmente, pela fase da informação. No mercado atual, dificilmente o profissional contábil conseguirá sobreviver no papel do antigo escriturador. Dessa forma, o profissional contábil deve estar em constante evolução apresentando atributos importantes para o exercício da profissão.

Neste contexto, Abrantes (2010) afirma que os principais fatores que influenciaram nas mudanças da profissão são o aquecimento da economia e o aumento da participação das empresas brasileiras no mercado internacional. Tais mudanças revolucionaram a demanda por esses profissionais que, a partir de agora, devem apresentar um perfil mais estratégico e com visão para os negócios.

Diante da importância deste agente, fica clara a necessidade de uma maior valorização da profissão contábil e do responsável por aplicar estes conhecimentos. Esta valorização parte, em muitos casos, do próprio profissional entender o seu lugar de excelência no meio da sociedade, demonstrando estar atualizado com as mudanças e dinâmicas do negócio empresarial. Portanto, um profissional contábil competente, atualizado e que entende seu lugar dentro das organizações, conseguirá auxiliar os tomadores de decisão da melhor forma possível.

Nessa perspectiva, atualizar-se sobre o cenário internacional nada mais é do que uma obrigação, dos contadores e contabilistas que pretendem sair de sua zona conforto e adentrar novos terrenos.

Padoveze (2012, p. 21) afirma que a integração dos países membros dos blocos econômicos hoje existentes no mundo, a exemplo do MERCOSUL, pode ser vista do ponto de vista econômico, limitada à ação das empresas e dos mercados nos quais atuam e ao bem transmitir aos usuários nacionais e internacionais a informação contábil.

2.3.3 O MERCOSUL e a Integração Econômica

A internacionalização da economia, ocasionada, principalmente, pelo surgimento de blocos econômicos nas últimas décadas, é um dos fatores oriundos do processo de globalização. A Comissão Parlamentar Conjunta do MERCOSUL (CPC, 2018) define os blocos econômicos como “associações de países que estabelecem relações econômicas privilegiadas entre si e que tendem a adotar uma soberania comum, ou seja, os parceiros concordam em abrir mão de parte da soberania nacional em proveito de todo associado.” A globalização, de acordo com CPC (2018) pode ser definida como:

Um processo de integração mundial que se intensifica nas últimas décadas com base na liberalização econômica, quando os Estados abandonam gradativamente as barreiras tarifárias que protegem sua produção da concorrência estrangeira e se abrem ao fluxo internacional de bens, serviços e capitais.

Sendo assim, a globalização possibilitou a prática de uma economia mais aberta entre os países. E, seguindo esta ideia, é possível concluir que o processo de globalização é uma integração entre países, com vistas ao desenvolvimento econômico destes. Neste contexto, a integração é o pilar básico dos blocos econômicos, pois conforme Rosa (1999, p. 24) a integração econômica é um conjunto de medidas que tem como objetivo promover a aproximação e a união entre a economia de dois ou mais países. É uma espécie de eliminação de fronteiras e conforme Machado (2000, p. 20) envolve além dos fatores econômicos a integração política uma vez que envolve agentes sociais distintos, afeta a abrangência e condiciona a gestão das políticas nacionais.

Neste sentido, e baseando-se na ideia de que o “objetivo primordial dos processos de integração consiste na criação de mercados maiores, tomando como base a sugestão clássica de que os mercados maiores operam de forma mais eficiente do que os menores.”

(MACHADO, 2000. p.19) os blocos econômicos surgem com o intuito de fortalecer a economia de seus membros através da aplicação de medidas tarifárias.

Segundo Machado (2000), o processo de integração pode se apresentar de diversas formas, a depender do seu grau ou etapa de integração econômica e política. De acordo como CPC (2018) os processos de integração, através dos blocos econômicos, podem ser classificados como: a) zona preferencial de comércio; b) zona livre de comércio; c) união aduaneira; d) mercado comum; e) união econômica;

O quadro 3, logo abaixo, apresenta de forma mais detalhada as características dos tipos de integração econômica citadas anteriormente.

Quadro 3: Tipos de Integração Econômica

(continua)

TIPOS	FASE	CARACTERÍSTICAS	BLOCO ECONÔMICO
ZONA PREFERENCIAL DE COMÉRCIO	1ª	Garante apenas níveis tarifários preferenciais para seus membros.	Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALAIIC)
ZONA LIVRE DE COMÉRCIO	2ª	Redução ou eliminação de barreiras alfandegárias, tarifárias e não-tarifárias, que incidem sobre a troca de mercadorias dentro do bloco.	NAFTA (<i>North America Free Trade Area</i>)
UNIÃO ADUANEIRA	3ª	Adoção de uma Tarifa Externa Comum (TEC), a qual permite estabelecer uma mesma tarifa aplicada a mercadorias provenientes de países que não integram o bloco; Abertura de mercados internos; Regulamentam o seu comércio de bens com nações externas, já funcionando como um bloco econômico em	MERCADO COMUM DO SUL (MERCOSUL)
MERCADO COMUM	4ª	Garante a livre circulação de pessoas, bens, serviços e fatores de produção (capitais e mão-de-obra). Pressupõem-se a coordenação de políticas macroeconômicas, devendo todos os países-membros seguir os mesmos parâmetros para fixar taxas de juros e de câmbio e para definir políticas fiscais	UNIÃO EUROPÉIA (UE)

<p style="text-align: center;">UNIÃO ECONÔMICA E MONETÁRIA</p>	5ª	<p style="text-align: center;">Estágio mais avançado do processo de formação de blocos econômicos.</p> <p style="text-align: center;">Apresenta uma moeda única e uma política monetária inteiramente unificada e conduzida por um Banco Central comunitário.</p>	UNIÃO EUROPÉIA (UE)
---	----	---	---------------------

Fonte: Compilação de dados da internet – Elaboração Própria (2018).

No quadro é observável que, atualmente, a União Européia (UE) é o bloco econômico que possui o maior estágio de integração econômica, sendo concomitantemente um mercado comum e uma união econômica monetária. O MERCOSUL, apesar do nome não é ainda um mercado comum, pois como afirma Vazquez (2004, p. 307):

Na verdade, ele é, [...] mais um processo do que um resultado: o próprio título do documento diplomático que o lançou o Tratado de Assunção, assinado em 26 de março de 1992, indica que é um tratado “para a constituição de um mercado comum” e não de um tratado do “Mercado Comum do Sul”.

O objetivo desse bloco é tornar-se um mercado comum, todavia, para que isso aconteça o MERCOSUL, entre outras questões políticas e econômicas, precisa garantir a livre circulação de serviços e de mão-de-obra. Atualmente na legislação, um profissional, exceto os advogados que são amparados pela atuação transfronteira, necessita precisar adquirir cidadania do país que será exercida sua profissão.

Para uma melhor compreensão do MERCOSUL, os tópicos abaixo apresentam informações acerca do surgimento, estrutura, características e funcionamento.

2.3.3.1 O Surgimento e os Aspectos Históricos do MERCOSUL

Aspirando uma inserção mais competitiva no cenário internacional, o Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai por meio do Tratado de Assunção (1991) constituiu o Mercado Comum do Sul (MERCOSUL), ou seja, este documento é marco legal de criação do MERCOSUL, e nele consta a data da instituição deste mercado comum, as implicações de sua criação e estabelece regras iniciais para seu funcionamento. Com a assinatura deste tratado, os países signatários, denominados de “Estados Partes” por aquele, iniciaram um período de transição para adesão dos termos acordados, pois conforme prevê no seu artigo 1º, o mercado comum só é efetivamente estabelecido a partir de 31 de dezembro de 1994. A instituição do MERCOSUL objetivava a implantação de uma série de medidas aduaneiras e tarifárias, que

conforme mencionado, fortaleceria economicamente os Estados Partes perante o mercado internacional. As medidas adotadas inicialmente foram:

- A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não-tarifárias à circulação de mercadorias e de qualquer outra medida de efeito equivalente;
- O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;
- A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária, cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes, e
- O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração. (Tratado de Assunção, Art. 1º).

Conforme previsto neste tratado, o MERCOSUL implementou um livre comércio intrazona através do programa de desgravação tarifária que reduziu a zero a alíquota do imposto de importação para o universo de bens, salvo açúcar e automóveis. E também criou uma União Aduaneira, estabelecida pela Tarifa Externa Comum (TEC) que está organizada em 11 níveis tarifários, cujas alíquotas variam de 0% a 20%, obedecendo ao princípio geral da escalada. (MERCOSUL, 2018)

Outro marco legal na criação do MERCOSUL foi a assinatura, em 1994, do Protocolo de Ouro Preto estabelecendo a estrutura institucional básica do MERCOSUL e conferindo ao Bloco personalidade jurídica de direito internacional. Este Protocolo consagrou, também, a regra do consenso no processo decisório, listou as fontes jurídicas do MERCOSUL e instituiu o princípio da vigência simultânea das normas adotadas pelos três órgãos decisórios do Bloco: o Conselho do Mercado Comum (CMC), órgão superior ao qual incumbe a condução política do processo de integração; o Grupo Mercado Comum (GMC), órgão executivo do Bloco; e a Comissão de Comércio do MERCOSUL (CCM), órgão técnico que vela pela aplicação dos instrumentos da política comercial comum. (MERCOSUL, 2018)

Para um melhor entendimento do funcionamento e das condições para a adesão de países ao MERCOSUL faz-se necessário conhecer a Associação Latino-Americana de Integração (ALADI). A constituição desse grupo precede a do MERCOSUL e foi formalizada mediante a assinatura do Tratado de Montevideo, em 1980, Conforme o referido documento, esta associação foi instituída visando uma expansão da integração econômica dos países da América Latina com vistas a garantir celeridade no desenvolvimento econômico e social dos seus povos, produzindo desta forma um mercado comum latino-americano.

Conforme apontado pelo Ministério das Relações Exteriores (MRE, 2018) a ALADI é produto de um processo de integração iniciado no final da década de 1950, cujo primeiro marco foi a criação da Associação Latino Americana de Livre Comércio (ALALC), em 1960. No entanto, o modelo de integração proposto pela ALALC não atendeu as expectativas, sendo sua maior parte em razão de um dos seus mecanismos, que era relativamente rígido. Este mecanismo preceituava que qualquer concessão comercial de um país-membro a outro seria estendida, imediata e automaticamente, aos demais – a "cláusula da nação mais favorecida".

Diante da constatação de que este modelo não rendeu muitos avanços fez-se necessário a criação de um modelo mais flexível. Ainda segundo o MRE (2018), esta flexibilização veio por intermédio do Tratado de Montevideo, citado anteriormente. Este documento estabelecia a possibilidade de assinaturas de acordos por somente dois ou mais países-membros, com isto não houve necessidade dos os compromissos serem acordados por todos os membros, aumentando consideravelmente o número de acordos assinados no âmbito da ALADI. Atualmente a ALADI é constituída pela Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Panamá, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela, além da Nicarágua que está em processo de adesão. Mas como conhecer esta Associação vai contribuir para uma melhor compreensibilidade do MERCOSUL? Bem, além do Tratado de Assunção (1991, art. 8º) estabelecer que os acordos firmados pelo MERCOSUL com os países-membros da ALAIC não poderão afetar os interesses dos Estados Partes, o referido tratado no artigo 20º, prevê a adesão, após as devidas negociações, dos demais integrantes da ALAIC ao MERCOSUL.

Em síntese, a ALAIC um importante organismo que firma acordos de integração almejando o desenvolvimento da América latina, e conseqüentemente de seus povos. Concomitantemente, o MERCOSUL cria acordos para viabilizar a livre circulação de pessoas, bens, comércio e serviços e a união aduaneira, com vistas ao fortalecimento econômico, financeiro e social dos seus membros, possibilitando-os competir economicamente no mercado internacional. Neste contexto, é perceptível que estes grupos estão correlacionados e objetivando o desenvolvimento dos países da América Latina.

Dando seguimento a apreciação dos aspectos do MERCOSUL, este bloco econômico é composto atualmente pelos Estados Partes - Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai- e Estados Associados- como o Peru, Chile, Colômbia, Equador, Guiana e Suriname-. Os Estados Associados são os membros da ALAIC com os quais o MERCOSUL subescreve acordos de livre comércio e, que posteriormente solicitam ser considerados como tais. Estes estão

autorizados a participar nas reuniões de órgãos do Mercado Comum que tratem de interesse comum, é o caso do Chile, Colômbia, Equador e Peru. (MERCOSUL, 2018).

Conforme prevê o art. 25 do Tratado de Montevideo (1980), os países que celebrem acordos com outros Estados ou áreas e integração econômica da América Latina podem solicitar a adesão ao MERCOSUL como Estado associado, como é o caso da Guiana e Suriname.

Conforme o site do MERCOSUL (2018), a Venezuela fez a adesão ao Bloco em 2012, mas está suspensa, desde dezembro de 2016, por descumprimento de seu Protocolo de Adesão e, desde agosto de 2017, por violação da Cláusula Democrática do Bloco. Ademais, todos os demais países sul-americanos estão vinculados ao MERCOSUL como Estados Associados. A Bolívia, por sua vez, tem o “status” de Estado Associado em processo de adesão.

Como mencionado, o MERCOSUL é constituído por Estados Partes e Estados Associados, levando em consideração que esta pesquisa tem como base o exercício profissional Contábil nos países-membros signatários do Tratado de Assunção, também denominado de Estados Partes, o tópico a seguir apresenta os principais aspectos econômicos destes.

2.3.3.2 Aspectos Gerais e Econômicos dos Estados Partes

A Argentina é um país da América do Sul, cobrindo a maior parte da porção sul do continente, possui 23 *provincias* e um Distrito Federal, a cidade de Buenos Aires. O país é composto de imensas planícies, desertos, tundra, florestas, bem como altas montanhas, rios e milhares de milhas da costa do oceano, além de reivindicar uma parte da Antártida, bem como várias ilhas no Atlântico Sul. E de acordo com a *Encyclopedia Britannica* (2018), o nome do país vem da palavra latina para a prata, *argentum*, o que se justifica pela grande quantidade de minerais valiosos presentes no país. No entanto, o que faz a Argentina ser considerada uma das nações mais ricas do mundo e a tornando uma das mais poderosas economias da região é a criação de gado e produção de cereais.

O país é fortemente influenciado pela cultura italiana, espanhola e polonesa, sua língua nacional é o espanhol e sua unidade monetária é o peso. Assim como em outros países, os impostos contribuem significadamente com as receitas do governo. Além do imposto de renda, os principais impostos federais incluem imposto sobre riqueza, impostos sobre valor agregado, impostos especiais de consumo sobre produtos específicos e bens de luxo. Além de impostos adicionais que são cobrados pelos governos locais e provinciais.

No tocante a educação, a Argentina possui um grande número de escolas e uma taxa de alfabetização quase universal. A educação primária é obrigatória e gratuita; o ensino secundário e superior é oferecido em escolas públicas livres e em escolas particulares subsidiadas pelo Estado. O ensino superior na Argentina foi seriamente prejudicado pela censura e outras restrições do governo militar de 1976 a 1983, mas os esforços para restaurar o sistema começaram após um governo civil foi devolvido ao poder. A Universidade Nacional de Córdoba, fundada em 1613, é a universidade mais antiga do país, e da Universidade de Buenos Aires, fundada em 1821, é a maior. Outras grandes universidades nacionais estão em *Mendoza, La Plata, Rosario e San Miguel de Tucumán*. A Universidade Técnica Nacional está localizada em Buenos Aires.

Já o Paraguai é um país localizado no centro-sul da América do Sul, tendo como capital a cidade de Assunção. O país faz fronteira com a Bolívia, Argentina e Brasil. O Paraguai tem uma população mais homogênea do que a maioria dos outros países da América do Sul, a maioria dos paraguaios é de europeus ou de ascendência guarani. Conforme a *Encyclopedia Britannica* (2018) a cultura guarani é fortemente representada pela arte popular e festivais, conforme estabelecido na constituição de 1992, espanhol e Guarani são as línguas oficiais do Paraguai.

O guarani é falado por quase nove décimos da população, mas só é usado como língua de instrução nas escolas desde 1996. O espanhol é usado quase exclusivamente no governo e nos negócios. Pelo menos metade da população é bilíngüe. A Constituição também reconhece outras línguas indígenas como parte da herança do país. Os paraguaios são intensamente nacionalistas e têm orgulho de conversar em guarani, que atua como um forte marcador de sua identidade. Esta língua indígena, única na América Latina, é muito mais falada no Paraguai do que a língua espanhola.

O nome do país é derivado da palavra guarani, que significa “rio que dá origem ao mar. Os rios desempenham um papel extremamente importante na vida econômica do Paraguai. Os rios fornecem acesso ao Oceano Atlântico e servem como locais para as usinas hidrelétricas que fizeram do Paraguai uma das maiores exportadores desse tipo de energia, além de ser um grande produtor de soja.

Até meados da década de 1970, o investimento do setor público no Paraguai era baixo para os padrões da América Latina e o país estava preocupado principalmente com a melhoria das estradas, telecomunicações e transporte aéreo. Essa situação mudou com o estabelecimento de várias empresas estatais. O impressionante crescimento econômico, principalmente na década de 1970, não foi acompanhado pelos esforços do governo para

distribuir seus benefícios de forma equitativa. A maioria dos paraguaios, especialmente nas áreas rurais, permaneceram pobres. A polícia e as forças armadas absorveram grande parte do orçamento.

Durante o final do século 20, o emprego no setor público cresceu rapidamente, representando cerca de um décimo da força de trabalho . Até 1982, quando a construção da Usina de Itaipu foi concluída, o Paraguai conseguiu compensar seu déficit comercial com empréstimos internacionais. No restante da década, porém, o país enfrentou um déficit fiscal crescente, altos pagamentos de dívidas em empréstimos comerciais e reservas internacionais cada vez menores.

2.3.4. O Exercício Profissional nos países-membros do MERCOSUL

Como citado anteriormente, o MERCOSUL tem o objetivo de se tornar um mercado comum com a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos. No entanto, atualmente o MERCOSUL não permite a livre circulação de profissionais nem a formação acadêmica intercambiável. Segundo Deri (2006, p. 19) esta questão pode ser justificada pelo fato de que no processo de constituição do MERCOSUL houve um interesse maior no desenvolvimento econômico do que nos aspectos de integração social.

A União Européia é único bloco econômico que possui a livre circulação de trabalhadores. Segundo a legislação deste bloco “A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho” (Tratado de Funcionamento da União Européia, 2010, art. 45, p. 65). Este mesmo tratado define que:

A livre circulação dos trabalhadores compreende, sem prejuízo das limitações justificadas por razões de ordem pública, segurança pública e saúde pública, o direito de:

- a) Responder a ofertas de emprego efetivamente feitas;
- b) Deslocar-se livremente, para o efeito, no território dos Estados-Membros;
- c) Residir num dos Estados-Membros a fim de nele exercer uma atividade laboral, em conformidade com as disposições legislativas, regulamentares e administrativas que regem o emprego dos trabalhadores nacionais;
- d) Permanecer no território de um Estado-Membro depois de nele ter exercido uma atividade laboral, nas condições que serão objeto de regulamentos a estabelecer pela Comissão. (Art. 45)

Consta, ainda, que estas condições não se aplicam para os trabalhadores da Administração Pública.

Tomando como base os aspectos descritos pela legislação da União Européia, descrita acima, não constam, ainda, nas normas, acordos e os tratados firmados pelo MERCOSUL condições que permitam a livre circulação de pessoas por este bloco. No entanto, ao longo dos anos algumas medidas foram criadas a fim de ampliar as condições de circulação de pessoas pelo bloco.

Uma dessas medidas foi o Acordo sobre Documentos de Viagem que por meio da Decisão CMC nº 14/11 definiu que cidadãos do bloco não precisam de passaporte ou visto para circular pela região, sendo necessário apenas de um documento de identificação válido e o Acordo Multilateral de Seguridade Social firmado pela Decisão CMC nº 19 /97 que permitiu que trabalhadores migrantes e suas famílias tivessem acesso aos benefícios da seguridade social, dessa forma o tempo de serviço em outro país do bloco é contabilizado para obtenção de benefícios como aposentadoria, invalidez ou morte.

Um passo importante no processo de integração social foi a aprovação do Acordo de Residência por meio do Decreto-lei nº 6.975/09, que concede direito à residência e ao trabalho para os cidadãos sem outro requisito que não a nacionalidade. Este acordo permite um trâmite facilitado para a solicitação de visto de residência, desde que tenham passaporte válido, certidão de nascimento e certidão negativa de antecedentes penais. É possível requerer a concessão de “residência temporária” de até dois anos em outro país do bloco e pode ser transformado em residência permanente desde que requerido antes de expirar o prazo da “residência temporária”. (MERCOSUL, 2018).

No artigo 9º do Decreto acima mencionado garante estes cidadãos igualdade de direitos civis, igualdade de tratamento com os nacionais, compromisso em matéria previdenciária, direito de transferir recursos, entre outros. No entanto, possuir residência, seja permanente ou temporária, conforme os termos estabelecido por este referido acordo não garante a concessão da cidadania do país de destino. Para tanto é necessário observar a legislação e procedimentos do país em questão.

Além disso, conforme o *site* do MERCOSUL (2018) existe protocolos que promovem a integração educacional, os quais preveem a revalidação de diplomas, certificados, títulos e o reconhecimento de estudos nos níveis fundamental e médio, técnico e não técnico. Os protocolos abrangem, ainda, estudos de pós-graduação.

No entanto, apesar de ser um grande passo no sentido do MERCOSUL tornar-se efetivamente um Mercado Comum, estas leis não discute a livre circulação de profissionais

para o exercício da sua profissão e nem sobre a formação acadêmica intercambiável no MERCOSUL, todavia, os profissionais de direito, nacionais de países do Bloco são amparados por uma medida denominada de atuação transfronteira. Esta medida entrou em vigor em 2004, por meio do Código de Ética da Advocacia do MERCOSUL e permite a atuação destes profissionais na comunidade latino-americana sem a necessidade de revalidação de diplomas, sendo necessário apenas de alguns requisitos. Atualmente, para exercer uma profissão em outro país integrante do MERCOSUL é necessário possuir a cidadania do país onde será exercida a profissão⁵.

Neste contexto, e considerando que o objeto de estudo desta pesquisa é o exercício profissional do Contador, convém discutir alguns aspectos desta profissão nos países-membros do bloco.

2.3.4.1 O Exercício Profissional Contábil no Brasil

O exercício profissional Contábil no Brasil está previsto no Decreto-Lei 9.295/46, com redação alterada pela Lei 12.249/10, que entre outras competências, conforme disposto no artigo 1º, cria o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRC), que são os órgãos de classe do profissional contábil. Ainda nesta Lei, são preceituados os requisitos para o exercício profissional:

Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão após a regular conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, reconhecido pelo Ministério da Educação, aprovação em Exame de Suficiência e registro no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos. (Decreto-Lei nº 9.295/45, art.12º)

Notariamente são três os requisitos indispensáveis para o exercício profissional Contábil no Brasil: a) A conclusão do curso superior em Ciências Contábeis; b) Aprovação em exame de Suficiência; e c) Registro no Conselho profissional.

O primeiro quesito trata-se da obtenção do título universitário no grau de Bacharelado em Ciências Contábeis⁶, que no Brasil tem duração média de quatro ou cinco anos, a depender da instituição de ensino.

Para o exercício legal da profissão contábil é imprescindível à aprovação em Exame

⁵ Levando em consideração as exigências das universidades para validação de título universitário obtido no exterior.

⁶ Temática tratada de forma mais desenvolvida no tópico “Formação Acadêmica do Profissional Contábil”

de Suficiência, que conforme disposto no artigo 1º da Resolução 1.486/2015 é “a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis”. Segundo o parágrafo único do artigo citado, esta avaliação pode ser realizada tanto por profissionais que já possuem o título universitário quanto por estudantes do último ano letivo do referido curso. Este exame é de responsabilidade do CFC, aplicado semestralmente em todo território nacional e para aprovação é necessário o alcance de 50% dos pontos possíveis. (Resolução 1.486/15, art. 3º e 4º).

O Exame de suficiência é composto com questões objetivas, de múltipla escolha. No entanto, conforme disposto o artigo 7º o CFC, a critério, pode incluir questões com respostas dissertativas. Quanto ao conteúdo cobrado no exame, o artigo 6º dispõe que:

O Exame de Suficiência será composto de uma prova para os Bacharéis em Ciências Contábeis, obedecidas às seguintes condições e áreas de conhecimentos:
I. Contabilidade Geral; II. Contabilidade de Custos; III. Contabilidade Aplicada ao Setor Público; IV. Contabilidade Gerencial; V. Controladoria; VI. Teoria da Contabilidade; VII. Legislação e Ética Profissional; VIII. Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade; IX. Auditoria Contábil; X. Perícia Contábil; XI. Noções de Direito; XII. Matemática Financeira e Estatística; XIII. Língua Portuguesa.

A partir da Resolução nº 1.518/16 ficou revogado o artigo 12º da Resolução 1.486/2015 que definia um prazo para os aprovados no exame de Suficiência requerem o registro no conselho profissional. Desta forma os aprovados no exame a partir de 06 de dezembro de 2016 não terão um prazo limite para solicitarem o registro profissional, que antes era de dois anos.

Em relação ao Registro Profissional do Contador, este deve ser requerido junto ao CRC do domicílio que será exercida a profissão. Este registro profissional é dividido em duas categorias: a) Registro Originário; e b) Registro Transferido. O Registro Originário é o concedido pelo CRC da jurisdição do domicílio profissional aos bacharéis em Ciências Contábeis, ou seja, é atribuído na primeira solicitação de registro. O Transferido é concedido pelo CRC da jurisdição do novo domicílio profissional ao portador de Registro Originário, ou seja, é o registro atribuído aquele profissional que já exerce a profissão por meio da obtenção do Registro Originário e passa a atuar em outro domicílio profissional. (Resolução nº 1.494/15, art. 3º)

Segundo o artigo 4º da lei supracitada estes registros habilitam ao exercício profissional na jurisdição do CRC ao qual o profissional é filiado e ao exercício eventual ou

temporário em qualquer parte do território nacional, desde que estes não impliquem em alteração do domicílio profissional. A alteração do domicílio profissional deve ser solicitada quando o contador passar a exercer ou dirigir a totalidade ou a parte principal das suas atividades profissionais, seja como autônomo, empregado, sócio de organização contábil ou servidor público em local diferente do seu respectivo domicílio. (Resolução nº 1.494/2015, art. 2º, parágrafo único).

Para a solicitação do Registro Profissional é necessário à apresentação de alguns documentos e pagamento de taxas junto ao CRC, além de uma obrigação anual prevista no artigo 21º do Decreto-Lei 9.295/46 que preceitua “Os profissionais registrados nos Conselhos Regionais de Contabilidade são obrigados ao pagamento da anuidade. § 1º O pagamento da anuidade será efetuado até 31 de março de cada ano, devendo, no primeiro ano de exercício da profissão, realizar-se por ocasião de ser expedida a carteira profissional”. Os documentos requeridos para o registro profissional estão dispostos na Resolução nº 1.494/2015:

O pedido de Registro Originário será dirigido ao CRC com jurisdição sobre o domicílio profissional do contador por meio de requerimento, após a comprovação de recolhimentos das taxas de registro profissional, da Carteira de Identidade Profissional e da anuidade, instruído com: I – 2 (duas) fotos 3x4 iguais, recentes, de frente, coloridas e com fundo branco; e II – original e cópia, que será autenticada pelo CRC, dos seguintes documentos: a) diploma de conclusão do curso de Bacharelado em Ciências Contábeis devidamente registrado por órgão competente; b) documento de identidade; c) comprovante de regularidade com o serviço militar obrigatório para aqueles do sexo masculino e com idade inferior a 46 anos; d) título de eleitor; e) Cadastro de Pessoa Física (CPF); f) comprovante de endereço residencial recente; e g) aprovação no Exame de Suficiência.

Ao efetivar a solicitação de Registro junto ao CRC, o profissional receberá uma carteira profissional que substituirá o diploma ou o título de provisionamento para os efeitos legais, servirá de carteira de identidade e terá fé pública, conforme disposto no artigo 18º do Decreto Lei nº 9.295/46.

Em relação aos profissionais que possuem diploma universitário de Instituições estrangeiras o Decreto-lei nº 9.295/46 preceitua que “A concessão de Registro Profissional a contador com formação escolar no exterior ficará condicionada à apresentação de diploma revalidado pelo órgão competente no Brasil e à aprovação em Exame de Suficiência.” (Art. 32º). No caso de contador de outra nacionalidade que tenha visto temporário, o Registro Profissional terá validade condicionada àquela do visto de permanência, conforme disposto no parágrafo único do referido artigo.

No que tange a validação de diplomas expedidos por universidades estrangeiras, a

Portaria n° 22/16 do Ministério da Educação e Cultura (MEC) preceitua que “Os diplomas de graduação expedidos por universidades estrangeiras serão revalidados por universidades públicas que tenham curso do mesmo nível e área ou equivalente, respeitando-se os acordos internacionais de reciprocidade ou equiparação” (PORTARIA N° 22/16, Art. 7).

A duração desse processo de validação é previsto no artigo 6° da referida Portaria, que estabelece:

O pedido de revalidação/reconhecimento de diplomas de cursos superiores obtidos no exterior deverá ser admitido a qualquer data pela instituição revalidadora/reconhedora e concluído no prazo máximo de até cento e oitenta dias. § 1o A instituição revalidadora deverá, dentro do prazo previsto no caput, proceder ao exame do pedido, elaborar parecer circunstanciado, bem como informar ao requerente o resultado da análise, que poderá ser pelo deferimento total.

Neste contexto, a Resolução do CFC n° 1.494/15 é taxativa quanto ao exercício profissional Contábil. Em seu artigo 1° decreta que “Somente poderá exercer a profissão contábil, em qualquer modalidade de serviço ou atividade, segundo normas vigentes, o contador ou o técnico em contabilidade registrado em CRC”. Além disso, o inciso 1 do artigo 12° do Decreto-Lei 9.295/46 preceitua que “O exercício da profissão, sem o registro a que alude este artigo, será considerado como infração do presente Decreto-lei”.

Para atingir um dos objetivos desta pesquisa é necessário conhecer também os requisitos e procedimentos para o exercício profissional contábil dos outros países-membros do MERCOSUL. Dessa forma, o tópico seguinte abordará o exercício profissional na Argentina.

2.3.4.2 O Exercício Profissional Contábil na Argentina

Na Argentina, o exercício profissional Contábil é regido pela lei 20.488/73, que em seu artigo 1° preceitua (tradução nossa):

Em todo o território nacional o exercício das profissões de licenciatura em Economia, Contador Público, Licenciado em Administração, Atuário e seus equivalentes estão sujeitos ao que é prescrito pela presente lei e as disposições regulamentárias em vigor. Para tais fins, o registro nas respectivas matrículas dos Conselhos Profissionais do país é obrigatório de acordo com a jurisdição na qual o exercício é realizado.

É observável logo nas primeiras linhas do artigo mencionado, a presença do termo “Contador Público” que é o nome atribuído ao profissional Contábil na Argentina. Conforme

disposto acima, a lei supracitada dita os requisitos da profissão contábil. No seu artigo 1º é exigido o Registro no conselho profissional, que têm caráter obrigatório e condição principal para o exercício profissional no país. Este registro deve ser feito junto ao *Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal (CPCECF)* que por meio da Resolução CD nº 133/01, e suas alterações posteriores, instituiu os procedimentos para solicitação da matrícula profissional.

Os profissionais ao requerem o registro junto ao Conselho profissional devem apresentar, de forma presencial, a documentação necessária para o registro, como o diploma universitário e documento de identidade argentina, além do pagamento de taxas. Estes procedimentos estão apresentados de forma detalhada no artigo 2º da referida Resolução (tradução nossa):

Os egressos que solicitarem sua inscrição na matrícula deverão satisfazer os seguintes requisitos: a) No início do procedimento: • preencher pessoalmente o pedido de registro de acordo com o formulário oficial e assiná-lo juntamente com o formulário de Política de Proteção de Dados Pessoais. apresentar o diploma original cujo registro eles exigem e uma simples fotocópia da frente e verso em tamanho reduzido. Se tiver sido perdido, deverá apresentar uma cópia do mesmo ou um certificado emitido pela universidade concedente com legalização do Ministério da Cultura e Educação. Na sua ausência, prova suplementar adequada resultante de registros em órgãos públicos estaduais ou Conselhos Profissionais, com a legalização e endosso do Ministério da Cultura e Educação; apresentar um documento de identidade válido, indicando nome (s) e sobrenome (s) coincidentes com aqueles registrados no diploma ou no certificado suplementar. Os estrangeiros que tenham adquirido a nacionalidade argentina após a obtenção de seu diploma deverão apresentar a identificação emitida pela autoridade competente; • pagar as taxas de protocolo para cada registro cujo registro eles solicitem. • pagar o direito à prática profissional atual, se aplicável tire a foto e registre sua assinatura em formato digital; assinar a folha original do registro que foi atribuído, que será válido uma vez aprovado pelas autoridades, bem como o formulário de registro de assinatura para o setor de Controle Formal. b) Quando o Conselho de Administração aprovar a Resolução da inscrição: • retirar pessoalmente o cartão profissional que lhe será entregue pela área de Desenvolvimento Profissional, que o credencia como inscrito neste Conselho Profissional, apresentando documento de identidade e o diploma original; por sua vedação.

A documentação requerida para os profissionais que tenham obtido o diploma no exterior são dispostas no artigo 6º da referida resolução, que preceitua (tradução nossa):

Os titulares de diplomas estrangeiros revalidados ou equiparados devem acompanhá-los com:

- a) Título de escolas secundárias em original e fotocópia, ambos devidamente autenticados pelas autoridades educacionais do país de origem e autenticados pelo Ministério das Relações Exteriores, Comércio Internacional e Cultura, constando os detalhes das matérias aprovadas e os anos de estudos do ciclo completo cursado;
- b) título universitário e certificado analítico das matérias cursadas, bem como o ano de duração da carreira universitária, que provam ter cumprido os requisitos e tenha

conhecimento em amplitude e profundidade aos indicados nas respectivas disciplinas em universidades nacionais, legalizada bem como a alínea a) do presente artigo, tanto no original como na fotocópia;

c) Cópia da Resolução da Universidade que concedeu a revalidação ou da Resolução que, para o mesmo fim, tenha sido emitida pelo Ministério da Cultura e Educação da Nação com intervenção no título original. A assinatura do poder concedente deve ser legalizada perante o referido Ministério;

d) Ter residência permanente no país não inferior a 2 (dois) anos, salvo se o titular do diploma for de nacionalidade argentina. (RESOLUÇÃO CD N° 133/01, art. 6°).

Após a realização desses procedimentos, conforme disposto no artigo 64° da Lei n° 466/00, o registro profissional “será expedido no prazo de 30 (trinta) dias úteis da apresentação do requerimento” (tradução nossa). O referido artigo ainda menciona que no caso de profissionais que tenham obtido o diploma no exterior esse prazo pode ser prorrogado por mais trinta dias. Além das taxas mencionadas, após o registro no Conselho profissional, os profissionais habilitados devem pagar um direito anual do exercício profissional, que é proporcional a data do registro.

Outro requisito para o exercício profissional contábil é o diploma em Ciências Econômicas na área de Contador Público, conforme disposto no artigo 2°(tradução nossa):

As profissões referidas no artigo 1° só poderão ser exercidas por:

a) pessoas titulares de diplomas expedidos por Universidades Nacionais, sempre que seu outorgamento requeira estudos completos de ensino médio anteriores aos de caráter universitário;

b) pessoas com títulos habilitados, expedidos pelo Estado Nacional nas condições estabelecidas nas Leis 14.557, 17.604 e decretos regulamentados por Universidades Provinciais, sempre que o outorgamento de tais títulos requeira estudos completos de ensino médio, antes do de caráter universitário e que acreditem haver coberto requisitos e condições não inferiores aos distribuídos nas respectivas disciplinas nas universidades nacionais;

Nota-se que a referida lei dispõe também sobre a profissão de Economista, Administrador e Atuário, esta particularidade é justificada pelo fato dos estudos dessas profissões e a de Contador Público ser aplicados de forma unificada nos ciclos iniciais na universidade, questão que será abordada no tópico.

No que tange ao exercício profissional contábil dos estrangeiros⁷ a referida lei, ainda em seu artigo 2°, preceitua que estes precisam ter o diploma validado por uma universidade nacional, desde que preencha todos os requisitos exigidos para tal. Um desses requisitos é conforme disposto no artigo 2° da lei mencionada é “Ter uma residência continuada no país não menos que 2 anos, salvo que o titular do diploma seja argentino”.

⁷ Para contexto dessa pesquisa o termo “estrangeiro” refere-se ao profissional contábil que não possua a nacionalidade do país estudado e que tenham obtido o diploma em universidade do exterior

Em suma, conforme preceituado pelas leis mencionadas, os requisitos para o exercício profissional contábil são dois: a) Título universitário equivalente; e b) Registro profissional no Conselho correspondente. Neste sentido, podemos apresentar de forma direta e resumida estes requisitos utilizando-se do texto do artigo 5º da Lei nº 20.488/73 que preceitua “só poderão oferecer serviços profissionais os graduados em ciências econômicas quando possuírem, além do título de habilitação, matrícula no órgão competente” (tradução nossa).

Agora que já foram abordados os requisitos e procedimentos para o exercício profissional na Argentina, e considerando o objeto de estudo deste trabalho, o tópico a seguir apresentará esses aspectos da profissão contábil no Paraguai.

2.3.4.3 O Exercício Profissional Contábil no Paraguai

No Paraguai é previsto na Lei nº 371/72, especificamente no seu artigo 1º, o exercício da profissão contábil para graduados universitários que possuam o título de graduado em Ciências Contábeis e Administrativas, Ciências Contábeis e Contabilidade e Administração. Esta lei não preceitua de forma objetiva e clara a respeito dos requisitos conforme disposto no artigo 1º mencionado acima.

Além disso, esta lei não prevê a vinculação a um conselho profissional como premissa para o exercício profissional no país. No entanto existem algumas situações previstas em lei que criam a obrigatoriedade do Registro profissional. A Resolução nº 499/04 do Instituto Nacional de Cooperativismo (INCOOP) preceitua, conforme disposto no tópico 9.5 do anexo da referida resolução, o registro dos Auditores independentes no Conselho profissional como condição para contratá-los. Outra situação que exige o registro profissional é a tratada na Resolução nº 01/07 do Banco Central do Paraguai, que segundo o *Colegio de Contadores del Paraguay* (CCPY) estabelece que as Demonstrações Financeiras de Bancos e demais instituições financeiras devem ser elaboradas por Contador ou equivalente com registro no Conselho profissional. E conforme dispõe a Resolução nº 253/11 da *Secretaría de Prevencion de lavado de Dinero o Bienes* (SEPRELAD) a aprovação do registro de especialistas só é feita mediante inscrição profissional qualificada.

Neste contexto os profissionais nacionais ou estrangeiros não possuem a obrigatoriedade do registro profissional, exceto os profissionais que se enquadrem nas situações citadas acima. Este registro é feito mediante o pagamento de uma taxa anual. Caso um profissional contábil de outra nacionalidade necessite ou opte pelo registro no conselho profissional é preciso comprovar residência legal no país superior a três anos.

Para realizar o registro profissional do Contador Público é necessário apresentar (tradução nossa):

Formulário de Solicitação à Associação de Contadores do Paraguai;
 Duas fotos tipo passaporte; *Curriculum Vitae*;
 Fotocópia autenticada por cartão de identificação;
 Fotocópia autenticada pelo Diploma ou Diploma Universitário, frente e verso, carimbado pela Faculdade que o emitiu ou, se aplicável, se for um Título emitido pelas Escolas de Comércio (Plano Antigo);
 Fotocópia autenticada pelo escritório do Certificado de Estudos endossado pela Faculdade que o emitiu;
 Certificado do Cadastro Único de Contribuintes (RUC); ou na sua ausência Certificado de não ser contribuinte;
 Certificado de Cumprimento Tributário;
 Certificado de antecedentes policiais;
 Certificado de antecedentes judiciais;
 Os estrangeiros devem apresentar fotocópias simples do certificado de residência legal no país não inferior a 3 anos e o título de origem aprovado ou revalidado pela Universidade Nacional de Assunção. (CCPY, 2015)

Além das condições mencionadas, todas as pessoas físicas e jurídicas, seja nacional ou estrangeira, que prestem serviço no território nacional estão obrigadas a se inscreverem no *Registro de Prestadores de Servicios* (REPSE). Os prestadores de serviços de contabilidades estão enquadrados na seção B n° 862 da Lista de Classificação Setorial dos Serviços do *Ministerio da Industria y Comercio* (MIC). A obrigatoriedade foi criada pelo MIC por meio do artigo 3° do Decreto n° 6.866/11, além disso, a Resolução n° 1.546/15 prevê no artigo 12° a aplicação de multa para os prestadores de serviços que não estiverem cadastrados no REPSE e para quem contratar os serviços dos prestadores sem este registro. Em síntese, os profissionais nacionais e estrangeiros devem cumprir os seguintes requisitos para o exercício profissional no Paraguai:

Para inscrição no REPSE o artigo 5° da Resolução 1.546/15 do MIC consta a seguinte exigência (tradução nossa):

- a) Cópia do registro ou título universitário ou técnico. No caso em que o Prestador de Serviços não possuir o título universitário ou título técnico, apresentar um documento certificando seu status como prestador de serviços.
 - b) Cópia da carteira de identidade civil e, no caso de estrangeiros, cópia do cartão de residência temporária ou permanente.
 - c) Cópia da patente municipal.
 - d) Cópia de fatura comercial.
 - e) No caso de subcontratos, apresentar uma cópia do Contrato de Trabalho e os REPSE de subcontratados.
 - f) Pedido de registro que tem o caráter de uma declaração juramentada a pessoa jurídica responsável pela empresa (Formulário).
- * No caso de ser estrangeiro, os títulos referidos na subsecção a) devem ser aprovados e / ou revalidados perante as instituições competentes.

Conforme descrito pela transcrição traduzida da lei, o registro no conselho profissional não é exigido para a inscrição no REPSE, o prestador de serviços pode optar pela apresentação do título universitário, sendo que no caso de título universitário estrangeiro o mesmo deve estar validado por instituição competente. A inscrição no REPSE é gratuita, conforme disposto na Resolução 554/14 e pode ser realizada de forma online, mediante formulário eletrônico disponível no *site* do MIC, ou presencialmente no endereço do órgão em Assunção.

Por último, mas não menos importante, e em conformidade com o objeto de estudo desta pesquisa, o tópico a seguir apresentará os requisitos e procedimentos necessários para o exercício profissional contábil no Uruguai.

2.3.4.4 O Exercício Profissional Contábil no Uruguai

No Uruguai não existe uma lei específica que preceitua sobre o exercício profissional do Contador. No estatuto do conselho profissional da categoria, denominado de *Colegio de Contadores, Economistas y Administradores Del Uruguay* (CCEAU), em seu artigo 1º consta (tradução nossa):

É constituído o Colégio de Contadores, Economistas e Administradores do Uruguai (doravante CCEAU), que será composto pelos profissionais universitários, com diploma obtido em cursos superiores da Universidade da República e com os graduados de outras Universidades com o título profissional em Contabilidade, Economia e Administração e disciplinas afins, desde que este título seja legalmente reconhecido na República Oriental do Uruguai [...]

Este artigo não estabelece requisitos claros para o exercício profissional no país, contudo, o presente artigo versa que o CCEAU será constituído por profissionais que tenham o título universitário em Contabilidade, e áreas afins, legalmente reconhecidos por órgão competente nacional. O Uruguai não possui ainda nenhuma legislação que crie a obrigatoriedade da afiliação no CCEAU para o exercício da profissão.

O Pronunciamento nº 12/97 do CCEAU dispõe que uma das regras relativas ao exercício profissional do Contador nas áreas de assessoramento tributário é possuir grau profissional como Contador Público, Bacharel em Administração ou similar emitido pela Universidade da República ou revalidação, no caso de estrangeiros, concedida pela universidade correspondente. Além disso, a instituição universitária que realiza a revalidação

dos diplomas estrangeiros possui como um dos requisitos a permanência no país em período superior a três anos.

Um requisito obrigatório para o exercício profissional Contábil no Uruguai é disposto na Lei nº 17.738/2004, que no artigo 50º prevê a obrigatoriedade da filiação de profissionais para o exercício da profissão no país na *Caja de Profissionais Universitario*. Neste artigo consta que “O sistema de afiliação é obrigatório e permanente, continua ao longo da vida devendo ou não manter-se ativo para exercer uma ou mais, simultâneas ou sucessivas, profissões ou mesmo que tenha afiliação com outros institutos de previdência social” (tradução nossa).

Este órgão é uma mistura de conselho profissional com fundo de previdência das profissões com título universitário. Os afiliados recebem uma licença para trabalhar na sua profissão por meio do pagamento de uma cota mensal que também funciona como aporte para a aposentadoria. Essa afiliação é compulsória tanto para nacionais quanto para estrangeiros, e deve ser feita nos prazos legais estabelecidos no artigo 51º (tradução nossa):

(Obrigações dos graduados) - Os graduados devem comparecer no prazo de noventa dias após a conclusão do curso de estudos com o certificado provisório de graduação [...]. No caso de profissionais que não estão qualificados para a prática por questões de titulação, o prazo referido começará a correr desde a emissão da documentação de habilitação.

Caso o profissional Contábil queira se filiar ao conselho profissional, os procedimentos para concessão de matrícula é relativamente simples, conforme site do CCEAU é necessário: a) preencher um formulário com informações pessoais; b) Anexar fotocópia do título universitário, do recibo da *Caja de Profissionais*, do documento de identidade e carta de solicitação para ingresso na instituição; c) Enviar por email os dados para pagamento da taxa a periodicidade do pagamento e aguardar resposta por email.

Levando em consideração os objetivos propostos para esta pesquisa, faz-se necessário conhecer a formação acadêmica destes profissionais, tendo em vista que os conhecimentos adquiridos em sala de aula são essenciais para o bom exercício da profissão contábil. Dessa forma, o tópico seguinte abordará a temática mencionada.

2.3.5 A Formação Acadêmica do Profissional Contábil

A formação acadêmica dos profissionais é um elemento imprescindível para a criação de um bom profissional para o mercado. Nesse sentido, este tópico tratará sobre os aspectos dos Cursos de Ciências Contábeis ou equivalentes do Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

No Brasil, A Lei nº 9.394/96 estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Em seu artigo 43º estabelece que:

A educação superior tem por finalidade:

I - estimular a criação cultural e o desenvolvimento do espírito científico e do pensamento reflexivo;

II - formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para a inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira, e colaborar na sua formação contínua;

III - incentivar o trabalho de pesquisa e investigação científica, visando o desenvolvimento da ciência e da tecnologia e da criação e difusão da cultura, e, desse modo, desenvolver o entendimento do homem e do meio em que vive;

IV - promover a divulgação de conhecimentos culturais, científicos e técnicos que constituem patrimônio da humanidade e comunicar o saber através do ensino, de publicações ou de outras formas de comunicação;

V - suscitar o desejo permanente de aperfeiçoamento cultural e profissional e possibilitar a correspondente concretização, integrando os conhecimentos que vão sendo adquiridos numa estrutura intelectual sistematizadora do conhecimento de cada geração;

VI - estimular o conhecimento dos problemas do mundo presente, em particular os nacionais e regionais, prestar serviços especializados à comunidade e estabelecer com esta uma relação de reciprocidade;

VII - promover a extensão, aberta à participação da população, visando à difusão das conquistas e benefícios resultantes da criação cultural e da pesquisa científica e tecnológica geradas na instituição.

Além disso, a referida lei trata define a modalidade dos cursos ofertados, a duração do ano letivo, etc. Já a forma de ingresso no Ensino Superior é definida pelo Decreto nº 68.908/71 que preceitua em seu art. 1º que “A admissão aos cursos superiores de graduação será feita mediante classificação, em Concurso Vestibular, dos candidatos que tenham escolarização completa de nível colegial, ou equivalente”, ou seja, é necessária a aprovação em um exame para que os interessados ingressem em um curso Superior. Este exame funciona da seguinte forma:

O Concurso Vestibular far-se-á rigorosamente pelo processo classificatório, com o aproveitamento dos candidatos até o limite das vagas fixadas no edital, excluindo-se o candidato com resultado nulo em qualquer das provas.

Parágrafo único. A classificação dos candidatos far-se-á na ordem decrescente dos resultados obtidos no Concurso Vestibular, levando-se em conta a sua formação de grau médio e sua aptidão para prosseguimento de estudos em grau superior. (Decreto Nº 9.394/96, art. 2º).

Quanto ao Curso Superior de Ciências Contábeis, este é regido pela Resolução CNS/CES nº 10 que trata sobre os aspectos referentes às características do profissional, os assuntos que devem ser ensinados nas universidades, etc. No seu artigo 5º preceitua que:

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais observadas o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

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

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

III - Conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade.

Dessa forma, os conteúdos exigidos criarão condições para que os o futuro profissional seja capacitado para compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização. Além de apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais, entre outras, e ainda demonstrar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação (RESOLUÇÃO CNE/CES nº10, art. 3º).

Segundo Carneiro et al. (2008, p. 12) a resolução apresenta as disciplinas do Curso de Ciências contábeis divididas em três eixos que perfazem um total de 3 mil horas. Estas horas estão distribuídas em: a) 2.640 horas em conteúdo Curricular; b)180 horas de Estágios; 120 horas em Trabalho de Conclusão de Curso; e 60 horas em Atividades Complementares.

Na Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB), instituição na qual a pesquisadora estuda, e razão esta que motivou a escolha para a discussão dos assuntos referentes ao Curso de Ciências Contábeis, o referido curso possui a duração de cinco anos. E o currículo do curso de Ciências Contábeis vigente na UESB segue as premissas estabelecidas pela Resolução mencionada, possuindo 49 (quarenta e nove) disciplinas, sendo quatro de caráter optativo e quarenta e cinco de caráter obrigatório. A matriz curricular da referida universidade é apresentada na Ilustração 2:

Ilustração 2. Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da UESB;

PRIMEIRO SEMESTRE	Introdução à Filosofia Introdução à Sociologia Contabilidade Introdutória I Ética Geral e Profissional Português Instrumental	SEXTO SEMESTRE	Auditoria Geral Contabilidade Tributária Contabilidade Governamental Administração de Materiais Legislação Social e Direito do Trabalho
SEGUNDO SEMESTRE	Tópicos de Informática Instituições de Direito Público e Privado Contabilidade Introdutória II Introdução à Administração Matemática	SETIMO SEMESTRE	Teoria da Contabilidade Análise de Balanços Planejamento Contábil Tributário Contabilidade Agropecuária Orçamento Empresarial
TERCEIRO SEMESTRE	Psicologia Aplicada à Contabilidade Direito Empresarial Contabilidade Comercial Introdução à Economia Matemática Comercial e Financeira	OITAVO SEMESTRE	Pesquisa Científica em Contabilidade Auditoria Empresarial Controladoria Contabilidade Avançada Elaboração e Análise de Projetos
QUARTO SEMESTRE	Métodos e Técnicas de Pesquisa Direito Administrativo Contabilidade de Custos Estudo das Demonstrações Contábeis Teoria Econômica	NONO SEMESTRE	Estágio Supervisionado-Ciências Contábeis Perícia Contábil e Arbitragem Auditoria Governamental Optativa I
QUINTO SEMESTRE	Estatística Aplicada Direito Tributário Análise de Custos Contabilidade de Prestação de Serviços Orçamento Público	DÉCIMO SEMESTRE	Trabalho de Conclusão de Curso Laboratório Contábil Optativa II Optativa III Optativa IV

Fonte: Site da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (2018)

Apesar de seguir as condições estabelecidas na Resolução supracitada, o currículo do curso necessita de alguns ajustes a fim de atender as necessidades dos futuros profissionais e do mercado de trabalho. Neste sentido, a UESB implantará uma nova matriz curricular, cujo processo está em fase de tramitação e ainda não foi divulgado.

Ao concluir o Curso Superior de Ciências Contábeis, conforme previsto na Resolução CNS/CES nº 10/04 o estudante terá capacidade de exercer sua profissão, demonstrando visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil, elaborando pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, além de exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante a sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania.

Ademais, ao concluir o curso é obtido o título de Bacharel em Ciências Contábeis,

somente após a aprovação no Exame de Suficiência e registro no conselho, que o futuro profissional estará habilitado para exercer legalmente sua profissão e ser denominado de Contador, ou termo equivalente.

No Brasil até o ano de 2015 existiam cursos técnicos de nível médio, com duração de dois anos, que possibilitam aos alunos destes o direito ao exercício da profissão, mediante registro no conselho profissional. No entanto, a Lei 12.249/2010, que alterou o Decreto-Lei nº 9295/46 preceitua que os registros de técnicos em contabilidade só seriam aceitos até 01 de junho de 2015, após esse período somente poderia solicitar o registro os profissionais detentores do título universitário de Ciências Contábeis. Desta forma, os profissionais de nível médio que concluíram seu curso após o período citado não podem exercer legalmente a profissão contábil, porém os que Técnicos em Contabilidade que já possuíam o registro no Conselho, podem continuar a exercer a profissão normalmente.

Na Argentina o Ensino Superior é regido pela Lei nº 24.521/95 que preceitua as regras para o funcionamento desta modalidade de ensino. Em seu artigo 7º consta (tradução nossa):

Todas as pessoas que cursarem o ensino médio podem ingressar de maneira livre e irrestrita no ensino de graduação no ensino superior. Excepcionalmente, aqueles com mais de vinte e cinco (25) anos que não cumpram com esta condição, poderão entrar, desde que demonstrem, através das avaliações que as províncias, a Cidade Autônoma de Buenos Aires ou as universidades onde for apropriado estabelecer, que tenham preparação ou experiência de acordo com os estudos que pretendem iniciar, bem como com habilidades e conhecimentos suficientes para concluí-los com êxito.

O ingresso no Ensino Superior na Argentina é gratuito, tanto nas universidades públicas quanto nas particulares, e não existe nenhum processo seletivo. No entanto, todos os estudantes passam por um curso de nivelamento estabelecido por cada instituição. Este curso de nivelamento é denominado de Ciclo Básico Comum e conforme a Resolução nº 3421/88 do Conselho Superior da Universidade de Buenos Aires (UBA) “O ciclo básico comum constitui o primeiro ciclo de estudos universitários e é um requisito para o segundo ciclo a ser cursado na faculdade. O primeiro ciclo é o que habilita o estudante a cursar a carreira escolhida” (Art. 1º, tradução nossa).

O artigo 2º da Resolução mencionada preceitua que este ciclo possui natureza formativa e conteúdos de nível universitário. Além disso, possui o objetivo de desenvolver a formação básica do aluno e promover a orientação gradual e flexível do aluno na sua escolha profissional. De acordo com o Artigo 5º adicionalmente ao estudo das disciplinas relativas ciclo de estudos é ofertado oficinas de orientação vocacional, *workshops* de metodologia de estudo objetivando a resolução de problemas de aprendizagem e oficinas livres que tratará

sobre assuntos de interesse para a educação básica do mundo.

Ao ser aprovado no ciclo básico e escolher sua profissão, o estudante recebe um Certificado de estudos gerais e migra para o ciclo profissional que possui as disciplinas específicas para o exercício da profissão escolhida. O Curso de Ciências Contábeis, denominado no país de Curso de Contador Público, integra a Faculdade de Ciências Econômicas junto com os Cursos de Economia e Administração e o Ciclo Básico Comum é feito de forma unificada para estes cursos (UBA, 2018, tradução nossa).

Levando em consideração que a Universidade de Buenos Aires (UBA) é uma das mais conceituadas do país, a pesquisadora utilizará o currículo do Curso de Contador Público da referida instituição para atingir os objetivos propostos por este estudo. Nessa instituição de ensino o curso para a carreira de Contador Público possui a duração de cinco anos e meio, considerando o Ciclo Básico Comum, que perfazem um total de 2.808 horas. A matriz curricular do curso está disponível na Ilustração 3, a seguir (tradução nossa):

Ilustração 3. Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Buenos Aires – UBA

CICLO DE FORMAÇÃO GERAL	PRIMEIRO PERÍODO	
	Análise Matemática I; Economia; Sociologia; Metodologia de Ciências Sociais; Álgebra; História Econômica e Social Geral;	
CICLO PROFSSIONAL	SEGUNDO PERÍODO	
	Teoria da Contabilidade; Estatísticas I; História Econômica e Social Argentina; Microeconomia; Instituições de Direito Público; Administração Geral.	
	Instituições de Direito Privado; Sistemas Administrativos; Tecnologia da informação; Cálculo Financeiro; Macroeconomia e Política Econômica; Administração Financeira; Sistemas Contábeis; Contabilidade Patrimonial; Sistemas de Custos; Direito Trabalhista e Previdenciário;	Auditoria; Teoria e Técnica Tributária; Teoria e Técnica Tributária II; Desempenho profissional judicial; Direito Econômico I; Direito Econômico II; Seminário de Integração e Aplicação; Gestão e Custos para Contadores; Optativa ou eletiva I,. Optativa ou eletiva II.

Fonte: *Site* da Universidade de Buenos Aires (UBA, 2018)

O sistema de educação no Paraguai é regido pela Lei n° 1264/98 que versa sobre os princípios gerais da educação nacional, além disso, preceitua que (tradução nossa):

O Estado garantirá o direito ao aprendizado e a igualdade de oportunidades de acesso ao conhecimento e aos benefícios da cultura humanista, de ciência e tecnologia, sem qualquer discriminação. Garantirá igualmente a liberdade de ensino, sem outros requisitos além da adequação e integridade ética, direito à educação religiosa e pluralismo ideológico. (LEI N° 1264/98, art. 3).

Assim como acontece na Argentina o acesso ao Ensino Superior no Paraguai é gratuito, sem nenhum tipo de discriminação, tendo apenas que passar por um período de integração à universidade. Este período é denominado de Ciclo Geral de Formação, que contém disciplinas generalísticas, após isso se segue para o Ciclo Profissional que dispõe de disciplinas específicas da carreira escolhida.

Neste sentido, Kraemer (2004) afirma “em várias conferências interamericanas de contabilidade se tem definido que a formação de graduação do contador deve ser generalista e integral. Esta formação se poderá obter mediante uma combinação harmônica das matérias profissionais com as de respaldo”.

Quanto ao plano de estudos dos cursos superiores ofertados pelas universidades, a Constituição do Paraguai determina que (tradução nossa):

O principal objetivo das universidades e dos institutos superiores será a formação profissional superior, pesquisa científica e tecnológica, além de extensão universitária. As universidades são autônomas. Eles estabelecerão seus estatutos e formas de governo e elaborarão seus planos de estudo de acordo com a política educacional e os planos nacionais de desenvolvimento. (CONSTITUIÇÃO NACIONAL DO PARAGUAI, art. 79)

No Paraguai, a Educação Superior é regulamentada pela Lei n° 4.995/13 que estabelece (tradução nossa):

Os cursos de graduação terão duração mínima de 4 (quatro) anos e 2700 (duas mil e setecentos) horas de duração. De acordo com os padrões internacionais atuais, as carreiras podem ter uma duração de 5 (cinco) a 6 (seis) anos. Essas carreiras concedem o título correspondente à profissão; e conhecimento acadêmico das disciplinas (Art. 63).

O Curso de Ciências Contábeis no Paraguai é estabelecido nas Faculdades de Ciências Econômicas (FCE) e possui a denominação de “Contaduría Pública”. Ademais, o curso se desenvolve de forma integrada com os Cursos de Economia e Administração, ou seja, as disciplinas que compõe o Ciclo Geral de Formação são iguais para os três cursos. Baseando-se no Currículo do Curso para Contador Público da Universidade Nacional de Assunção, que

foi aprovado pela Resolução (CS) nº 10/16, a matriz curricular do referido curso apresenta a seguinte composição (tradução nossa):

Ilustração 4- Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Nacional de Assunção - UNA⁸

Primeiro Semestre	Microeconomia Direito Privado Sociologia Contabilidade Financeira Matemática I	Sexto Semestre	Organização, Sistemas e Métodos Finanças de Empresas Tributação II Administração do Orçamento Público Informática Aplicada
Segundo Semestre	Macroeconomia Inglês I Teoria da Administração Relações Humanas e Comunicação Ética Abertura de Empresas	Sétimo Semestre	Contabilidade de Gestão Contabilidade Financeira IV Contabilidade Governamental Auditoria I Mercado de Capital
Terceiro Semestre	Inglês II Contabilidade Financeira II Tributação I Organização e Administração de Empresas Matemática II	Oitavo Semestre	Organização, Sistemas e Métodos II Contabilidade de Gestão II Contabilidade Financeira V Desenho de Sistemas de Informação Auditoria em Informática
Quarto Semestre	Administração de Pessoas <i>Marketing</i> Matemática III Abertura de Empresas II Regime Legal das Empresas Tecnologia da Informação e Comunicação	Nono Semestre	Empreendedorismo I Seminário de Investigação Aplicada I Auditoria II Auditoria Governamental Contabilidade de Gestão III
Quinto Semestre	Metodologia e Técnica de Pesquisa Contabilidade Financeira III Direito do Trabalho Falência das empresas Estatística	Décimo Semestre	Empreendedorismo II Contabilidade Financeira VI Exercício Profissional Auditoria III Seminário de Investigação Aplicada II

Fonte: Disponível no site da Instituição (UNA, 2018)

Na FCE da instituição de ensino mencionada, o curso para Contador possui a duração de 3.612 horas e funciona nos três turnos, e ao final deve possuir conhecimento suficiente para exercer sua profissão. De acordo com o Modelo Nacional de Acreditação da Educação Superior (ANEAES, 2014, p. 6) o futuro profissional deve possuir:

Um sólido conhecimento científico e técnico, além de uma formação integral que lhe permite elaborar informações financeiras de empresas, entidades públicas e organizações não governamentais para tomada de decisões; também se adaptando a cenários econômicos, financeiros, empresariais e sociais. Além disso, tem capacidade para empreender, aconselhar, gerir o seu próprio negócio e antecipar mudanças no ambiente nos níveis nacional, regional e internacional.

⁸ As disciplinas dos dois primeiros semestres fazem parte do Ciclo Geral de Formação e estão de acordo com Plano de Estudos de 2012.

No Uruguai a Lei nº 18.437/08 que versa sobre a Educação Nacional pouco se fala sobre Ensino Superior. O Uruguai possui a particularidade de possuir apenas uma universidade pública que é a Universidade da República do Uruguai (UdelaR) que em sua Lei Orgânica dispõe que “A Universidade será responsável pela educação pública superior em todos os níveis da cultura, educação artística, e habilitação para o exercício das profissões científicas e o exercício de outras funções que a lei lhe confia” (LEI nº 12.549/58, art. 2º, tradução nossa).

O Curso de Contabilidade da UdelaR possui a duração de quatro anos, sendo dividido em oito semestres, e contabilizado de acordo com os créditos de cada disciplina. Desta forma, para concluir o referido curso é necessário ter somado 360 créditos, incluindo disciplinas obrigatórias e optativas, sendo que esta última é ofertada a partir do segundo semestre. Além disso, é necessário respeitar os créditos mínimos exigidos por área, conforme abaixo (tradução nossa):

Quadro 4 – Créditos Mínimos Exigidos pela Universidade da República do Uruguai para a Carreira de Contador

<u>AREA</u>	<u>CRÉDITO MÍNIMO EXIGIDO</u>
<u>CONTABILIDADE</u>	<u>130</u>
<u>ECONOMIA</u>	<u>30</u>
<u>DIREITO</u>	<u>50</u>
<u>ADMINISTRAÇÃO</u>	<u>20</u>
<u>MÉTODOS QUANTITATIVOS</u>	<u>40</u>
<u>CIÊNCIAS SOCIAIS E</u>	<u>20</u>
<u>HUMANÍSTAS</u>	
<u>ATIVIDADES INTEGRADAS</u>	<u>20</u>
<u>DICIPLINAS OPCIONAIS</u>	<u>30</u>
<u>LIVRES</u>	

Fonte: Site da UdelaR (2018)

A matriz curricular do referido curso faz parte do Plano de Estudos 2012, aprovado pela Resolução nº 104/11 e não considerando as disciplinas optativas, apresenta a seguinte estrutura (tradução nossa):

Ilustração 5- Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade da República do Uruguai - UdelaR⁹

⁹ Essa ilustração não considera as disciplinas optativas, no entanto elas podem ser consultadas no endereço:

Primeiro Semestre	<p>Conceitos Contábeis Administração e Gestão de Organizações I Introdução à Microeconomia Cálculo I / A</p>	Quinto Semestre	<p>Modelos e Sistemas de Custos Direito Tributário Ética e Prática Profissional</p>
Segundo Semestre	<p>Contabilidade Geral I Direito Civil Economia Descritiva Álgebra Linear Cálculo I / B</p>	Sexto Semestre	<p>Contabilidade Superior I Controle interno Direito público</p>
Terceiro Semestre	<p>Contabilidade Geral II Direito Comercial Processos e Sistemas de Informação Matemática Financeira</p>	Sétimo Semestre	<p>Auditoria I Imposto I Finanças Corporativas</p>
Quarto Semestre	<p>Contabilidade Geral II Legislação Trabalhista e Seguridade Social Direito Societário Introdução as Estatísticas</p>	Oitavo Semestre	<p>Empreendedorismo I Seminarío de Investigación Aplicada I Auditoria II Auditoria Governamental Contabilidade de Gestão III</p>

Fonte: Disponível no site da Instituição (UdelaR, 2018)

2.3.6 A Regulamentação da Profissão Contábil nos Países-membros do MERCOSUL

De acordo com o Ministério do Trabalho e Emprego do Brasil (MTE) uma profissão só é regulamentada quando atende uma série de requisitos previstos em lei. Um desses requisitos é o reconhecimento de que o exercício da profissão está vinculado ao interesse público. Além disso, é necessária uma lei, de iniciativa do Congresso Nacional, que conste as atribuições e deveres dos profissionais, estabeleça critérios de qualificação profissional e esteja previsto na referida lei a fiscalização do seu exercício.

A profissão contábil no Brasil é regulamentada pelo Decreto-Lei 9.295/46 que normatiza o exercício profissional ao estabelecer um conjunto de regras para atividade desta profissão. Em conformidade com os fundamentos de regulamentação previstos pelo MTE, o referido decreto cria um conselho profissional da categoria que possui a competência legal de fiscalizar a atividade profissional contábil:

A fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e técnicos em contabilidade, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de

Contabilidade a que se refere o art. 1º. (Decreto-Lei nº 9.295, art. 2º)

Além disso, o artigo 10º em sua alínea c preceitua que uma das atribuições dos Conselhos Regionais é “fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada”. O referido decreto também dispõe sobre as atribuições profissionais, em seu artigo 25º consta:

São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extrajudiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

O Decreto mencionado também estabelece critérios para o exercício profissional, conforme disposto no artigo 12º institui requisitos para o exercício legal da profissão e que conforme já mencionado neste capítulo, é imprescindível o título acadêmico correspondente, a aprovação em um exame, e o registro, obrigatório, no Conselho Regional de Contabilidade. Todas as condições previstas no Decreto-lei supracitado, a natureza de criação da norma mencionada, entre outros aspectos fazem da prática contábil uma profissão devidamente regulamentada no país.

Na Argentina, a profissão contábil também é regulamentada tendo em vista que a Lei nº 20.488/73 normatiza o exercício profissional contábil ao delegar ao Conselho Profissional de Ciências Econômicas a competência de “Assegurar que os princípios de ética que regem a prática profissional das ciências econômicas sejam atendidos; [...] Prosseguir e lutar pelos meios legais ao seu alcance, o exercício ilegal da profissão; [...] Aplicar correções disciplinares por violação de códigos de ética e tarifas” (Lei nº 20.488, art. 21, tradução nossa). Dessa maneira, a norma estabelece critérios de fiscalização do exercício profissional e adicionalmente estipula punições ao descumprimento dos seus termos, conforme previsto no seu artigo 22º (tradução nossa):

A correção disciplinar que cada Conselho Profissional aplicará aos seus inscritos consistirá em:

1. Aviso
2. Aviso particular.
3. Aviso público.
4. Suspensão no exercício da profissão de Um (1) ano.
5. Cancelamento de registro.

Ademais, o artigo 8º da mencionada lei estabelece que (tradução nossa):

Pessoas sem ter certificado de autorização, nas condições estabelecidas por esta Lei para exercer qualquer das profissões reguladas pela presente, ou que tenha sido cancelada a inscrição como um resultado de sanções previstas pelos conselhos profissionais e a pessoas que oferecem serviços inerentes a tais profissões sem possuir título de qualificação para isso, sofrer penalidades de um (1) mês a 1 (um) ano de prisão, sem prejuízo das penalidades e sanções estabelecidas outras leis.

A mencionada lei também estabelece os requisitos para o exercício profissional, dispostos nos seus artigos iniciais. E, em seu artigo 13º estabelece as atribuições que o Contador Público pode exercer, considerando a *expertise* adquirida na graduação. Este profissional precisa ter capacidade técnica para realizar a elaboração, análise e projeção de demonstrações financeiras, orçamento, custos e impostos em todo tipo de entidade e a sua organização contábil. Também é exigido a capacidade de elaboração e implementação de políticas, sistemas, métodos e procedimentos de trabalho administrativo-contábil, promover a solução de problemas. Além da apresentação com a sua assinatura de demonstrações financeiras de bancos ou de qualquer outra entidade e outras competências previstas na lei.

Distintivamente do Brasil e da Argentina, no Paraguai ainda não existe uma lei específica que cumpra os requisitos descritos no início deste tópico. O exercício da profissão de Contador Público é previsto na Lei nº 371/72 que por meio do seu artigo 1º autoriza o desempenho das atividades profissionais para os que possuem o grau universitário de Licenciado em Ciências Contábeis e Administrativas, em Contabilidade ou grau equivalente. Além disso, no artigo 2º da referida lei, constam as funções que estes profissionais podem exercer em entidades públicas (tradução nossa):

- a) Organização e planejamento contábil; b) Estudo de viabilidade; c) Administração de falências; d) Análise e certificação de demonstrações financeiras; e) Contabilidade; f) Revisão e certificação contábil de transações de valores mobiliárias; g) Assessoria em assuntos contábeis; h) Assessoria em matéria tributária; i) Interpretação de balanços, manifestação de ativos e gráficos de desempenho da empresa; j) Liquidação de sinistro de seguro; k) Avaliação de bens econômicos em geral; l) Perícia em bolsas de valores, em operações de arquivamento dos depósitos gerais e arbitragens de natureza comercial em geral; ll)

Trabalhos contábeis e administrativos em chamadas para credores e falências; m) Elaboração e subscrição de projetos para a partilha de bens em processos sucessórios a pedido do representante legal; n) auditoria contábil.

No entanto, a lei supracitada não prevê a fiscalização do exercício da profissão e nem as penalidades para o exercício da atividade contábil sem cumprimento dos requisitos necessários, citados no artigo 1º da referida lei. A mesma, também, não preceitua a respeito dos Conselhos Profissionais da categoria e conseqüentemente não menciona sobre a obrigatoriedade de filiação. Todavia, a lei nº 1.034/77 que versa sobre a regulamentação da atividade comercial, menciona em seu artigo 77º que caso as empresas comerciais tenham que registrar seus livros contábeis nas situações previstas em lei, este deve ser feito por Contador registrado. Existem outras situações previstas em lei, outrora mencionadas, que exigem do profissional contábil o registro no seu respectivo Conselho Profissional, é o caso, por exemplo, dos auditores independentes e os contadores de instituições financeiras.

Em suma, considerando os critérios fundamentais e requisitos para a regulamentação de uma atividade profissional, a profissão de Contador pode ser classificada como uma profissão não regulamentada no Paraguai.

Similarmente ao que acontece no Paraguai, no Uruguai a profissão contábil não é regulamentada, considerando os critérios descritos acima, pois não há, ainda, uma legislação que estabeleça regras claras acerca dos requisitos para o exercício profissional, suas atribuições e outros aspectos pertinentes. Na Lei nº 12.802/60 é mencionado rapidamente acerca do profissional contábil, em seu artigo 115º consta (tradução nossa):

As organizações públicas não processarão qualquer saldo, prestação de contas ou demonstrações financeiras de Contadores públicos que não possuam certificação.

Esta certificação, que será devidamente fundamentada, será tecnicamente ajustada aos regulamentos emitidos pelos órgãos competentes.

Na Lei nº 16.871/97, que trata sobre os Registros Públicos, também faz referência ao Contador Público, no seu artigo 51º dispõe que os registros dos livros contábeis dos comerciantes deverão ser acompanhados de uma certificação emitida por um Contador Público. Além disso, no Estatuto Social do CCEAU dispõe em seu artigo 1º, o diploma universitário de Contabilidade como um dos requisitos para a atividade profissional. Neste Estatuto não é mencionado a obrigatoriedade do Registro no Conselho Profissional e nas pesquisas realizadas pela autora não foram encontradas nenhuma menção a este aspecto.

3 METODOLOGIA

Este capítulo descreve a metodologia utilizada na realização desta pesquisa. Conforme Pereira (2012, p. 31) “metodologia é a lógica do procedimento científico e tem um caráter normativo, que se diferencia claramente da teoria”. Dessa forma, tratar-se-á de informações referentes à abordagem da pesquisa, os procedimentos e os instrumentos de coleta de dados que foram adotados durante a execução desse trabalho.

O presente estudo analisou o exercício da profissão contábil em diferentes países, apresentando as principais diferenças e correlacionando com o currículo do curso de Ciências Contábeis, ou seja, a pesquisadora realizou uma investigação e a interpretou subjetivamente, criando uma nova perspectiva sobre um determinado grupo e suas relações com o ensino de Ciências Contábeis, baseada em informações que levaram em consideração a cultura, as relações comerciais e a estrutura política e econômica de cada país estudado. Neste contexto, entende-se que houve um interesse maior no processo, e os resultados foram analisados subjetivamente não sendo possível sua quantificação. Sendo assim, a pesquisa possui a abordagem predominantemente **qualitativa**, pois conforme aponta Silva e Menezes (2005, p.20) este tipo de abordagem considera que há uma relação dinâmica entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números.

Quanto às bases de pensamento que serão adotadas nesta pesquisa, optou-se pelo método **indutivo**, tendo em vista que de acordo com Rampazzo (2013, p.39) "Indução é aquela forma de raciocínio que chega a afirmar uma verdade geral a partir de verdades particulares". Optou-se por este método porque a problemática desta pesquisa partiu de um contexto real e particular para uma generalização, relacionando o fenômeno aos fatos. Desta maneira, a partir da realidade de um grupo de profissionais em um determinado país realizou uma ampliação desta, generalizando suas relações no contexto de outras nações, ou seja, partiu-se de um universo específico – a realidade do grupo em um país - para um geral – ampliando para um universo maior, a realidade deste grupo de profissionais dentro de um bloco econômico-.

No que se refere aos objetivos, à pesquisa é considerada como **exploratória**, pois se utilizou de pesquisa bibliográfica e eletrônica para familiarizar-se com o objeto de estudo deste trabalho e assim torná-la mais clara, compreensível e conhecido nacionalmente. Gil (2002, p. 41) afirma que as pesquisas exploratórias, “têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses”.

A análise dos dados foi tratada de forma **interpretativa**, pois buscou-se interpretar a

legislação da profissão contábil nos países que integram um bloco econômico, afim de apresentar uma perspectiva compreensível do ponto de vista da autora acerca do objeto de estudo, pois conforme Severino (2010, p. 59) “interpretar, em sentido restrito, é superar a estrita mensagem do texto”. Nesse contexto Silva e Menezes (2005, p. 66) afirma que a interpretação requer uma análise do posicionamento do autor de forma a situá-lo em um contexto mais amplo da cultura filosófica em geral.

Quanto aos procedimentos, foram utilizadas as pesquisas bibliográfica, eletrônica e documental. De acordo com Severino (2007, p. 122) a **pesquisa bibliográfica** consiste na utilização de registros disponíveis, decorrentes de pesquisas anteriores e em documentos impressos como livros, artigos, teses. Assim sendo, este tipo de pesquisa é de grande relevância para qualquer trabalho científico, tendo em vista que a utilização destes materiais fundamentaram as argumentações da pesquisadora. Complementando a ideia do autor acima citado, Gil (2010, p.29) dispõe que com a disseminação dos novos formatos de informação, as pesquisas bibliográficas passaram a incluir outros tipos de fonte, principalmente os materiais disponibilizados na internet.

Seguindo este raciocínio, e considerando a escassez de materiais impressos e atualizados sobre o objeto de estudo desse trabalho e a falta de recursos para coletar dados nos países estudados, a pesquisadora utilizou-se de **pesquisa eletrônica** como um meio complementar de subsidiar a investigação. Este tipo de pesquisa possibilitou a consulta de sítios governamentais e o acesso a documentos estrangeiros, além do acesso a artigos e trabalhos que, em sua maioria, foram pesquisados no Portal de Periódicos e no *Google Acadêmico* dando uma maior credibilidade nas informações coletadas.

Tendo em vista que a pesquisadora ao investigar os aspectos da profissão Contábil nos países-membros do MERCOSUL atentou-se para à apresentação objetiva dos dados coletados baseando-se na **pesquisa documental** primária.

Neste contexto, Severino (2007, p. 122-123) aponta que neste tipo de pesquisa os conteúdos dos documentos não tiveram nenhum tratamento analítico, sendo assim, matéria-prima, a partir da qual o pesquisador desenvolverá sua investigação e análise.

Conforme Lakatos e Marconi (2003, p.174) “a característica da pesquisa documental é que a fonte de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser recolhidas no momento que o fenômeno ocorre, ou depois.” Sendo assim, por meio da pesquisa documental foi possível a análise da legislação do Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai.

No tocante a coleta de dados, a pesquisadora fez uso de dados primários, uma vez que utilizou-se de Leis, Decretos, Resoluções e Estatutos para elencar as informações necessárias para o desenvolvimento da pesquisa. E para atender os objetivos desta pesquisa os instrumentos utilizados para a coleta de dados foram a **observação sistemática** e a **coleta documental primária**.

Como instrumento de coleta de dados foi utilizado o *check list* de documentos, leis, decretos e resoluções que permitiram a criação de um registro dos dados coletados. Após a análise dos dados coletados por meio deste instrumento, as informações foram examinadas e comparadas, estabelecendo assim as principais diferenças conforme a questão-problema e os objetivos propostos. Dessa forma, foi possível a análise do problema de pesquisa, dos objetivos e a corroboração, ou não, da hipótese apresentada.

O resumo da metodologia adotada nesta pesquisa está apresentado no quadro 5, a seguir:

Quadro 5 - Síntese da Metodologia

QUANTO A ABORDAGEM	QUALITATIVA		QUANTO AO MÉTODO	INDUTIVO		QUANTO AOS OBJETIVOS	EXPLORÁTÓRIA	
TRATAMENTO DOS DADOS	ANÁLISE INTERPRETATIVA		PROCEDIMENTOS ADOTADOS	PESQUISA BIBLIOGRÁFICA		TIPO DE COLETA DE DADOS	COLETA DOCUMENTAL PRIMÁRIA	
PESQUISA ELETRÔNICA			OBSERVAÇÃO ASSISTEMÁTICA					
PESQUISA DOCUMENTAL			INSTRUMENTO DE COLETA		CHECK LIST			

nte: Elaboração Própria (2018)

Fo

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Este capítulo apresenta a análise de dados oriunda da análise comparativa dos requisitos, procedimentos para o exercício profissional, regulamentação e o ensino da profissão contábil no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, vigentes em 2017.

4.1 REQUISITOS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL DE NACIONAIS E ESTRANGEIROS NOS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL

O Decreto-lei 9.295/46 descreve os principais requisitos para o exercício profissional Contábil no Brasil, como a exigência de formação acadêmica equivalente, prova para constatação de conhecimentos adquiridos, e o registro profissional exigido. Na Argentina, a Lei nº 20.488/70 estabelece os requisitos necessários para o exercício profissional no país.

Após análise da legislação foi observado que uma das principais diferenças entre Brasil e Argentina, no que tange aos requisitos para o exercício profissional é a exigência da aprovação em Exame de Suficiência por parte do Brasil. Na Argentina, o profissional Contábil ao terminar sua graduação só precisa filiar-se ao seu Conselho Profissional mediante pagamento de anuidade e taxas de inscrição. Diferentemente do acontece no Brasil, onde a aprovação no Exame de Suficiência é condição fundamental para registro no Conselho, e posteriormente o exercício legal da profissão. Além disso, o registro nos conselhos profissionais da categoria é obrigatório nos dois países. Na ilustração 6 é possível visualizar melhor as diferenças nos requisitos da atividade contábil nesses dois países.

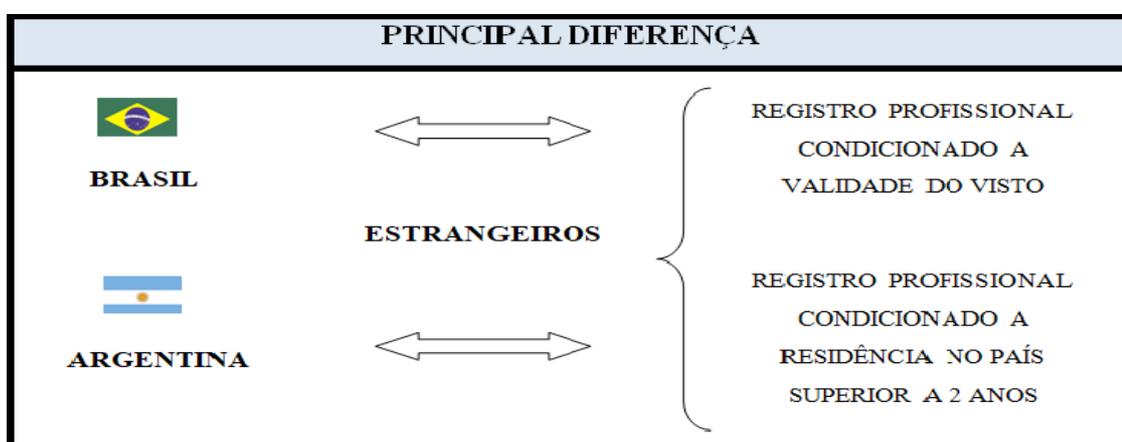
Ilustração 6. Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Brasil e Argentina

 BRASIL	 ARGENTINA	DIFERENTE?
DIPLOMA UNIVERSITÁRIO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS	DIPLOMA UNIVERSITÁRIO DE CONTADOR PÚBLICO	NAO
REGISTRO NO CONSELHO PROFISSIONAL DE NATUREZA OBRIGATÓRIA	REGISTRO NO CONSELHO PROFISSIONAL DE NATUREZA OBRIGATÓRIA	NAO
APROVAÇÃO EM EXAME DE SUFICIÊNCIA	NÃO EXISTE NENHUM EXAME EQUIVALENTE	SIM

Fonte: Elaboração própria (2018)

No que tange ao exercício profissional Contábil dos estrangeiros, no Brasil não é exigido um tempo mínimo de Residência no país, desde que tenha diploma validado por instituição competente e cumpra os demais requisitos previstos em lei, os estrangeiros podem exercer normalmente a profissão no país, ressalvando que a validade do registro profissional é condicionada a do seu visto. Já na Argentina, não é tão simples, pois os profissionais estrangeiros precisam, além dos requisitos mencionados, ter residência no país superior a dois anos. A principal diferença nesses requisitos no Brasil e Argentina está ilustrada abaixo:

Ilustração 7. Diferença nos Requisitos para estrangeiros no Brasil e Argentina



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Quanto ao Paraguai, a Lei nº 371/72 estabelece normas para o exercício profissional no país. Diante disso, e após a análise da referida lei, constatou-se que é apresentado de forma clara, apenas um requisito para o exercício profissional: O título Universitário de Contador Público. Ademais, a lei não deixa claro quanto a obrigatoriedade do Registro profissional, nem outros prováveis requisitos. Desta forma, foi necessária uma pesquisa mais aprofundada em outras leis, a fim de encontrar elementos que permitissem a identificação clara dos requisitos para o exercício profissional do Contábil neste país.

Ao pesquisar outras normas que regem a profissão contábil, a pesquisadora verificou que há situações previstas em lei que o registro profissional é exigido do Contador. Tais situações estão descritas no quadro 6, a seguir:

Quadro 6 - Previsão legal da Obrigatoriedade do Registro Profissional no Paraguai

SITUAÇÃO	BASE LEGAL
Ser Auditor Independente do Instituto Nacional de Cooperativismo (INCOOP)	Resolução INCOOP nº 499/04

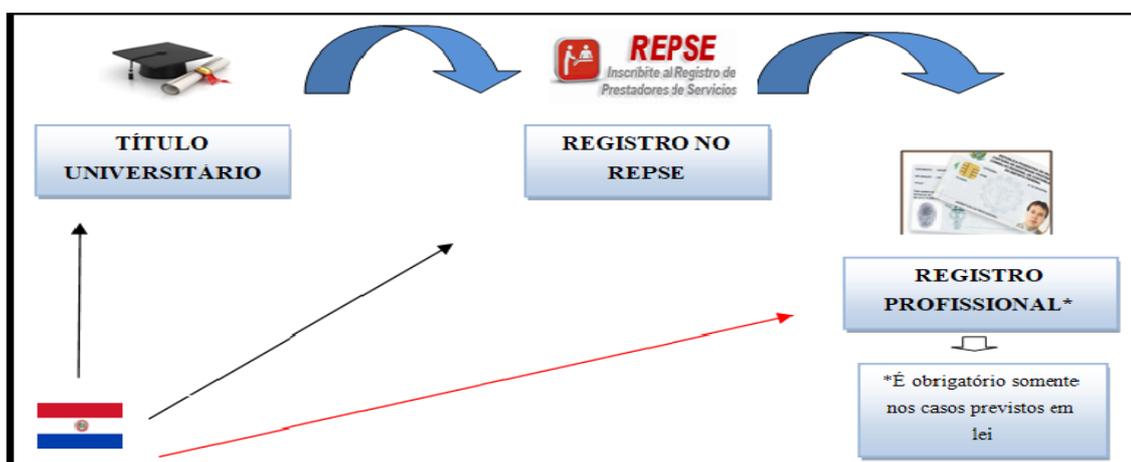
Para elaborar as Demonstrações Contábeis de Instituições Financeiras	Resolução BC n° 01/07
Ser especialista da <i>Secretaría de Prevencion de lavado de Dinero o Bienes</i> (SEPRELAD)	Resolução n° 253/11

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Pesquisando um pouco mais a fundo na legislação do país, a pesquisadora constatou a necessidade de obter uma autorização para exercer a atividade contábil no país. Esta autorização é concedida mediante inscrição no REPSE, que é feito de forma gratuita no site do Ministério da Indústria e Comercio do Paraguai. Este REPSE é uma espécie de banco de dados dos prestadores de serviços, dividido por categorias: as profissionais e outro. A lei que o regulamenta preceitua que o registro é imprescindível para exercer qualquer atividade laboral no país, seja por nacionais ou estrangeiros. Além disso, a lei preceitua penalidades para o indivíduo que prestar serviços no país sem a inscrição no registro e para as empresas que os contratarem.

Neste contexto, e após a análise dos dados coletados, constatou-se que na Argentina e no Brasil não existe uma autorização para prestar serviços, ou algo equivalente, diferente do que ocorre no Paraguai. Além dessa diferença, no Paraguai, assim como acontece na Argentina não existe avaliações, como o Exame de Suficiência do Brasil para a averiguação dos conhecimentos adquiridos ao longo dos estudos universitários. Outra diferença é que o registro no Conselho profissional, que na Argentina e no Brasil é condição para o exercício profissional, no Paraguai, de forma geral, não é obrigatório, só é exigido nas condições previstas em lei e apresentada na ilustração 5, acima. Resumidamente, os requisitos para o exercício da profissão no Paraguai podem ser conferidos na ilustração 6, abaixo:

Ilustração 8. Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Paraguai



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Ao analisar o exercício da profissão Contábil no Uruguai, a pesquisadora não encontrou nenhuma lei que defina claramente os requisitos para o exercício profissional. Contudo, foram encontradas algumas normas e documentos oficiais que permitiram uma identificação de alguns requisitos.

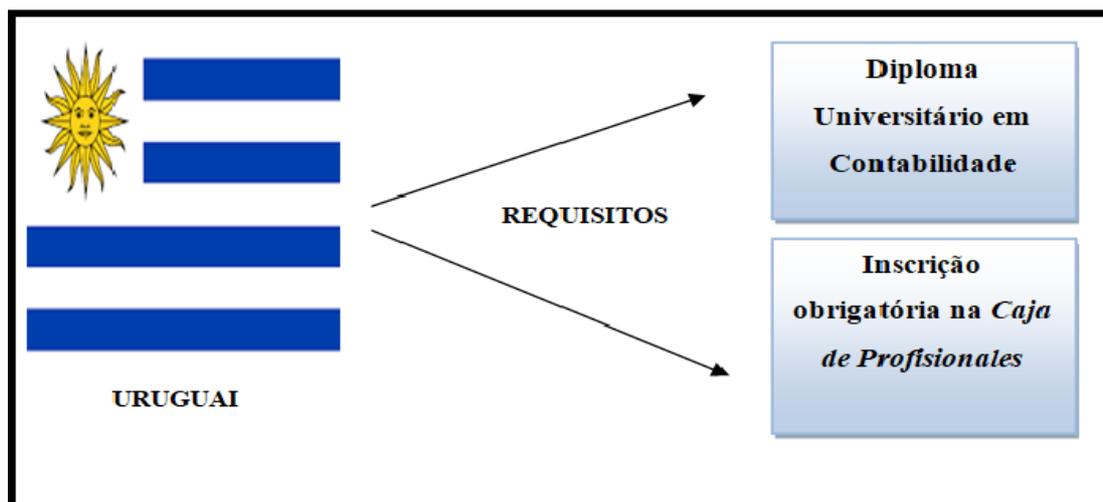
Um dos documentos encontrados durante a pesquisa foi o Estatuto do CCEAU e seu Pronunciamento n° 12/97. Mediante a análise e interpretação dos referidos documentos, a pesquisadora identificou que o diploma de Contabilidade ou equivalente, obtido em instituição regulamentada, é um dos requisitos para que o profissional Contábil exerça sua profissão.

Ademais, foi constatado que assim como no Paraguai, que para o exercício profissional do Contador, é imprescindível uma autorização, fornecida pela *Caja de Profissionais do Uruguai* e regulamentada pela Lei n° 17.738/2004 que prevê a obrigatoriedade de filiação ao órgão citado para os profissionais detentores de título universitário correspondente. A autorização é concedida aos profissionais após realização de alguns procedimentos e o pagamento de uma cota mensal. Outra constatação feita com base nas pesquisas realizadas, é que não existe a obrigatoriedade de registro profissional para atividade contábil no país.

Distintamente do tipo de autorização necessária no Paraguai para o exercício profissional, no Uruguai a autorização não é gratuita e o valor pago pelos profissionais serve como uma contribuição para a Previdência Social, sendo, dessa forma, um aporte para a aposentadoria. Quanto o registro profissional, o Uruguai se assemelha, em parte, com os aspectos presentes no Paraguai, tendo em vista que neste último existem exceções que criam a obrigatoriedade da filiação no conselho correspondente, o que não ocorre no Uruguai.

Com base na interpretação dos documentos e normas mencionadas, constatou a existência de dois requisitos mínimos para o exercício profissional Contábil no Uruguai. Tais requisitos podem ser conferidos na Ilustração 7.

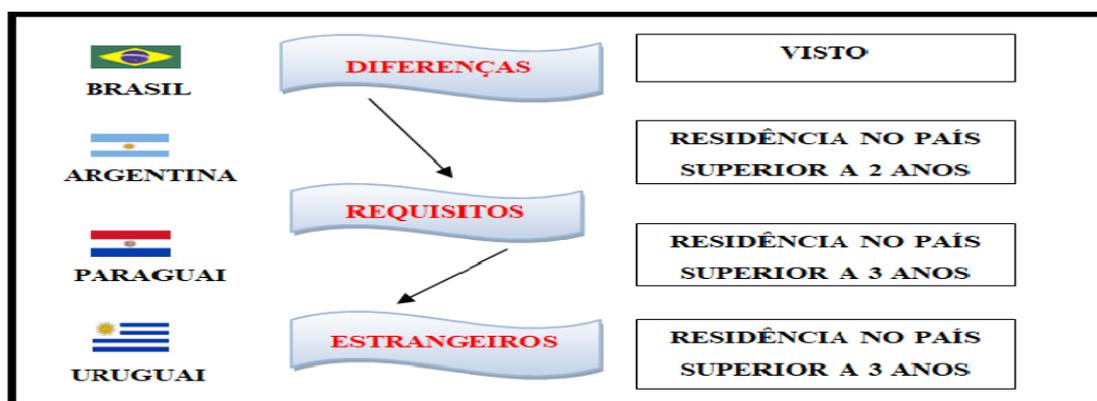
Ilustração 9. Requisitos para o Exercício Profissional Contábil no Uruguai



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Em relação ao exercício profissional dos estrangeiros no Paraguai e Uruguai, o título universitário em Contabilidade precisa ser revalidado por instituição competente. Além disso, é necessário que o profissional tenha residência no país superior a três anos, pois, apesar de não existir uma obrigatoriedade do registro profissional, exceto o Paraguai que possui situações que implicam a inscrição no respectivo conselho, tal exigência é cobrada no momento da revalidação do diploma. As principais diferenças nos requisitos para o exercício profissional dos estrangeiros referentes aos quatro países analisados estão apresentadas abaixo:

Ilustração 10. Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil dos Estrangeiros nos Países-Membros do MERCOSUL



Fonte: Elaboração Própria (2018)

Em suma, após a análise dos documentos, legislações, informações obtidas em sites governamentais, entre outras, foi possível identificar as seguintes diferenças nos requisitos para o exercício profissional no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai:

Ilustração 11. Síntese das Principais Diferenças nos Requisitos para o Exercício Profissional Contábil nos Países-Membros do MERCOSUL

 BRASIL	REGISTRO PROFISSIONAL OBRIGATORIO	APROVAÇÃO EM EXAME DE SUFICIENCIA	NÃO É NECESSÁRIO AUTORIZAÇÃO
 ARGENTINA	REGISTRO PROFISSIONAL OBRIGATORIO	NÃO POSSUI EXAME	NÃO É NECESSÁRIO AUTORIZAÇÃO
 PARAGUAI	REGISTRO PROFISSIONAL FACULTATIVO	NÃO POSSUI EXAME	AUTORIZAÇÃO MEDIANTE INSCRIÇÃO NO REPSE
 URUGUAI	REGISTRO PROFISSIONAL FACULTATIVO	NÃO POSSUI EXAME	AUTORIZAÇÃO MEDIANTE FILIAÇÃO NA CAJA DE PROFISIONALES

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Desta forma, foi possível identificar que o exercício da profissão Contábil nos Países do MERCOSUL possui singularidades quanto aos requisitos exigidos. Notoriamente, apesar dos países estudados integrarem um mesmo bloco econômico, que visa o estabelecimento de um mercado comum na América do Sul, os mesmos ainda não possui a harmonização necessária para que as exigências para o exercício da profissão Contábil sejam uniformes.

4.2 SIMILARIDADES DA MATRIZ CURRICULAR DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DO BRASIL EM RELAÇÃO AOS OUTROS PAÍSES-MEMBROS DO MERCOSUL

Ao analisar as resoluções e normas que regem o Ensino Superior e especificamente o Curso de Ciências Contábeis nos países estudados, constatou-se que há uma diferença na

nomenclatura atribuída aos cursos dessa área. O quadro 7 apresenta a denominação dos cursos correspondentes em cada país estudado:

Quadro 7- Nomenclatura dos Cursos de Graduação na Área de Contabilidade

PAÍS	NOMENCLATURA DO CURSO DE GRADUAÇÃO NA ÁREA DE CONTABILIDADE
BRASIL	CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ARGENTINA	CONTADURIA PÚBLICA
PARAGUAI	CONTADURÍA PÚBLICA
URUGUAI	CONTADURÍA PÚBLICA

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Para alcançar um dos objetivos propostos por este estudo a pesquisadora analisou quatro matrizes curriculares, sendo uma de cada país. As instituições ensino foram escolhidas por critérios distintos.

No Brasil, a pesquisadora optou pela análise da matriz curricular do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia (UESB), tendo em vista que a pesquisadora é discente da instituição e vivenciou o conteúdo das disciplinas que integram a referida matriz curricular. Já na Argentina, a instituição escolhida foi uma das principais universidades do país, a Universidade de Buenos Aires (UBA). No Paraguai, a pesquisadora optou pela análise da matriz curricular da Universidade Nacional de Assunção (UNA), tendo como critério apenas a questão de ser uma das maiores universidades do país. Quanto ao Paraguai, a escolhida foi a Universidade Nacional da República (UdelaR), pois é a única universidade pública do país.

Os cursos estudados apresentam algumas características distintas, como carga horária, duração e requisitos para a sua conclusão. No Brasil, por exemplo, a instituição analisada tem um curso com duração de 5 anos, divididos em 3.000 horas enquanto que no Uruguai a UdelaR o curso tem a duração de quatro anos e a conclusão do curso depende do cumprimento mínimo de 360 créditos.

Neste contexto foram analisadas as similaridades dos conteúdos ensinados no curso de Ciências Contábeis da UESB em relação as das universidades acima mencionadas. Para a análise da similaridade a pesquisadora considerou a nomenclatura das disciplinas obrigatórias e conteúdos destas de acordo com as emendas de cada uma. Após análise, constatou a seguinte situação:

Quadro 8 - Gráfico de similaridades do Curso de Ciências Contábeis

Fonte: Elaboração Própria (2018)

A análise apontou que a Universidade Nacional de Assunção no Paraguai é a que apresenta mais similaridades com a da Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia no Brasil. A pesquisa não considerou as disciplinas optativas e nem a carga horária dos referidos cursos. Primeiramente, foi utilizado o critério de semelhança de conteúdo mediante análise das ementas das disciplinas, disponibilizada no *site* das instituições. Quando não foi possível estabelecer explicitamente um vínculo dos conteúdos, a pesquisadora considerou adicionalmente o critério de semelhanças das nomenclaturas.

O Paraguai apresentou mais disciplinas semelhantes com a matriz curricular do Brasil, enquanto a Argentina foi a que apresentou menos similaridades. Esta relação pode ser observada no quadro abaixo:

Quadro 9 – Análise de Similaridade

	BRASI L	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUA I
Disciplinas Obrigatórias	44	30	52	31
Disciplinas Semelhantes	-	17	32	24

Fonte: Organização Própria (2018)

Após a análise constatou-se também que, enquanto a abrangência do conteúdo de algumas disciplinas no Brasil é alocada em apenas uma rubrica, nos demais países os conteúdos são distribuídos para mais de uma disciplina. Outro aspecto evidenciado foi a

presença de muitas rubricas que envolvem cálculos, a exemplo de Administração Financeira, Álgebra, e Análise Matemática, conforme apresentado no quadro abaixo:

Quadro 10 - Disciplinas da Area de Matemática nos Países-Membros do MERCOSUL

BRASIL	ARGENTINA	PARAGUAI	URUGUAI
Matemática	Administração Financeira	Matemática I	Álgebra Linear
Matemática Financeira	Álgebra	Matemática II	Cálculo I / A
	Análise Matemática I	Matemática III	Cálculo I / B
			Matemática Financeira

Fonte: Organização Própria (2018)

Além disso, alguns países possuem o inglês como disciplina obrigatória. Tendo em vista a internacionalização da Contabilidade, a adoção de Normas Internacionais e a pretendida harmonização contábil, o estudo de outro idioma pode agregar valor no exercício da profissão Contábil.

Diante dos dados coletados, é possível concluir que a formação acadêmica do profissional Contábil nos países estudados possui algumas diferenças, no entanto as semelhanças são maiores, se considerarmos a análise do todo.

4.3 ANÁLISE COMPARATIVA DA REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Ao analisar a regulamentação da profissão Contábil nos países estudados, a pesquisadora utilizou como critério de classificação a existência, em cada país, de uma lei que conste os seguintes aspectos: atribuições profissionais; critérios de qualificação profissional; deveres dos profissionais; e, principalmente, previsão de fiscalização da profissão.

Neste aspecto, o quadro 7 explica quais dos países estudados possui a profissão regulamentada:

Quadro 11 - Regulamentação da Profissão Contábil nos Países-Membros do MERCOSUL

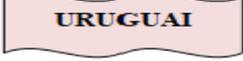
PAÍS	A PROFISSÃO CONTÁBIL É REGULAMENTADA?	ELEMENTOS ENCONTRADOS NA LEGISLAÇÃO
 BRASIL	<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> SIM NÃO	Lei que regulamenta a profissão contendo: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Atribuições e deveres dos profissionais; ✓ Critérios de qualificação profissional; ✓ Prevê a fiscalização do exercício pelo CRC; ✓ Prevê punição pelo exercício ilegal da profissão.
 ARGENTINA	<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> SIM NÃO	Lei que regulamenta a profissão contendo: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Atribuições e deveres dos profissionais; ✓ Critérios de qualificação profissional; ✓ Prevê a fiscalização do exercício pelos CCE; ✓ Prevê punição pelo exercício ilegal da profissão.
 PARAGUAI	<input type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> SIM NÃO	Lei que prevê o exercício da profissão e NÃO apresenta: <ul style="list-style-type: none"> ✓ Atribuições e deveres dos profissionais; ✓ Critérios de qualificação profissional; ✓ Previsão de fiscalização do exercício profissional; ✓ Previsão de punição pelo exercício ilegal da profissão.
 URUGUAI	<input type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> SIM NÃO	Não possui, ainda, nenhuma Lei específica que trate sobre o exercício da profissão Contábil.

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Conforme apresentado acima, a profissão contábil só é regulamentada no Brasil e Argentina. No Paraguai, alguns trabalhos acadêmicos afirmam que existe um projeto de lei tramitando há anos no Parlamento, no entanto até o fim desta pesquisa não houve nenhuma alteração na condição acima mencionada.

Outro fator importante do processo de regulamentação são os Conselhos Profissionais. Eles estão vinculados, principalmente ao aspecto fiscalizador do exercício profissional, neste sentido, a o quadro abaixo apresenta os órgãos de classe desta profissão nos países estudados:

Quadro 12 - Principais Conselhos Profissionais dos Países-Membros do MERCOSUL

CONSELHOS PROFISSIONAIS DO CONTADOR	
 BRASIL	CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE
 ARGENTINA	CONSELHO DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
 PARAGUAI	COLÉGIO DE CONTADORES DO PARAGUAI
 URUGUAI	COLÉGIO DE CONTADORES, ECONOMISTAS E ADMINISTRADORES DO URUGUAI

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Como citado anteriormente neste capítulo, à afiliação ao conselho profissional correspondente é diferente de um país para outro, no Brasil e Argentina o registro nestes órgãos é de natureza obrigatória para o exercício da profissão, conforme previsão legal. Já no Paraguai, o registro profissional só é exigido nos casos previstos em lei, sendo de caráter facultativo para as demais situações. No Uruguai inscrição no respectivo conselho é inteiramente optativo.

4.4 VERIFICAÇÕES FINAIS: ASPECTOS ANALISADOS PELA PESQUISA E OBJETIVOS PROPOSTOS PELO TRABALHO

Uma das preocupações da pesquisadora era se o processo de coleta e análise dos dados permitisse o alcance dos objetivos propostos, viabilizando, desta forma, a pesquisa. E no intuito de facilitar a conferência deste quesito e propiciar mais eficiência ao trabalho, o quadro 10, abaixo, demonstra o alcance da pesquisa em relação ao proposto:

Quadro 13 - Alcance dos Objetivos Propostos

OBJETIVO GERAL	ALCANCE DA PESQUISA
Analisar os procedimentos e requisitos para o exercício da Profissão Contábil e sua regulamentação nos países- membros do MERCOSUL	Foram analisados e interpretados 4 tópicos referentes ao exercício da profissão Contábil no Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai. Entre os elementos analisados foram encontradas diferenças nos requisitos, procedimentos e regulamentação da profissão. Além de similaridade nas matrizes curriculares.
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	ALCANCE DA PESQUISA

<p>Descrever as principais diferenças nos requisitos para o exercício do Profissional Contábil nos países-membros do MERCOSUL;</p> <p>Analisar a regulamentação da profissão Contábil nos países-membros do MERCOSUL;</p> <p>Conhecer o conteúdo das normativas que regem as matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis nos países-membros do MERCOSUL;</p> <p>Identificar similaridades nas matrizes curriculares do Curso de Ciências Contábeis do Brasil em relação às da Argentina, Paraguai e Uruguai.</p>	<p>A partir da interpretação dos dados coletados foram identificadas e descritas as principais diferenças para o exercício da profissão contábil nos países estudados.</p> <p>Foram realizadas interpretações das leis de acordo com critérios previamente definidos que possibilitarão a identificação dos países que possui a profissão de contabilidade regulamentada.</p> <p>A pesquisa permitiu a consulta de normas que preceituam sobre o plano de estudo dos Cursos de Ciências Contábeis nos países estudados e por meio de critério próprio analisou quatro matrizes curriculares, sendo uma instituição de cada país.</p> <p>Mediante análise das matrizes matriculares presentes nos planos de estudos das universidades pesquisadas identificou-se similaridades nos conteúdos aplicados nos cursos correspondentes.</p>
QUESTÃO-PROBLEMA	ALCANCE DA PESQUISA
<p>Quais são as exigências para um Profissional Contábil exercer a sua profissão nos países-membros do MERCOSUL?</p>	<p>Através da interpretação das leis e documentos e de consulta a <i>sites</i> de Órgãos Governamentais foi possível descrever as exigências para o exercício profissional nos países-membros do MERCOSUL.</p>
HIPÓTESE	ALCANCE DA PESQUISA
<p>As exigências para a atuação do Profissional Contábil são, em sua teoria, distintas, impossibilitando ao profissional formado em determinado país de exercer esta profissão em outro país.</p>	<p>Após a análise de todos os documentos pertinentes, a pesquisa teve sua hipótese refutada, pois apesar de existir diferenças nos requisitos para o exercício profissional contábil e nos procedimentos exigidos, não impossibilitam o profissional de um país exercer sua profissão em outro.</p>

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Conforme demonstrado, a pesquisa conseguiu alcançar todos os objetivos propostos. No entanto a hipótese levantada não foi corroborada, tendo em vista que apesar de todas as diferenças para o exercício profissional no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, estas não impossibilitam o exercício da profissão contábil nos países mencionados. É necessário apenas que o profissional cumpra os requisitos e condições impostas nos países mencionados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No contexto atual do Mercado, e considerando o processo de internacionalização da Contabilidade, podem surgir oportunidades dos profissionais contábeis exercerem sua profissão em outro país. Neste sentido, o profissional pode depara-se com diversas barreiras para o exercício legal de sua profissão. Além da questão do idioma, muitos profissionais desconhecem alguns procedimentos e informações necessárias para que possa exercer plenamente e de forma legal sua profissão.

Diante disso, é necessário que o profissional conheça as leis e aspectos da sua profissão no seu país e no exterior, especificamente nos países que mantêm relações comerciais com o Brasil. Tendo em vista que o Brasil integra um bloco econômico juntamente com Argentina, Paraguai e Uruguai denominado de MERCOSUL, a presente pesquisa tem como objeto de estudo a análise dos aspectos do exercício profissional contábil nos países-membros do MERCOSUL.

No referencial teórico deste trabalho buscou-se apresentar, mesmo que de forma limitada, devido à escassez de material publicado acerca da temática, informações que pudessem proporcionar uma maior compreensão dos aspectos conceituais e principalmente do aspecto legal no que tange a profissão contábil nos países estudados. Além disso, no Estado da Arte, constam os trabalhos já publicados, que de alguma forma contribuiu para esta pesquisa.

Neste contexto, a pesquisa teve como foco a análise da legislação da profissão Contábil no Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, buscando evidenciar, principalmente, as diferenças fundamentais nos requisitos para o exercício da profissão Contábil e as similaridades das matrizes curriculares dos Cursos de Ciências Contábeis nos países mencionados. Como fonte de informações utilizou-se de pesquisa documental, bibliográfica e eletrônica, e a coleta de dados foi realizada por meio de *Check List* e observação assistemática. A abordagem foi predominantemente qualitativa, caracterizada pelo uso da interpretação e subjetividade dos aspectos analisados.

Identificou-se após a análise da legislação pertinente, diferenças nos requisitos para o exercício profissional como a obrigatoriedade do registro nos Conselhos profissionais na Argentina e Brasil, a aprovação no Exame de Suficiência exigido somente no Brasil, além da necessidade por parte da Argentina, Paraguai e Uruguai da permanência no país por período superior a 2 anos.

Neste contexto, a análise realizada evidenciou que existem algumas diferenças nos requisitos para o exercício da profissão Contábil nos países-membros do MERCOSUL, no

entanto estas diferenças não impossibilita que um profissional exerça sua profissão em outro país. E com a identificação destas características, a pesquisa refutou a hipótese levantada.

Além disso, constataram-se similaridades nos conteúdos aplicados na formação acadêmica desse profissional. Com esse resultado é possível identificar que mesmo que um dos objetivos do MERCOSUL seja a integração social mediante livre circulação de pessoas, bens e capitais, ainda falta muito para isso acontecer. Ademais, a moeda e o idioma são um grande problema para que se tenha uma harmonização total nos países que integram o MERCOSUL.

A pesquisa não abrangeu o estudo do exercício profissional contábil no mercado de trabalho e considerando que os países estudados possuem diferenças econômicas e culturais, uma sugestão para as próximas pesquisas é a análise comparativa da prática profissional, visando identificar semelhanças, diferenças ou outros aspectos relevantes.

REFERÊNCIAS

ABRANTES, Talita. **O contador ideal que as empresas procuram no momento**. Exame. São Paulo, 10 out 2010. Disponível em: < <https://exame.abril.com.br/carreira/contadores-viram-protagonistas-decisoes-583909/>>. Acesso em: 01 dez. 2017

ARGENTINA. Constituição (1973). Lei nº 20.488, de 23 de julho de 1973. **Regras Relativas ao Exercício das Profissões Relacionadas com a Economia**. Buenos Aires, 23 jul. 1973. Disponível em: < <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/35000-39999/38590/norma.htm>>. Acesso em 10 dez. 2017

_____. Constituição (1995). Lei nº 24.521, de 07 de agosto de 1995. **Direito da Educação Superior**. Buenos Aires, 07 ago. 1995. Disponível em: < <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/25000-29999/25394/texact.htm>>. Acesso em 20 fev. 2018

_____. UNIVERSIDADE DE BUENOS AIRES - UBA. **Faculdade de Ciências Econômicas: Carreira de Contador Público**. Disponível em: <<http://www.uba.ar/download/academicos/carreras/contadorpublico.pdf>>. Acesso em 18 abr. 2018

_____. UNIVERSIDADE DE BUENOS AIRES- UBA. Conselho Superior de Educação. **Resolução nº 3421, de 14 de dezembro de 1988**. Dispõe sobre o primeiro ciclo de Estudos na Graduação. Buenos Aires, 12 dez. 1988. Disponível em: <<http://www.uba.ar/download/institucional/estatutos/132-139.pdf>>. Acesso em 03 fev. 2018

BRASIL. Constituição (2009). **DECRETO Nº 6.975, DE 7 DE OUTUBRO DE 2009**. Brasília, DF, 07 Out. 2009. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6975.htm>. Acesso em 25 nov. 2017

_____. Decreto nº 68.908, de 13 de julho de 1971. **Dispõe Sobre Concurso Vestibular Para Admissão Aos Cursos Superiores de Graduação**. Brasília, DF, 13 jul. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/D68908.htm>. Acesso em: 31 maio. 2018

_____. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional**. Brasília, DF, 20 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm>

_____. MISTÉRIO DA EDUCAÇÃO DO BRASIL - MEC. **Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>. Acesso em 12 out. 2017

_____. MISTÉRIO DA EDUCAÇÃO DO BRASIL – MEC. **Portaria nº 22, de 13 de dezembro de 2016**. Dispõe sobre normas e procedimentos gerais de tramitação de processos de solicitação de revalidação de diplomas de graduação estrangeiros. Disponível em:

<<https://capes.gov.br/images/stories/download/legislacao/14122016-PORTARIA-NORMATIVA-N-22-DE-13-DE-DEZEMBRO-DE-2016.pdf>>. Acesso em 05 abr. 2018

_____. Resolução do Conselho Nacional de Educação nº 10, de 16 de dezembro de 2004. **Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado**. Brasília, DF, 16 dez. 2004. Disponível em: <http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf>

_____. UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA – UESB. **Catálogo dos Cursos de Graduação: Matriz Curricular do Curso de Ciências Contábeis**. Disponível em: <http://www.uesb.br/catalogo/index.asp?pag=lista_cursos.asp&tcab=Cursos%20de%20Gradua%E7%E3o> Acesso em 25 abr. 2018

CARNEIRO, Juarez Domingues et al (Org.). **PROPOSTA NACIONAL DE CONTEÚDO PARA O CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008. 153 p.

COMISSÃO PARLAMENTAR CONJUNTA DO MERCOSUL – CPC. **Globalização e Integração**. Disponível em: <<http://www.camara.leg.br/mercosul/blocos/introd.htm>>. Acesso em 21 maio. 2018

CONSELHO DE COLÉGIOS E ORDENS DOS ADVOGADOS DO MERCOSUL-COADEM. **Código de Ética Advocacia no MERCOSUL**. Disponível em: <<http://coadem.oab.org.br/wp-content/uploads/2014/10/codigoetica-coadem.pdf>>. Acesso em: 06 nov.2017

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946**. Cria o Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <http://cfc.org.br/wp-content/uploads/2015/12/decretolei_9295.pdf>. Acesso em: 04 maio. 2018

_____. **Resolução n.º 1.486, de 15 de maio de 2015**. Regulamenta o Exame de Suficiência. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1486.pdf>. Acesso em: 04 maio. 2018

_____. **Resolução n.º 1.494, de 20 de novembro de 2015** Dispõe sobre o Registro Profissional dos Contadores. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1494.pdf>. Acesso em: 04 maio. 2018

CONSELHO PROFISSIONAL DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DA CIDADE AUTONOMA DE BUENOS AIRES- CPCECABA. **Resolução CD n° 133/01**. Regulamentação do Registro Profissional. Disponível em: <http://www.consejo.org.ar/elconsejo/documentos/133_01_modif.htm#3>. Acesso em 15 dez. 2017

_____. **LEI 466, de 03 de Agosto de 2000**. Regulamentação das Atribuições do Conselho Profissional. Disponível em: <<http://www.consejo.org.ar/elconsejo/ley466.htm>>. Acesso em 15 Dez. 2017.

D'ERI, Rosanna Claudia Vetuschi. **A LIVRE CIRCULAÇÃO DE TRABALHADORES NO MERCOSUL**. 2006. 131 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Mestrado em Integração Latino-Americana, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2006. Disponível em: <[https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/9732/D ERI; ROSANNA CLAUDIA VETUSCHI.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/9732/D%20ERI;ROSANNA%20CLAUDIA%20VETUSCHI.pdf?sequence=1&isAllowed=y)>. Acesso em: 31 maio 2018

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Harmonização dos requisitos do exercício profissional do contabilista nos países que integram o Mercosul**. 2005. Disponível em: <<http://www.gestipolis.com/harmonizacao-requisitos-exercicio-profissional-contabilista-mercosul/>> Acesso em: 10 nov. 2016

MACHADO, João Bosco. **Mercosul: Processo de Integração: Origem, evolução e crise**. São Paulo: Ed. Aduaneiras Ltda., 2000, Capítulo 1, p. 19-58. Disponível em: <http://www.ie.ufrj.br/intranet/ie/userintranet/hpp/arquivos/machado_j._b._teoria_da_integracao_2000_1_.pdf> Acesso em 21 maio. 2018

MANPOWERGROUP. **Pesquisa Escassez de Talentos**. 2015. Disponível em: <<https://www.manpowergroup.com.br/wp-content/uploads/2016/02/Pesquisa-Escassez-de-Talentos-2015.pdf>>. Acesso em: 07 nov. 2017

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MERCADO COMUM DO SUL. **Página Brasileira do MERCOSUL**. Disponível em: <<http://www.mercosul.gov.br/>>. Acesso em: 06 nov. 2017

_____. Decisão nº 48 (2000). **Acordo Sobre Isenção De Vistos Entre Os Estados Partes Do Mercosul**. Disponível em: <http://www.mercosur.int/msweb/portal/%20intermediario/Normas/normas_web/Decisiones/PT/Dec_048_000_Acordo%20Isen%C3%A7%C3%A3o%20de%20Vistos_At%C3%A1%202000.PDF>. Acesso em: 07 nov. 2017

_____. **Secretaria do MERCOSUL**. Disponível em: <<http://www.mercosur.int/>>. Acesso em: 06 nov. 2017.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 157 p.

OLIVEIRA, Alexandre Martins da Silva de et al. **Contabilidade Internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos**. São Paulo: Atlas, 2008.

PARAGUAI. Constituição (1992). **Constituição da República do Paraguai**, 20 jun. 1992. Assunção, 20 jun. 1992. Disponível em: <http://www.bacn.gov.py/CONSTITUCION_ORIGINAL_FIRMADA.pdf> Acesso em 22 maio. 2018

_____. Lei nº 1.264, de 26 de maio de 1998. **Lei Geral de Educação**. Assunção, 26 maio. 1998. Disponível em: <<http://www.pol.una.py/sites/default/files/files/reglamentos/Ley1264GeneralDeEducacion.pdf>> Acesso em 21 maio. 2018

_____. Lei nº 4.995, de 02 de agosto de 2013. **Versa sobre a Educação Superior Nacional**. Assunção, 02 ago 2013. Disponível em: <http://www.conacyt.gov.py/sites/default/files/Ley_4995_De_Educacion_Superior.pdf> Acesso em 21 maio. 2018

_____. INSTITUTO NACIONAL DE COOPERATIVISMO – INCOOP. **Resolução nº 499, de 29 de dezembro de 2004**. Regulação e supervisão das Cooperativas. Assunção, 29 dez. 2004. Disponível em: <http://www.incoop.gov.py/v2/wp-content/uploads/2011/06/res_499-04.pdf> Acesso em 22 abr. 2018

_____. MISTÉRIO DA INDÚSTRIA E COMERCIO - MIC. **Resolução nº 1.546, de 29 de dezembro de 2015**. Criação e regulamentação do Registro de Prestadores de Serviços. Assunção, 29 dez. 2015. Disponível em: <http://www.mic.gov.py/mic/site/comercio/pdf/repse/Resolucion1546_15.pdf>. Acesso em 04 maio. 2018

_____. MISTÉRIO DA INDÚSTRIA E COMERCIO-MIC. **Resolução de 554, de 13 de maio de 2016**. Suspensão da cobrança de taxa para inscrição no Registro de Prestadores de Serviços. Assunção, 13 maio. 2016. Disponível em: <http://www.mic.gov.py/mic/site/comercio/pdf/repse/Resolucion554_16suspendeREPSE.pdf> . Acesso em 04 maio. 2018

_____. UNIVERSIDADE NACIONAL DE ASSUNÇÃO – UNA. **Faculdade de Ciências Econômicas**. Disponível em: <<https://www.eco.una.py/index.php/escuela-de-contabilidad>> Acesso em 18 abr. 2018

_____. UNIVERSIDADE NACIONAL DE ASSUNÇÃO – UNA. **Plano de estudo da Faculdade de Ciências Econômicas**. Assunção, 2012
Disponível em: <https://www.eco.una.py/eco/malla_cont.html> Acesso em 05 maio. 2018

PESCUMA, Derma. **Projeto de Pesquisa – O que é? Como fazer? Um guia para sua elaboração**. São Paulo. Olho d’água. 2013

RAMALHO, José Everaldo. **Etapas do Processo de Integração Econômica do Mercosul**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-mistas/cpcms/oqueomercosul.html/mercosulpolitico>>. Acesso em 21 maio.18

ROCHA, Ludimilla Silva. Perícia Contábil: **Análise Comparativa entre Brasil e Argentina Em 2016**. 2017. 114 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da Conquista, 2017. Disponível em: <<http://www2.uesb.br/cursos/contabeis/wp-content/uploads/VERSÃO-OFICIAL-Monografia-Ludimilla-Perícia-Contábil-Brasil-X-Argentina.pdf>>. Acesso em: 16 mar. 2018.

ROSA, Paulo Moreira da. **A Contabilidade no MERCOSUL**. São Paulo: Atlas, 1999. 155 p.

SÁ, A. Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SANTOS, Fabrício. Professor Doutor Antônio Lopes de Sá. **Revista Brasileira de Contabilidade**, [S.l.], n. 180, p. 10-17, abr. 2012. ISSN 2526-8414. Disponível em: <<http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/859>>. Acesso em: 01 dez. 2017.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007. 304 p.

SZUSTER, Natan et al (Org.). **Contabilidade Geral: Introdução a Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

URUGUAI. Constituição (2004). **Lei nº 17.778, de 04 de janeiro de 2004**. Criação da *Caja de profesionales universitarios*. Montevideu, 04 jan. 2004. Disponível em: <<https://legislativo.parlamento.gub.uy/temporales/leytemp8355351.htm>>. Acesso em 04 maio. 2018

_____. Universidade da República do Uruguai- UDELAR. **Plano de Estudos da Carreira de Contador na Faculdade de Ciências Econômicas**. 2012. Disponível em: <<http://fcea.edu.uy/images/institucional/Documentos/Normativa/plan-de-estudios-2012.pdf>>

UNIÃO EUROPÉIA. Título IV: A Livre Circulação de Pessoas, de Serviços e de Capitais. In: LUXEMBURGO. UNIÃO EUROPÉIA. . **Versões consolidadas do Tratado da União Europeia e do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia**. Luxemburgo: Serviço das Publicações da União Europeia, 2010. Cap. 1. p. 65-67. Disponível em: <https://europa.eu/european-union/sites/europa.eu/files/eu_citizenship/consolidated-treaties_pt.pdf#nameddest=article45>. Acesso em: 31 maio. 2018

APÊNDICE A- CHECK LIST

CONTEÚDO ANALISADO	BRASIL		ARGENTINA	
	DOC. LEGAL / FONTE	ARTIGO / TÓPICO	DOC. LEGAL / FONTE	ARTIGO / TÓPICO
REQUISITOS PARA EXERCÍCIO PROFISSIONAL	DECRETO-LEI N° 9.295/46	ART. 12°	LEI 20.488/73	ART. 1° e 2°
	RES. CFC N° 1.494/15	ART. 32°		
	RES. CFC N° 1.486/15	ART. 2°		
PROCEDIMENTOS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL	RES. N° 1.494/15	ART. 6°	LEI N° 466/200	ART. 69°
			RESOLUÇÃO CD N° 133/01	ART. 2° E 6°
REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO	DECRETO-LEI N° 20.158/31	ART. 35°	DECRETO-LEI N° 5.103/45 (LEI 12.921)	-
	LEI N° 9.295/46	-		
MATRIZES CURRICULARES DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	RES. CNE/CES N° 10/2004	ART. 3° E 5°	RES. 3421/88	ART. 1°, 2° e 5°
			LEI N° 60.142/11	ART. 1°
			LEI N° 25.871/11	ART. 27°
			RES. N° 7.305/11	ART. 4°
CONTEÚDO ANALISADO	PARAGUAI		URUGUAI	
	DOC. LEGAL / FONTE	ARTIGO / TÓPICO	DOC. LEGAL / FONTE	ARTIGO / TÓPICO
REQUISITOS PARA EXERCÍCIO PROFISSIONAL	LEI N° 371/72	ART. 1°	ESTATUTO (CCEAU)	ART. 1°
	DECRETO N° 6.866/11	ART. 3°	LEI N° 17.738/2004 (CAJA DE PROFISIONALES)	ART. 50° e 51°
	RES. MIC N° 1.546/15	ART. 5° E 12°	PRONUCIAMENTO N° 12 (CCEAU)	TÓPICO 9
PROCEDIMENTOS PARA O EXERCÍCIO PROFISSIONAL	REGULAÇÃO N° 957/13	ART. 5°	ESTATUTO (CCEAU)	ART. 1°
	REGULAMENTO DE MATRICULA PROFESIONAL / 2015	ART. 5°	LEI N° 17.738/2004 (CAJA DE PROFISIONALES)	ART. 50° e 51°
	REGULACION 957/13	ART. 5°	PRONUCIAMENTO N° 12 (CCEAU)	TÓPICO 9
REGULAMENTAÇÃO DA PROFISSÃO	LEI N° 1.135/30	ART. 1°	ESTATUTO (CCEAU)	ART. 1°
	LEI N° 371/72;	ART. 1°	LEI N° 16.871	ART. 51°
	LEI N° 1.034/93	ART. 77°	LEI N° 12.802/60	ART. 115°
MATRIZES CURRICULARES DOS CURSOS DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	RESOLUÇÃO CS N° 10/16	ANEXO	LEI N° 12.549/58	ART. 2°
	LEI N° 4.995/13	ART. 63°	RESOLUÇÃO CS N° 104/11	ANEXO

Fonte: (Adaptado de Rocha, 2017, p. 108).