

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE ROSARIO
FACULTAD DE HUMANIDADES Y ARTES
ESCUELA DE POSGRADO
DOCTORADO EN HUMANIDADES Y ARTES CON MENCIÓN
EN CIENCIAS DE LA EDUCACIÓN**

JEFERSON LUÍS LOPES GOULARTE

**LA ENSEÑANZA DE CONTABILIDAD FRENTE A LAS PRINCIPALES
ALTERACIONES DE LA CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD
BRASILEÑA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA
CONTABILIDAD**

**Rosario
2015**

JEFERSON LUÍS LOPES GOULARTE

LA ENSEÑANZA DE CONTABILIDAD FRENTE A LAS PRINCIPALES
ALTERACIONES DE LA CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD
BRASILEÑA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA
CONTABILIDAD

Tesis presentada en la Escuela de Posgrado de la Facultad de Humanidades y Artes de la Universidad Nacional de Rosario, como parte de los requisitos para obtener el título de Doctor en Humanidades y Artes con mención en Ciencias de la Educación.

Directora: Prof^a. Dr^a. Alzira Elaine Melo Leal

Co-director: Prof. Dr. Jefferson Marçal da Rocha

Rosario

2015

APROBACIÓN

JEFERSON LUÍS LOPES GOULARTE

LA ENSEÑANZA DE CONTABILIDAD FRENTE A LAS PRINCIPALES
ALTERACIONES DE LA CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD
BRASILEÑA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA
CONTABILIDAD

Tesis presentada en la Escuela de Posgrado de la
Facultad de Humanidades y Artes de la Universidad
Nacional de Rosario, como parte de los requisitos
para obtener el título de Doctor en Humanidades y
Artes con mención en Ciencias de la Educación.

JURADO DE TESIS:

Dr^a. Alcira Attala
Universidad Nacional de Rosario - Argentina

Dr^a. Elsa Beatriz Suarez Kimura
Universidad de Buenos Aires - Argentina

Dr. Luiz Pedro Antunes
Universidad Federal Fluminense - Brasil

Rosario

2015

AGRADECIMIENTOS

A Dios, mi eterna gratitud.

A mis padres *in memoriam* por la educación para la vida.

A los profesores Alzira Elaine Melo Leal y Jefferson Marçal da Rocha por la orientación en la construcción de esta tesis.

A los coordinadores de cursos de Ciencias Contables de la Universidad Federal de Río Grande del Sur (UFRGS), de la Universidad Federal de Santa María (UFSM) y de la Universidad Federal de Río Grande (FURG), profesores João Marcos Leão da Rocha, Wanderlei José Ghilardi y Arthur Roberto de Oliveira Gibbon por la colaboración para la recolección de datos.

Al profesor Gerardo Kahan coordinador académico del doctorado en Ciencias de la Educación, por su dedicación a sus alumnos.

Al profesor Eduardo Hourcade director de la Escuela de Posgrado de la Facultad de Humanidades y Artes por la concepción del doctorado.

A los profesores de doctorado en Ciencias de la Educación por la dedicación y comprensión de sus alumnos.

A los colegas de doctorado en Ciencias de la Educación por la amistad y compañerismo en los estudios.

Finalmente, a la Dirección de la Universidad Nacional de Rosario por abrirnos las puertas a los brasileros, para cursar maestrías y doctorados en sus programas de pos graduación.

RESUMEN

Esta investigación tiene como objetivo general analizar las principales alteraciones generadas, a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en el acto pedagógico docente en relación a la enseñanza de la contabilidad en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur. En este contexto los objetivos específicos son: a) describir las principales alteraciones provocadas en el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera; b) identificar las alteraciones que se han dado en la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad; y c) presentar, a los profesores de contabilidad, propuestas de acciones pedagógicas que prioricen la reflexión sobre el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional. De esta manera, responder el problema de la investigación: ¿Cuáles son las principales alteraciones generadas, a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en el acto pedagógico docente en relación a la enseñanza de la contabilidad en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado do Río Grande del Sur?. Esta investigación se justifica considerando que, las alteraciones en la legislación societaria, la emisión de pronunciamientos contables por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y la edición de las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que tiene reflejos en la elaboración y en la presentación de los estados contables, fueron introducidas por la convergencia a las normas internacionales de la contabilidad, y consecuentemente, en la enseñanza de la contabilidad. En el aporte teórico de esta investigación son desarrollados los temas: reflexión de la práctica docente; docencia en la enseñanza superior; pensamiento contable en Brasil y proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera. El presente estudio se caracteriza como una investigación social aplicada, exploratoria, descriptiva, de abordaje cualitativo, con recolección de datos por medio del análisis de documentos, aplicación de cuestionario estructurado con preguntas abiertas a los profesores de contabilidad y a los alumnos concluyentes en el 2012 del curso de Ciencias Contables y realización de entrevistas estructuradas con preguntas abiertas a los coordinadores del curso de Ciencias Contables, en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur en Brasil, que disponen del curso de Ciencias Contables, la Universidad Federal de Río Grande del Sur (UFRGS), la Universidad Federal de Santa María (UFSM) y la Universidad Federal de Río Grande (FURG). A partir del análisis es posible afirmar que con la implementación del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera por medio de los pronunciamientos contables que establecieron doctrinas para la Contabilidad, en los que prevalecen la esencia sobre la forma, el trabajo a ser exigido al profesional de contabilidad, a partir de la alteración de la legislación, normas y reglamentos es diferente de lo que era antes. Ahora, el Contador tiene que ejercer el llamado juzgamiento profesional de las elecciones contables en el ejercicio de su profesión. De esta manera, con la inserción de esas alteraciones conceptuales en la Contabilidad, la enseñanza de la contabilidad también deberá pasar por cambios, exigiendo del profesor de contabilidad la necesidad de reflexionar sobre su actuar. Como contribución a esta investigación se propone un Programa de Formación Continuada para la Práctica Docente, que lleve al desarrollo profesional del profesor de contabilidad y un Foro

Permanente de Educación e Investigación para la discusión de los pronunciamientos contables y de las normas contables, de forma que construya y reconstruya el conocimiento.

Palabras-claves: Enseñanza; Profesor; Convergencia de la Contabilidad.

ABSTRACT

The general purpose of this study is to assess the main alterations which are generated from the process of convergence of Brazilian Accounting to the international norms of accounting, in the teaching related to teaching accounting in Federal Institutions of Higher Education in the State of Rio Grande do Sul. Regarding the specific purposes, they are: a) to describe the main alterations caused in the teaching process as a result of the convergence of Brazilian Accounting; b) to identify the alterations which occurred in the convergence of Brazilian Accounting to the international norms of accounting; and c) to present, to accounting teachers, a proposal of pedagogical actions which allow reflection regarding the teaching process as a result of the convergence of Brazilian Accounting to the international standard. Therefore, to be able to find the answer to the purpose of this study: What are the main alterations caused, from the process of convergence of Brazilian Accounting to the international norms of accounting, in the teaching process in relation to the teaching of accounting in Federal Institutions of Higher Education in the State of Rio Grande do Sul? This study is justified by taking into consideration that the alterations in the Corporate Law, the issuing of accounting pronouncements by the Committee of Accounting Pronouncements (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) and the edition of the Brazilian Norms of Accounting (Normas Brasileiras de Contabilidade) by the Federal Board of Accounting (Conselho Federal de Contabilidade), which reflect on the elaboration and presentation of financial statements, the alterations were introduced by the convergence to international norms of accounting, and, consequently, in the teaching of accounting. Concerning the theoretical contribution of this study, the following themes will be developed: reflection of the teaching practice; teaching in Higher Education; accounting thinking in Brazil; and, the process of convergence of Brazilian Accounting. The research is characterized as a social applied research, exploratory, descriptive, of qualitative approach, with data collection through document analysis, though the setting of a structured questionnaire with open questions to teachers of accounting and graduating students in the Course of Accounting Sciences in 2012, and conducting structured interviews with open questions with the coordinators of the Course of Accounting Sciences, in Federal Institutions of Higher Education in the State of Rio Grande do Sul, in Brazil, which offer the Course of Accounting Sciences: the Federal University of Rio Grande do Sul (Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS)), the Federal University of Santa Maria (Universidade Federal de Santa Maria (UFSM)) and the Federal University of Rio Grande (Universidade Federal do Rio Grande (FURG)). Based on the analyzes it can be stated that with the implementation of the process of convergence of Accounting through the accounting pronouncements which established doctrines towards Accounting, in which the essence prevails over the form, the work to be required from the accounting professional, from the alteration of legislation, norms and regulations, is different from what it used to be like. Now, the accounting professional has to exercise what is called the professional judgment of accounting choices in the exercise of their profession. Thus, with the insertion of these conceptual alterations in Accounting, the teaching of accounting should also undergo changes, requiring, from the teacher of accounting, the need to reflect on their action. As a contribution of this study, a Continuing Training Program to Teaching is proposed, leading to the professional development of the teacher of accounting and a Continuing Education and Research

Forum to the discussion of accounting pronouncements and accounting norms, so that knowledge is built and rebuilt.

Key-words: Teaching; Teacher; Convergence of Accounting.

LISTA DE CUADROS

Cuadro 01 – Estructura de las NBC	088
Cuadro 02 – Aprobación de las NBCASP	094
Cuadro 03 – Pronunciamientos Contables Analizados	108

LISTA DE ABREVIATURAS Y SIGLAS

- ABRASCA** – Asociación Brasileira de las Compañías Abiertas
- ANBID** – Asociación Nacional de los Bancos de Inversiones
- APIMEC** – Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversión del Mercado de Capitales
- BACEN** – Banco Central de Brasil
- BP** – Balance Patrimonial
- BM&FBOVESPA** – Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros
- CASP** – Contabilidad Aplicada al Sector Público
- CCNC** – Comisión Consultiva de Normas Contables
- CEN** – Consejo Económico Nacional
- CFC** – Consejo Federal de Contabilidad
- CMP** – Costo Medio Ponderado
- CNE** – Consejo Nacional de Educación
- CPC** – Comité de Pronunciamientos Contables
- CVM** – Comisión de Valores Mobiliarios
- DOU** – Diario Oficial de la Unión
- ECASP** – Estados Contables Aplicados al Sector Público
- EFC** – Estado de los Flujos de Caja
- ELPA** – Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados
- EMPL** – Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido
- EOAR** – Estado de los Orígenes y Aplicaciones de los Recursos
- ERE** – Estado del Resultado del Ejercicio
- EVA** – Estado del Valor Adicionado
- FE** – Facultad de Educación
- FEA** – Facultad de Economía, Administración y Contabilidad
- FIPECAFI** – Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras
- FURG** – Universidad Federal de Río Grande
- IAIB** - Instituto de los Auditores Independientes de Brasil
- IAS** – *Internantional Accounting Standards*
- IASB** – *International Accounting Standards Board*
- IBRACON** – Instituto de los Auditores Independientes de Brasil

IES – Instituciones de Enseñanza Superior
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFES – Instituciones Federales de Enseñanza Superior
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*
IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*
LDBEN – Ley de Directrices y Bases da Educación Nacional
MCASP – Manual de Contabilidad Aplicado al Sector Público
MEC – Ministerio de Educación
MP – Medida Provisoria
NBC – Normas Brasileiras de la Contabilidad
NBCASP – Normas Brasileiras de la Contabilidad Aplicada al Sector Público
ORTN – Obligación Reajutable del Tesoro Nacional
PEPS – Primero en Entrar, Primero en Salir
PBI – Producto Bruto Interno
PME – Pequeñas y Medianas Empresas
PPC – Proyectos Pedagógicos de Curso
SAS – *Statement on Auditing Standards*
SEC – *Securities and Exchange Commission*
SRF – Secretaria de la Receta Federal
STN – Secretaria del Tesoro Nacional
SUSEP – Superintendencia de los Seguros Privados
UFIR – Unidad Fiscal de Referencia
UFMS – Universidad Federal de Santa María
UFRGS – Universidad Federal de Río Grande del Sur
UMC – Unidad Monetaria Contable
USP – Universidad de San Pablo

SUMARIO

1	INTRODUCCIÓN	014
1.1	PROBLEMA	018
1.2	OBJETIVOS	018
1.3	JUSTIFICACIÓN	019
1.4	ESTRUCTURA	021
2	REFERENCIAL TEÓRICO	025
2.1	REFLEXIÓN DE LA PRÁCTICA DOCENTE	025
2.2	DOCENCIA EN LA ENSEÑANZA SUPERIOR	043
2.3	PENSAMIENTO CONTABLE EN BRASIL	062
2.4	PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD BRASILEÑA .	080
3	METODOLOGÍA	100
3.1	TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	102
3.2	ANÁLISIS DE LOS DATOS	105
4	ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD BRASILEÑA	110
4.1	ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN SOCIETARIA Y PRONUNCIAMIENTOS CONTABLES	110
4.2	ANÁLISIS DE LA PERSPECTIVA DE LOS COORDINADORES DEL CURSO	160
4.3	ANÁLISIS EN LA PERSPECTIVA DE LOS PROFESORES	166
4.4	ANÁLISIS EN LA PERSPECTIVA DE LOS ALUMNOS	171
4.5	ANÁLISIS DEL CONTEXTO DE LA INVESTIGACIÓN CON BASE EN EL APORTE TEÓRICO	177
5	CONCLUSIÓN	193
5.1	REFLEXIÓN DE LA PRÁCTICA DOCENTE EN LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD	197
	BIBLIOGRAFÍA	202
	APÉNDICE A – PRINCIPALES ALTERACIONES EN LA LEGISLACIÓN SOCIETARIA	221
	APÉNDICE B – PRONUNCIAMIENTOS CONTABLES	250
	APÉNDICE C – CUESTIONARIO APLICADO A LOS PROFESORES	256

APÉNDICE D – CUESTIONARIO APLICADO A LOS ALUMNOS	257
APÉNDICE E – ENTREVISTA REALIZADA CON LOS COORDINADORES DEL CURSO	258
APÉNDICE F – TÉRMINO DE CONSENTIMIENTO	259

1 INTRODUCCIÓN

Brasil inició en 1990 el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, un proceso que comenzó con la alteración en la legislación societaria y que afecta tanto al Sector Privado como al Sector Público, provocando alteraciones significativas en las normas contables con la edición de los pronunciamientos contables dados por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC).

La enseñanza de la contabilidad de cierta forma, también presenta alteraciones, que fueron introducidas en las normas contables, yendo más allá de cuestiones de naturaleza eminentemente técnicas. Esas alteraciones fueron introducidas por la convergencia a las normas internacionales de la contabilidad, siendo este, el elemento motivador de las mismas. Aunque se encuentren sujetas a transformaciones, las normas contables son normalmente fenómenos estables. Una situación implícita de las normas contables es, que ellas proveen una estructura para obtener los resultados, que surgen de los procesos gerenciales. La institucionalización de las normas contables, en este sentido, sugiere lograr un mismo nivel en las acciones de los individuos, brindando una base conceptual común para todos los involucrados en el proceso contable, posibilitando la previsión de las consecuencias del proceso de toma de decisiones por cualquier usuario de esta información.

En este sentido, se considera que la existencia de la estabilidad es una premisa necesaria, cuando se posee un proceso de toma de decisión basado en reglas formales, como la Contabilidad, sea esta la Contabilidad Societaria, destinada a usuarios externos, o la Contabilidad Gerencial, destinada a usuarios internos. De esta manera, buscar la estabilidad se hace necesario, por medio de discusiones que lleven a los usuarios de las informaciones contables a ser capaces de analizar las diferentes formas de interpretación y aplicación de las normas contables. Pues es necesario que todos los individuos compartan los mismos conceptos y los mismos objetivos, para que haya un perfecto entendimiento con respecto de la forma por la cual las decisiones deben ser tomadas. La alteración en Contabilidad, de esa forma, puede ser considerada un hecho atípico, provocado por el ambiente en el cual la entidad está inserta, y que brinda factores que indican la necesidad de alteración.

Frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, los profesores de contabilidad, por cuestiones profesionales y éticas, deben promover cambios en sus prácticas docentes en virtud de las exigencias legales y del ejercicio profesional, pues los cursos de Ciencias Contables deben formar un profesional apto para ejercer las actividades en cualquier entidad que estén siguiendo una legislación que fuera alterada. En este proceso de alteración conceptual la resistencia y el conflicto están presentes, teniendo en vista los aspectos políticos, culturales y de poder envueltos en el proceso.

En este contexto de alteraciones de legislación y normas contables que alcanzan no sólo a las entidades que deben cumplirlas, sino también a la enseñanza de la contabilidad, las discusiones acerca del tema deben estar presentes, principalmente, en las Universidades que ofrezcan cursos de Ciencias Contables. Así, es preciso comprender que la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad parte de un esquema de normas contables consagradas en países que las implementaron para sus entidades. Esas normas contables son emitidas por la *International Accounting Standards Board* (IASB), las cuáles son denominadas, *International Financial Reporting Standards* (IFRS) y las *International Accounting Standards* (IAS), normas para el Sector Privado, y por la *International Federation of Accountants* (IFAC) que emite las *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), normas para el Sector Público. En Brasil, estas normas son emitidas por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y parten del lenguaje de las normas internacionales de la contabilidad que son traducidas para un lenguaje adecuado a Brasil, surgiendo de la necesidad impuesta por la alteración de la legislación.

El Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) fue creado por la Resolución nº 1.055/2005 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Ese órgano colegiado (CPC) fue constituido mediante la asociación de seis instituciones: Asociación Brasileira de las Compañías Abiertas (ABRASCA), Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversión del Mercado de Capitales (APIMEC), de la Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros (BM&FBOVESPA), Consejo Federal de Contabilidad (CFC), Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IBRACON) y Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI). Además de esos miembros, participan como convidados, el Banco Central de Brasil (BACEN), la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), la Secretaria de la Receta

Federal (SRF) y la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP), y otras entidades y especialistas convidados (CFC, 2005). En función de las necesidades de convergencia internacional de las normas contables, de centralización en la emisión de normas de esa naturaleza, de representación y proceso democrático en la elaboración de esas informaciones es que fue creado el CPC.

Frente a este contexto de alteración de legislación y normas contables, que alcanzan a la enseñanza de la contabilidad, se busca reflexionar sobre el tema de la investigación y basarse en autores que discuten, principalmente, sobre la reflexión de la práctica docente, la docencia en la enseñanza superior, el pensamiento contable en Brasil, y el propio proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera.

En relación a la reflexión de la práctica docente los conceptos de Schön de conocimiento en acción, reflexión en acción y reflexión sobre la acción y reflexión sobre la reflexión en la acción permiten comprender el proceso de construcción del conocimiento profesional y superar la concepción clásica de reflexión, limitada a procesos de evaluación, planificación y toma de conciencia de los procesos cognitivos realizados. *“Igual que el conocimiento en la acción, la reflexión en la acción es un proceso que podemos llevar adelante sin ser capaces de decir lo que estamos haciendo”* (Schön, 1992, p. 40). Pero además es posible modificar y enriquecer nuestras acciones a partir de la reflexión posterior sobre ellas y la reflexión sobre las reflexiones en la acción, porque la misma puede ayudar a modelar nuestro futuro. La reflexión es *“examen activo, persistente y cuidadoso de toda creencia o supuesta forma de conocimiento a la luz de los fundamentos que la sostienen y conclusiones de las que tiende”* (Dewey, 1953, p. 25).

En relación a la formación docente a veces, en lo que respecta a formación docente, hemos olvidado que se trata a la vez de una doble formación y una formación profesional. Formación doble porque el oficio de docente exige una formación científica, literaria, a esta formación se la suele llamar académica, y una formación profesional que a veces se reduce a una formación pedagógica, pero a la cual ahora se reconoce que incluye otros aspectos que se relacionan con la inserción institucional, con las tareas de concertación, de gestión, de orientación, etc. (Sanjurjo, 2006).

El profesor tiene la función de dominar ciertas competencias para actuar individual o colectivamente en el ejercicio de su profesión, a los efectos de ser reconocido como aquel que conoce las especificidades de su trabajo. El término

profesión se refiere a una construcción social. Es una realidad dinámica y contingente, inmersa en las acciones colectivas. Es priorizada por las acciones de los actores sociales: los docentes de enseñanza superior. La docencia requiere formación profesional para su ejercicio: conocimientos específicos para ejercerla adecuadamente o, por lo menos, desarrollo de conocimientos y habilidades vinculadas a la actividad docente para mejorar su práctica (Slomski, 2012).

En relación a las contribuciones de la Contabilidad brasilera hacia los demás países se encuentra la llamada “escuela de corrección monetaria” que buscaba el desarrollo y optimización de técnicas y procedimientos para el reconocimiento de la inflación en los estados contables, con el objetivo precipuo de cualificar la información, para convertirse cada vez más en un instrumento de gran valor para los tomadores de decisiones en períodos inflacionarios (Schmidt e Santos, 2008).

La teoría adoptada en la Contabilidad brasilera es una Teoría Patrimonialista que reconoce que el objeto de estudio de la Ciencia Contable es el patrimonio de la entidad. Los registros de los eventos contables son por el método de las partidas dobles, o sea, que ese método establece que para cada registro contable, el valor total registrado en las cuentas de débito debe ser siempre igual al total del valor registrado en las cuentas a crédito (Sá, 2010). Así, la Contabilidad es la ciencia que estudia los fenómenos patrimoniales, preocupándose por las realidades, evidencias y comportamientos de los mismos. *“Científicamente el estudio visa conocer las relaciones que existe entre los fenómenos patrimoniales observados y busca conocer como tales relaciones se establecen. Busca también, analizar para dar explicaciones sobre los acontecimientos poseídos con la riqueza. Busca, además, conocer verdades que sean válidas para todos los lugares, para todas las épocas, en cualquier entidad o instituciones”* (Sá, 2010, p. 46).

El proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera se hace necesario en función del contexto internacional en que Brasil está inserto. De esa forma fue alterada la legislación societaria, principalmente la Ley nº 6.404/1976, alterada por las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2009. Por eso los inversores buscan invertir en sociedades de capital abierto, o sea, en entidades que negocian acciones en los mercados financieros. Esas entidades precisan presentar sus estados contables en base al patrón internacional para los usuarios de esas informaciones.

La fuente de información para esta investigación fueron las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur, en

Brasil, que disponen de curso de Ciencias Contables: la Universidad Federal de Río Grande del Sur (UFRGS), la Universidad Federal de Santa María (UFSM) y la Universidad Federal de Río Grande (FURG). Esas IFES deben tener compromiso social con la formación de los contadores para el mundo del trabajo, ya que el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional es una demanda de la propia sociedad.

1.1 PROBLEMA

La tesis tiene como problema de investigación: ¿Cuáles son las principales alteraciones generadas, a partir do proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en el acto pedagógico docente en relación a la enseñanza de la contabilidad en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur?

A partir del problema de la investigación se presentan los objetivos que, durante el desarrollo de la misma, buscan responder al problema de esta.

1.2 OBJETIVOS

El objetivo general de esta investigación es el de analizar las principales alteraciones generadas, a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en el acto pedagógico docente en relación a la enseñanza de la contabilidad en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur.

Los objetivos específicos son:

- a) describir las principales alteraciones provocadas en el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera;
- b) identificar las alteraciones que se han dado en la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad; y
- c) presentar, a los profesores de contabilidad, propuestas de acciones pedagógicas que prioricen la reflexión sobre el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

1.3 JUSTIFICACIÓN

Esta investigación se justifica considerando que las alteraciones en la legislación societaria, la emisión de pronunciamientos contables por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y la edición de las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) tiene reflejos en la elaboración y en la presentación de los estados contables, y consecuentemente, en la enseñanza de la contabilidad.

Esos estados contables deben ser útiles para los usuarios de la información contable. Esto significa que la información precisa ser de interés del usuario y tener credibilidad. Cuando se refiere a usuarios se incluye: inversores, empleados, acreedores, clientes, gobierno y el público. Las decisiones financieras y económicas de esos usuarios son influenciadas por la evaluación de la capacidad de la entidad de generar caja y de cuando eso ocurrirá. Las principales características de un estado contable de buena calidad son su relevancia y sus datos fidedignos.

Las informaciones son relevantes cuando pueden hacer diferencia en las decisiones de los usuarios, ayudándolos a evaluar el impacto de eventos pasados, presentes o futuros. Es la información de valor predictivo, valor confirmatorio o ambos. Las informaciones pasadas sobre el patrimonio y el resultado son relevantes, pues son utilizadas como base para proyectar la posición y el desempeño futuro y también pueden ser comparadas con proyecciones anteriores.

La relevancia no se debe confundir con el valor, ya que la importancia de la misma depende del tamaño de la información. Las informaciones sobre los valores a recibir son relevantes, pues impactan directamente en la capacidad de pago de la entidad. En cambio, si un determinado valor a recibir es muy pequeño, puede no ser necesario evidenciarlo.

Para tener datos fidedignos, la información contable debe ser completa, neutra y libre de errores. La información completa debe estar dentro de los límites del valor y del costo. Todos los detalles relevantes deben ser mencionados, hasta el punto en que los beneficios de ese detalle superen los costos para obtenerlos. La información neutra se toma de forma que los estados contables no deben inducir a tomas de decisiones visando alcanzar un determinado resultado. La información libre de errores la hace confiable, informando apropiadamente aquello que se propone presentar.

Una información libre de errores no significa algo exacto. Una estimativa es un valor apenas aproximado, pero la representación de esa estimativa puede ser considerada fidedigna si el monto fuera descripto claramente y si la naturaleza y las limitaciones proceso fueran divulgadas. La información contable relevante y fidedigna puede tener mayor utilidad si pudiera ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Las decisiones de los usuarios implican elecciones entre alternativas, como invertir en una entidad o en otra. Consecuentemente, los usuarios deben poder comparar tanto los estados contables de diferentes entidades como las de una entidad a lo largo del tiempo para identificar tendencias en su posición patrimonial y financiera, en su resultado económico y en sus flujos de caja.

Por eso, las elecciones contables deben ser adoptadas de forma consistente. Consistencia no significa lo mismo que comparabilidad. Consistencia se refiere al uso de los mismos métodos para generar las mismas informaciones. La comparabilidad, el objetivo y la consistencia es el medio de alcanzarla. Por medio de la comparabilidad, los usuarios deben ser informados de las elecciones contables seguidas en los estados contables, de cualquier alteración en esas elecciones y el efecto de esas alteraciones. La entidad debe alterar una elección contable siempre que el cambio fuera exigido por las normas brasileras de la contabilidad o resultase de información confiable y más relevante en los estados contables.

La verificación significa que diferentes usuarios de los estados contables independientes, que tuvieran que rehacer las estimativas, llegarían todos a resultados semejantes. De esa forma, estos usuarios podrían atestiguar que una determinada información está representada de forma fidedigna. Información verificable no quiere decir un cálculo exacto. Una faja de posibles montos con sus respectivas probabilidades también puede ser verificable.

La tempestividad significa tener información disponible para los usuarios a tiempo de influenciarlos en sus decisiones. Cuando existe demora indebida en la divulgación de una información, ella puede perder relevancia. Para brindar una información en el momento oportuno, es necesario divulgarla antes que todos los aspectos de un evento sean conocidos, perjudicando su confiabilidad. Por otro lado, si para divulgar una información la entidad aguarda hasta que todos los aspectos sean conocidos, la información puede ser altamente confiable, pero de poca utilidad para los usuarios.

Una cualidad esencial de los estados contables presentados es que sean comprendidos por los usuarios. A esos efectos, se supone que los usuarios tienen conocimientos razonables de negocios y de actividades económicas y que revisan y analizan la información diligentemente. Informaciones sobre asuntos complejos que deban ser incluidos en los estados contables no deben ser excluidos bajo el pretexto de que son de difícil comprensión para los usuarios.

Así, para atender esas características los estados contables deben ser elaborados de acuerdo con la legislación societaria, los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), los Principios de Contabilidad y las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), los cuáles ya convergieron hacia el patrón internacional, posibilitando que los usuarios de otros países puedan utilizar los estados contables de las entidades brasileñas.

1.4 ESTRUCTURA

La tesis está estructurada de la siguiente forma:

En el capítulo 1 Introducción, son presentados los elementos motivadores y la contextualización del tema de la investigación, así como el subcapítulo 1.1 Problema, el subcapítulo 1.2 Objetivos, el subcapítulo 1.3 Justificación, y el subcapítulo 1.4 Estructura.

En el capítulo 2 Referencial Teórico, son desarrollados temas que contribuyen al análisis de los resultados, de forma que permiten las discusiones en relación al tema de la investigación.

En el subcapítulo 2.1 Reflexión de la Práctica Docente, se presenta una reflexión sobre la práctica docente. Cada vez que se realiza una enseñanza reflexiva en educación, es importante partir de determinada situación, problemática o no, estar interesado en crear actitudes que desenvuelvan pensamientos efectivos, manteniendo una postura cuestionadora capaz de sugerir, elaborar y consecuentemente, construir el conocimiento, cada vez que la reflexión brinde oportunidades para volver atrás y rever acontecimientos y prácticas.

En el subcapítulo 2.2 Docencia en la Enseñanza Superior, se hace una reflexión teórica sobre la docencia en la enseñanza superior. Dentro de los temas

discutidos, se destacan la enseñanza superior, pedagogía y didáctica, enseñanza de la contabilidad, formación docente continuada y desarrollo del conocimiento.

En el subcapítulo 2.3 Pensamiento Contable en Brasil, se presenta una discusión sobre el pensamiento contable en este país, sobre las alteraciones conceptuales que la legislación y los estudios de profesores e investigadores contribuyeron para el desarrollo de la Contabilidad brasilera.

Y en el subcapítulo 2.4 Proceso de Convergencia de la Contabilidad Brasilera, base-solo de esta investigación, son presentadas la legislación, normas y reglamentos aplicados a la Contabilidad brasilera y a las alteraciones ocurridas en la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

En el capítulo 3 Metodología. Está configurada la investigación, que se caracteriza como social aplicada, exploratoria, descriptiva, de abordaje cualitativo, por medio del análisis de documentos, aplicación de cuestionarios y realización de entrevistas.

En el subcapítulo 3.1 Técnicas de Recolección de Datos. Son descriptos como los datos fueron obtenidos, por medio del análisis de documentos (leyes, normas, reglamentos, entre otros), además de aplicación de cuestionario estructurado con preguntas abiertas a los profesores de contabilidad y a los algunos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables, y la realización de entrevistas estructuradas con preguntas abiertas a los coordinadores de cursos de Ciencias Contables.

Y en el subcapítulo 3.2 Análisis de los Datos. Son relatados los procedimientos de análisis de documentos como la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones introducidas por las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2009, los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), entre otros documentos, un análisis de los cuestionarios aplicados a los profesores de contabilidad y a los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables, y al análisis de las entrevistas realizadas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables. Los referidos análisis fueron abordados de forma cualitativa, incluyendo un análisis de la triangulación de la investigación en base al aporte teórico.

En el capítulo 4 Análisis del Proceso de Convergencia de la Contabilidad Brasilera, es realizado un análisis del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, a partir de los documentos (leyes, normas,

reglamentos, entre otros) y en las perspectivas de los coordinadores de cursos de Ciencias Contables, de los profesores de contabilidad y de los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso, para que a continuación, pueda ser presentado un análisis de contexto de la investigación en base al aporte teórico.

En el subcapítulo 4.1 Análisis de la Legislación Societaria y Pronunciamientos Contables. Se hace un análisis de las prácticas contables brasileras que comprenden la legislación societaria brasileras, los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) que son aprobados por los órganos reguladores de la Contabilidad en Brasil.

En el subcapítulo 4.2 Análisis de la Perspectiva de los Coordinadores del Curso. Son analizadas las entrevistas estructuradas con preguntas abiertas realizadas a los Coordinadores de Cursos de las IFES pesquisadas sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasileras al patrón internacional.

En el subcapítulo 4.3 Análisis de la Perspectiva de los Profesores. Son analizados los cuestionarios estructurados con preguntas abiertas, respondidos por los profesores de contabilidad de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) dirigidas al proceso de convergencia de la Contabilidad brasileras al patrón internacional.

En el subcapítulo 4.4 Análisis de la Perspectiva de los Alumnos. Son analizados los cuestionarios estructurados con preguntas abiertas, respondidos por los alumnos de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) orientadas al proceso de convergencia de la Contabilidad brasileras al patrón internacional.

Y en el subcapítulo 4.5 Análisis del Contexto de la Investigación en base al Aporte Teórico. Es realizada una reflexión a partir del análisis de la legislación societaria y pronunciamientos contables, de las perspectivas de los coordinadores del curso, de los profesores y de los alumnos, o sea, haciendo análisis de la triangulación de la investigación, en base al aporte teórico desarrollado para esta investigación.

En el capítulo 5 Conclusión. Trata la forma en que los objetivos fueron cumplidos para responder al problema de la investigación, además de presentar las principales conclusiones en relación a los análisis, demostrando la importancia de la investigación para la enseñanza de la contabilidad.

En el subcapítulo 5.1 Reflexión de la Práctica Docente en la Enseñanza de la Contabilidad. Es realizada una reflexión de la práctica docente con el objetivo de

que el profesor de contabilidad enfrente la implementación del proceso de convergencia de la contabilidad brasilera al patrón internacional y en otras situaciones que puedan ocurrir en la búsqueda de una enseñanza contextualizada, cuando que no se le da la oportunidad de la formación continua a los docentes de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

En este capítulo se desarrollan los temas: reflexión de la práctica docente, docencia en la enseñanza superior, pensamiento contable en Brasil y proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera, de forma que contribuya con los análisis de los resultados de esta investigación.

2.1 REFLEXIÓN DE LA PRÁCTICA DOCENTE

En este subcapítulo se hace una reflexión sobre la práctica docente, ya que, para realizar una enseñanza reflexiva en educación, es importante partir de determinada situación, problemática o no, estar interesado en crear actitudes que desenvuelvan pensamientos efectivos, manteniendo una postura cuestionadora capaz de sugerir, elaborar y consecuentemente, construir el conocimiento, cada vez que la reflexión ofrezca oportunidades para volver atrás y rever acontecimientos y prácticas.

Estudios apuntan hacia la importancia de que el profesor sea capaz de reflexionar sobre su práctica y direccionarla o volver a direccionarla, según la realidad en la que actúa. “[...] *está pensada críticamente la práctica de hoy o la de ayer para que se pueda mejorar la próxima práctica*” (Freire, 2004, p. 43). Mientras tanto, el acto puro y simple de pensar no garante una práctica pedagógica eficaz.

El poder de la reflexión sobre el pensamiento como catalizador de mejores prácticas es defendido por diversos autores. Para entender la idea de la enseñanza reflexiva, es preciso buscar sus raíces en el pensamiento sobre la educación. Importa, entonces, caracterizar el pensamiento reflexivo de que habla John Dewey, destacar el término reflexión y los varios tipos descritos por Donald Schön, así como conocer otras contribuciones, tales como las de Perrenoud, Liston y Zeichner, Nóvoa, Alarcão y Contreras Domingo, entre otros.

La palabra reflexión sugiere un pensamiento serio y austero, distante de la acción, con connotaciones próximas a la meditación e introspección. En este caso, se habla de un proceso mental que se da cuando se mira para determinadas acciones del pasado. En educación ha sido usada con diversos significados y hay

necesidad de redefinirla para aclarar su sentido y el entendimiento que de ella se hace.

Decir que el profesor debe involucrarse en la reflexión sobre su práctica no es nuevo. Dewey, que defiende la importancia del pensamiento reflexivo y extensivamente describe el papel de la reflexión, en sus libros *How We Think* (1933) y *Logic: The Theory of Inquiry* (1938), reconocía que el hombre reflexiona sobre un conjunto de cosas, en el sentido en que piensa sobre ellas; el pensamiento analítico, mientras tanto, solo tiene lugar cuando hay un problema real a resolver. O sea, la capacidad para reflexionar emerge cuando se reconoce un problema, o un dilema, o cuando no se tiene seguridad. Como pensamiento crítico o reflexivo se sobre entiende que se realizará una evaluación continua de creencias, principios e hipótesis, en base a un conjunto de datos y de posibles interpretaciones de estos (Leal, 2005).

El compromiso del profesor en la práctica requiere: apertura de espíritu para entender posibles alternativas y admitir la existencia de errores; responsabilidad, que permita hacer una ponderación cuidadosa de las consecuencias de determinada acción y empeño para movilizar actitudes anteriores. La verdadera práctica reflexiva se da cuando una persona tiene un problema real para resolver y en ese caso, investiga para buscar la solución (Dewey, 1936). Para que este proceso tenga lugar, es necesario que el profesor cuestione y reflexione sobre situaciones de la sala de aula y que lo haga en el contexto de su grupo, pues un abordaje reflexivo valoriza tanto la construcción personal, como la construcción colectiva del conocimiento y legitima el valor epistemológico de la práctica profesional.

Otro autor que se evocada con frecuencia y que marca, en la forma como hoy se entiende la reflexión, es Donald Schön. Sus ideas tienen mucha influencia en el campo educacional, principalmente para personas interesadas en la formación de profesores. El trabajo desenvuelto por él, sustenta las posiciones de aquellos que defienden la emancipación del profesor como alguien que decide y encuentra placer en el aprendizaje y en la investigación del proceso de enseñanza y aprendizaje.

La relevancia de una práctica reflexiva reside en la oferta de una educación preocupada en avanzar siempre y en formar adecuadamente. Es en este sentido que mejor se encuadra el papel del profesor reflexivo. *“El profesor reflexivo es, sobretudo, el promotor de una autoformación también de orden práctica, lo que le interesa a la educación para la resolución de las cuestiones dialécticas existentes en*

la articulación entre teoría y práctica. La idea de reflexión surge asociada al modo como se lidia con problemas de la práctica profesional, a la posibilidad de la persona aceptar un estado de incertezas y estar abierta a nuevas hipótesis, dando así, forma a estos problemas, descubriendo nuevos caminos, construyendo y concretizando soluciones. Este proceso envuelve entonces un calcular y recalculer de una situación problemática. Primeramente, hay un reconocimiento del problema y la identificación del contexto en que surge y en segundo lugar, la conversación con el repertorio de imágenes, teorías, comprensiones y acciones, de manera de crear una nueva forma de verlo” (Schön, 2000, p. 31).

Se cree, por lo tanto, que el proceso reflexivo, en la percepción schöniana, se caracteriza por un vaivén permanente entre hechos y comprensión en la búsqueda del significado de las experiencias vividas. Por la reflexión, las ideas son transformadas en acciones indispensables para la práctica docente, provocando cambios de metodología y estrategias que favorezcan una enseñanza de calidad. Aunque exija tiempo, solamente a partir de este proceso es posible que el profesor haga y sepa hacer la problematización de la práctica pedagógica, porque es en la práctica, a través del acto del pensar reflexivo, donde se encuentra el real valor del pensar de la educación, distinto de aquella idea del "pensar por pensar".

Las ideas de Schön sobre el desarrollo del conocimiento profesional se basan en nociones como la investigación y la experimentación en la práctica. La designación “*professional artistry*” (profesional de talento) es usada por el autor en el sentido de hacer referencia a, “[...] *las competencias que los profesionales revelan en situaciones únicas, inciertas y de conflicto. El conocimiento emerge en estas situaciones, de un modo espontáneo y lo que no se es capaz de explicitar verbalmente puede ser descripto, en algunos casos, por observación y reflexión sobre las acciones. Estas descripciones son diversas y dependen de los lenguajes y de las propuestas, pudiendo ser referidas secuencias de operaciones, procedimientos ejecutados, pistas observadas, reglas seguidas, valores, estrategias y principios que constituyan verdaderas teorías de acción*” (Schön, 2000, p. 25).

Tres son los tipos de reflexión: la reflexión en la acción; la reflexión sobre la acción y la reflexión sobre la reflexión en la acción. Los dos primeros tipos son esencialmente reactivos, separándolos, sólo en el momento en que tienen lugar. El reflexionar en la acción se lleva a cabo durante la práctica y el segundo después del acontecimiento, cuando éste es utilizado fuera de su escenario. Los tres procesos no

son independientes; ellos se completan garantizando “una intervención práctica racional”, integrando el pensamiento práctico del profesional que enfrenta situaciones conflictivas de la práctica (Schön, 2000).

La reflexión en la acción es la reflexión desencadenada durante la realización de la acción pedagógica, sobre el conocimiento que está implícito en la acción. Ella es el mejor instrumento de aprendizaje del profesor, pues es en el contacto con la situación práctica que adquiere y construye nuevas teorías, nuevos esquemas y conceptos, volviéndose un profesional flexible y abierto a los desafíos impuestos por la complejidad de la interacción con la práctica.

La reflexión en la acción (conocimiento tácito implícito en la actividad práctica orientando toda y cualquier actividad del hombre) se manifiesta en el saber hacer. El individuo aprende a ejecutar actividades complejas sin ser capaz así mismo de describirlas con palabras (Schön, 2000).

Este conocimiento tácito, intuitivo y espontáneo asume un papel importante para todos los profesionales, principalmente para aquel del conocimiento, que debe pasar a adoptar una postura constante de prestar atención, ser curioso y saber oír; precisa, por lo tanto, actuar como una especie de “investigador” que busca descubrir por qué el alumno hizo o dio ciertas cosas de una manera y no de otra.

En la reflexión en la acción, el individuo siempre piensa sobre lo que hace al mismo tiempo en que lo hace, o sea, reflexiona en la acción, estableciendo un “diálogo” con la situación problemática, delimitada por las presiones espaciales y temporales y por las solicitudes psicológicas y sociales del contexto. Al actuar, puede ser tomado por sorpresa por los resultados inesperados que no se encajan en la categoría de “conocer en la acción” y que lo llevan a reflexionar dentro del presente de la acción, sin que necesariamente precise usar palabras. Esa reflexión en la acción tiene una función crítica fundamental en la medida en que se cuestiona la estructura de los presupuestos del acto de conocer en la acción.

Otro autor importante para el análisis de la reflexión es Perrenoud. Frente al análisis de la reflexión en la acción enseña sobre los presupuestos de conocerse en la acción “[...] un proceso de reflexión sin el rigor, la sistematización y el distanciamiento requeridos por el análisis racional, pero con la riqueza de la captación viva e inmediata de las múltiples variables que intervienen y con la grandeza de la improvisación y creación” (Perrenoud, 1999, p. 104).

En el caso específico de la formación del profesional de la educación, la reflexión en la acción constituye un proceso de gran riqueza e instrumento importante del aprendizaje, porque representa el primer espacio de confrontación con el problema en la práctica: se refiere a procesos del pensamiento realizados en el transcurso de la acción, cuando siente necesidad de analizar una situación problemática y tiene que desenvolver experiencias para conseguir respuestas más adecuadas. Como el contexto psicosocial está en continuo movimiento de cambios, el profesor enfrenta muchos problemas de naturaleza práctica que requieren soluciones específicas. Para eso, tiene que establecer un diálogo reflexivo con la situación problemática enfrentada en la práctica, conjugando inteligente y creativamente conocimientos y técnicas.

Ha defendido enfáticamente que ese diálogo acaba por conducir a la creación de un conocimiento específico ligado a la acción que sólo puede ser adquirido en contacto con la práctica (Schön, 1992, 2000).

La reflexión sobre la acción se manifiesta luego de la realización de la acción pedagógica, sobre esta acción y el conocimiento implícito de la misma. En este momento, también puede ser realizada la reflexión sobre la reflexión efectuada durante la acción. Es al reflexionar sobre la acción que se consolida el conocimiento tácito, o sea, hay una reformulación del pensamiento. Esta reflexión consiste en una reconstrucción mental retrospectiva de la acción para tratar de analizarla, constituyendo un acto natural cuando la acción es vista de forma diferente (Alarcão, 2003).

Esta se da también a *posteriori* cuando el individuo analiza las características y los procesos de la propia acción, luego de haber vivido una situación problemática. El docente utiliza sus conocimientos para describir, analizar y evaluar los vestigios dejados en la memoria por intervenciones realizadas anteriormente. También conocida como “reflexión crítica”, se da cuando el profesional se encuentra en una posición más confortable en que, libre de las condiciones de la situación práctica, puede, aplicar los instrumentos conceptuales y las estrategias de análisis de que dispone para entender mejor su práctica con el fin de reconstruirla.

Cuando el profesor es reconocido como competente para reflexionar sobre su hacer y modificarlo, “*la enseñanza se encara como una forma de investigación y experimentación, adquiriendo las teorías prácticas de los profesores una legitimidad*”

que les es negada por el punto de vista dominante de la ciencia aplicada” (Liston y Zeichner, 1999, p. 126).

Esta reflexión en la práctica también acontece, “cuando los profesionales responden a zonas indeterminadas de la práctica, sustentando una conversación reflexiva con los materiales de las situaciones, ellos rehacen parte de su mundo práctico y revelan, así, los procesos normalmente tácitos de construcción de una visión del mundo en que basa toda su práctica” (Schön, 2000, p. 39).

La reflexión sobre la reflexión en la acción es aquella que ayuda al profesional a progresar en su desarrollo y a construir su forma personal de conocer. Es mirar retrospectivamente hacia la acción y reflexionar sobre el momento de la reflexión en la acción, esto es, sobre lo que pasó, lo que el profesional observó, que significado atribuyó y que otros significados pueden atribuir a lo que ocurrió (Schön, 1992).

Es la reflexión orientada hacia la acción futura, que tiene lugar cuando se revisan los contextos políticos, sociales, culturales y personales en que ocurrió la acción, ayudando a comprender nuevos problemas, a descubrir soluciones y a orientar acciones venideras. Ahí se da un proceso más elaborado, en el cual el propio profesional busca la comprensión de la acción, elabora su interpretación y tiene condiciones de crear alternativas para aquella situación.

Una concepción “construccionista” de la realidad, capaz de sustentar, en el caso del profesional de la educación, el proceso de reflexión en la acción al confrontar situaciones problemáticas y encontrar no una solución única para un problema específico, sino ver otras posibilidades, lo que confirma el argumento de que el aprendizaje requiere una fase de confusión: al profesor reflexivo, le compete “comprender” la confusión de los alumnos y darle valor. Consecuentemente, la respuesta no puede ser sólo una la correcta; si así fuera, no habría lugar para la “confusión”, sino apenas para saber lo que el profesor pretende y lo que el alumno precisa aprender (Tardif, 2002).

El profesor competente actúa, reflexionando constantemente sobre su acción; él experimenta, crea, inventa, corrige su hacer y su saber hacer, en un “proceso dialógico” constante con la realidad. Defiende también la importancia de la interacción interpersonal con el alumno o un grupo de alumnos: el profesor precisa aprender a oír a los alumnos y a hacer de la escuela un lugar en que esta postura

sea posible, desarrollando la actitud de saber escuchar sin sentirse “amenazado” por las intervenciones de los aprendices (Schön, 1992).

Partiendo de la observación de prácticas profesionales se argumenta que la conversación que transcurre durante la acción puede desenvolverse alrededor de asuntos sucesivamente profundos por los participantes, acabando por ser introducidos en sus repertorios de forma diversa. Para traducir la idea, se utiliza el término conversación reflexiva en la situación, siendo que este diálogo puede ocurrir con los materiales de una determinada situación y en este caso, se trata de una conversación en el sentido metafórico. De cualquier modo, la conversación reflexiva está en el centro de la reflexión sobre la práctica. Ella puede colaborar: en muchos casos, contribuye a la toma de decisiones, la comprensión y al intercambio de conocimientos y de experiencias (Leal, 2005).

Hay, a través de las prácticas, una ganancia en la comprensión, y esta puede hacer surgir un *insight* sobre lo que significa ser profesor. De este modo, el talento del profesor se va desarrollando. Claramente, los varios tipos de reflexión tiene un papel importante en el desarrollo de la *artistry* (Schön, 2000).

La práctica reflexiva de Schön está sustentada en teorías de la educación en relación a las cuales el profesor mantiene una perspectiva crítica. De este modo, está sujeta a un proceso constante de interrogaciones que surgen en un escenario de conversación colectiva que puede ser real, o en sentido metafórico, y que conduce a transformaciones e investigaciones futuras. “[...] *el desarrollo de una práctica reflexiva eficaz tiene que integrar el contexto institucional. [...] y los responsables escolares que quieran entusiasmar a los profesores a volverse profesionales reflexivos deben crear espacios de libertad tranquila donde la reflexión sea posible*” (Schön, 1992, p. 87).

Así mismo, propone un proceso de formación profesional que promueva un profesor más capaz de reflexionar en y sobre la práctica; defiende un *practicum* reflexivo, en que el alumno-profesor aprenda haciendo cuando comience a practicar, conjuntamente con los que están en la misma situación, antes aún de comprender racionalmente lo que va a hacer. “*Num practicum reflexivo, los alumnos practican en la presencia de un tutor que los envuelve en un diálogo de palabras y desempeños*” (Schön, 1992, p. 89).

Este estudioso destaca también las dificultades para el desarrollo de una actitud reflexiva, debido especialmente a la epistemología de la práctica

sedimentada en la escuela, debido a la influencia de la racionalidad técnica que prevé que el profesor debe enfrentar problemas concretos encontrados en la práctica, aplicando principios generales y conocimientos científicos derivados de la investigación.

El afán de aclarar ha llevado a varios autores a distinguir entre diversos tipos de reflexión. Algunos defienden que el pensamiento reflexivo y la acción pueden darse, separada o simultáneamente y, en base a esta relación, identifican cuatro formas de reflexión.

La primera es la introspección, o sea, una reflexión interiorizada y personal, en que el profesor reconsidera sus pensamientos y sentimientos en una perspectiva distanciada relativamente de la actividad diaria y cotidiana. Este modo de reflexionar puede ser aprendido a través de entrevistas en profundidad o biográficas, de diarios o de construcciones personales. La información no está "unida a la acción", correspondiendo antes las manifestaciones sobre principios de procedimientos, que son esquemas conceptuales relativamente permanentes en los profesores (Liston y Zeichner, 1999).

La segunda modalidad de reflexión es el examen, que consiste en una referencia del profesor a acontecimientos o acciones que ocurrieron o que pueden ocurrir en el futuro. En la medida en que exige una referencia a acontecimientos pasados, presentes o futuros de la vida escolar, esta forma de reflexión está más próxima a la acción. La actividad reflexiva puede desenvolverse en las discusiones de grupo realizadas por los profesores en el ámbito de seminarios monográficos donde sean presentados documentos de tipo diarios personales (Liston y Zeichner, 1999).

La tercera forma de reflexión es la indagación, y está relacionada con el concepto de investigación-acción. Esta reflexión permite al profesor analizar su práctica, identificando estrategias para mejorarla. En este sentido, la indagación introduce un compromiso de cambio y de perfeccionamiento que las otras formas de reflexión no contemplan (Liston y Zeichner, 1999).

La espontaneidad representa la última forma de reflexión, siendo la que se encuentra más próxima a la práctica. Esta forma de reflexión en la acción remite a los pensamientos de los profesores durante el acto de la enseñanza, permitiéndoles improvisar, resolver problemas, tomar decisiones y abordar situaciones de incerteza y de inestabilidad en la sala de aula (Liston y Zeichner, 1999).

Los profesores son conducidos, a través de la reflexión en su propia práctica y, especialmente, a través de la reflexión sobre ella, a obtener una visión crítica del contexto estructural o ideológico en que van a trabajar. Un papel esencial es jugado por la reflexión sobre el contenido a enseñar, sobre sus propias prácticas y sobre lo que es la enseñanza y el aprendizaje, pudiendo llevar a la alteración de creencias y concepciones sobre lo que es enseñar.

Sólo la reflexión no alcanza; ella tiene que tener la fuerza para provocar la acción, o sea, llevar a los que intervienen en este acto a repensar su enseñanza. Este proceso puede ser calificado si existe un ambiente propicio, como, por ejemplo, un equipo colaborador como una forma de enriquecer la reflexión individual. Este grupo de reflexión funciona como el espacio donde se exponen y discuten las cuestiones que resultan de la práctica, donde se sienten nuevas necesidades y se construyen nuevos conocimientos. Los profesores que reflexionan en la acción y sobre la acción están envueltos en un proceso de investigación, no sólo tratando de comprenderse mejor a sí mismos como profesores, sino también buscando mejorar su enseñanza.

El profesionalismo del profesor envuelve: empeño para el cuestionamiento sistemático de la propia enseñanza como una base para el desarrollo; competencias para estudiar su propia enseñanza; preocupación para cuestionar y testar la teoría en la práctica, haciendo uso de esas competencias; disponibilidad para permitir a otros profesores observar su trabajo, directamente o a través de registros y discutirlos con una base de honestidad. Esta perspectiva presupone que enseñar es más que un arte. Es una búsqueda constante con el objetivo de crear condiciones para que se den los aprendizajes.

Designaron por teoría de acción, que determina la práctica a: *“una teoría del comportamiento humano intencional que es una teoría de control aun cuando sea atribuida al agente, también sirve para explicar o predecir su comportamiento”* (Schön, 2000, p. 94).

En cada teoría de acción, de determinado profesor, pueden ser distinguidos dos componentes: las teorías defendidas y las teorías en uso. Las primeras son las que justifican o describen el comportamiento, esto es, lo que una persona dice sobre lo que hace, y las últimas son lo que una persona hace o el modo como lleva a cabo las teorías defendidas (Schön, 2000).

Los profesores deben tener tiempo para investigar sus teorías de la acción. Para eso, tienen que comenzar por explicitar las teorías defendidas (lo que dicen sobre la enseñanza) y las teorías en uso (como se comportan en la sala de aula). Sólo evaluando las compatibilidades e incompatibilidades que existen entre su teoría de la acción y los contextos en las cuales ocurren, serán los profesores capaces de aumentar su conocimiento de la enseñanza, de los contextos y de sí mismos como profesores. Puede decirse que la reflexión contribuye a la concientización de los profesores de las teorías subjetivas, o sea, de las teorías personales que informa su acción.

El profesor reflexivo desenvuelve la práctica en base a su propia investigación-acción en un contexto escolar o en sala de aula, que constituye siempre un caso único. La práctica está sustentada en teorías de la educación en relación a las cuales el profesor mantiene una perspectiva crítica. De este modo, la práctica está sujeta a un proceso constante de vaivén que conduce a transformaciones y a investigaciones futuras. Este proceso desenvuelto por el individuo no es privado sino público, o sea, las interrogaciones surgen en un escenario de conversación colectiva que puede ser real o tener un sentido metafórico, y deja claro que *“hay zonas indeterminadas de la práctica, incertezas, carácter único y conflicto de valores que necesitan de abordajes flexibles que permitan, justamente, lidiar con situaciones ambiguas y complejas”* (Schön, 2000, p. 6).

Las personas reflexionan en la acción y sobre la acción y ni así se vuelven profesionales reflexivos. Para eso es preciso establecer una distinción entre la postura reflexiva de los profesionales y la reflexión episódica de las personas sobre lo que hacen. Para llegar a una verdadera práctica reflexiva, esta postura debe volverse casi permanente, debe insertarse como una relación analítica con la acción, la cual se vuelve relativamente independiente de los obstáculos encontrados. Una práctica reflexiva presupone una postura, una forma de identidad, un *habitus* (Perrenoud, 2002).

La postura reflexiva moviliza conocimientos teóricos y metodológicos, pero no se reduce a ellos. Ella no puede ser enseñada, ya que pertenece al ámbito de las disposiciones interiorizadas, entre las cuales están las competencias, así como una relación reflexiva con el mundo y con el conocimiento, la curiosidad, el mirar distanciado, las actitudes y la voluntad de comprender (Perrenoud, 2002).

“Considero que los profesores formadores y su actuación en el proceso formativo son, entre muchos otros factores determinantes, de fundamental importancia para garantizarse una formación consistente a los futuros profesores. Supongo que la competencia de los futuros profesores se construye, en gran medida, en la relación con profesionales con experiencia, con quien dialogan y construyen sus conocimientos para la profesión, sea en la formación inicial, continuada o en otros fórums en los cuales son discutidas las cuestiones de la formación y de la práctica docente. Parto de la idea de que, al lado de otros factores, a los formadores de profesores les cabe la tarea de posibilitar a los alumnos la construcción de conocimientos fundamentales para el ejercicio de la profesión y para su desarrollo profesional” (Perrenoud, 1999, p. 9).

Al buen profesor no le basta solamente la proposición y la teoría. Es preciso el estudio, el trabajo y la investigación, para renovar, y sobretodo, reflexión para no enseñar sólo “qué” sino “cómo” le fue enseñado. Pues la formación es un soporte fundamental del desarrollo profesional (Perrenoud, 2002).

La reflexión debe ser orientada hacia la acción y su significado en relación a un contexto o situación, es el caso, de la enseñanza que es practicada en los cursos de formación de profesores (Perrenoud, 2002).

La preocupación con los procesos de investigación educacional y el compromiso en las investigaciones realizadas por los propios profesores. El hacer del profesor en la sala de aula es guiado por sus teorías personales. La reflexión constituye una dimensión del trabajo del profesor que, para ser entendida, precisa integrar las condiciones de producción de ese trabajo. Así un profesor que no reflexiona sobre la enseñanza actúa de acuerdo con la rutina, aceptando la realidad de la escuela y sus esfuerzos buscan encontrar soluciones para que los otros definan por él. Destaca que la reflexión constituye una dimensión del trabajo del profesor que, para ser entendida precisa integrar las condiciones de producción de este trabajo (Liston y Zeichner, 1999).

Reflexivo es el profesor que busca el equilibrio en la acción, y una nueva práctica implica siempre reflexión sobre su experiencia, sus imágenes y sus valores. Se puede, por lo tanto, decir que la enseñanza reflexiva requiere un permanente autoanálisis por parte del profesor, lo que implica apertura de espíritu, análisis riguroso y conciencia social.

“Lo importante es el tipo de reflexión que queremos incentivar en nuestros programas de formación de profesores, entre nosotros, entre nosotros y nuestros estudiantes y entre los estudiantes” (Liston y Zeichner, 1999, p. 50).

La reflexión puede tener como principal objetivo ofrecerle al profesor la información correcta y auténtica sobre la acción que él práctica, las razones para la misma y las consecuencias de ésta, es apenas servir para justificar la acción, procurando defenderse de las críticas y justificarse.

El profesor reflexivo es entonces, el que busca el equilibrio entre la acción y el pensamiento, y una nueva práctica implica siempre una reflexión sobre su experiencia, sus creencias, imágenes y valores. *“[...] el intercambio de experiencias y el compartir los conocimientos consolida espacios de formación mutua, en los cuales cada profesor está llamado a desempeñar, simultáneamente, el papel de formador y de formado”* (Nóvoa, 1992, p. 26).

El trabajo en equipo y el trabajo interdisciplinario se revelan importantes, pues, cuando las decisiones son tomadas en conjunto, ultrapasan, de cierta forma, las barreras y todos pasan a ser responsables del suceso del aprendizaje, evitando que los profesores lo conduzcan aisladamente, en diferentes direcciones, pues la producción de prácticas educativas eficaces surge de un reflexionar de la experiencia personal compartida entre los colegas (Nóvoa, 1992).

El concepto de reflexión es un tema que sobrepasa gran parte de las obras de Freire (1983, 1986, 1989, 1993, 1996). Se destacan algunas enseñanzas. *“Cuando la práctica es tomada como curiosidad, entonces esa práctica va a despertar horizontes de posibilidades. [...] este procedimiento hace que la práctica dé lugar a una reflexión y a una crítica”* (Freire, 2004, p. 40). *“Lo que se precisa es posibilitar, que, volviéndose sobre sí misma, a través de la reflexión sobre la práctica, la curiosidad ingenua, percibiéndose como tal, se vaya volviendo crítica”* (Freire, 2004, p. 43). *“La práctica docente crítica consecuente del pensar acertado envuelve el movimiento dinámico, dialéctico, entre el hacer y el pensar sobre el hacer”* (Freire, 2004, p. 42-43). *“Por eso es que en la formación permanente de los profesores, el momento fundamental es el de la reflexión crítica sobre la práctica”* (Freire, 2004, p. 43).

A partir de las enseñanzas arriba descritas es posible decir que, para Freire, la reflexión es el movimiento realizado entre el hacer y el pensar, entre el pensar y el hacer, o sea, en el pensar para el hacer y en el hacer sobre el pensar.

En esta dirección, la reflexión surge de la curiosidad sobre la práctica docente, inicialmente ingenua, pero que con el ejercicio constante, se iría transformando en crítica.

La crítica es la curiosidad epistemológica resultante de la transformación de la curiosidad ingenua. Corroborando esta idea, *“La curiosidad como motivación indagadora, como inclinación al desvelamiento de algo, como pregunta verbalizada o no, como búsqueda de aclaración, como señal de atención que sugiere alerta, hace parte integrante del fenómeno vital. No habría creatividad sin la curiosidad que nos mueve y que nos pone pacientemente impacientes delante del mundo que no hicimos, agregando a él algo que hicimos”* (Freire, 2004, p. 53).

Para Freire no basta reflexionar; es preciso reflexionar críticamente y de modo permanente. Este proceso precisa estar apoyado en un análisis político emancipador, para que los profesores en la formación puedan visualizar las operaciones de reflexión en un contexto más amplio, pues la práctica reflexiva profesional se apoya en conversaciones informales, en prácticas del *feedback* metódico, del análisis y la reflexión sobre la calidad del trabajo realizado, de la evaluación de lo que se ha hecho. Es importante poner al aprendizaje a través de la reflexión en el centro del pensamiento crítico y del desarrollo profesional de los profesores.

Desenvolverse como profesional significa prestar atención a todos los aspectos de la práctica, lo que sólo puede ser hecho en equipo de profesores, si la reflexión en y sobre la acción conduce a un aprendizaje limitado si fuera hecha por el profesor aislado y podrá haber límites para aquello que puede ser aprendido a partir del análisis de la práctica cuando se está simultáneamente comprometido en esa práctica.

Se cree que el docente abierto al cambio es aquel que primero reflexiona en la acción, o sea, aprende a partir del análisis y de la interpretación de su propia actividad, para luego, reflexionar sobre la acción, proceso del pensamiento que se da de forma retrospectiva sobre un problema o una situación dada y finalmente, alcanzar el proceso de la reflexión sobre la reflexión en la acción.

La reflexión sobre la reflexión en la acción es la reflexión orientada hacia la acción futura, es una reflexión proactiva, que tiene lugar cuando el docente tiene en cuenta los contextos políticos, sociales, culturales y personales en que la acción se da, ayudando a comprender nuevos problemas, a descubrir soluciones y a orientar

futuras acciones. En este momento, se da una reflexión crítica y el profesor hace un análisis sobre las características y los procesos de su propia acción.

La actitud necesaria para el acto de reflexionar es tener una mentalidad abierta. Esta postura lleva al profesor a escuchar y respetar diferentes perspectivas, a prestar atención a las alternativas disponibles, a indagar sobre las posibilidades de error, a examinar las razones de lo que pasa en la sala de aula, a investigar evidencias conflictivas, a buscar varias respuestas para la misma pregunta, a reflexionar sobre la forma de mejorar lo que ya existe. Otro factor decisivo para una enseñanza reflexiva reside en la responsabilidad intelectual, y no en la responsabilidad moral. Esto significa buscar los propósitos educativos y éticos de la propia conducta docente, y no sólo los utilitarios (Dewey, 1959).

Trabajo intelectual, quiere decir desenvolver un conocimiento sobre la enseñanza que reconozca y cuestione su naturaleza socialmente construida y el modo como se relaciona con el orden social, así como analizar las posibilidades transformadoras implícitas en el contexto social de las aulas y de la enseñanza.

En lo que concierne al profesor, la responsabilidad intelectual transformadora, es expresión de actividad fundamentada en el compromiso con un contenido bien definido: elaborar críticas a las condiciones de trabajo como lenguaje de posibilidad que se abre a la construcción de una sociedad más democrática y más justa, educando al alumno como ciudadano crítico, creativo y comprometido en la construcción de una vida individual y pública digna de ser vivida, guiada por los principios de la solidaridad y de la esperanza (Contreras Domingo, 1997).

El profesor como intelectual crítico es aquel que cree que, por la comprensión de los factores sociales e institucionales que condicionan la práctica educativa e impiden la emancipación de las formas de dominación, el pensar y el actuar no son procesos espontáneos, que se producen naturalmente.

La actitud de entusiasmo es una mezcla de una mentalidad abierta y de una responsabilidad intelectual, además de la humildad para reconocer las fallas y buscar nuevas alternativas. Se profundiza en el estudio de este caso que puede representar la posibilidad de que todos los del equipo universitario se impliquen en el conocimiento, reflexión y práctica alternativa, buscando, así, modificar una situación en proceso.

Las actitudes necesarias en el acto de reflexionar. *“Mentalidad abierta [...] la ausencia de preconceptos, de parcialidades y de cualquier hábito que limite a la*

mente, que le impida considerar nuevos problemas y de asumir nuevas ideas y que integra un deseo activo de escuchar más de un lado, de aceptar los hechos independientemente de su fuente, de prestar atención sin reparos a todas las alternativas, de reconocer el error mismo, en aquello en que más creemos. Responsabilidad intelectual, y no en la responsabilidad moral. Ser intelectualmente responsable quiere decir considerar las consecuencias de un paso proyectado, significa tener voluntad de adoptar estas consecuencias cuando provengan de cualquier posición previamente asumida. La responsabilidad intelectual asegura la integridad, o sea, la coherencia y la armonía de aquello que se defiende” (Dewey, 1971, p. 43-44).

Entusiasmo, o predisposición para enfrentar al actividad con curiosidad, energía, capacidad de renovación y de lucha contra la rutina. Para movilizar el concepto de reflexión en la formación de profesores es necesario crear condiciones de colaboración y de trabajo en equipo entre los profesores, que faciliten y justifiquen la aplicación de modelos y de estrategias reflexivas.

Dice que el profesional reflexivo posibilita un actuar dinámico en contextos inestables como el de la sala de aula, cada vez que dialoga con la realidad creando las condiciones de trabajo en equipo y un espacio para el crecimiento de los futuros profesionales de la educación (Schön, 1992).

Las destrezas o habilidades necesarias a la enseñanza reflexiva. Destrezas empíricas: envuelven la capacidad de compilar datos, describir situaciones, procesos, causas y efectos. Destrezas estratégicas: se refieren al planeamiento de la acción, a la anticipación de su implantación siguiendo el análisis realizado. Destrezas de comunicación: se refieren a compartir las ideas con otros colegas, o que subraya la importancia de las actividades de trabajo y de discusión en grupo. Destrezas analíticas: necesarias para analizar los datos descriptivos compilados y, a partir de ellos, construir una teoría. Destrezas evaluadas: envuelven valoración, emisión de juicios sobre las consecuencias educativas de los proyectos y con la importancia de los resultados alcanzados. Destrezas prácticas: capacidad de relacionar el análisis con la práctica, con los fines y con los medios, para obtener un efecto satisfactorio. Todas estas destrezas pueden configurar diferentes componentes de la formación de profesores, tanto a nivel inicial como permanente. Más aún, es necesario que las actividades de formación permanente de profesores incluyan elementos que propicien el desarrollo de las destrezas anteriormente

citadas. Estas destrezas son necesarias, pero no son suficientes, para el desarrollo de una enseñanza reflexiva (Leal, 2005).

La formación de "disposiciones" o actitudes como objetivos básicos de la formación de profesores, juntamente con el conocimiento y las habilidades, entendiéndose por disposición una característica atribuida a un profesor que se refiere a su tendencia para actuar de una determinada forma en un determinado contexto.

En este sentido tiene identificadas básicamente tres tipos de actitudes necesarias para la enseñanza reflexiva (mentalidad abierta, responsabilidad intelectual y entusiasmo), lo que, además, Dewey ya había hecho referencia al defender, en los años treinta, que el mero conocimiento de los métodos no basta, pues es preciso que exista el deseo y la voluntad de emplearlos.

Es necesario rescatar la base reflexiva de la actuación profesional con el objetivo de entender la forma como realmente se abordan las situaciones problemáticas de la práctica. Solamente así, el profesor tendrá mejores condiciones de comprender el contexto social en el cual se da el proceso de enseñanza y aprendizaje, contexto este en que se mezclan diferentes intereses y valores, así como mayor claridad para examinar críticamente la naturaleza y el proceso de la educación instalado en el país (Contreras Domingo, 1997).

Lo esencial para el profesor es la necesidad de volver lo pedagógico más político y lo político más pedagógico. Volver lo pedagógico más político significa considerar a la educación institucionalizada sobre el enfoque político, posibilitando que la escuela se vuelva parte del proyecto social más amplio, con el objetivo de ayudar a los alumnos a desenvolverse para que las injusticias económicas, políticas y sociales sean superadas.

Volver lo político más pedagógico significa utilizar formas de enseñar que incorporen los intereses políticos de naturaleza emancipadora. Envuelve tratar al alumno como un agente crítico, capaz de problematizar el conocimiento y de utilizar el diálogo, argumentando en pro de un mundo cualitativamente mejor para todas las personas.

El objetivo de enseñar desde el inicio del proceso de escolarización en la enseñanza fundamental hasta la universidad, no debe priorizar más la simple transmisión de informaciones, la difusión de conocimientos dados, de innovaciones tecnológicas, ni la socialización del saber sistematizado, pues eso es hecho con más

agilidad y eficiencia por el diario, por la radio, por la televisión, por el cine y por internet.

La construcción de otra escuela, verdaderamente formadora de todos los alumnos que finalmente se adentran en ella, como seres humanos, como ciudadanos y sujetos de la cultura y del conocimiento, exige que el profesor sea más que un especialista en educación y en la enseñanza de una disciplina, más que un tecnócrata del conocimiento, más que un transmisor de verdades prontas, más que un socializador de conocimientos sistematizados. Exige un profesor que, cada vez más, se haga trabajador intelectual, alguien que piense, alguien que comprenda y que trabaje para transformar la sociedad, la cultura, la educación, la escuela, la enseñanza y el aprendizaje.

La propuesta práctica-reflexiva debe tener en consideración esta serie de variables del proceso didáctico, sea aprovechando, sea buscando un proceso de meta cognición, en que el profesor vea los efectos de su actuación en el aprendizaje de los alumnos. Esta reflexión constante exige una reconstrucción o construcción continua de la identidad del profesor.

“La identidad es construida a partir de la significación social de la profesión; de la revisión constante de los significados sociales de la profesión; de la revisión de las tradiciones. Pero también, de la reafirmación de las prácticas consagradas culturalmente y que permanecen significativas. Prácticas que resisten las innovaciones porque contienen conocimientos válidos de las necesidades de la realidad. De la conformidad entre las teorías y las prácticas, del análisis sistemático de las prácticas a la luz de las teorías existentes, de la construcción de nuevas teorías. [...] El sistema de enseñanza ha crecido de forma cuantitativa, lo que ocasiona una formación no cualitativa que no supe las exigencias sociales y del mercado. Frente a esta situación, es preciso una reformulación de la identidad del profesor” (Pimenta, 1999, p. 19).

Se destaca que a partir del proceso de intercambios de experiencias y prácticas, los conocimientos de los profesores se constituyen como *practicum* lo que sería la reflexión en y sobre la práctica. Esta reflexión constante genera una reconstrucción permanente de la identidad del profesor. La construcción de la identidad del profesor pasa por la movilidad de los conocimientos de la experiencia, constituidos por la práctica docente, cada vez más valorizada en la formación del profesor.

La formación docente está volcada hacia la práctica a partir de los estudios desenvueltos en Estados Unidos en la década de los ochenta, donde la sala de aula es el objeto importante de la investigación. A partir de entonces, la práctica docente pasa a ser valorizada e investigada (Tardif, 2002).

En Brasil, estos estudios se iniciaron en la década de los noventa. La formación de los profesores se va oponiendo a la racionalidad técnica hasta entonces vigente. Cada vez más el profesor como un intelectual en proceso continuo de formación, que desencadena una constante reflexión sobre la práctica y la experiencia cotidiana, manifestando significativamente los conocimientos docentes y, consecuentemente, la identidad del profesor (Pimenta, 1999).

En oposición a la racionalidad técnica que considera al profesor como un aplicador de técnicas, Schön contempla, como ya explicitado, un triple movimiento: de la reflexión en la acción; de la reflexión sobre la acción; de la reflexión sobre la reflexión en la acción. De esta forma, el profesor es considerado un profesional relativamente autónomo y reflexivo (Schön, 2000).

El profesor reflexivo relativiza sus conocimientos, cuestionándolos siempre. Se encuentra en una búsqueda constante de reformulación de los conocimientos a través de la reflexión sobre y en la práctica, lo que prioriza la práctica docente y re significa la identidad del profesor (Pimenta, 1999).

La formación no se construye por acumulación de cursos, de conocimientos o de técnicas, sino, a través de un trabajo de reflexividad crítica sobre las prácticas de reconstrucción o construcción permanente de una identidad personal. Por eso es tan importante invertir en la persona e imprimirle un estatus al conocimiento de la experiencia (Nóvoa, 1992).

La reflexividad crítica sobre las prácticas y las experiencias cotidianas viabilizan la constante reformulación de la identidad del profesor, como profesional y como individuo. Considera que es preciso un tiempo para acomodar los cambios y, por consiguiente, rehacer la identidad (Nóvoa, 1992).

En esta perspectiva, el profesor reflexivo, en su esencia, es aquel profesional de la reconstrucción del conocimiento, tanto en el horizonte de la investigación como en el principio científico, como y sobre todo, en la investigación como principio educativo, que tiene el desafío de hacer el conocimiento progresar y humanizarse. Se debe recordar que ser profesor es, por sobre todas las cosas, dar la oportunidad al alumno de aprender a aprender. Y como orientador del alumno en

el proceso del aprender a aprender, reconocer que también precisa aprender; este proceso se concretiza por la investigación, en que ambos, docente y alumno aprenden, piensan y aprenden a aprender.

A la escuela le compete formar seres humanos, ciudadanos, personas que sepan, que les guste leer, estudiar, trabajar con los conocimientos, interrogar sobre la tecnología, interrogar sobre los conocimientos y los métodos establecidos y crear otros más consistentes y rigurosos. Confundir la enseñanza sólo como una técnica de transmisión del saber, del conocimiento convertido en información, de la verdad acabada y de los contenidos que van a ser adquiridos por los alumnos, es olvidar que la enseñanza es y debe realizarse con una dimensión esencial del proceso de creación de sujetos de la cultura, de personas que interrogan, de personas que piensan y recrean la realidad, el mundo y la existencia humana (Demo, 2000).

En relación a la reflexión de la práctica docente fue preciso comprender el significado de la palabra reflexión que tiene su base en los pensadores de la educación. Pues es evidente la necesidad de reflexión de la práctica docente para una enseñanza contextualizada a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional. Necesidad de reflexión en la acción, reflexión sobre la acción y reflexión sobre la reflexión en la acción por el profesor investigador, cuando se detectan alteraciones conceptuales en la práctica docente, inclusive, en la formación docente para enfrentar esa realidad.

2.2 DOCENCIA EN LA ENSEÑANZA SUPERIOR

Este subcapítulo tiene como foco una reflexión teórica sobre la docencia en la enseñanza superior. Dentro de los temas discutidos, se destacan: la enseñanza superior, la pedagogía y la didáctica, la enseñanza de la contabilidad, la formación docente continua y el desarrollo del conocimiento.

La docencia en la enseñanza superior ha sido debatida en varios países, tanto en el ámbito de la investigación sobre los procesos de formación como en las formulaciones de las políticas de enseñanza superior en lo que se refiere a la enseñanza y a la investigación, exigencias que caracterizan el ejercicio de la profesión. Con respecto a la formación, los estudios demuestran que, “[...] *el profesor universitario aprende a serlo mediante un proceso de socialización en parte intuitiva, autodidacta. [...] siguiendo la rutina de los ‘otros’.* Eso se explica, sin dudas, debido a

la inexistencia de una formación específica como profesor universitario. En ese proceso, juega un papel más o menos importante su propia experiencia como alumno, el modelo de enseñanza que predomina en el sistema universitario y las reacciones de sus alumnos, aunque no hay que descartar la capacidad autodidacta del profesorado. Pero, ella es insuficiente” (Benedito, Ferrer y Ferreres, 1995, p. 131).

Esa constatación ha favorecido iniciativas que valorizan la formación docente continua, mediante cursos, seminarios, conferencias, pasantías, la inclusión de componentes curriculares que tratan de formación pedagógica en los cursos de pos graduación *lato sensu* y *stricto sensu*, entre otras acciones. Sin embargo, esas iniciativas no constituyen una regla general, pues hay cierto consenso de que la docencia en la enseñanza superior no requiere formación en el campo de la educación. Para el desempeño de esta función sería suficiente el dominio de conocimientos específicos, pues lo que la identifica es la investigación y/o el ejercicio en el campo profesional (Pimenta y Anastasiou, 2002).

En la mayoría de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES), aunque los profesores posean experiencia significativa y asimismo años de estudios en sus áreas específicas, predomina la falta de preparación y hasta un desconocimiento científico de lo que es el proceso de enseñanza y de aprendizaje, por el cual pasan a ser responsables a partir del instante en que ingresan en la sala de clase (Pimenta y Anastasiou, 2002).

El compromiso del docente con los temas educacionales, es en un sentido más amplio que la simple transmisión de conocimientos o experiencias profesionales, es un asunto sobre el cual el profesor debería estar constantemente en un proceso de reflexión. La educación es un acto consciente e intencional que ultrapasa la etapa de apenas instruir.

Normalmente los profesores ingresan en cursos ya aprobados por medio de sus proyectos pedagógicos en curso, en que ya están establecidos los componentes curriculares que irán a dictar. Frente a los cursos ya aprobados reciben los resúmenes de los componentes curriculares prontos, planean individual y solitariamente, y es en esas condiciones que deben de responsabilizarse por la docencia ejercida.

Los resultados obtenidos en las evaluaciones no son objeto de estudio o análisis individual, y tampoco en el curso. No reciben ninguna orientación sobre

procesos de planeamiento metodológicos o de evaluación, no tienen que realizar justificaciones, ni hacer informes, como sucede normalmente en los procesos de investigación, estos sí, objeto de preocupación y control institucional (Pimenta y Anastasiou, 2002).

En la búsqueda de una educación de calidad, defiende la idea de que la formación pedagógica del docente de enseñanza superior va más allá de la simpleza de dar aulas; abarca también aspectos del planeamiento de enseñanza visto como un todo, que es constituido: de objetivos generales y específicos de la institución y de la disciplina enseñada; de las características del alumnado; del conocimiento del mercado de trabajo; de los objetivos específicos del proceso de enseñanza y aprendizaje; de la selección de los contenidos; de las actividades y recursos de enseñanza y aprendizaje; de la evaluación del aprendizaje; de las posibilidades de construcción y reconstrucción del conocimiento; y de la relación profesor y alumno (Vasconcellos, 1996).

Es importante que exista un nexo entre la teoría y la práctica en aquello que se le presenta al alumno, para que este se sienta seguro en relación al contenido de su aprendizaje, lo cual es imprescindible para su formación profesional. Para que esto suceda, es necesario que el profesor sea conocedor de esa dialéctica: teoría y práctica.

Ser profesor de enseñanza superior significa tener en un solo individuo tres capacidades igualmente desarrolladas: la de transmitir los conocimientos, o sea, aquel que sabe enseñar; la de crítico de las relaciones socioculturales de la sociedad que lo acerca al momento histórico en el cual vive; y la de investigador, capaz de, por intermedio de estudios sistemáticos y de investigaciones empíricas, producir lo nuevo e inducir a su alumno a crear también (Vasconcellos, 1996).

La preocupación con la calidad de los resultados de la enseñanza superior, que se observa en la enseñanza de graduación, apunta a la importancia de la preparación en el campo específico y en el campo pedagógico de sus docentes. Surge la discusión de temas como educación a distancia y las nuevas tecnologías, la gestión y el control de la enseñanza superior, el financiamiento de la enseñanza y de la investigación, el mundo del trabajo y la sociedad, la autonomía y las responsabilidades de las instituciones, los derechos y libertades de los profesores de enseñanza superior, las condiciones de trabajo, entre otras (Pimenta y Anastasiou, 2002). Esos temas han llevado a la preocupación por la preparación de los docentes

de enseñanza superior, pues el grado de calificación es un factor llave para el fomento de la calidad en cualquier profesión, especialmente en la educación, que experimenta constantes cambios.

En Brasil, la referencia fundamental de la organización del sistema educacional del país es la Ley nº 9.394/1996, que establece las Directrices y Bases da Educación Nacional (LDBEN), la cual describe en el art. 1º, *“La educación alcanza los procesos formativos que se desarrollan en la vida familiar, en la convivencia humana, en el trabajo, en las instituciones de enseñanza e investigación, en los movimientos sociales y organizaciones de la sociedad civil y en las manifestaciones culturales”*. Además, la referida Ley describe en el art. 66. *“La preparación para el ejercicio del magisterio superior se realice a nivel de pos-graduación, prioritariamente en programas de maestría y doctorado”* (Brasil, 1996).

La ley utiliza el término “prioritariamente” (y no obligatoriamente) en programas de maestría y doctorado. O sea, la preparación de los docentes podrá ser realizada, también, por medio de programas de pos-graduación *lato sensu* (especialización). En la práctica, la formación pedagógica de esos profesionales ha sido realizada con la introducción de una disciplina de Metodología de la Enseñanza Superior, la Didáctica de Enseñanza Superior, o nombre equivalente, en los cursos de especialización con una carga horaria de 45 o 60 horas. Esta alternativa ha sido estimulada por instituciones de enseñanza superior, por significar salarios más bajos de los que serían exigidos por profesionales en cursos *stricto sensu* (maestría y doctorado) (Pimenta y Anastasiou, 2002). De esta manera, queda evidente la necesidad de la formación docente continua para los profesores de enseñanza superior.

Cabe también efectuar un análisis especial sobre el término “preparación” para la enseñanza superior. Autores del área pedagógica entienden que lo ideal sería un proceso de “formación” para la enseñanza superior, pues, *“en virtud de que los alumnos no tienen acceso a la formación didáctica con anterioridad, el proceso de formación (y no apenas preparación) demandaría una carga de horas y conocimientos coherentes con la relevancia que la función a ser desempeñada demanda”* (Pimenta y Anastasiou, 2002, p. 40).

Frente a esa situación, se busca amparo en la pedagogía mientras que la teoría de la educación y la didáctica como teoría de enseñanza vinculada a la primera, quedan restringidas a los métodos y a los procedimientos comprendidos

como aplicación de los conocimientos científicos y traducidos en técnicas de enseñanza.

En el entendido de que *“[...] la pedagogía constituye la pura especulación teórica del fenómeno social e individual, llamado educación y la didáctica se limita a los aspectos instrumentales que facilitan el conocer y el hacer de ese proceso”* (Menin, 2006, p. 31).

La didáctica es uno de los componentes curriculares fundamentales en la formación de los profesores, denominada como teoría de enseñanza por investigar los fundamentos, las condiciones y las formas de realización de la enseñanza. En este sentido, *“a la didáctica le cabe convertir objetivos socio-políticos y pedagógicos en objetivos de enseñanza, seleccionar contenidos y métodos en función de esos objetivos, establecer los vínculos entre enseñanza y aprendizaje, teniendo presente el desarrollo de las capacidades mentales de los alumnos”* (Libâneo, 1990, p. 26).

La didáctica practicada en los componentes curriculares debe alcanzar todos los procedimientos en relación a las clases. *“En ese sentido decimos que tiene que ver no solamente con la metodología, los procedimientos, las técnicas y los recursos sino también con las formas de evaluación del conocimiento”* (Menin, 2006, p. 31).

A la didáctica le cabe “desnaturalizar” la enseñanza. Lo que significa, en primer lugar, considerar que la enseñanza y el aprendizaje no solamente ocurren en las salas de aulas sino también en los contextos sociales más amplios. La comprensión del fenómeno enseñanza y aprendizaje no se agotan ahí, en este acontecimiento, en el aula. En segundo lugar, es necesario que se establezcan sus vínculos con las decisiones curriculares, con los modos como la institución se organiza, su estructura administrativa, la legislación, la organización espacio y tiempo, las condiciones físicas y materiales que condicionan las prácticas educativas (Pimenta, 2011).

La didáctica debe desenvolver la capacidad crítica de los profesores en formación para que los mismos analicen, de forma clara, la realidad de la enseñanza. Articular los conocimientos adquiridos sobre el cómo enseñar y reflexionar sobre para quién enseñar, lo qué enseñar y el por qué enseñar es uno de los desafíos de la didáctica (Libâneo, 1990).

Ese entendimiento de la didáctica lleva a considerar al profesor como una figura fundamental. Es él quien tiene que comprender el funcionamiento de lo real y articular su visión crítica de esa realidad con sus pretensiones educativas, las cuales

se definen y se reformulan en función de esos contextos específicos. Esto significa definir el trabajo del profesor como intelectual y no como técnico ejecutor. Significa valorizar los procesos de “reflexión en la acción, reflexión sobre la acción y la reflexión sobre la reflexión en la acción” (Schön, 2000).

En Brasil, la didáctica es desenvuelta en los cursos de licenciaturas, los cuales forman profesores para actuar en la educación básica, que comprende la educación infantil, enseñanza fundamental y enseñanza media, que tiene como objetivo capacitarlos para el desempeño de actividades docentes. Exigencia prevista en la Ley nº 9.394/1996, en el art. 65. *“La formación docente, excepto para la educación superior, incluirá una práctica de enseñanza, como mínimo de trescientas horas”* (Brasil, 1996).

Una breve exposición sobre la didáctica y de lo exigido en la legislación brasilera permite analizar que el tiempo dispensado para la formación de profesores es muy pequeño y sirve apenas para exponer las técnicas de enseñanza. Los cursos de licenciatura, se resumen a componentes curriculares, considerando la pedagogía, la teoría de la educación, la didáctica, y la teoría de la enseñanza, apenas como un cuerpo de conocimientos técnicos instrumentales, que presentan situaciones de enseñanza. Ya en las carreras profesionales, que incluyen los graduados en Ciencias Contables, no se exige ese tiempo mínimo, aunque un profesional graduado, que no tiene formación pedagógica, pueda dar clases en la enseñanza superior.

La enseñanza, fenómeno complejo, en cuanto a la práctica social realizada por seres humanos con seres humanos es modificada por la acción y relación de estos sujetos, profesores y alumnos, que son modificados en este proceso. Así parece más interesante comprender el fenómeno de la enseñanza como una situación en movimiento y diversa de acuerdo a los sujetos, los lugares y los contextos donde se da (Pimenta y Anastasiou, 2002).

En esta perspectiva de la enseñanza, tomada como un fenómeno complejo y como una práctica social, la tarea de la didáctica es la de comprender el funcionamiento de la misma en dicha situación, sus funciones sociales, sus implicaciones estructurales, realizar una acción auto reflexiva como componente del fenómeno que estudia, porque es parte integrante de ese conjunto y no una perspectiva externa que analiza y propone prácticas de enseñanza. Es colocar-se en una situación de diálogo con otras áreas del conocimiento, ya sean construidas o en

construcción, en una perspectiva interdisciplinaria, porque la enseñanza no se adquiere de una sola manera. Exige constantes evaluaciones críticas del conocimiento producido en su campo, las técnicas, los métodos, las teorías, para apropiarse de ellos, y crear nuevos, frente a las nuevas necesidades que las situaciones de la enseñanza producen.

La situación de los profesores que actúan en las salas de aula de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES), con excepción de los docentes formados en cursos de licenciaturas, la gran mayoría de los profesores de la enseñanza superior no contó con la formación sistemática necesaria para la construcción de una identidad profesional para la docencia. Aún cuando se encuentran dando clases no siempre dominan las condiciones necesarias para actuar como profesores (Slomski, 2012).

En la enseñanza de la contabilidad esta situación está presente, pues los profesores de contabilidad, recibidos en los cursos de graduación en Ciencias Contables, que no están habilitados para el ejercicio de la docencia, pues no tienen la exigencia de la formación docente en las carreras profesionales, que incluye los cursos de Ciencias Contables, sólo en los cursos de licenciatura y de forma restringida. Así, los Contadores precisarían, para actuar como docentes en los cursos de graduación, una formación continuada.

El profesional de la enseñanza superior precisa ser considerado tanto en lo que se refiere a la identidad, que dice lo que es ser profesor, así como en lo que se refiere a la profesión, que se refiere a las condiciones del ejercicio profesional.

Mientras tanto, la legislación deja margen para que no todos busquen esa formación. La Ley nº 9.394/1996 describe en el art. 52 e incisos, *“Las universidades son instituciones pluridisciplinarias de formación de los cuadros profesionales de nivel superior, de investigación, de extensión y de dominio y cultivo del conocimiento humano, que se caracterizan por: I - producción intelectual institucionalizada mediante el estudio sistemático de los temas y problemas más relevantes, tanto desde el punto de vista científico y cultural, como regional y nacional; II - un tercio del cuerpo docente, por lo menos, con título académico de maestría o doctorado; III - un tercio del cuerpo docente en régimen de tiempo integral”* (Brasil, 1996).

La formación continuada para los profesores de contabilidad se vuelve esencial en la actuación como docentes en los cursos de graduación. En esta perspectiva, este investigador levanta innumerables cuestiones para la reflexión

docente. *“¿De que le servirá a un profesor, que sólo se preocupa con el acto de enseñar, transmitiendo sus conocimientos y experiencias, sin inquietarse con el hecho de ver, o no, si su alumno está aprendiendo? ¿Existe enseñanza donde no hay aprendizaje? [...]¿Por qué enseña, para qué enseña y para quién enseña, son cuestiones básicas que, si son respondidas, llevarán inmediatamente a otras preguntas decurrentes y absolutamente necesarias: cómo se aprende, cuándo se aprende y cuál es la mejor forma de aprender?”* (Nossa, 1999, p. 15).

En este sentido, se cree que, *“el profesor, dotado de competencia técnica (en el área de su especialidad), de competencia práctica (en el campo del trabajo al cual su disciplina está ligada), de competencia científica (para la construcción del nuevo conocimiento) y de competencia pedagógica (para el hacer pedagógico, construido en lo cotidiano, en la sala de aula, de modo no ocasional y sí metodológicamente diseñado), será ciertamente un profesional de la Educación y no simplemente alguien que, ejerciendo una función, no se compromete con ella, con sus aspectos más formales y específicos”* (Vasconcellos, 1996, p. 35).

Además de esto, la práctica docente debe estar amparada en la doctrina. *“Ni sólo teoría, ni sólo aplicación, sino un sistema organizado de enseñanza debe constituir la base educacional. Todavía, enseñar, en el curso superior, sin doctrina, y una manera de formar cuerpo sin alma, es subordinar toda una clase a actitudes limitadas y que sólo son convenientes a los que desean aprovecharse de ella y no hacer que ella sea útil”* (Sá, 2010, p. 29).

La teoría es un enriquecimiento intelectual de un conocimiento que lo eleva de la simple percepción subjetiva o práctica a la generalidad objetiva, racionada, sistematizada, valorizada. Lo adecuado sería tener profesores con conocimientos teóricos y al mismo tiempo con experiencias en la aplicación de esos conceptos en la práctica. Mientras tanto, en la enseñanza de la contabilidad se encuentran dos tipos de docentes: el profesor profesional, que actúa solamente como docente y el profesional Contador, que entre las actividades que ejerce como profesional también ejerce la docencia.

También se enfatiza que *“en la enseñanza de la contabilidad, generalmente, gran parte de los profesores es reclutado entre profesionales exitosos en su ramo de actuación que, en su mayoría, no están preparados para el magisterio, no teniendo noción de lo que se exige para la formación de sus alumnos”* (Nossa, 1999, p. 7).

Frente a esta realidad defiende: *“precisamos del profesor eminentemente teórico, con amplia cultura general, para ciertas disciplinas, como también precisamos de un profesional de éxito, tal vez ‘part-time’, para ciertas clases y conferencias”* (Marion, 2001, p. 55). Defiende así mismo que un componente curricular como Teoría de la Contabilidad tal vez podría ser mejor enseñado por profesores eminentemente inmersos en las actividades de investigación teórica y básica, en cambio un componente curricular como Auditoría precisa, principalmente, de la participación de profesionales dotados de la necesaria experiencia práctica (Marion, 2001).

Es preciso que el profesor de contabilidad tenga una percepción clara de la sociedad, que se encuentra en una rápida evolución. Debe comprender la realidad en que vive, integrando diariamente los diversos fenómenos sociales, políticos, económicos y jurídicos. Debe tener conocimientos de la Ciencia Contable y de otras áreas del conocimiento, más aún por el momento por el que pasa la enseñanza de la contabilidad en función del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

El profesor debe estar preparado para la discusión, pues, al mismo tiempo en que la interdisciplinariedad avanza, aparecen cada vez más, nuevos desafíos, de todo orden. Las áreas de las ciencias se comunican poco y resisten, muchas veces, a comunicarse entre sí. Hasta dentro del mismo espacio la comunicación es frecuentemente pequeña o inexistente. En nombre de las autonomías, se crean feudos, que sólo perjudican la innovación. Aún así, la discusión avanza, porque, colocando la realidad como conductora de la ciencia, aquella es naturalmente interdisciplinaria, dinámica y fugaz (Demo, 2011).

Todo profesor universitario debiera saber, por lo menos, que la educación como fenómeno de origen social, es decir, como proceso que se genera y se desarrolla en el seno de la sociedad, ha sido objeto no sólo de constante redefinición conceptual sino de transformación histórica en sí misma (Menin, 2006). Estas transformaciones se dan en los espacios de discusión en las Instituciones de Enseñanza Superior (IES).

La universidad es una institución abierta al medio, orientadora, indagadora del saber y reconstructora del mismo; profesional y básicamente transformadora de la realidad, necesita del recurso pedagógico actual que le ayude a realizar acciones sociales concretas, de manera más productiva, que le permitan realizarse como una

institución contemporánea formadora de profesionales creadores, realistas, críticos (Menin, 2006).

Las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) necesitan de profesores para una enseñanza contextualizada y que tenga espacios de formación e investigación, en ese sentido la Facultad de Economía, Administración y Contabilidad (FEA) de la Universidad de San Pablo (USP) viene a lo largo del tiempo contribuyendo en la formación por medio de la pos graduación y en la investigación de la Ciencia Contable y aún así presenta limitaciones en la formación docente en la pos graduación como puede ser analizado en el relato de ese investigador: *“Sólo me voy a referir a los cursos da USP, por desconocer los demás. Creo que [...] en la parte pedagógica ellos están equivocados; a veces damos nuestros cursos muy preocupados, muy volcados hacia la parte técnica y normalmente no hacia la parte pedagógica. [...] Se podría invertir más en los aspectos pedagógicos. [...] Hablando específicamente en los cursos de la USP, en términos pedagógicos, vemos que tenemos algunas fallas. En términos didácticos y de metodología de enseñanza, debería ser más ampliado, ser más sólido. Tenemos la Facultad de Educación a disposición, que el alumno interesado debe utilizarla. [...] Entonces en ese sentido, veo que el Departamento de Contabilidad tendría que cuidar más de la parte pedagógica y usar el espíritu universitario [...] y ahí parece que un intercambio con la Facultad de Educación sería muy interesante para todos, no sólo para los alumnos, sino para los propios profesores de contabilidad en un reciclaje de conocimientos y actitudes pedagógicas [...] lato sensu no es para formar profesores. Podría ser si fuese específico en el área de la didáctica o de la metodología. En verdad el lato sensu es un curso para profesionales. [...] el stricto sensu debería tener un número mínimo de horas para la capacitación pedagógica”* (Nossa, 1999, p. 117).

Las instituciones de investigación, principalmente las universidades, precisan dedicar más recursos y esfuerzos a la investigación contable, en el sentido de la formación de su cuerpo docente, con participación de docentes que se dediquen integralmente a la universidad. Una de las pocas instituciones que vienen manteniendo su cuerpo docente en la investigación es la Universidad de San Pablo (USP); así mismo, viene perdiendo sus profesionales para el mercado de trabajo en función de la remuneración y recursos limitados para la investigación, o los docentes dejan de dedicarse integralmente a la universidad, pasando a actuar también en otras actividades profesionales (Iudícibus, 2010).

La propia Facultad de Educación (FE) de la Universidad de San Pablo (USP) discutió en un seminario la formación docente de los cursos de pos graduación que, de cierta forma, presenta limitaciones en esa formación: *“Los cursos de pos graduación, a pesar de ser brindados a los futuros docentes universitarios, se dedican exclusivamente a la formación del investigador. Se dirigen a la transmisión, de alto nivel, del contenido específico de cada área de la investigación, descuidando de hecho, que ese investigador, en muchos casos, se transformará en un profesor, o sea, alguien encargado de una práctica específica y distinta de la investigación: la docencia, por lo tanto es muchas veces ejercida por excelentes investigadores, pero con serias deficiencias en cuanto a su preparación como profesores”* (Vasconcellos, 1996, p. 65).

Las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) deben encargarse de su papel y ofrecer formación continuada para sus docentes. No sirve el solicitarle al profesor que haga esto solo, la propia IES debe dar las condiciones para que el profesor haga su formación continuada. En la contratación del profesor, si este no estuviera totalmente preparado para el ejercicio de la docencia, se debería realizar una formación antes de que el profesor pasara a dar clases (Nossa, 1999).

Los profesores de enseñanza superior aún poseyendo títulos como los de maestros o doctores, no necesariamente pasaran por cualquier proceso sistemático de formación docente, pues no todos los programas de pos graduación *stricto sensu* (maestría y doctorado) ofrecen componentes curriculares de formación pedagógica y didáctica.

En la medida que se analiza detenidamente el problema del profesional graduado, sin formación pedagógica, que actúa en la enseñanza superior, se evidencia la necesidad de una formación continua de los profesores. Formación esta que enfatiza, no solamente los métodos de enseñanza, en las formas de evaluación: diagnóstica, formativa y sumativa, sino también en la incorporación de conceptos acerca del papel del profesor en relación al alumno, a la institución y a la propia sociedad.

Esta formación continua es necesaria para que los profesores cumplan con sus responsabilidades. La Ley nº 9.394/1996 describe en el art. 43 e incisos. *“La educación superior tiene por finalidad: I - estimular la creación cultural y el desarrollo del espíritu científico y del pensamiento reflexivo; II - formar diplomados en las diferentes áreas del conocimiento, aptos para la inserción en sectores profesionales*

y para la participación en el desarrollo de la sociedad brasilera, y colaborar en su formación continua; [...]" (Brasil, 1996).

A partir del contexto en que la Ley nº 9.394/1996, que instituye las Directrices y Bases de la Educación Nacional (LDBEN), en especial de la enseñanza superior y del contexto de la enseñanza de la contabilidad en Brasil, que no siempre está ejercido por profesores con dedicación integral a la universidad, sino también por profesionales de contabilidad que, entre las actividades que ejercen, está la docencia, se pasa a la discusión de la formación continua para la práctica docente, además del desarrollo del conocimiento.

Es posible considerar la investigación en la formación de profesores en cuanto a un principio cognitivo. O sea, cuando el profesor, investigando y reflexionando sobre su acción docente, construye conocimientos que le permiten mejorar su trabajo docente. También es posible hacer uso de las investigaciones sobre la enseñanza, con el objetivo de ampliar la conciencia del profesor sobre la realidad. En ambos casos, se considera la investigación como instrumento de la práctica profesional del profesor, distinguiéndola de la práctica profesional del investigador (Pimenta, 2011). La investigación que toma la práctica como criterio de verdad entiende que la teoría y la práctica son indisolubles.

En la discusión sobre los conocimientos de la acción docente, se atribuye la noción de conocimientos en un sentido amplio. Saber engloba los conocimientos, las competencias, las habilidades y las actitudes de los docentes, o sea, aquello que muchas veces es llamado de saber, de saber hacer y de saber ser (Tardif, 1999).

Al reflexionar sobre los conocimientos profesionales del profesor, se entiende al mismo como *"el conjunto de conocimientos teóricos y prácticos requeridos para el ejercicio profesional y competencias como las cualidades, capacidades, habilidades y actitudes relacionadas con esos conocimientos teóricos y prácticos y que permiten a un profesional ejercer adecuadamente su profesión"* (Libâneo, 2001, p. 69).

Las instituciones también deben repensar la forma de convivencia que propician a los profesores, de forma de posibilitar situaciones favorables de desarrollo de conocimientos y habilidades en el área específica y también en otras áreas del conocimiento, proporcionando una formación que se condiga con las necesidades acordes con los conocimientos científicos, técnicos, éticos y legales de la profesión (Masetto, 2003). En este sentido la docencia en la enseñanza superior

exige competencias propias y profesionalismo, con la finalidad de contribuir efectivamente con la formación de profesionales competentes y ciudadanos correctos.

Así, las transformaciones de las prácticas docentes sólo se efectivizan en la medida que el profesor amplía su conciencia sobre su propia práctica. La prolongación de esa conciencia, se da por la reflexión que el profesor realiza en la acción. En sus actividades cotidianas, el profesor toma decisiones frente a situaciones concretas que las mismas le deparan. A partir de ellas construye conocimientos en la acción. Pero su reflexión en la acción precisa ultrapasar la situación inmediata. Para esto es necesario movilizar la reflexión sobre la reflexión en la acción. O sea, una reflexión que se eleve sobre la situación inmediata, posibilitando una elaboración teórica de sus conocimientos (Schön, 2000; Perrenoud, 2002; Nóvoa, 1992).

La reflexión puede incluir una o varias dimensiones. Es posible reflexionar sobre supuestos y creencias, sobre el contenido a enseñar, sobre las concepciones que interioriza acerca del aprendizaje y de la enseñanza, sobre las problemáticas institucionales en las que se llevan a cabo las prácticas, sobre el contexto socio-político y cultural que las condiciona, entre otras cuestiones. Sería importante que la formación en la reflexión abarque todas esas dimensiones (Sanjurjo, 2009).

La reflexión supone *“la capacidad de ir y venir de lo particular a lo general, de encontrar marcos de interpretación teóricos para dar cuenta de una situación singular así como de identificar rápidamente incidentes críticos o prácticas que permitan desarrollar o cuestionar una hipótesis”* (Perrenoud, 2002, p. 110).

En este sentido *“[...] entendemos al proceso reflexivo como aquel que permite darnos cuenta de nuestras propias acciones y de la diversidad de condicionantes que las determinan. La reflexión se constituye en un puente entre la teoría y la práctica, entre el pensamiento y la acción, entre los materiales curriculares, lo metodológico y los problemas que nos plantea la realidad. Es la capacidad de volver la atención sobre los propios actos, en un intento de comprensión histórica de los mismos”* (Sanjurjo, 2009, p. 23).

La educación es continua, es el transcurrir del fenómeno de formación del hombre en el tiempo, por lo tanto, es un hecho histórico, que representa la historia individual de cada ser humano, y está ligado al proceso histórico vivenciado por la sociedad como un todo. Considerando la educación, en su sentido más amplio,

como un diálogo entre sujetos, se deduce que la relación del individuo con la institución de enseñanza y en especial, con el profesor, debe ser un intercambio de conocimientos, experiencias y vivencias, por el cual uno “educa al otro” (Freitas, 2012).

La reflexión sobre la formación de profesores, además de la formación para un mundo en transformación, de los conocimientos para el siglo XXI o para las competencias, precisa considerar la totalidad social, comprender el modo de organización de la sociedad y hacer de la educación un espacio de apropiación del conocimiento y de la cultura históricamente construida, lo que equivale a decir, del propio hombre; un espacio de reflexión sobre la realidad existente, que incorpore fundamentalmente las perspectivas históricas, políticas y filosóficas, y que permita realizar una acción efectivamente transformadora (Freitas, 2012).

La cuestión del conocimiento está puesta como necesidad para esos cambios, y se llega a la conclusión de que la formación de profesores debe tener como fundamento el desarrollo de las competencias. Estudiosos como Nóvoa, Perrenoud y Schön defienden que la formación del profesor debe darse a partir de competencias y habilidades como balizador del conocimiento para una formación de calidad.

Defiende que como la formación continua en la vida de estos profesores y de las instituciones educativas, sugiere que la formación docente promueva el desarrollo personal, produzca en la vida del profesor un desarrollo profesional, produzca la profesión docente y el desarrollo organizacional y produzca la institución educativa. Considera que la justificación para la formación de profesores está destinada al desarrollo personal *“producir la vida del profesor y la formación en ese nivel, en el cual el profesor, en el cuadro de su historia de vida, ejerce la reflexión y la crítica”* (Nóvoa, 1992, p. 26).

El concepto de “desarrollo profesional”, de relativa reciente utilización, intenta agregar a la ya conocida concepción “formación continua”, la idea de que la formación en una práctica no es un proceso en el cual sólo se recibe desde fuera una capacitación, sino que supone la implicación directa del que se forma. Además, que la formación se lleva a cabo a través de múltiples dispositivos no excluyentes, contruidos a tal fin, socialización de experiencias, trabajo en equipos, socialización en las instituciones de la enseñanza, lecturas, estudios sistemáticos posteriores al grado, cursos, seminarios, jornadas, talleres, asesoramiento en servicio, escrituras,

participación de ofertas socio-culturales del medio, entre otros, pero que la propia práctica es una fuente inagotable de nueva formación, fundamentalmente, si se logra un permanente ejercicio reflexivo sobre ella (Sanjurjo, 2009).

“El concepto de ‘desarrollo profesional’ intenta, así, superar enfoques tradicionales de la formación continua. Ésta se ha presentado alternativamente como capacitación, concepto limitado a la acción de hacer apto a alguien para realizar una tarea. Quizás el concepto de ‘capacitación’ sea adecuado sólo para algunas acciones puntuales de desarrollo profesional, pero no puede dar cuenta de la complejidad de la totalidad de ese desarrollo” (Sanjurjo, 2009, p. 38-39).

A partir de esas constataciones, se cree que, a través del triple movimiento sugerido por Schön: reflexión en la acción, reflexión sobre la acción y reflexión sobre la reflexión en la acción, el conocimiento en la acción gana una pertinencia acrecentada en el cuadro del desarrollo personal de los profesores y arremete para consolidarlo en el terreno profesional en los espacios de (auto) formación participativa.

En este contexto, el desarrollo profesional (que produce al docente) no se da separado del cuadro de las historias de vida del profesor. En la educación, al valorizarse la práctica pedagógica con un enfoque reflexivo, considerando la acción y la reflexión como constituyentes de la praxis se asume el compromiso de ser capaz de actuar y reflexionar. En esta concepción el profesor no es un sujeto pronto y acabado, responsable solamente por el desarrollo cognitivo de sus alumnos, la formación va más allá, de acuerdo a nuevos padrones, dando énfasis a la reflexión, innovación y experimentación, mostrando que la formación del profesor no se resume apenas a la acción-reflexión. El énfasis está en la construcción de una nueva formación, construida en el espacio de trabajo, o sea, en la institución educativa (Nóvoa, 1999).

Al considerar a la institución educativa como el local del conocimiento se debe verla como un espacio político-reflexivo, en el cual todas las personas participan, especialmente, los profesores y los alumnos, sean movilizados o incentivados al estudio, como agentes críticos del acto de conocer. Pues compete a las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) formar seres humanos, ciudadanos, personas que sepan, que les guste leer, estudiar, trabajar con los conocimientos, interrogar sobre la tecnología, averiguar sobre los conocimientos y los métodos establecidos y crear otros más consistentes y rigurosos. La enseñanza es y se debe

realizar con una dimensión esencial del proceso de creación de los sujetos de la cultura, de personas que interrogan, de personas que piensan y recrean la realidad, el mundo y la existencia humana.

Analizando, los conceptos acerca de la formación del profesor, se debe atender a las contribuciones de Perrenoud, el cual se detiene a explicitar que la formación continuada es el espacio específico para el desarrollo de la formación profesional del profesor. *“La formación continua trabaja con profesores que están ejerciendo su función, que tienen años y a veces décadas de experiencia. Por lo tanto, podríamos imaginar que la formación reflexiva encontraría un terreno privilegiado entre ellos, sin embargo, esto es al mismo tiempo, verdadero y falso”* (Perrenoud, 2002, p. 20-21).

La formación continua se debe realizar sobre la práctica para estar conectada con la realidad. Así, la formación del profesor reflexivo estará siendo construida sobre el prisma de competencias y conocimientos nuevos o más profundos sobre la práctica, como objetivo de la formación de los profesores. Por eso, es importantísima la reflexión sobre esta práctica (Perrenoud, 2002).

A partir de la afirmación de Perrenoud, queda claro que la formación debe estar fundamentada en los conocimientos científicos desenvueltos por las instituciones, para que el mismo pueda saber resolver el problema práctico y por lo tanto, el profesor debe tener en cuenta la práctica de la institución con una perspectiva pedagógica y didáctica.

Por ello, la reflexión supone un trabajo sobre uno mismo, ya que *“el instrumento principal de la práctica pedagógica no son los manuales, el programa o las tecnologías, sino el propio enseñante, su capacidad de comunicar, de dar sentido, de hacer trabajar, de crear sinergias entre los alumnos, de relacionar los conocimientos o de regular los aprendizajes individualizados”* (Perrenoud, 2002, p. 109). Así, se puede decir que la reflexión es la condición necesaria, aunque no suficiente para mejorar la práctica docente.

La creciente complejidad de los contextos en los cuales se desarrollan las prácticas docentes requiere, además, de la construcción de dispositivos cada vez más contextualizados. *“La argumentación a favor de una práctica reflexiva no puede ser universal. Debe tener en cuenta la realidad de cada oficio, la parte del trabajo prescrito y la autonomía posible en el día a día y la concepción dominante de la responsabilidad y del control”* (Perrenoud, 2002, p. 16).

Se entiende que toda actividad de formación docente debe generar procesos participativos que permitan: *“objetivar nuestra práctica, es decir, ponerla como objeto de estudio, tomar distancia; reflexionar críticamente sobre ella a partir de nuevos marcos teóricos; modificarla y/o enriquecerla”* (Sanjurjo, 2006, p. 13). Pues dominar los contenidos de los componentes curriculares implica no sólo estar informado, sino comprender el proceso de construcción de los mismos y sus articulaciones.

En este sentido, los procesos de formación continuada necesitan de una fundamentación teórica mejor trabajada y de reflexiones sobre las prácticas docentes más articuladas. De esta manera se desea que el profesor reflexivo sea aquel que estimula e incentiva a sus alumnos a reflexionar. Para esto, es preciso que este docente sea un profesor que investigue y que sea capaz de despertar en sus alumnos la curiosidad, la discusión y se interese por la búsqueda de nuevas ideas y conceptos, o sea, aquel que tenga una actitud de estímulo, incentivo, receptividad, responsabilidad y empeño, ya que la reflexión crítica no puede quedar circunscripta a la sala de aula, sino contemplar el universo comprendido por la institución de enseñanza, la comunidad y la sociedad.

El profesor es, en esencia, investigador, o sea, un profesional de la reconstrucción del conocimiento, tanto en el horizonte de la investigación como principio científico como, sobre todo, en la investigación como principio educativo. El alumno que se desea recibir, no es sólo un técnico, sino fundamentalmente un ciudadano, que participa en el proceso de reconstrucción del conocimiento. Tiene por delante el doble desafío de hacer progresar el conocimiento, sino principalmente el de humanizarlo (Demo, 2011).

Recientemente, en el campo educativo, se han destacado las concepciones que consideran al conocimiento como una construcción social, como el producto de un proceso complejo, en el que interviene factores culturales, sociales, políticos, psicológicos. *“Partir de la concepción de conocimiento como proceso implica que el sujeto que aprende participa de la construcción y reconstrucción del conocimiento”* (Sanjurjo, 2006, p. 37).

El conocimiento entendido como proceso puede enfocarse pedagógicamente a partir de los caminos: *“que el alumno realice el mismo proceso que llevaron a cabo los científicos, los filósofos y los pensadores, investigar en laboratorio, en el campo, desarrollar teorías, ensayos; que el profesor presente a los alumnos una visión del proceso realizado por científicos e investigadores”* (Sanjurjo, 2006, p. 37).

De acuerdo con lo que se piensa respecto de la función que deben cumplir las instituciones educativas, se desprenderán también distintas concepciones respecto al rol docente. Los proyectos de trabajo, la instrumentación didáctica, las actividades que asuman, las relaciones sociales que se promuevan serán muy distintas si se parte de la concepción de institución educativa como seleccionadora y reproductora, que si se parte de la concepción de institución educativa como liberadora y como lugar de desarrollo de capacidades (Sanjurjo, 2006). Así, las instituciones educativas deben cumplir con la función socializadora, y debe promover el desarrollo de la creatividad y de la capacidad intelectual.

El desempeño docente también se articulará con los supuestos básicos sobre aprendizaje, ciencia y conocimiento. Los proyectos de trabajo serán muy distintos si se parte de una concepción verbalista de aprendizaje y de una concepción científicista, que si se parte de una supuesto de aprendizaje y de ciencia como un proceso de construcción (Sanjurjo, 2006).

El profesor precisa ser un formulador con una propuesta propia, o sea, saber elaborar con autonomía. En cuanto a su función de socializar el conocimiento, este decrece y será sustituido en gran parte por el desafío formativo, típicamente educativo, de fundamentar la emancipación propia y de los alumnos.

La elaboración de una propuesta propia representa una tarea crucial en algunos sentidos: primero, representa la prueba de que el profesor es formulador, o sea, ostenta la competencia humana de ser un sujeto histórico capaz de trazar su propia historia; segundo, la elaboración propia es condición esencial de la innovación propia, por lo tanto solamente se cambia lo que se elabora; tercero, la elaboración propia es condición imprescindible en el proceso del aprendizaje, tanto para el profesor que es el autor, como en el alumno que precisa del esfuerzo reconstructivo para volverse investigador (Demo, 2011).

La importancia decisiva del conocimiento hoy se debe no al hecho de ser un procedimiento de estudio de la realidad, sino precisamente de ser la manera más competente de intervención. Es en este sentido que se dice que la práctica debe ser un componente curricular a partir del primer semestre, siempre que sea debidamente teorizada. Hasta cierto punto, el laboratorio, cuando es bien concebido y ejecutado, puede aproximarse a este desafío, porque, aún en circunstancias artificiales, obliga a aprender sobre la práctica o sobre la realidad concreta.

Cuando se insiste en el saber pensar, o en el aprender a aprender, no se tiene más en mente un pensar distanciado de la realidad, como si fuese necesario parar para pensar. Saber pensar es exactamente la forma más competente de intervenir, razón por la cual se aceptó como el meollo de todo el proceso de profesionalización. Lo decisivo no es hacer, sino saber hacer, ya que es importante siempre rehacer (Demo, 2011).

Saber analizar, argumentar, plantearse preguntas, dudar, sorprenderse, leer, discutir escribir sobre la propia práctica, mirar desde distintos puntos de vista, reconocer diversos factores, mirarse en el espejo, conversar con las situaciones que nos presenta la práctica, mirarla a la luz de diversas teorías, socializar nuestros análisis, poner en suspenso nuestros propios juicios, escriturar hipótesis, entre otras cuestiones, son aprendizajes necesarios para el trabajo docente (Sanjurjo, 2009).

El profesor precisa ser contemporáneo, pues si el conocimiento, de un lado, es aquello que a todo innova, del otro lado es aquello que a todo envejece. Nada envejece más rápido que el conocimiento innovador. Como regla, cuando los alumnos se forman, ya están envejecidos, sea porque fueron apenas enseñados, porque sólo se vuelven seres existentes o porque no poseen formación inicial adecuada que los lleve siempre a investigar y a elaborar con mano propia. Sin despreciar el dominio de los contenidos necesarios para el ejercicio profesional, el conocimiento contemporáneo valoriza más el dominio metodológico, representado en el saber pensar y en el aprender a aprender (Demo, 2011).

Así, las instituciones de enseñanza deben dar la oportunidad a los docentes para que la práctica reflexiva constituya un referencial de actualización continua para los mismos, ya que a través de ella, les son ofrecidos espacios y recursos para planear y desenvolver proyectos, que, analizados e interpretados, son socializados en encuentros para cambios de experiencias y planeamiento del acompañamiento de los mismos, además de ofrecer condiciones metodológicas, de acompañamiento pedagógico y participación en seminarios y otros eventos. La actividad de investigación en la sala de aula, proveniente de la reflexión, caracteriza un proceso de formación continua que pasa, a partir de allí, a hacer parte de la trayectoria de vida educativa de los profesores, de su desarrollo profesional, de los alumnos y de la institución de enseñanza.

En relación a la docencia en la enseñanza superior, en especial a la enseñanza de la contabilidad, se puede ver la necesidad de una formación docente,

una formación que sea capaz de reflexionar sobre la práctica docente y que produzca conocimiento para el desarrollo profesional del profesor de contabilidad, de forma que la enseñanza de la contabilidad sea más contextualizada.

2.3 PENSAMIENTO CONTABLE EN BRASIL

Este subcapítulo se refiere a la discusión sobre el pensamiento contable en Brasil, sobre las alteraciones conceptuales que la legislación y los estudios de profesores e investigadores de forma que contribuyan para el desarrollo de la Contabilidad brasilera.

La Contabilidad brasilera puede ser dividida en dos momentos de desarrollo: el anterior al año 1964 y el posterior al referido año.

Aunque no exista una escuela de pensamiento contable genuinamente brasilera, es posible destacar varias colaboraciones de pensadores contables nacionales para el desarrollo de la práctica y de la teoría contable en Brasil. Junto a esto, se observa la permanente participación de los legisladores en este desarrollo.

Una de las primeras manifestaciones contables brasileras, dentro del primer momento de desarrollo, ocurrió durante el reinado de D. João VI, cuando se realizó la instalación de su gobierno provisorio, en 1808, al ser publicado una carta obligando a los contadores generales de la Real Hacienda a aplicar el método de las partidas dobladas en la escrituración mercantil (Gomes, 1956).

Los estudios de comercio tuvieron sus pasos iniciales en la obra del Visconde de Cairú (José da Silva Lisboa), publicada en 1804, intitulada "Principios de Economía Política". En 1809, Visconde de Cairú se volvió, en Brasil, el primero en presentar en sistema el derecho comercial y fundar estudios de economía política (Gomes, 1956).

Analizando la evolución contable en Brasil, se observa que, desde el inicio, queda latente la interferencia de la legislación. Esa participación histórica de la legislación siempre acompañó la Contabilidad brasilera en sus meandros. Uno de los motivos de esa realidad es que debido a la inoperancia, hasta un pasado reciente, de nuestras asociaciones de contadores, el gobierno tuvo que tomar la iniciativa (Iudícibus, 2010).

Una de las primeras grandes manifestaciones de la legislación, como elemento de influencia del desarrollo de la Contabilidad brasilera, fue el Código

Comercial de 1850. Ese Código instituyó la obligatoriedad de la escrituración contable y de la elaboración anual del balance general compuesto de bienes, derechos y obligaciones de las empresas comerciales. El Código Comercial brasileiro no estandarizó los procedimientos contables, sólo determinó que las empresas deben seguir un orden uniforme de Contabilidad y escrituración y tener los libros necesarios para ese fin.

La institución del Código Comercial en Brasil fue coincidente con un nuevo período de desarrollo contable a nivel mundial. En 1939, fue instituida la primera cátedra de Contabilidad en Italia, en la ciudad de Pavia. En 1840, Villa había publicado una obra democrática para la evolución de la Contabilidad. Esa obra marcó un nuevo período de la historia de la Contabilidad. Pocos años más tarde, Cerboni inició una nueva corriente doctrinaria con la institución del personalismo. Como en Brasil no existía la obligatoriedad de la adopción de un determinado patrón de normas y procedimientos para la Contabilidad, los prácticos contables brasileiros pudieron experimentar las más variadas tendencias doctrinarias para la ejecución de sus actividades (Schmidt e Santos, 2008).

En términos de formación del profesional brasileiro, una de las primeras manifestaciones fue la creación del Instituto Comercial de Río Janeiro, en 1856. A partir de 1863, ese Instituto pasó a ofrecer la disciplina de “Escrituración Mercantil”, como una forma de calificar a sus alumnos para la práctica del registro contable.

Dentro de ese contexto puramente escritural de la Contabilidad brasileira, Veridiano de Carvalho publicó el libro “Manual Mercantil”, en 1880, representando una de las primeras y más importantes colaboraciones para la divulgación y consolidación de las partidas dobladas en Brasil (Schmidt e Santos, 2008).

En 1890, la Escuela Politécnica de Río de Janeiro pasó a ofrecer la disciplina de “Derecho Administrativo y Contabilidad”, siguiendo la tendencia inicial de colocar la Contabilidad como una disciplina íntimamente relacionada al Derecho.

Al final del siglo XIX, le cupo al Gremio de los Tenedores de Libros de San Pablo (institución que reunía los profesionales de la Contabilidad de San Pablo) la iniciativa de crear un curso regular que oficializase la profesión contable.

La escuela que surgió de ese movimiento fue la Escuela Práctica de Comercio, el 20 de abril de 1902. Esa institución de enseñanza tuvo la cooperación de diversos individuos e instituciones para su fundación, entre los cuales se destaca el Conde Álvares Penteado, João Pedro da Veiga Filho, Rodolfo Miranda, Antônio de

Lacerda Franco, Conde de Prates, Hermann Burchard, Cristiano Peregrino Viana, Conde Asdrúbal do Nascimento, Prado Chaves y Cía., Procópio Malta, Hipólito da Silva, Gabriel Cotti, Duprat y Cía., Alexandre Siciliano, José Weissohn, Banco Alemán, Banco Comercio e Industria, Banco Unión de San Pablo, Banco de Crédito Real y Banco de San Paulo. Esa escuela hoy podría ser clasificada como de enseñanza media profesional.

El objetivo de la Escuela de Comercio era el de *“aliar al desarrollo agrícola el inicio de la expansión industrial, con la necesidad de habilitar y crear especialistas para, internamente, cumplir las rutinarias tareas de contabilidad y control de las finanzas y, externamente, dotar a San Pablo de elementos capaces de articular el desarrollo de los negocios, ampliando fronteras de actuación”* (Schmidt e Santos, 2008, p. 20).

El Decreto nº 1.339/1905, reconoció, oficialmente, los diplomas expedidos por la Escuela Práctica de Comercio y los cursos de Tenedores de Libros y Perito-Contador. El 1º de diciembre de 1905, alteró el nombre para Escuela de Comercio de San Pablo. El 5 de enero de 1907, la institución adoptó la denominación de Escuela de Comercio Álvares Penteado, en homenaje a uno de sus fundadores y colaboradores. La Escuela de Comercio Álvares Penteado fue responsable por la formación de muchos de los primeros profesores de destaque de la Contabilidad en el escenario nacional, como es el caso de Francisco D’Auria y Frederico Herrmann Júnior (Schmidt y Santos, 2008).

En el mismo año de la fundación de la Escuela de Comercio Álvares Penteado, también fue fundada en San Pablo la Escuela de Comercio Mackenzie Colege, teniendo a su frente al abogado norte-americano John Mackenzie. Esta institución de enseñanza, aunque posea un gran prestigio en el medio educacional paulista, no tuvo la misma importancia para el desarrollo de la Contabilidad como la Álvares Penteado. En 1919, fue creado el Instituto Paulista de Contabilidad, teniendo al frente algunos egresados de la institución Álvares Penteado. Hoy, esa asociación profesional es denominada de Sindicato de los Contadores de San Pablo. En 1922 fue instituido el reglamento de la Contabilidad Pública, a través del Decreto nº 15.783/1922.

Las primeras dos décadas del siglo XX también marcarán la implantación del Impuesto a la Renta en Brasil. La base de cálculo inicial era el llamado lucro real generado por la Contabilidad de las empresas, que coincidía con el lucro contable.

El Diario Oficial de la Unión (DOU) del 9 de julio de 1931 publicó el Decreto nº 20.158/1931, que organizó la enseñanza comercial y reglamentó la profesión de Contador. Solamente en 1945 la profesión contable fue considerada una carrera universitaria, con la creación de las facultades de Ciencias Contables.

Las primeras cuatro décadas del siglo XX marcaron un período de discusión sobre estandarizar los balances. Para una corriente de pensadores brasileros, la estandarización representaba la coronación de la Contabilidad, al mismo tiempo que para otros, la estandarización representaba sólo un aspecto, ya que sería necesaria la existencia de procedimientos estándar para la elaboración de los balances.

Esa discusión fue de cierta forma resuelta con la publicación del Decreto-Ley nº 2.627/1940, que instituyó la primera Ley de las Sociedades por Acciones brasileras. Ese Decreto-Ley estableció procedimientos para la Contabilidad brasileras, tales como reglas para la evaluación de activos y para el cálculo y la distribución de lucros, creó las reservas y determinó los padrones para la publicación del balance y de los lucros y pérdidas. En este mismo año, el Decreto-Ley nº 2.416/1940 instituyó normas para la elaboración de la Contabilidad de los Estados y Municipios, determinando un modelo patrón de balance para entidades públicas.

A partir del Decreto-Ley nº 2.627/1940, los Contadores pasaron a tener un instrumento básico para sus actividades. A lo largo de varios años, esa legislación influyó en la enseñanza y en la práctica contable en Brasil. Además de ese Decreto-Ley, la clase contable también pasó a obedecer las determinaciones de las legislaciones fiscales, que instituían procedimientos contables con el objetivo de calcular parámetros para el Impuesto a la Renta. Un ejemplo de esta situación fue el Decreto-Ley nº 4.178/1942, que definió, entre otros asuntos, el concepto de lucro real y los documentos y demos contables que deberían fundamentar la declaración de Impuesto a la Renta.

El año 1946 fue marcado por dos grandes acontecimientos para la Contabilidad brasileras. El 26 de enero de 1946 fue fundada la Facultad de Ciencias Económicas y Administrativa de la Universidad de San Pablo, donde fue instituido el curso de Ciencias Contables y de Actuarios. Ese centro de estudio contable contó, inicialmente, con algunos egresos de la Escuela de Comercio Álvares Penteado, como fue el caso de Francisco D'Auria. Fue a partir de la creación de esa facultad que la Contabilidad pasó a tener un centro de investigación eminentemente brasileros, que contribuyó y aún continua contribuyendo, para el desarrollo contable

brasileño. Además de esto, el año 1946 quedó marcado por la creación de los Consejos Federal y Regional de Contabilidad, a través del Decreto-Ley nº 9.295/1946 (Schmidt y Santos, 2008).

La participación de la legislación, especialmente del Impuesto a la Renta, en el desarrollo de los procedimientos contables brasileños, quedó cada vez más evidente a lo largo de los años. Esa inferencia puede ser visualizada en el Decreto nº 24.239/1947, que trató de algunos procedimientos contables, como por ejemplo: la redefinición de lucro real, la introducción de la reevaluación de activos y de la regla del “costo o mercado, de los dos el menor”, ese procedimiento, también, ya había sido tratado por el Decreto-Ley nº 2.627/1940.

En términos mundiales, la Contabilidad brasileña es reconocida por su contribución en el campo del tratamiento de la Contabilidad en períodos de inflación alta, llamada escuela de la corrección monetaria. Se divide la contribución brasileña en tres períodos: antes de 1964, de 1964 a 1976 y después de 1976. El primer período (antes de 1964) se clasifica dentro de la división inicialmente establecida para el desarrollo de la Contabilidad brasileña, o sea, antes y después de 1964.

La indexación de ítems de los estados contables fue introducida en la práctica contable brasileña, cuando pasó a ser permitida la reevaluación de activos fijos, con una contrapartida en una cuenta de reserva especial en el patrimonio líquido. El Decreto nº 24.239/1947 en su art. 43, letra e, dio esa flexibilidad para la Contabilidad. Esta reevaluación podría ser realizada a través de la utilización de un conjunto de coeficientes entregados por el gobierno.

La corrección monetaria de los activos fijos fue introducida en 1958, a través de la Ley nº 3.470/1958. Esta ley facultó a las empresas la utilización de índices de corrección monetaria fijados bianualmente por el Consejo Económico Nacional (CEN). Por lo tanto, era posible corregir los activos fijos solamente al finalizar los dos años. Fue esta ley que introdujo el término “corrección monetaria” en Brasil.

La Contabilidad, en este primer período, aunque modestamente, presenció contribuciones de algunos iluminados expertos contables brasileños, que colaboraron con el desarrollo y la consolidación de la Contabilidad como ramo del conocimiento autónomo.

Entre estos tratadistas de ese primer período, se destaca Carlos de Carvalho, que en su libro “Estudios de Contabilidad”, de 1915, definió Contabilidad como siendo *“la ciencia que tiene por objetivo el estudio de los libros, documentos,*

cálculos y cuentas por medio de los cuales se registran y clasifican los actos y hechos administrativos, cuyos efectos sobre el patrimonio enseñan a poner en evidencia, dando normas para la representación gráfica de los mismos" (Aloe, 1967, p. 420).

Esta concepción, presentada por Carlos de Carvalho a inicio de siglo, traduce su visión cuentista de la Contabilidad demostrando su preocupación con las reglas y principios de escrituración. En este período, estaban aflorando en Italia y Alemania algunas de las primeras escuelas de pensamiento contable mundial (Aloe, 1967).

Además de Carlos de Carvalho, se destacaron en este primer período de desarrollo contable, entre tantos, Francisco D'Auria y Frederico Hermann Júnior. Otros pensadores contables brasileños merecerían pertenecer a este selecto elenco, pero como en estudios históricos, debe existir un proceso electivo de algunos en detrimento de otros, pero no por menos importantes.

La Contabilidad para Francisco D'Auria *"es una ciencia formal y lógica que estudia y elabora la estática y la dinámica patrimonial, o sea: la estructura de la riqueza individualizada; sus variaciones y respectivas causas, en el tiempo y en el espacio; la indicación cualitativa y cuantitativa se expresa en valor monetario"* (Aloe, 1967, p. 420).

Se constata una evolución en términos de postura teórica de Carlos de Carvalho para Francisco D'Auria, que pasó a adoptar una postura patrimonialista, influenciado por los trabajos de Vincenzo Masi (Aloe, 1967).

Así como Francisco D'Auria, Frederico Hermann Júnior también pasó a adoptar el patrimonialismo como corriente de pensamiento. Para él, el objeto de estudio de la Contabilidad es el patrimonio. *"La Contabilidad es una ciencia que estudia el patrimonio a disposición de las haciendas, en sus aspectos: estático y dinámico y en sus variaciones, para enunciar, por medio de fórmulas racionalmente deducidas, los efectos de la administración sobre la formación y la distribución de los réditos"* (Hermann Junior, 1970, p. 58).

Este primer período de desarrollo de la Contabilidad brasileña fue marcada por dos aspectos relevantes: la intervención de la legislación en el desarrollo de procedimientos contables y la influencia doctrinaria de las escuelas italianas de pensamiento contable.

El segundo período del desarrollo de la Contabilidad brasilera tuvo inicio en 1964, año en que el Prof. José da Costa Boucinhas introdujo un nuevo método de enseñanza de la contabilidad. *“El Prof. Boucinhas tuvo una actuación destacada y decisiva, liderando el cambio de orientación didáctica de la Enseñanza de la Contabilidad General, de la metodología anterior a 1964 la que se vigorizó a partir de esta fecha”* (Iudícibus, 1996, p. 2).

El Prof. Boucinhas adoptó el método didáctico norteamericano basado en el libro *“Introductory Accounting”* de Finney y Miller (Iudícibus, 1996). A partir de este cambio de orientación didáctica, la influencia de los autores italianos y de las escuelas de pensamiento italianas fue siendo substituida por los autores norteamericanos. Una consecuencia directa de este cambio de enfoque fue el desarrollo del libro *“Contabilidad Introductoria”*, en 1971, por profesores del Departamento de Contabilidad y Actuaría de la Facultad de Economía, Administración y Contabilidad (FEA) de la Universidad de San Pablo (USP). Este libro se adoptó en casi todas las facultades de Contabilidad de Brasil, influenciando en el desarrollo de los profesionales brasileiros. A partir de 1964 los profesores del Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA pasaron a desenvolver varias pesquisas y de cierta forma, a dominar el escenario brasileiro de pesquisas contables.

El año 1964 también marca un nuevo período de desarrollo de la llamada escuela de corrección monetaria. El período de 1964 a 1976 clasifica como el segundo período en el desarrollo de esa contribución genuinamente brasilera.

Una de las mayores causas del golpe militar de 1964 fue la inhabilidad del gobierno en controlar el proceso inflacionario vivido por el país. Uno de los objetivos del nuevo gobierno fue el de resolver las distorsiones económicas causadas por la inflación y reducir la tasa de inflación que estaba causando serios problemas de recesión económica. Una de las medidas adoptadas por el gobierno para resolver los problemas de las distorsiones causadas por la inflación fue la creación del más amplio sistema de indexación del mundo (Schmidt y Santos, 2008).

El gobierno expidió la Ley nº 4.357/1964, que volvió obligatoria la corrección monetaria del activo fijo y del capital de las personas jurídicas. Esa Ley, *“fue recibida con mucha reserva y hasta con algunas críticas, en virtud de sus objetivos nítidamente fiscalistas”* (Franco, 1965, p. 4). A pesar de las críticas iniciales, esa Ley trajo a la Contabilidad brasilera un instrumento que resolvió, por lo menos en parte,

las enormes distorsiones causadas por la inflación en los informes contables. Además de esto, esa Ley instituyó la depreciación del valor corregido del activo fijo, representando mejor la realidad de los bienes de uso de las empresas. También en 1964 fue instituida la Ley nº 4.320/1964 que trató el Presupuesto y la Contabilidad aplicada al Sector Público, así como el control de los mismos.

En el año 1965, se realizó una reglamentación del mercado de capitales en Brasil, a través de la Ley nº 4.728/1965, que también creó la figura del auditor independiente. Uno de los hechos a destacar fue la demora para la reglamentación de esta Ley, en lo que se refiere al auditor independiente, pues solamente se llevó a cabo esta reglamentación en 1972, a través de la Resolución nº 220/1972 del Banco Central de Brasil (BACEN).

La participación del gobierno en el desarrollo de las prácticas contables se arrastró a lo largo de dos años. Casos de esa interferencia fueron algunos dispositivos del Decreto nº 58.400/1966, que consolidó y reglamentó el Impuesto a la Renta. Por este Decreto, quedó determinada, por ejemplo, la facultad de constituir la disposición para el crédito de liquidación dudosa, con base en los créditos, realizados los debidos ajustes, con una alícuota parte de tres por ciento. En la práctica, ese límite de tres por ciento pasó a ser utilizado por la mayoría de los profesionales de Contabilidad brasilera, independientemente de ser o no un porcentaje representativo de la realidad de sus empresas.

El año 1966 también quedó marcado por una de las mayores contribuciones brasileras: la llamada escuela de corrección monetaria. Fue en este año que el Prof. Sérgio de Iudícibus defendió su tesis de doctorado en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA, titulada "Contribución a la Teoría de los Ajustes Contables". Este estudio fue una de las primeras grandes contribuciones de la Contabilidad brasilera a la comunidad contable mundial. En este estudio desenvuelve un *"conjunto de principios y normas tendientes a transformar la Contabilidad para que quede apta para resolver los problemas de registro, cálculo y análisis que se dan cuando hay variaciones de precios de bienes y servicios en una economía"* (Iudícibus, 1966, p. 10).

El Prof. Iudícibus trató de encuadrar su estudio en la propuesta de que la teoría y los procesos contables deben estar en condiciones de facilitar informaciones flexibles y completas a los gestores de las entidades, o sea, él buscó conducir a la Contabilidad al cumplimiento integral de las funciones que le son peculiares, o sea, a

la descripción eficiente de los efectos provocados por las transacciones económicas internas y externas en el patrimonio de las empresas.

Este estudio de ajuste contable se encuadra en la línea de investigación de la escuela del pensamiento contable norteamericana, cuya mayor contribución en esta área fue el estudio *“The theory and mensurement of business income”* de Edgar O. Edwards y Philip W. Bell, publicado en 1961 (Iudícibus, 1966).

A partir de la adopción del método didáctico norteamericano en la Universidad de San Pablo (USP), en 1964, y de la presentación del estudio del Prof. Iudícibus, la dirección doctrinaria contable, especialmente del mayor centro de investigación contable brasileiro, el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA, cambia definitivamente de dirección, abandonando las escuelas de pensamiento contable italiana y asumiendo los dictámenes de la escuela norteamericana.

En el año 1967, el Decreto nº 61.083/1967, marcó una nueva participación legal en el desarrollo de las prácticas contables brasileiras. Este Decreto *“creó una seria distorsión en el entendimiento de muchos profesionales, por la exclusiva falta de distinción entre la Contabilidad para fines financieros comerciales y la Contabilidad para fines fiscales”* (Silva, 1980, p. 23).

Este Decreto autorizó, en determinados casos, la utilización de la depreciación acelerada. Como en esa época el lucro real era representado por el lucro contable y no existían registros específicos con fines al Impuesto a la Renta, ese procedimiento pasó a ser realizado en el registro contable, causando una serie de distorsiones contables, como la alteración del resultado del ejercicio y la reducción del valor del activo fijo.

Al año siguiente, en 1968, nuevamente la Contabilidad brasileira se ve agraciada con un estudio del Prof. Iudícibus, dentro de la línea de investigación de ajustes contables, iniciada años antes. Este estudio fue más una gran contribución para la escuela brasileira de corrección monetaria.

El estudio del Prof. Iudícibus, titulado *“Aspectos de la evaluación de estoques a precios corrientes”*, fue presentado en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA, en la modalidad de tesis de pos doctorado. El tema central del estudio se relaciona con el aspecto contable de la evaluación, el ajuste de inventarios y el costo de los productos vendidos en términos corrientes, siguiendo y profundizando las directrices trazadas en nuestro trabajo anterior (Iudícibus, 1968).

En este mismo año, 1968, el gobierno emitió el Decreto-Ley nº 401/1968, autorizando la reevaluación de terrenos y construcciones, debiendo el crédito de esa reevaluación ser transferido al capital de la empresa. Aún en ese Decreto-Ley, entre otras determinaciones, las empresas quedarían obligadas a escriturar en una cuenta especial del activo pendiente las pérdidas de cambio o de corrección monetaria originadas por la adquisición de bienes del activo fijo, con el objetivo de ser compensadas con futuras correcciones del activo fijo o del capital de giro propio.

Al año siguiente, en 1969, el gobierno derogó el Decreto-Ley nº 433/1969, que limitó la aplicación de la corrección monetaria del capital de giro propio. Estas nuevas disposiciones limitaban el monto de la corrección a un techo de veinte por ciento del impuesto que sería considerado sin la corrección, no admitiéndola en casos de perjuicio y excluyendo de la composición del capital de giro propio los derechos con vencimientos superiores a ciento veinte días.

La Contabilidad brasilera tuvo un nuevo estímulo legal en 1972. En este año el Banco Central de Brasil (BACEN) derogó la Resolución nº 220/1972, con las Circulares nº 178/1972 y nº 179/1972. La Circular nº 178/1972 obligó el registro de los auditores independientes en el Banco Central de Brasil (BACEN), determinando que ese registro sería de exclusividad de los Contadores. La Circular nº 179/1972 se refirió a los Principios y Normas de Contabilidad, siendo que esa circular oficializó la expresión "Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados".

El Consejo Federal de la Contabilidad (CFC), a través de la Resolución nº 321/1972, adoptó el siguiente concepto: los Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados son normas resultantes del desarrollo de la aplicación práctica de los principios técnicos, emanados de la Contabilidad, de uso predominante, mientras son aplicados, proporcionando interpretaciones uniformes de los estados contables.

Esa Circular nº 179/1972 del BACEN, a pesar de no considerar los Principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados, estandarizó las actividades contables de las sociedades de capital abierto y la actividad de los auditores independientes. Las normas de la Contabilidad emanadas de esa Circular están divididas en normas de escrituración, criterios de evaluación, amortización y depreciación de los elementos patrimoniales a los efectos del balance, criterios generales para la formación de reservas y provisiones, criterios generales para la clasificación del balance patrimonial y criterios generales para la presentación gráfica del balance

patrimonial y de estado del resultado del ejercicio. Esas normas, de cierta forma, uniformizaron los procedimientos contables de gran parte de las empresas brasileras, aunque no fueran de capital abierto.

El Consejo Federal de Contabilidad (CFC), a través de la Resolución nº 321/1972, adoptó, con algunas modificaciones, las normas y procedimientos de auditoría elaboradas por el Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IAIB, hoy IBRACON). El IAIB era compuesto, en su mayoría, por auditores independientes de las grandes empresas de auditoría multinacionales, especialmente las norteamericanas. Esas normas y procedimientos de auditoría retratan claramente la influencia de la escuela norteamericana en la Contabilidad brasileras. Durante el bienio 1971-1972, el Comité de Procedimientos de Auditoría del *American Institute of Certified Public Accountants* trabajó sobre las normas de auditoría a ser aplicadas en los Estados Unidos y emitió en noviembre de 1972 la Exposición de Normas de Auditoría nº 1 – *Statement on Auditing Standards (SAS)* (IAIB, 1977). La SAS nº 1 que fue publicado en Brasil por el IAIB – 5ª Sección Regional de San Pablo y Paraná en Brasil – en 1977, con traducción de *Price Waterhouse Auditores Independientes*.

El año 1972 también fue marcado por dos grandes contribuciones académicas para el desarrollo de la Contabilidad brasileras. En este año, los profesores Stephen Charles Kanitz y Eliseu Martins defendieron sus tesis de doctorado junto al Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA.

El Prof. Kanitz escribió el estudio titulado “Contribución a la teoría del prorrateo de los costos fijos”. En este estudio desarrolló una investigación referida al análisis de “*problemas inherentes a la descentralización administrativa en cuanto a su evaluación y control. Resaltamos dos problemas, en particular, relacionados a la Contabilidad Divisional: el problema del precio de transferencia y el problema del prorrateo de los costos fijos de la administración central*” (Kanitz, 1972, p. 168).

Dando continuidad a la llamada escuela de la corrección monetaria, el Prof. Eliseu Martins presentó su tesis de doctorado denominada de “Contribución a la evaluación del activo intangible”. En este estudio, el Prof. Martins buscó demostrar una forma de cómo la Contabilidad puede conseguir mayor aproximación con la Administración y la Economía, auxiliando en las decisiones del presente y el futuro, a través de la aclaración de los problemas que impiden la mejoría de la utilidad de los estados contables, especialmente en lo que se refiere a la diferencia entre los valores contables de los estados y su valoración desde el punto de vista económico.

El foco central de interés de este estudio fue el análisis del hecho originario de este distanciamiento, así como la manera más apropiada para la reducción de sus indeseables efectos. Se sabe que el *goodwill* reconocido esporádicamente por la Contabilidad es un síntoma de este problema (Martins, 1972).

El año 1976 marcó una nueva fase para el desarrollo de la Contabilidad brasilera, con la publicación, el 15 de diciembre, de la Ley de las Sociedades por Acciones, la Ley nº 6.404/1976. Esta Ley de las Sociedades por Acciones buscó crear la estructura jurídica necesaria para el fortalecimiento del mercado de capitales de riesgo en el país, imprescindible para la sobrevivencia de la empresa privada en la fase actual de la economía brasilera. La movilidad del ahorro popular y su reenvío voluntario para el sector empresarial exigen, así mismo, el establecimiento de un sistema que asegure al accionista minoritario el respeto a las reglas definidas y equitativas, las cuales, sin inmovilizar al empresario en sus iniciativas, ofrezcan atractivos suficientes de seguridad y rentabilidad. *“Manteniendo la tradición, esta Ley incorpora normas y prácticas contables de las más saludables, representando uno de los mayores avances en el área de la Contabilidad, e incorporando definitivamente las tendencias de la Escuela Americana”* (Silva, 1959, p. 28).

Se considera que esta Ley marcó un nuevo período en la Contabilidad brasilera, encerrando el período que tuvo inicio en 1964. La Ley de las Sociedades por Acciones fue analizada en varios de sus aspectos, en relación a la calidad y a la oportunidad de la misma, siendo la opinión más favorable que contraria.

Las principales contribuciones de la Ley de las Sociedades por Acciones son las siguientes: clara separación entre Contabilidad comercial y Contabilidad para fines fiscales; perfeccionamiento de la clasificación de las cuentas en el balance; introducción de la reevaluación a valor de mercado; introducción del método de equivalencia patrimonial en la evaluación de inversiones; creación de la reserva de lucros a realizar; perfeccionamiento del mecanismo de corrección monetaria (Iudícibus, 2010).

Siguiendo la misma tendencia de la escuela norteamericana verificada en la presentación de la Ley de las Sociedades por Acciones, el gobierno sancionó la Ley nº 6.385/1976, con el objetivo de disciplinar y fiscalizar las actividades del mercado financiero. Esta Ley también creó la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), en los mismos moldes de la *Securities and Exchange Commission* (SEC) del mercado norteamericano. Compete a la CVM expedir normas aplicables a las sociedades de

capital abierto relacionado a varias materias tales como: informe de administración, estados contables, padrones de contabilidad, informes y pareceres de auditores independientes, naturaleza de las informaciones que se deban divulgar y periodicidad de la divulgación, etc. (Schmidt e Santos, 2008).

En 1976, el Prof. Stephen Charles Kanitz hizo una gran contribución académica para el desarrollo de la Contabilidad brasilera con el estudio “Indicadores contables y financieros de previsión de insolvencia: la experiencia de la pequeña y mediana empresa brasilera”. Este estudio fue presentado como su tesis de pos doctorado en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA. El estudio del prof. Kanitz fue, desde su publicación, uno de los estudios académicos más consultados en Brasil, tanto por estudiantes de Ciencias Contables, como por Analistas de Balances y por otros varios grupos de interesados en índices de previsión de insolvencia. En su opinión, es posible con el empleo de algunos índices la predicción de quiebra de una empresa.

En el año 1977, el Decreto-Ley nº 1.598/1977 adecuó el reglamento del Impuesto a la Renta a la Ley de las Sociedades por Acciones. Este Decreto-Ley interfirió directamente en la Contabilidad de las demás sociedades no afectadas por la ley de las Sociedades por Acciones, extendiendo las normas y principios contables de la Ley nº 6.404/1976 a las demás personas jurídicas, fijando el aumento del valor nominal de una Obligación Reajutable del Tesoro Nacional (ORTN), como el índice oficial, en la base del cual son efectuadas las correcciones monetarias. Con el pasar de los años, el índice de corrección monetaria fue siendo alterado por la legislación.

En 1979, una nueva contribución para la escuela brasilera de corrección monetaria fue realizada por el Prof. Eliseu Martins, con su tesis de pos doctorado presentada en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA titulada “Aspectos del lucro y del impulso financiero en Brasil”. En este estudio se buscó *“evidenciar que la teoría y la técnica relativas al mejoramiento financiero precisan ser revistas y redefinidas para una situación inflacionaria. Para esto también se vuelve obligatorio el análisis de los efectos de la inflación sobre los estados contables y, principalmente, sobre el concepto y la medida de lucro”* (Martins, 1979, p. 174).

En 1981, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) derogó la Resolución nº 529/1981, que disciplinó las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC), cuando la Resolución nº 321/1972 solamente aprobó las Normas y los Procedimientos de

Auditoría. Las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) se clasifican en técnicas y profesionales. Las técnicas establecen conceptos doctrinarios y fijan reglas o criterios a la Contabilidad, en cambio las profesionales fijan reglas de procedimiento de orden profesional.

Entre las NBC técnicas, se destaca la NBC T 1, editada por la Resolución nº 530/1981, que estableció los Principios Fundamentales de la Contabilidad. Esos principios fueron establecidos considerando la necesidad de fijar los principios de la Contabilidad vigentes en Brasil, ya que no existía un consenso sobre los mismos.

La Resolución nº 530/1981 destaca que no existe una uniformidad en relación a los principios contables. La expresión Principios Fundamentales de la Contabilidad fue escogida por su acierto semántico y, además, por haber encontrado acogida en muchos países y en las principales entidades, en el extranjero. Los principios pasaron a ser denominados de “fundamentales” y no de “generalmente aceptados”, en función de no tratarse de una convención, sino de una adopción compulsiva, por el art. 3º de la Resolución nº 529/1981, que dice que la inobservancia de las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) aprobada por el CFC constituye una infracción a lo dispuesto en la línea c, del art. 27, del Decreto-Ley nº 9.295/1946 y del Código de Ética Profesional del Contador.

Los Principios Fundamentales de la Contabilidad determinados por el CFC fueron los siguientes: de la entidad, de la calificación y cuantificación de los bienes patrimoniales, de la expresión monetaria, de la competencia, de la oportunidad, de la formación de los documentos contables, de la terminología contable, de la equidad, de la continuidad, de la periodicidad, de la prudencia, de la uniformidad, de la información, de los actos y hechos aleatorios, de la corrección monetaria y de la integración (CFC, 1981). Esos hechos traducen muy bien el entrelazamiento de la evolución de la Contabilidad brasilera con los legisladores, en raras excepciones, como es el caso de estudios de los profesores arriba mencionados y de otros aquí no destacados, pero que también contribuirán para el desarrollo de la Contabilidad.

El inicio de los años ochenta quedó marcado por el aparecimiento, a nivel nacional, de un nuevo exponente contable: el Prof. José Carlos Marion. La primera gran contribución académica del Prof. Marion fue su disertación presentada en 1982, en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA, titulada “Contribución a la contabilidad cría de ganado de corte”. En este estudio, Marion buscó disciplinar los procedimientos contables relacionados a las operaciones efectuadas por las

empresas pecuarias, considerando algunos Principios de Contabilidad, de gran relevancia para la Contabilidad pecuaria así como para las disposiciones del Impuesto a la Renta que le son pertinentes (Marion, 1982).

En algunas décadas anteriores a los años ochenta, Brasil vivenció elevadas tasas inflacionarias, perjudicando las informaciones de los estados contables aún con la adopción de los mecanismos de corrección monetaria impuestos para la Contabilidad.

Una de las salidas encontradas por la legislación y estudiosos de la Contabilidad brasilera para calificar las informaciones fue la adopción obligatoria de la elaboración y publicación de estados contables complementarios en moneda constante para las sociedades de capital abierto. Esa obligatoriedad fue dispuesta en la Instrucción nº 64/1987 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). En esta ocasión, el director de la CVM era el Prof. Eliseu Martins. Esta Instrucción determinó los criterios básicos de conversión, consolidando los procedimientos a ser adoptados en la elaboración de los estados contables complementarios. Esta Instrucción de la CVM fue el ápice de la escuela de la corrección monetaria. Todos los esfuerzos de los profesores del Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA y de otros investigadores ligados al estudio de la corrección monetaria desembocaron en la corrección monetaria integral.

En el año 1987, prof. Marion presentó una contribución académica para el desarrollo de la Contabilidad brasilera. En este año, el destacado profesor presentó su tesis de doctorado titulada “Una contribución al análisis e interpretación de los estados financieros en el período de transición del cruceiro al cruzado y en la era del cruzado”. El objetivo de este estudio fue el de *“además de evaluar los Estados Financieros que marcan el cerramiento del período cruceiro y el umbral del mismo, analizar los estados de la era del cruzado, principalmente, por el hecho de tratarse de piezas contables inéditas desde la implantación de la Ley de las Sociedades por Acciones”* (Marion, 1987, p. 10).

En 1989, el Prof. Marion presentó una nueva colaboración académica, titulada “Una contribución a la contabilidad de la sociedad que tiene participación aplicada a emprendimientos forestales”. Este estudio fue presentado para el pos doctorado del Prof. Marion en el Departamento de Contabilidad y Actuarios de la FEA. Él buscó presentar, en el mismo, una contribución teniendo en cuenta específicamente a las sociedades que tienen participación. Para esto, buscó

demostrar cómo queda la Contabilidad de este tipo de sociedad que no posee personalidad jurídica ni autonomía patrimonial (el patrimonio está vinculado al socio ostensivo); no tiene obligaciones con terceros como cualquier empresa normal; no posee firma, denominación social o cualquier otra identificación; no posee capital social definido, ni sede o domicilio, ni inscripción en el registro general de contribuyentes, ni contrato registrado; no puede ser declarada en bancarrota, reclamar concordato; su liquidación, normalmente, se limita a una simple prestación de cuentas (Marion, 1989).

La escuela de corrección monetaria tuvo una nueva contribución en 1992, con la publicación de la Instrucción nº 191/1992 de la CVM. La misma consolidó los criterios de elaboración de estados contables en moneda de poder adquisitivo constante introduciendo nuevas determinaciones, tales como las presentadas por la Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI): instituye la Unidad Monetaria Contable (UMC) como la unidad de referencia que puede ser utilizada por las sociedades de capital abierto en la elaboración de los estados contables en moneda de poder adquisitivo constante; establece como base de la variación de la UMC la variación de la Unidad Fiscal de Referencia (UFIR) diaria, o el índice que fuera a sustituirla, siempre que estuviera bien representando el índice brasilero de inflación; establece que los activos y pasivos monetarios, provenientes de operaciones prefijadas, deberán ser actualizados a valor presente por la tasa media nominal de intereses divulgada diariamente por la Asociación Nacional de los Bancos de Inversiones (ANBID); define que las ganancias y pérdidas generadas por los ítems monetarios y los ajustes a valor presente deberán ser apropiados en cuentas de resultado a que se vinculan; establece que los ítems no monetarios deberán estar registrados por su valor presente en la fecha de su adquisición o formación, y deberán ser controlados en cantidad de UMC; determina que las reversiones de los ajustes a valor presente deberán ser apropiadas como ingresos y gastos financieros (FIPECAFI, 1994, p. 313).

Esta Instrucción (juntamente con todos los estudios anteriores relacionados a la corrección monetaria) demuestra claramente la contribución de la escuela de corrección monetaria brasilera en la búsqueda del desarrollo y optimización de técnicas y procedimientos para el reconocimiento de la inflación en los estados contables, con el objetivo precipuo de calificar la información para, cada vez más, volverse un instrumento de gran valor para los tomadores de decisiones. Esa

contribución de la escuela de corrección monetaria brasilera ya fue reconocida internacionalmente, especialmente en los siguientes estudios de Doupnik *"The Brazilian System of Monetary Correction, Advances in International Accounting"*, en 1977; *"The Evolution of Financial Statement Indexation in Brazil, Accounting Historians Journal, Spring"*, en 1986; y *"Brazil: Inflation Accounting, The History of Accounting: En la International Encyclopedia"*, en 1996 (Schmidt y Santos, 2008).

En 1993, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) editó la Resolución nº 750/1993, que trata, nuevamente, de los Principios Fundamentales de Contabilidad. El CFC consideró que la evolución de la década del ochenta en el área de la Contabilidad debería ser traducida en la actualización de los Principios Fundamentales de Contabilidad presentados en la Resolución nº 530/1981. De esta forma, el CFC determinó que los Principios Fundamentales de la Contabilidad, de acuerdo con el art. 3º, son los siguientes: de la entidad, de la continuidad, de la oportunidad, del registro por el valor original, de la actualización monetaria, de la competencia y de la prudencia (CFC, 1993).

En 1996, en función de la caída vertiginosa de la inflación en Brasil, como consecuencia de un plan económico adoptado por el gobierno, quedó prohibida la actualización monetaria de los elementos componentes del activo fijo y del Patrimonio Líquido, en función del art. 4º de la Ley nº 9.249/1995. Esta prohibición del gobierno está de acuerdo con el Principio de la Actualización Monetaria, teniendo en cuenta que a través del art. 8º, ítem III, de la sección V de la Resolución CFC nº 750/1993, quedó determinado que la actualización monetaria no representa una nueva evaluación, sino tan solo, el ajuste de los valores originales en determinada fecha, mediante la aplicación de indexadores, u otros elementos aptos para traducir la variación del poder adquisitivo de la moneda nacional en un período dado.

Se observa que, aún con una tasa de inflación baja, los elementos patrimoniales, cuando no están actualizados, no traducen la realidad patrimonial de las entidades. Cabe recordar que esa valiosa contribución de la escuela de corrección monetaria brasilera no se ocupó únicamente de la actualización monetaria de los elementos del activo fijo y del Patrimonio Líquido, pero estableció varios procedimientos para la calificación de las informaciones contenidas en los estados contables, como, por ejemplo: la traducción a valor presente de activos y pasivos monetarios, provenientes de operaciones prefijadas; la determinación de que las ganancias y las pérdidas generadas por los ítems monetarios y los ajustes a

valor presente deberían ser apropiadas a los estados de resultado a que se vinculan; la determinación de que las reversiones de los ajustes a valor presente deberán ser apropiadas como gastos e ingresos financieros, etc. (Schmidt e Santos, 2008).

Los resultados de largos años de investigaciones de la escuela de corrección monetaria brasilera, por supuesto, no serán sepultados por una determinación legalista del gobierno. Los usuarios de las informaciones contables que ya utilizaron los estados contables en moneda de poder adquisitivo constante, sin duda, continuarán teniendo en la corrección integral uno de los principales instrumentos de información para sus decisiones.

En 1997, la Ley de las Sociedades por Acciones fue alterada, a través de la publicación de la Ley nº 9.457/1997, que modificó el derecho de retirada de los accionistas en las operaciones de escisión de las sociedades. Ya en el 2000 hubo un marco importante para el Sector Público con la publicación de la Ley Complementaria nº 101/2000 que trata de la gestión fiscal responsable y transparente en los actos y hechos practicados en la planificación, ejecución y control del presupuesto público en Brasil.

En 2001, la Ley de las Sociedades por Acciones fue modificada, por intermedio de la Ley nº 10.303/2001, que alteró el cálculo de la reserva de lucros a realizar y del dividendo obligatorio. En 2007, la Ley de las Sociedades por Acciones fue alterada, por intermedio de la Ley nº 11.638/2007, que alteró los estados financieros obligatorios, los criterios de evaluación de activos y pasivos, el método de equivalencia patrimonial y la inclusión de las empresas de gran porte a propósito de la Ley de las Sociedades por Acciones. Aún, en la búsqueda del patrón contable internacional, la Contabilidad brasilera, sufre alteraciones por la Medida Provisoria (MP) 449/2008, que posteriormente fue transformada en la Ley nº 11.491/2009.

En relación a la discusión del pensamiento contable en Brasil fueron presentados los momentos que son significativos para la historia de la Contabilidad brasilera. Se observa que la legislación tiene interferencia en la Contabilidad desde los primeros registros hasta este momento de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional. Mientras tanto, estudios de profesores e investigadores de la ciencia contable obtuvieron contribuciones importantes para el desarrollo de la Contabilidad brasilera.

2.4 PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD BRASILEIRA

En este subcapítulo se trata de la legislación, normas y reglamentos aplicados a la Contabilidad brasilera y las alteraciones ocurridas en la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

El proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional se inició en 1990, cuando la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) creó tres comisiones para revisar y proponer alteraciones en las Leyes nº 6.404/1976 y nº 6.385/1976. Los trabajos fueron concluidos en 1991, proponiendo las alteraciones que creían necesarias. En la parte contable, fueron propuestos conceptos utilizados en mercados financieros internacionales de países desenvueltos. Las propuestas fueron encaminadas al Poder Ejecutivo, pero, luego de la realización de varias audiencias públicas y manifestaciones de diversas comisiones en el Congreso Nacional, fue aprobada la parte que trataba de las relaciones societarias entre accionistas, dejándose la parte relativa a los aspectos contables para el tratamiento posterior. El día 05 de julio de 1999 fue entregado al Ministro de Hacienda el Anteproyecto de Reformulación de la Ley de las Sociedades por Acciones, que contenga alteraciones substanciales relativas a los aspectos contables.

El referido anteproyecto se transformó en Proyecto de Ley nº 3.741/2000. Luego de discusiones con los demás comprometidos en la regulación contable brasilera, este proyecto fue encaminado al Congreso Nacional, para su apreciación, donde quedó en discusión por varios años, no siendo presentadas conclusiones a respeto de la reformulación de la legislación societaria.

La finalidad mayor del Proyecto de Ley nº 3.741/2000 era posibilitar la eliminación de algunas barreras regulatorias que impedían la inserción total de las sociedades de capital abierto en el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, además de aumentar el grado de transparencia de los estados contables, inclusive en relación a las llamadas sociedades de gran porte no constituidas bajo la forma de sociedades por acciones.

Frente a las dificultades para la aprobación del Proyecto de Ley nº 3.741/2000, la Comisión Consultiva de Normas Contables (CCNC) de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), integrada por especialistas convidados y también, indicados por diversas entidades interesadas en el asunto, como Asociación

Brasileira de las Compañías Abiertas (ABRASCA), Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversión de Mercado de Capitales (APIMEC), Consejo Federal de Contabilidad (CFC), Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IBRACON) y Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI), pasó a reunirse, de forma permanente para tratar la actualización y perfeccionamiento de las normas, teniendo en vista una futura convergencia de la Contabilidad brasileña al patrón internacional.

Como resultado de los esfuerzos de las entidades reguladoras de la Contabilidad en Brasil, el 07 de octubre de 2005, el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), por medio de la Resolución nº 1.055/2005, creó el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), que tiene como objetivo estudiar, preparar y emitir pronunciamientos técnicos basados en procedimientos de contabilidad internacional para la emisión de normas, teniendo como objetivo la uniformización del proceso, siempre considerando la convergencia del patrón contable brasileño al patrón internacional.

Este órgano colegiado CPC fue constituido mediante la asociación de seis instituciones: Asociación Brasileña de las Compañías Abiertas (ABRASCA), Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversión del Mercado de Capitales (APIMEC), de la Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros (BM&FBOVESPA), Consejo Federal de Contabilidad (CFC), Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IBRACON) y Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI). Además de estos miembros, participan como convidados, el Banco Central de Brasil (BACEN), la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), la Secretaría de la Receta Federal (SRF) y la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP), y otras entidades y especialistas convidados.

Con la creación del CPC, por medio de los miembros, se pretende también la confirmación de la necesidad de un patrón normativo en Brasil. En esta línea de pensamiento varios reguladores pasaron a exigir la preparación y publicación de estados financieros consolidados de acuerdo con *International Financial Reporting Standards* (IFRS), Normas Internacionales de Informes Financieros, a partir del 31 de diciembre del 2010.

Aún después de haber tomado la iniciativa, el CFC creó el 28 de setiembre de 2007, por medio de la Resolución nº 1.103/2007 el Comité Gestor de la Convergencia en Brasil, teniendo como miembros el propio CFC, BACEN,

IBRACON y CVM, pero con la finalidad de volver viables las modificaciones necesarias para la convergencia.

El Banco Central de Brasil (BACEN), por medio del Comunicado nº 14.259/2006, informó los procedimientos para la convergencia de las normas de contabilidad y auditoría aplicables a las instituciones financieras y las demás instituciones autorizadas a funcionar por el BACEN con las normas internacionales de la contabilidad editadas por el *International Accounting Standards Board* (IASB) y las normas internacionales de auditoría editadas por la *International Federation of Accountants* (IFAC). Determinó, en el ámbito del BACEN, el desenvolvimiento de acción específica, a ser concluido hasta el 31 de diciembre de 2006, con el objetivo de identificar las necesidades de convergencia a las normas internacionales de contabilidad y de auditoría editadas, respectivamente, por el IASB y por la IFAC, aplicables a las instituciones financieras. A partir del diagnóstico, serán editadas normativas objetivando la adopción de procedimientos para la elaboración y publicación de estados contables consolidados en consonancia con los pronunciamientos del IASB a partir del 31 de diciembre de 2010.

La Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) por medio de la Instrucción nº 457/2007, dispone sobre la elaboración y divulgación de los estados financieros consolidados, en base al patrón contable internacional emitido por la *International Accounting Standards Board* (IASB). Determinó que las sociedades de capital abierto deberán, a partir del ejercicio social del 2010, presentar sus estados financieros consolidados adoptando el patrón contable internacional, de acuerdo con las normas emitidas por el IASB. Son facultadas las sociedades que cotizan en la bolsa, hasta el ejercicio social del 2009, la presentación de sus estados contables consolidados con la adopción del patrón contable internacional, adoptado por el IASB, en substitución al patrón contable brasileiro.

La Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP), por medio de la Circular nº 357/2007, dispone el proceso de convergencia a las normas internacionales de la contabilidad. Este instrumento legal determinó, en el ámbito de la propia SUSEP, el desenvolvimiento de la acción específica, que fuera concluida el 31 de octubre de 2008, con el objetivo de identificar las necesidades de convergencia a las normas internacionales de la contabilidad, editadas por el *International Accounting Standards Board* (IASB), específicas para las sociedades aseguradoras, reaseguradoras locales, sociedades de capitalización y sociedades

que cotizan en la bolsa de previdencia complementaria. Así, serán emitidas normativas a partir del referido diagnóstico, promoviendo la adopción de procedimientos para la elaboración y publicación de los estados contables consolidados, referentes al ejercicio social del 31 de diciembre de 2010, en consonancia con las normas editadas por el IASB.

La Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), el Banco Central de Brasil (BACEN) y la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP) iniciaron la exigencia del proceso de convergencia para las entidades bajo su jurisdicción, independientemente de la legislación complementaria.

La CVM, teniendo en cuenta la convergencia entre las normas brasileras y las internacionales, emitió la Deliberación nº 488/2005, la cual trata específicamente de la presentación y divulgación de los estados contables. Esta norma alteró la estructura del Balance Patrimonial y del Estado del Resultado del Ejercicio, así como acrecentó el conjunto de los estados contables a los Estados del Flujo de Caja, una innovación en el conjunto de los estados contables.

En 2006, la CVM emitió la Deliberación nº 505/2006, en la cual recomienda que las sociedades de capital abierto divulguen, en una nota explicativa sus estados contables relativos al 31 de diciembre de 2007, los eventos contemplados en la alteración de la legislación societaria que influenciaron en los estados contables para el próximo ejercicio social y cuando sea posible, una estimativa de sus efectos en el patrimonio y en el resultado de 2007 o el grado de relevancia sobre los estados contables de 2008.

El 28 de diciembre de 2007, fue sancionada la Ley nº 11.638/2007, que instituyó varias alteraciones en los patrones de contabilidad vigentes y extiende a las sociedades de gran porte disposiciones relativas a la elaboración y divulgación de los estados contables. Esta ley procura adecuar disposiciones de la Ley de las Sociedades por Acciones, principalmente, aquellas que tratan de asuntos relacionados a la Contabilidad, a la nueva realidad de la economía brasilerá, teniendo en cuenta el proceso, cada vez más creciente, de globalización de los mercados, así como la evolución a nivel internacional de los Principios de Contabilidad. La alteración fue parcial, ya que parte de lo que había sido propuesto en el anteproyecto original, encaminado en el año 2000, no fue incluido en la ley, faltando algunas alteraciones de conceptos.

Aun así, “[...] es importante resaltar que la Ley nº 11.638 introduce importantes modificaciones en las reglas contables brasileras, siendo su principal objetivo la convergencia a los pronunciamientos internacionales de la contabilidad, en especial los emitidos por el IASB (*International Accounting Standards Board*), a través de los IFRS (*International Financial Reporting Standards*) y de los IAS (*Internantional Accounting Standards*)” (Almeida y Braga, 2008, p. 6).

Se analiza, por lo expuesto, que, a pesar de incompleta, la Ley nº 11.638/2007, trajo avances significativos para la regulación contable. Para corregir las alteraciones de conceptos fue incluido posteriormente un capítulo específico en la Medida Provisoria (MP) nº 449/2008, proponiendo los ajustes necesarios. La referida MP fue convertida en la Ley nº 11.941/2009. De esta forma la legislación brasilerá que rige a las Sociedades por Acciones se encuentra preparada para la convergencia al patrón internacional. Se presenta en el Apéndice A las principales alteraciones de la legislación societaria.

La Ley nº 11.638/2007 produjo alteraciones específicas y de aplicación inmediata en el ejercicio de 2008, en consonancia con el patrón internacional, además de establecer para la CVM el poder y deber de emitir normas para las entidades de capital abierto. Este poder y deber están dispuestos en el § 5º, del art. 177, de la Ley nº 6.404/1976. Las normas emitidas por la CVM deben estar obligatoriamente en consonancia con el patrón internacional adoptadas en los principales mercados financieros, o sea, de acuerdo con las normas emitidas por el *International Accounting Standards Board* (IASB).

En el Comunicado al Mercado, del 14 de enero de 2008, la CVM considera, con la aprobación del Proyecto de Ley nº 3.741/2000, que está siendo concluido un ciclo, largo, difícil y muy debatido, pero evidentemente, no el proceso como un todo. La CVM entendió que un nuevo ciclo se inicia ahora y que demandará grandes esfuerzos de las entidades, de los auditores, de los diversos organismos profesionales de la contabilidad y de las finanzas y además, de la propia CVM en el proceso de regulación, diseminación, orientación y aprendizaje de las modificaciones producidas por la nueva ley y de las materias de las que surjan, que necesitarán ser estandarizadas. Así, la CVM llegó al público, por medio de este Comunicado al Mercado, para manifestar su entendimiento en cuanto a la aplicación de la nueva ley y sobre cómo debe ser desarrollado su proceso de regulación, así como para solicitar al mercado, especialmente a las entidades de capital abierto y sus auditores

independientes, que presenten dudas y sugerencias al respecto del asunto, con la finalidad de la elaboración del acto normativo específico.

Frente a la alteración de la legislación societaria, el CPC, juntamente con sus miembros, pasó a emitir innumerables pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones lo que demuestra la velocidad por la cual las alteraciones están siendo implementadas. Los pronunciamientos técnicos establecen conceptos doctrinarios, estructura técnica y procedimientos a ser aplicados. Las interpretaciones son emitidas para aclarar, de forma más amplia, los pronunciamientos técnicos. Y las orientaciones poseen carácter transitorio y informativo, destinándose a aclarar sobre la adopción de los pronunciamientos técnicos y/o interpretaciones técnicas, descrito en los arts. 14, 15 y 16 del Reglamento Interno del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC, 2006).

Los pronunciamientos contables que fueron emitidos hasta la fecha de esta investigación están presentados en el Apéndice B. Los pronunciamientos contables orientan la emisión de Normas Brasileñas de Contabilidad y normas de otras entidades que reglamentan a la Contabilidad en Brasil. Los pronunciamientos contables son aprobados por los miembros que componen el CPC, entre otras entidades que las reglamentan.

De esta manera, la Contabilidad brasilera, en los últimos años, viene pasando por constantes procesos de cambios en su aplicación y campo de actuación de acuerdo a lo que preceptúan los pronunciamientos del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). La creciente demanda ocurrida en los mercados financieros internacionales ha exigido una adaptación de los demás países para una mayor transparencia en la divulgación de los estados contables de las entidades (Guerra, 2013).

Los Principios de Contabilidad adoptados en Brasil también sufrieron alteraciones para convergir con el patrón internacional, y dar las orientaciones necesarias para la emisión de las Normas Brasileñas de la Contabilidad y en la elaboración de los estados contables. Los Principios de Contabilidad representan la esencia de las doctrinas y teorías relativas a la Ciencia Contable, consonante con el entendimiento predominante en los universos científico y profesional de Brasil. Los Principios de Contabilidad fueron aprobados por medio de la Resolución nº 750/1993, y alterados por medio de la Resolución nº 1.282/2010 del Consejo Federal

de la Contabilidad (CFC), y son los siguientes: Entidad; Continuidad; Oportunidad; Registro por el Valor Original; Competencia y Prudencia (CFC, 1993, 2010).

A partir de la edición de la Resolución nº 1.111/2007, alterada por la Resolución nº 1.367/2011 por el CFC, y que incluye el Apéndice II de la Resolución nº 750/1993 el cual trata sobre los Principios de Contabilidad, estos son interpretados bajo la perspectiva del Sector Público. La interpretación de los Principios de Contabilidad por el Sector Público surge de las demandas sociales que van a exigir un patrón de informaciones generadas por la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP) por medio de sus estados contables esenciales para la rendición de cuentas. Los estados contables deben ser elaborados de forma que permitan la adecuada interpretación: de los fenómenos patrimoniales y presupuestales del Sector Público; del acompañamiento del proceso presupuestal; de la evolución del patrimonio público; del análisis del resultado económico y de los flujos financieros.

El Principio de la Entidad reconoce el patrimonio como objeto de la Contabilidad y afirma la autonomía patrimonial, la necesidad de la diferenciación de un patrimonio particular en el universo de los patrimonios existentes, independientemente de pertenecer a una persona, un conjunto de personas, una sociedad o institución de cualquier naturaleza o finalidad, con o sin fines de lucro. En consecuencia, en esta acepción, el patrimonio no se confunde con aquellos de sus socios o propietarios, en el caso de una sociedad o institución (CFC, 1993, 2010). El Principio de la Entidad se afirma, en el ente público, por la autonomía y responsabilidad del patrimonio al que pertenece. La autonomía patrimonial tiene origen en el destino social del patrimonio y la responsabilidad por la obligatoriedad de la rendición de cuentas por los agentes públicos.

El Principio de la Continuidad presupone que la entidad continuará en operación en el futuro y por lo tanto, la medición y la presentación de los componentes del patrimonio tienen en cuenta esta circunstancia (CFC, 1993, 2010). En el ámbito de la entidad pública, la continuidad está vinculada al estricto cumplimiento del destino social de su patrimonio, o sea, la continuidad de la entidad se da mientras perdura su finalidad.

El Principio de la Oportunidad se refiere al proceso de medición y presentación de los componentes patrimoniales para producir informaciones íntegras y tempestivas (CFC, 1993, 2010). Este principio es la base indispensable para la

integridad y la confiabilidad de los procesos de reconocimiento, medición y de evidencia de la información contable, de los actos y de los hechos que afectan o pueden afectar al patrimonio de la entidad pública, insertas en las Normas Brasileñas de la Contabilidad, aplicadas al Sector Público. La integridad y la confiabilidad expresan la necesidad de que las variaciones sean reconocidas en su totalidad, independientemente del cumplimiento de las formalidades legales para su aplicación, visualizando la completa atención de la esencia sobre la forma.

El Principio del Registro por el Valor Original determina que los componentes del patrimonio deban ser inicialmente registrados por los valores originales de las transacciones, expresados en moneda nacional (CFC, 1993, 2010). En los registros de los actos y hechos contables será considerado el valor original de los componentes patrimoniales. El valor original, que a lo largo del tiempo no se confunde con el costo histórico, corresponde al valor resultante de consensos de medición con agentes internos o externos, en base a valores de entrada o valores de salida.

El Principio de la Competencia determina que los efectos de las transacciones y otros eventos sean reconocidos en los períodos a que se refieren, independientemente del pago (CFC, 1993, 2010). Este principio se aplica integralmente al Sector Público, a partir del proceso de convergencia.

El Principio de la Prudencia determina la adopción del menor valor para los componentes del activo y del mayor para los del pasivo, siempre que se presenten alternativas igualmente válidas para la cuantificación de las mutaciones patrimoniales que alteren el patrimonio líquido (CFC, 1993, 2010). Las estimativas de los valores que afectan al patrimonio deben reflejar la aplicación de procedimientos de medida que prefieran cantidades menores para los activos, entre alternativas igualmente válidas, y valores mayores para los pasivos. La prudencia debe ser tenida en cuenta cuando, existiendo un activo o un pasivo ya escriturado por determinados valores, según los Principios del Valor Original, surgieren posibilidades de nuevas mediciones.

La aplicación del Principio de la Prudencia no debe llevar a excesos o a situaciones clasificables como manipulación del resultado, ocultación de pasivos, súper valuación o subvaluación de activos. Por el contrario, en consonancia con los Principios Constitucionales de la Administración Pública, debe constituir una garantía

de inexistencia de valores ficticios, de intereses de grupos o personas, especialmente gestores, ordenadores y controladores.

La aplicación de los Principios de Contabilidad es obligatoria en el ejercicio de la profesión de Contador y constituye la condición de legitimidad de las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC). En la aplicación de los Principios de Contabilidad en situaciones concretas, la esencia de las transacciones debe prevalecer sobre sus aspectos formales, atendiendo de esa forma al patrón internacional de la contabilidad.

Frente al proceso de convergencia de la Contabilidad brasileira al patrón internacional y, principalmente, a partir de los Pronunciamientos Técnicos emitidos por el CPC, el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC) alteró las estructuras de las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC), de acuerdo con la Resolución nº 1.328/2011 del CFC.

Las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC), editadas por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC), deben seguir los mismos patrones de elaboración de las normas internacionales. Las NBC se clasifican en Profesionales y Técnicas y establecen preceptos de conducta profesional y patrones y procedimientos técnicos necesarios para el adecuado ejercicio profesional del Contador. Las NBC son estructuradas conforme a lo presentado en el Cuadro 01:

Cuadro 01 – Estructura de las NBC

NBC	Clasificación	Especificación
General – NBC PG	Profesional	Son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas indistintamente a todos los profesionales de la Contabilidad.
Auditor Independiente – NBC PA	Profesional	Son las Normas Brasileñas de Contabilidad aplicadas, específicamente, a los Contadores que actúan como auditores independientes.
Auditor Interno – NBC PI	Profesional	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas, específicamente, a los Contadores que actúan como auditores internos.
Perito – NBC PP	Profesional	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas específicamente a los Contadores que actúan como peritos contables.
General – NBC TG	Técnica	Son las Normas Brasileñas de Contabilidad convergentes con las normas internacionales emitidas por el <i>International Accounting Standards Board</i> (IASB); y las Normas Brasileñas de la Contabilidad editadas por

		necesidades locales, sin equivalentes internacionales.
Sector Público – NBC TSP	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas al Sector Público, convergentes con las Normas Internacionales de la Contabilidad para el Sector Público, emitidas por la <i>International Federation of Accountants</i> (IFAC); y las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas al Sector Público editadas por necesidades locales, sin equivalentes internacionales.
Auditoría Independiente de Información Contable Histórica – NBC TA	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas a las Auditorías convergentes con las Normas Internacionales de la Auditoría Independiente emitidas por la IFAC.
Revisión de Información Contable Histórica – NBC TR	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas a la Revisión, convergentes con las Normas Internacionales de Revisión emitidas por la IFAC.
Seguridad de Información No Histórica – NBC TO	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas a la Seguridad convergentes con las Normas Internacionales de Seguridad emitidas por la IFAC.
Servicio Correlato – NBC TSC	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas a los Servicios Correlatos convergentes con las Normas Internacionales para Servicios Correlatos emitidas por la IFAC.
Auditoría Interna – NBC TI	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicables a los trabajos de Auditoría Interna.
Pericia – NBC TP	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicables a los trabajos de Pericia.
Auditoría Gubernamental – NBC TAG	Técnica	Son las Normas Brasileñas de la Contabilidad aplicadas a la Auditoría Gubernamental convergentes con las Normas Internacionales de Auditoría Gubernamental emitidas por la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Fuente: CFC, 2011.

La no obediencia a las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) constituye una infracción disciplinaria sujeta a las penalidades previstas en las líneas de *c a g*, del art. 27, del Decreto-Ley nº 9.295/1946, alterado por la Ley nº 12.249/2010, y al Código de Ética Profesional del Contador.

El proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional también concierne al Sector Público, y, por ser más complejo, existe un cronograma de implementación, de 2011 a 2014. Esta exigencia está amparada con la aprobación, en 2008, de las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP), por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC), y la alteración de los anexos de la Ley nº 4.320/1964, por medio de la aprobación, en 2009, del Manual de Contabilidad Aplicado al Sector Público (MCASP), por la Secretaria del Tesoro Nacional (STN).

La Ley nº 4.320/1964 es la norma en vigor de mayor importancia en la que dice respecto a la definición de procedimientos específicos para la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP). La misma dispone sobre las normas generales del derecho financiero para la elaboración y el control de los presupuestos y balances de la Unión, de los Estados, del Distrito Federal y de los Municipios. Esta Ley es la identidad de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP), la cual figura en los artículos de la Constitución Federal de 1988, especialmente, en el capítulo que trata de las finanzas públicas y en la sección de los presupuestos públicos, relativo al planeamiento, ejecución y control del gasto público, así como la conservación del patrimonio público.

La Ley nº 4.320/1964 está estructurada en 11 (once) títulos, siendo que del Título I al VIII trata sobre la ley, la propuesta y el control de la ejecución presupuestaria, el IX sobre la contabilidad; el Título X es relativo a los municipios y otras entidades, y el XI, a las disposiciones finales. El título IX, que trata de la contabilidad, está dividido en capítulos: el I sobre disposiciones generales, el II sobre la contabilidad presupuestaria y financiera, el III sobre la contabilidad patrimonial e industrial y el IV sobre los balances públicos.

La Ley nº 4.320/1964, en el art. 85, describe que los servicios de la contabilidad serán organizados de forma que permitan el acompañamiento de las ejecuciones presupuestarias, el conocimiento de la composición patrimonial, la determinación de los costos de los servicios industriales, el levantamiento de los balances generales, el análisis y la interpretación de los resultados económicos y financieros. Y su art. 89 describe que la contabilidad evidenciará los hechos ligados a la administración presupuestaria, financiera patrimonial e industrial (Brasil, 1964).

La Ley Complementaria nº 101/2000, la Ley de Responsabilidad Fiscal (LRF), que trae normas de finanzas públicas referidas a la responsabilidad y

transparencia en la gestión fiscal, también, es una referencia importante para la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP). Esta Ley Complementaria n° 101/2000 trajo nuevos conceptos a la Administración Pública brasilera, enfocados en el planeamiento, en la transparencia, en el control, en la responsabilidad de la rendición de cuentas y consolidación de las normas y reglas contenidas en dispositivos constitucionales, como límites que tienen que ser instituidos para el gasto público, estableciendo así metas fiscales en la ejecución del gasto público.

La Ley Complementaria n° 101/2000 en su art. 1º, § 1º describe la responsabilidad en la gestión fiscal, presupone la acción planeada y transparente, en que se previenen riesgos y corrigen desvíos capaces de afectar el equilibrio de las cuentas públicas, mediante el cumplimiento de metas de resultados entre ingresos y gastos y la obediencia a límites y condiciones a las que se refiere la renuncia de ingresos, generación de gastos con personal, de la seguridad social y otras, deudas consolidada y mobiliaria, operaciones de crédito, inclusive por anticipación de ingresos, concesión de garantía e inscripción en restos a pagar (Brasil, 2000).

Así, se puede decir que, en cuanto a la Ley n° 4.320/1964 se preocupó en instituir reglas para la elaboración, ejecución y control de los presupuestos y balances públicos, la Ley Complementaria n° 101/2000 buscó instituir reglas incluyendo el logro de metas fiscales y el cumplimiento de límites legales, proponiendo una gestión fiscal responsable traducida en el equilibrio de las cuentas públicas, en la preservación del patrimonio público y en la transparencia de las acciones gubernamentales. Estas dos legislaciones trajeron dispositivos sobre la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP). Mientras tanto, como sus reglamentaciones se volcaron más hacia el presupuesto público, envolviendo el ingreso y el gasto público, los registros contables continuarán siendo realizados sobre la perspectiva del presupuesto.

Frente al proceso de convergencia al patrón internacional que la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP) está pasando, la cultura de la contabilidad presupuestaria en la Administración Pública está siendo alterada buscando la adopción de la Teoría Patrimonialista en la CASP. Para lograr este proceso, inicialmente, en 2007, los Principios de Contabilidad fueron interpretados bajo la perspectiva del Sector Público y posteriormente, en 2008, se lo hizo a las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP). Cabe destacar que hasta el 2007, los profesionales que actuaban en el Sector Público no

tenían claridad si los Principios de Contabilidad emitidos por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC) deberían ser seguidos, también, en la escrituración de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP). Esta situación fue aclarada con la inclusión del Apéndice II a la Resolución nº 750/1993 del CFC, por la Resolución nº 1.111/2007 alterada por la Resolución nº 1.367/2011, que trató de los Principios de Contabilidad bajo la perspectiva del Sector Público.

La Ley nº 10.180/2001 determina a la Secretaría del Tesoro Nacional (STN) como órgano central del sistema de la contabilidad federal juntamente con el Decreto nº 6.976/2009. La STN, como órgano integrante de la estructura del Ministerio de Hacienda, es el órgano del gobierno federal responsable por la estandarización de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP) para todas las esferas del gobierno: federal, estadual y municipal. Esta responsabilidad surge a partir de la Ley Complementaria nº 101/2000, que atribuye a la Secretaria del Tesoro Nacional (STN) la emisión de normas de estandarización de los procedimientos para la consolidación de las cuentas públicas y presenta entendimientos sobre el proceso contable en las tres esferas del gobierno: federal, estadual y municipal.

En este sentido, entre otras acciones, proponiendo la aplicación de las NBCASP, la STN viene editando el Manual de Contabilidad Aplicado al Sector Público (MCASP) que presenta procedimientos contables presupuestarios, procedimientos contables patrimoniales, procedimientos contables específicos, plan de cuentas aplicado al Sector Público, estados contables aplicados al Sector Público, además de estados fiscales para el anexo de riesgos fiscales y anexo de metas fiscales, el informe resumido de la ejecución presupuestaria, y el informe de gestión fiscal, estos últimos son una exigencia de la Ley Complementaria nº 101/2000.

El Manual de Contabilidad Aplicado al Sector Público (MCASP) está en consonancia con las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP), que busca la convergencia al patrón internacional de Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP), la implementación de procedimientos y prácticas contables que permiten el reconocimiento, la medición, la evaluación y la presentación de los elementos que integran el patrimonio público, la implantación del sistema de costos en el ámbito del Sector Público brasileiro, la mejoría de las informaciones que integran los estados contables y los informes necesarios para la consolidación de las cuentas públicas, y posibilitar la evaluación del impacto de las

políticas públicas y de gestión, en las dimensiones social, económica y fiscal, según aspectos relacionados a la variación patrimonial (STN, 2012).

Este proceso de convergencia parte del contexto internacional en el que Brasil está inserto, lo que llevó a la elaboración de las NBCASP en el patrón de las *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) editadas por la *International Federation of Accountants* (IFAC), que son las normas de contabilidad aplicada al Sector Público en el ámbito internacional. Estas normas internacionales poseen objetivos que van al encuentro de la mejoría de la calidad de los informes financieros del Sector Público, teniendo en consideración esta situación para una evaluación de decisiones de asignación de recursos realizados por los gestores públicos, aumentando así la transparencia y la responsabilidad (Lima, Santana y Guedes, 2009).

A partir del proceso de convergencia fue necesario que el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), el órgano regulador de las prácticas contables en Brasil, y a partir de las normas contables de la *International Federation of Accountants* (IFAC), del cual Brasil es miembro, se reunió un grupo de profesionales para la elaboración de las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP), y que las mismas estuviesen en consonancia con los fundamentos de la *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Las normas contables pasaron, aún, por audiencias públicas para su aprobación. Luego de esa tramitación, en el año 2008 surgen entonces las primeras diez Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicadas al Sector Público (NBCASP).

Las NBCASP tienen como objetivo proporcionar una nueva estructura conceptual para la Contabilidad Aplicada al Sector Público y contribuir para la uniformización de prácticas y procedimientos contables, en virtud de la dimensión y de la diversidad de la estructura de la Administración Pública brasileña (Lima, Santana y Guedes, 2009).

En 2011 surge la décima primera norma, en un proceso que aún tiene un largo camino por recorrer. Por ser un momento especial para el Sector Público se presenta la aprobación de las normas brasileñas de la contabilidad aplicada al sector público en el Cuadro 02:

Cuadro 02 – Aprobación de las NBCASP

NBCASP	Resolución CFC	Especificación
16.1	1.128/2008	Concepto, Objeto y Campo de Aplicación.
16.2	1.129/2008	Patrimonio y Sistemas Contables.
16.3	1.130/2008	Planeamiento y sus Instrumentos bajo el Enfoque Contable.
16.4	1.131/2008	Transacciones en el Sector Público.
16.5	1.132/2008	Registro Contable.
16.6	1.133/2008	Estados Contables.
16.7	1.134/2008	Consolidación de los Estados Contables.
16.8	1.135/2008	Control Interno.
16.9	1.136/2008	Depreciación, Amortización y Consumo
16.10	1.137/2008	Evaluación y Medición de Activos y Pasivos en Entidades del Sector Público.
16.11	1.366/2011	Sistema de Información de Costos del Sector Público.

Fuente: CFC, 2008, 2011.

El Ministerio de Hacienda editó la Resolución nº 184/2008, que determina, en el ámbito de la propia Secretaría del Tesoro Nacional (STN) como órgano central del Sistema de Contabilidad Federal, el desenvolvimiento de acciones en el sentido de promover la convergencia a las normas internacionales de la contabilidad publicadas por la *International Federation of Accountants* (IFAC) y a las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicadas al Sector Público, editadas por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC). Los aspectos formales y conceptuales establecidos en la legislación vigente deben ser considerados, como: identificar las necesidades de convergencia a las normas internacionales de la contabilidad publicadas por la IFAC y a las normas brasileñas de la contabilidad editadas por el CFC; editar normas, manuales, instrucciones de procedimientos contables y el plan de cuentas nacional, objetivando la elaboración y publicación de estados contables consolidados, en consonancia con las normas de la IFAC y con las normas del CFC, aplicadas al Sector Público; adoptar los procedimientos necesarios para lograr los objetivos de convergencia establecidos en el ámbito del Comité Gestor de la Convergencia en Brasil, instituido por la Resolución nº 1.103/2007 del Consejo Federal de la Contabilidad (CFC) (Ministerio de Hacienda, 2008).

La Secretaría del Tesoro Nacional (STN) promoverá el acompañamiento continuo de las normas contables aplicadas al Sector Público editado por la IFAC y

por el CFC, de modo de garantizar que los Principios de Contabilidad sean respetados en el ámbito del Sector Público.

Así, las alteraciones conceptuales fueron introducidas en la Contabilidad brasilera a partir del proceso de convergencia. Las prácticas contables adoptadas en Brasil y el patrón internacional de contabilidad establecen la necesidad de presentar, en la fecha-base de cada balance, determinados activos y pasivos por su valor justo, así como determinados activos y pasivos ajustados al valor presente. Este aspecto está bien caracterizado en la norma internacional para registro y medición de activos y pasivos financieros, inclusive las cuentas a recibir relativas a las ventas y activos a largo plazo destinados a la venta entre otros. Con las alteraciones en la Ley n°. 6.404/1976, Ley de las Sociedades por Acciones, introducidas por las Leyes n° 11.638/207 y n° 11.941/2009, la práctica contable adoptada en Brasil converge al patrón internacional.

A partir de las alteraciones en la legislación societaria, y de acuerdo con las normas internacionales de la contabilidad, la Contabilidad brasilera pasa a registrar los hechos contables en base al valor justo y al valor presente, así se presentan estas concepciones que hacen al profesional de contabilidad tener que reflexionar sobre este prisma en el momento de proceder a los registros contables.

El valor justo (*fair value*) es el valor por el cual un activo puede ser negociado, o un pasivo liquidado, entre partes interesadas, concededoras del negocio e independientes entre sí, con la ausencia de factores que presionen para la liquidación de la transacción o que caractericen una transacción compulsoria. El valor presente (*present value*) es la estimativa del valor corriente de un flujo de caja futuro, en el curso normal de las operaciones de la entidad. Así, con las alteraciones conceptuales de las prácticas contables en Brasil, el ajuste a valor presente tiene como objetivo efectuar el ajuste para demostrar el valor presente de un flujo de caja futuro. Este flujo de caja puede estar representado por ingresos o salidas de recursos, o el monto equivalente y los créditos que disminuyan la futura salida de caja serían equivalentes a ingresos de recursos (CPC 01, 2010; CPC 12, 2008).

Para determinar el valor presente de un flujo de caja, son requeridas tres informaciones: valor del futuro flujo, considerando todos los términos y las condiciones contratadas; fecha del referido flujo financiero y tasa de descuento aplicable a la transacción. El valor justo tiene como objetivo demostrar el valor del mercado de determinado activo o pasivo. En la imposibilidad de esto, demostrar el

probable valor que sería el del mercado en comparación con otros activos o pasivos que tengan el valor del mercado. En la imposibilidad, también, de esta alternativa demostrar el probable valor que sería el del mercado por utilización del ajuste a valor presente de los futuros valores estimados de flujos de caja vinculados a este activo o pasivo. En la imposibilidad de estas alternativas, la utilización de fórmulas econométricas reconocidas por el mercado.

Aún, de acuerdo con las prácticas contables adoptadas en Brasil a partir del proceso de convergencia, el reconocimiento y medición de los elementos patrimoniales presentes en los estados contables necesitan de comprensión de la conceptualización para presentar los estados contables con transparencia a los usuarios de las informaciones contables.

El reconocimiento es el proceso que consiste en la incorporación al Balance Patrimonial o al Estado de Resultado del Ejercicio de información que se encuadre en la conceptualización del elemento y que satisfaga los criterios de reconocimiento, como: sea probable que algún beneficio económico futuro asociado a la información fluya para la entidad o fluya de la entidad, y el elemento contable tenga costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. La información es confiable cuando ella es completa, neutra y libre de error. Envuelve la descripción de la información, la medición de su monto monetario y la inclusión en el Balance Patrimonial o en el Estado del Resultado del Ejercicio. Las informaciones que satisfacen los criterios de reconocimiento deben ser reconocidos en el Balance Patrimonial o en el Estado del Resultado del Ejercicio. La falta de reconocimiento de tales informaciones no es corregida por la divulgación de las prácticas contables adoptadas ni tampoco por las notas explicativas o material elucidario (CPC 00, 2011).

Al evaluarse una información que se encuadra en estos criterios y por lo tanto, se califica para fines de reconocimiento en los estados contables, es necesario considerar las observaciones sobre la materialidad. La información es material si su omisión o su divulgación distorsionada pueden llegar a influenciar en las decisiones que los usuarios toman como base en la información contable y financiera acerca de una entidad específica que reporta la información. El inter relacionamiento entre los elementos significa que una información que se encuadre en la conceptualización y en los criterios de reconocimiento de determinado elemento, un activo, requiere automáticamente el reconocimiento de otro elemento, como un ingreso o un pasivo.

El concepto de probabilidad debe ser adoptado en los criterios de

reconocimiento para determinar el grado de incerteza con que los beneficios económicos futuros referentes a la información vayan a fluir hacia la entidad o a fluir de la entidad. El concepto está en conformidad con la incerteza que caracteriza el ambiente en el cual la entidad opera. Las evaluaciones acerca del grado de incerteza junto al flujo de beneficios económicos futuros deben ser hechas teniendo como base la evidencia disponible cuando los estados contables son elaborados. Cuando sea probable que una cuenta a cobrar a una entidad, sea paga por el deudor, es justificable, en ausencia de cualquier evidencia contraria, reconocer la cuenta a recibir como activo. Mientras tanto, para una amplia población de cuentas a cobrar, algún grado de incumplimiento es normalmente considerado probable. De esta forma, se reconoce como gasto la esperada reducción en los beneficios económicos.

La medición es el proceso que consiste en determinar los montos monetarios por medio de los cuales los elementos de los estados contables deben ser reconocidos y presentados en el Balance Patrimonial y en el Estado del Resultado del Ejercicio. Este proceso envuelve la selección de la base específica de medición. Un número variado de bases de medición es empleado en diferentes grados y en variadas combinaciones en los estados contables.

Estas bases conceptuales incluyen el costo histórico, el costo corriente, el valor realizable y el valor presente. Por el costo histórico, los activos son registrados por los montos pagos en caja, o equivalentes de caja, o por el valor justo de los recursos entregados para adquirirlos en la fecha de la adquisición; y los pasivos son registrados por los montos de los recursos recibidos a cambio de la obligación o, en algunas circunstancias, por los montos en caja o equivalentes de caja que se espera serán necesarios para liquidar el pasivo en el curso normal de las operaciones. Por el costo corriente, los activos son mantenidos por los montos en caja o equivalentes de caja que tendrían que ser pagos si esos mismos activos o activos equivalentes fuesen adquiridos en la fecha del balance; y los pasivos son reconocidos por los montos en caja o equivalentes de caja, no descontados, que se espera que sean necesarios para liquidar la obligación en la fecha del balance. Por el valor realizable, los activos son mantenidos por los montos en caja o equivalentes de caja podrían ser obtenidos por la venta en forma ordenada; y los pasivos son mantenidos por los montos de liquidación, o sea por los montos en caja o equivalentes de caja, no descontados, que se espera serían pagos para liquidar las correspondientes

obligaciones en el curso normal de las operaciones. Por el valor presente, los activos son mantenidos por el valor presente, descontado, de los flujos futuros de entradas líquidas de caja que se espera sea generado por el elemento contable en el curso normal de las operaciones; y los pasivos son mantenidos por el valor presente, descontado, de los flujos futuros de salidas líquidas de caja que se espera sean necesarios para liquidar el pasivo en el curso normal de las operaciones (CPC 00, 2011).

La base de medición más comúnmente adoptada por las entidades en la elaboración de sus estados contables es el costo histórico. Él está normalmente combinado con otras bases de medición. En el caso de los bienes de cambio que son generalmente mantenidos por el menor valor entre el costo y el valor líquido de realización, los títulos y valores negociables pueden en determinadas circunstancias ser mantenidos a valor de mercado y las responsabilidades derivadas de pensiones son mantenidos por su valor presente. Además, en algunas circunstancias, determinadas entidades usan la base de costo actual como respuesta a la incapacidad del modelo contable de costo histórico enfrentar los efectos de los cambios de precios de los activos no monetarios.

Un criterio para el reconocimiento de una información es que él posea un costo o valor que pueda ser medido con confiabilidad. En muchos casos, el costo o valor precisa ser estimado, el uso de estimativas razonables es parte esencial de la elaboración de los estados contables y no perjudica su confiabilidad. Cuando no se puede hacer una estimativa razonable, la información no debe ser reconocida en el estado de situación patrimonial o en el Estado de Resultado del Ejercicio. El valor que se espera recibir de una acción judicial puede encuadrarse en los conceptos tanto de activo como de ingresos, así como en los criterios probabilísticos exigidos para el reconocimiento. Si no es posible medir con confiabilidad el monto que será recibido, el mismo no debe ser reconocido como activo o ingreso. La existencia del reclamo debe ser, por tanto, divulgada en las notas explicativas o en los cuadros suplementarios.

Una información que posee las características esenciales de elemento, pero que no atiende a los criterios para su reconocimiento, puede requerir su divulgación en notas explicativas, en material explicativo o en cuadros complementarios. Esto es apropiado cuando la divulgación del ítem fuera considerada relevante para la evaluación de la posición patrimonial y financiera, del desempeño y de las

mutaciones en la posición financiera de la entidad por parte de los usuarios de los estados contables.

La convergencia a las normas internacionales no está ocurriendo solo en Brasil. En los países de la Comunidad Europea las IAS y IFRS ya fueron adoptadas desde 2005 para los estados contables consolidados. Y en Estados Unidos de América también las adoptaron a partir de 2010. Actualmente diversos países como China, México, Canadá y Japón están siguiendo el mismo camino (Almeida y Braga, 2008).

En relación al proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional fue alterada la legislación societaria, la Ley nº 6.404/1976, por las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2009, y se volvió obligatoria la presentación de los estados contables a partir de 2010 para las sociedades que cotizan en la bolsa y para el Sector Público a partir de 2014. A partir de la alteración de la legislación societaria fue necesaria la emisión de pronunciamientos contables por medio del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) en base a las normas internacionales de contabilidad, con el propósito de subsidiar la emisión de las normas brasileras de la contabilidad por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC). El CPC fue creado con la participación de los organismos reguladores de la Contabilidad brasilera y organismos interesados en el proceso de convergencia, con el objetivo de que los estados contables sean más transparentes para los usuarios de las informaciones contables, en especial, los inversores y la sociedad.

3 METODOLOGÍA

En este capítulo se describe la metodología de la investigación, las técnicas de recolección y como se da un análisis de los datos.

El presente estudio se caracteriza como una investigación social aplicada, exploratoria, descriptiva, de abordaje cualitativo, cuyos datos fueron obtenidos por medio del análisis de documentos (leyes, normas, reglamentos, entre otros), además de la aplicación de cuestionarios y realización de entrevistas en los cursos de Ciencias Contables de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur, en Brasil, que disponen de cursos de Ciencias Contables.

Se parte de la perspectiva que la investigación es tomada como “[...] *una actividad básica de las ciencias en su indagación y descubrimiento de la realidad. Es una actitud y una práctica teórica de constante búsqueda que define un proceso intrínsecamente inacabado y permanente. Es una actividad que nunca se agota, realizando una combinación particular entre teoría y datos*” (Minayo, 2003).

La investigación es un conjunto de acciones propuestas para encontrar la solución a un problema, y tiene como base procedimientos racionales y sistemáticos. Por tanto, debe ser realizada cuando se tiene un problema y todavía no se tiene informaciones suficientes para solucionarlo, necesitándose, por lo tanto de procedimientos sistemáticos y ordenados (metodológicos) para solucionarlo.

La investigación social aplicada tiene como característica principal el interés en la utilización y en las consecuencias prácticas del conocimiento para su inmediata aplicación en una realidad circunstancial, pudiendo ser definida como un proceso formal y ordenado por medio de procedimientos científicos (Gil, 2008).

La investigación exploratoria pretende proporcionar mayor familiaridad al problema objetivándolo, lo vuelve más explícito. Generalmente abarca un levantamiento bibliográfico, entrevistas con agentes que tuvieron experiencias prácticas con el problema investigado. De esa manera se busca analizar a partir de ejemplos que estimulen la comprensión del problema presentado. *“La investigación exploratoria se utiliza cuando se desea reunir información sobre un determinado aspecto o problema de la realidad. En este caso de investigación no hay hipótesis previa; la que puede ser una conclusión de la investigación exploratoria, ya que*

puede realizarse cuando estamos ante un problema desconocido y ante el que, por lo tanto, no podemos formular una hipótesis. También puede realizarse para determinar las posibilidades prácticas de llevar a cabo una investigación de otro tipo, [...]” (Perez Álvarez, 1985, p. 23).

De esta manera la investigación exploratoria tiene como principal finalidad desenvolver, esclarecer y modificar conceptos e ideas, teniendo en cuenta la formulación de problemas más precisos. Es realizada especialmente cuando el tema escogido está poco explorado. En la mayoría de las veces, la investigación exploratoria constituye la primera etapa de una investigación más amplia. Cuando el tema es bastante genérico, se hace necesario su esclarecimiento y delimitación, lo que exige una revisión de la literatura, discusión con especialistas y otros procedimientos. El producto final de este proceso pasa a ser un problema más claro y pasible de investigación mediante procedimientos más sistematizados. Esta modalidad se vuelve importante delante del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

En este tipo de investigación a partir de los objetivos establecidos, se caracteriza como una investigación descriptiva, que *“tiene como finalidad primordial la descripción de las características de determinada población o fenómeno o el establecimiento de relaciones entre variables. [...] Dentro de las investigaciones descriptivas sobresalen aquellas que tienen por objetivo estudiar las características de un grupo [...]”* (Gil, 2008, p. 28).

“La investigación descriptiva, este nivel de investigación científica ya supone cuantificación, un tema claramente definido y la comprobación de variables, que no suponen relaciones causales (el caso en que una de las variables produzca la otra). Puede empezar con una hipótesis o no” (Perez Álvarez, 1985, p. 23).

Una de las características más significativas de la investigación descriptiva es la utilización de técnicas estandarizadas de recolección de datos, tales como el cuestionario y la entrevista. La investigación descriptiva es, conjuntamente con la investigación exploratoria, la que habitualmente realiza el investigador social preocupado con la actuación práctica. En su forma más simple, la investigación descriptiva se aproxima de la exploratoria, cuando proporciona una nueva visión del problema.

Dicho esto, se considera que este tipo de investigación en el contexto por el que pasa la Contabilidad brasilera con la edición de múltiples documentos (leyes,

normas y reglamentos, entre otros), hace necesario la comprensión de ese conjunto de alteraciones conceptuales generadas en la enseñanza de la Contabilidad.

Esta investigación adoptó un abordaje cualitativo, que tiene como objetivo principal analizar e interpretar los datos recogidos. En esta, *“se considera que hay una relación dinámica entre el mundo real y el sujeto, esto significa, un vínculo indisociable entre el mundo objetivo y la subjetividad del sujeto que no puede ser traducido en números. [...] Ella no requiere el uso de métodos y técnicas estadísticas”* (Leal e Souza, 2006, p. 17).

La investigación cualitativa se constituye en una actividad que propone la construcción de la realidad, pero que se preocupa con el nivel de la realidad que no puede ser cuantificado, trabajando con el universo de creencias, valores y significados profundos de relación, que no pueden ser reducidos a la ejecución de variables. En esta investigación se trabaja a partir de los documentos (leyes, normas, reglamentos, entre otros) y en relación a la realidad encontrada en las IFES pesquisadas.

El abordaje cualitativo de la investigación fue en el análisis de los datos recogidos, o sea, en los documentos (leyes, normas, reglamentos, entre otros), en las respuestas a los cuestionarios y en las entrevistas, así como en el análisis de la triangulación de la investigación con base en el aporte teórico desenvuelto para esta investigación. La triangulación de la investigación ocurrió a partir del análisis de los documentos, de la aplicación de los cuestionarios, de la realización de las entrevistas, que fueron analizados de forma cualitativa.

3.1 TÉCNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

En este subcapítulo, teniendo presente que la investigación es de naturaleza aplicada, se trata de la recolección de datos que se procesó por medio de análisis de documentos (leyes, normas, reglamentos, entre otros), además de la aplicación del cuestionario estructurado, con preguntas abiertas a los profesores de contabilidad y a los alumnos culminantes en el 2012 del curso de Ciencias Contables, y realización de entrevistas estructuradas con preguntas abiertas con los coordinadores de curso de Ciencias Contables de las IFES pesquisadas.

Tanto la aplicación de los cuestionarios como la realización de las entrevistas se realizaron teniendo en cuenta que en su contexto se inserte el tema

de la investigación, pues entre los objetivos específicos de la misma figura el de describir las principales alteraciones provocadas en el proceso de la enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera. En esta situación el elemento motivador de esas alteraciones fueron las normas internacionales de la contabilidad.

Las investigaciones de este tipo son caracterizadas por el cuestionamiento directo de las personas, en el cual, primero, son recogidos los datos de un grupo de personas acerca del problema estudiado para un posterior análisis de los resultados (Gil, 2008).

Además de la aplicación de cuestionarios y realización de entrevistas, fue realizada una pesquisa documental visando la identificación de las alteraciones de la legislación y de las normas contables; esta consiste en estudiar el material recogido y que está presente en todas las etapas de la misma, pues otro de sus objetivos específicos es el que se orienta a identificar las alteraciones que se han dado en la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad.

El análisis de documentos consiste en una serie de operaciones que tiene como finalidad estudiar y evaluar uno o varios documentos para descubrir las circunstancias sociales y económicas con las cuáles puede estar relacionado el asunto investigado (Gil, 2008).

A partir de la aplicación de los instrumentos de recolección de datos y de la pesquisa documental se hace una reflexión con base en el aporte teórico, pues uno de los objetivos específicos de la investigación busca presentar, a los profesores de contabilidad, propuestas de acciones pedagógicas que prioricen la reflexión sobre el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

Las fuentes de informaciones para esta investigación fueron las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur, del Brasil, que disponen de cursos de Ciencias Contables y que son las siguientes: la Universidad Federal de Río Grande del Sur (UFRGS), que creó el curso en 1945 y ofrece 140 vacantes por año; la Universidad Federal de Santa María (UFSM), cuyo curso existe desde 1966 con oferta de 80 vacantes por año; y la Universidad Federal de Río Grande (FURG), cuyo curso fue creado en 1979 y ofrece 100 vacantes por año. Esas IFES deben tener compromiso social con la formación de los profesionales de contabilidad para insertarlos en el mundo del trabajo, una vez que

el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a patrón internacional es una demanda de la propia sociedad y del escenario mundial en que está inserto Brasil.

Los cursos de Ciencias Contables forman graduados en Ciencias Contables, debiendo sus organizaciones a través de Proyectos Pedagógicos de Curso (PPC) contemplar dentro de otras informaciones, los componentes curriculares, curso curricular supervisado, actividades complementarias y trabajos de conclusión del curso. Los cursos de Ciencias Contables son ofrecidos en turno diurno o nocturno, con duración de 4 (cuatro) años y con carga horaria de 3.000 (tres) horas.

La Resolución nº 10/2004 del Consejo Nacional de Educación (CNE), que instituye las Directrices Curriculares Nacionales para el Curso de Graduación en Ciencias Contables, diplomado, en su art. 5º describe: *“Los cursos de graduación en Ciencias Contables, diplomado, deberán contemplar, en sus proyectos pedagógicos y en su organización curricular, contenidos que revelen conocimiento del escenario económico y financiero, nacional e internacional, de forma de proporcionar la armonización de las normas y patrones internacionales de la contabilidad, en conformidad con la formación exigida por la Organización Mundial de Comercio y por las peculiaridades de las organizaciones gubernamentales [...]”* (CNE, 2004).

La búsqueda de informaciones para esa investigación, además de la identificación de las alteraciones de la legislación y de las normas contables, se dio a través de la aplicación de cuestionarios a los profesores de contabilidad, a los cuáles fueron enviados 50 (cincuenta) cuestionarios con un retorno 15 (quince) cuestionarios respondidos, correspondiendo a un porcentaje de retorno del 30% (treinta por ciento); y, a los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso, les fueron enviados 130 (ciento treinta) cuestionarios retornando 40 (cuarenta) cuestionarios respondidos, alcanzando también un retorno de 30% (treinta por ciento), de los cursos de Ciencias Contables de las IFES pesquisadas y para el análisis se adoptó un abordaje cualitativo.

La aplicación de los cuestionarios a los profesores de contabilidad y a los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso se realizó en el segundo semestre del 2012. Por lo que los alumnos encuestados son alumnos que ingresaron antes de la vigencia de las alteraciones en la legislación societaria y concluyendo el curso con la implementación de las alteraciones. Además de la edición de Pronunciamientos Contables realizados por Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y Normas

Brasileras de la Contabilidad por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), entre otras normas y reglamentos de las instituciones reguladoras de la Contabilidad brasilera, o sea, que ingresaron al curso antes del proceso de convergencia y concluyeron el mismo con la implementación del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

El cuestionario *“es una serie ordenada de preguntas que deben ser respondidas por escrito por el informante. El cuestionario debe ser objetivo, limitado en extensión y estar acompañado de instrucciones”* (Leal e Souza, 2006, p. 80).

Dentro de las diferentes formas posibles de aplicación de los cuestionarios, se optó en esta investigación, el envío por *Google Drive*, por el hecho, no solamente de las distancias entre las IFES que disponen de los cursos, sino, también por el número de profesores y alumnos que fueron pesquisados. Para contemplar la triangulación de la investigación fueron realizadas entrevistas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables en el primer semestre del 2013 de las IFES pesquisados sobre la enseñanza de la contabilidad y la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad. El entrevistado “A” de la UFRGS, el entrevistado “B” de la UFSM y el entrevistado “C” de la FURG.

La entrevista puede ser entendida como *“la técnica en que el investigador se presenta al investigado y le formula preguntas, con el objetivo de la obtención de los datos que interesan a la investigación. [...] es una forma de diálogo asimétrico, en que una de las partes busca recoger datos y la otra se presenta como fuente de información”* (Gil, 2008, p. 109).

La entrevista se da por medio de una conversación entre el entrevistado y el investigador. El principal objetivo fue el de levantar datos sobre el tema de la investigación y para los análisis fueron seleccionados los aspectos más importantes presentados en el análisis del resultado de forma cualitativa.

3.2 ANÁLISIS DE LOS DATOS

En este subcapítulo se trata de los procedimientos de análisis de documentos como la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones introducidas por las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2009, los pronunciamientos contables, entre otros documentos, un análisis de los cuestionarios aplicados a los profesores de

contabilidad, a los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables y al análisis de las entrevistas realizadas con los coordinadores de cursos.

La investigación, entendida como la actividad básica de la ciencia en su indagación y construcción de la realidad, vincula pensamiento y acción. La investigación considera que *“nada puede ser intelectualmente un problema, si no hubiera sido, en primer lugar, un problema de la vida práctica”* (Minayo, 2003, p. 17).

De esta manera, la investigación se realiza basada fundamentalmente con un lenguaje fundado en conceptos, proposiciones, métodos y técnicas, lenguaje este que se construye con un ritmo propio y particular. Este ritmo es denominado ciclo de investigación, y representa un proceso de trabajo en espiral que comienza con un problema o una pregunta y termina con un producto capaz de dar origen a nuevas interrogantes.

El ciclo de investigación se compone de tres momentos: la fase exploratoria de la investigación, el trabajo de campo y el tratamiento del material. Con respecto al proceso este se inicia con la fase exploratoria de la investigación, en la que son interrogados aspectos referentes al objeto, a los presupuestos, a las teorías pertinentes, a la metodología apropiada y a los elementos operacionales necesarios para desencadenar el trabajo de campo. En seguida es establecido el trabajo de campo, que consiste en el recorte empírico de la construcción teórica elaborada en el momento. Es en esta etapa que se combinan varias técnicas de recolección de datos, como entrevistas, cuestionarios, pesquisa documental, entre otras. Finalmente se hace necesario elaborar el tratamiento del material recogido en el campo, que puede ser subdividido en: ordenamiento, clasificación y análisis propiamente dicho (Minayo, 2003).

La fase de tratamiento del material lleva al investigador a la teorización sobre los datos, produciendo un enfrentamiento entre el abordaje teórico y lo que la investigación de campo aporta de singular como contribución. Después de la recolección de datos, la fase siguiente de la investigación es el análisis e interpretación. Estos dos procesos, a pesar de ser conceptualmente distintos, aparecen siempre estrechamente relacionados.

“El análisis tiene como objetivo organizar y resumir datos de tal forma que posibiliten brindar respuestas al problema propuesto para la investigación. Ya la interpretación tiene como objetivo la procura de un sentido más amplio de las

respuestas, lo que es realizado mediante la unión a otros conocimientos anteriormente obtenidos” (Gil, 2008, p. 168).

El análisis de datos es el proceso de formación de sentido además de los datos, y esta formación se da consolidando, limitando e interpretando lo que las personas dijeron y lo que el investigador vio y leyó, esto es, el proceso de formación de significado. El análisis de los datos es un proceso complejo que abarca retrocesos entre datos poco concretos y conceptos abstractos, entre raciocinio inductivo y deductivo, entre descripción e interpretación. Estos significados o entendimientos constituyen la constatación de un estudio.

Existen tres obstáculos para un análisis eficiente en una investigación cualitativa. El primero hace referencia a la ilusión del investigador de ver las conclusiones, primera vista, como “transparentes”, o sea, pensar que la realidad de los datos, luego del inicio, se presenta de forma nítida a sus ojos. Esa ilusión puede llevar al investigador a una simplificación de los datos, conduciéndolo a conclusiones superficiales o equivocadas. El segundo obstáculo se refiere al hecho de que el investigador se pueda comprometer tanto con los métodos y las técnicas a punto de olvidar los significados presentes en sus datos. Y el tercero limitador para un análisis más rico de la investigación tiene relación con la dificultad que el investigador puede tener en articular las conclusiones que surgen de los datos concretos con conocimientos más amplios o más abstractos. Este hecho puede producir un distanciamiento entre la fundamentación teórica y la práctica de la investigación (Minayo, 2003).

A los efectos del análisis de los datos es necesario primero definir la unidad de análisis, que, a su vez, se constituye en la forma por la cual los datos serán organizados. La definición de la unidad de análisis requiere una decisión sobre lo que interesa investigar, que puede ser una organización, un grupo, diferentes grupos de una comunidad o determinados individuos. El último paso del proceso de análisis e interpretación de los datos, tiene que ver con la interpretación de los datos propiamente dicho. El análisis y la interpretación son dos procesos de la investigación que están estrechamente relacionados, lo que dificulta precisar dónde termina la etapa del análisis y comienza la de interpretación. La interpretación de los datos en la investigación social se refiere a la relación entre los datos empíricos y la teoría (Gil, 2008).

El análisis de los datos se dio, inicialmente, por la identificación de las principales alteraciones conceptuales traídas por el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en que fueron analizados documentos, principalmente, la legislación societaria, los pronunciamientos contables, entre otros documentos, de las entidades reguladoras de la Contabilidad en el Brasil.

Los procedimientos para la realización del análisis de los documentos fue el siguiente: análisis de la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones introducidas por las Leyes nº 11.638/2007, y nº 11.941/2009. En el Apéndice A están las principales alteraciones de la legislación societaria que sirvió de base para el análisis de la legislación; análisis de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), presentados en el Cuadro 03. Los pronunciamientos contables analizados son los que se juzgan como más relevantes cuando de la elaboración y presentación de los estados contables, de forma que genere informaciones útiles a los usuarios de esas informaciones en su toma de decisiones, y que se entienden relevantes para la enseñanza de la contabilidad. En el Apéndice B están todos los pronunciamientos contables emitidos hasta la fecha de esta investigación, así como la aprobación por las entidades reguladoras de la Contabilidad. A continuación son presentados los pronunciamientos contables que fueron analizados y que están en el Cuadro 03.

Cuadro 03 – Pronunciamientos Contables Analizados

CPC	Especificación
00	Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero.
04	Activo Intangible.
16	Stocks.
17	Contrato de Construcción.
18	Inversión en Coligada, en Controlada y en Emprendimiento Controlado en Conjunto.
25	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.
26	Presentación de los Estados Contables.
27	Activo Fijo.
30	Recetas.
38	Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición
39	Instrumentos Financieros: Presentación
40	Instrumentos Financieros: Evidencias

Fuente: CPC, 2009, 2010, 2011, 2012.

A continuación fueron analizados los cuestionarios aplicados a los profesores de contabilidad y a los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables de acuerdo con las cuestiones presentadas en el Apéndice C y en el Apéndice D, y las entrevistas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables a partir de las preguntas presentadas en el Apéndice E, de esa forma contemplando la triangulación de la investigación. El análisis e interpretación de los cuestionarios aplicados a los profesores de contabilidad y alumnos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables pesquisados fueron en base a las respuestas enviadas a través de *Google Drive*. De la misma forma, las entrevistas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables fueron realizadas la descripción y posteriormente el análisis e interpretación.

A partir de la identificación de las alteraciones de la legislación y de las normas contables, de las respuestas de los cuestionarios y de las entrevistas, que comprende la triangulación de la investigación, de esta forma se procuró responder al problema de esta investigación. En el análisis y discusión de los resultados ya se está en condiciones de sintetizar esos resultados obtenidos en la investigación. En la conclusión se describe como los objetivos fueron alcanzados, y principalmente, se resalta la contribución de la investigación para el medio académico. Los resultados obtenidos en este estudio pretenden contribuir a la propuesta de prácticas docentes a los profesores de contabilidad para una enseñanza contextualizada a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera.

4 ANÁLISIS DEL PROCESO DE CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD BRASILEIRA

En este capítulo es realizado un análisis del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, a partir de los documentos (legislación, normas, reglamentos, entre otros) y basado en las perspectivas de los coordinadores de cursos de Ciencias Contables, de los profesores de Contabilidad y de los alumnos que concluyeron en el 2012 el curso de Ciencias Contables, de modo que al finalizar, se presente un análisis del contexto de la investigación con base en el aporte teórico.

4.1 ANÁLISIS DE LA LEGISLACIÓN SOCIETARIA Y PRONUNCIAMIENTOS CONTABLES

En este subcapítulo se hace un análisis de las prácticas contables brasileras que comprenden la legislación societaria brasilera, los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) que son aprobados por los órganos reguladores de la Contabilidad en Brasil. De este modo, se pasa al análisis de las principales alteraciones conceptuales de la legislación societaria traídas por el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, a partir de la Ley nº 6.404/1976, que trata acerca de la legislación societario en el Brasil, la cual fue alterada por las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2007.

De cierta forma, la enseñanza de la contabilidad también presenta alteraciones, desde que cambios conceptuales fueron introducidos en la legislación y en las normas contables, yendo más allá de cuestiones de naturaleza eminentemente técnicas, esas alteraciones fueron introducidas por la convergencia a las normas internacionales de la contabilidad, siendo en esta situación el elemento motivador de esas alteraciones.

La Ley nº 11.638/2007 instituyó varias alteraciones en los patrones de la contabilidad vigentes en Brasil. Mientras tanto y a pesar de propuestas en el texto del proyecto de Ley nº 3.741/2000 enviado por el Poder Ejecutivo al Poder

Legislativo, algunas alteraciones conceptuales no fueron consideradas en la redacción final de la Ley.

Aún, mantuvieron la expresión estados financieros, en vez de estados contables, que sería la nomenclatura correcta, por ser de mayor alcance de la adoptada en la legislación, y utilizada en el patrón internacional. Por eso es que, en normas recientes, la propia Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) viene utilizando la nomenclatura de estados contables, esta nomenclatura es utilizada también por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), el Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IBRACON) y el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC).

En el art. 177, no fue modificada la expresión Principios Contables Generalmente Aceptados. El CFC consagró la expresión Principios de Contabilidad por medio de la Resolución nº 750/1993 modificada por la Resolución nº 1.282/2010. Los Principios de Contabilidad son los siguientes: Entidad, Continuidad, Oportunidad, Registro por el Valor Original, Competencia y Prudencia, los que fueron descritos en el aporte teórico (Subcapítulo 2.4 Proceso de Convergencia de la Contabilidad Brasileña).

En el art. 178, que trata del Balance Patrimonial, la Ley nº 11.638/2007, no alteró la estructura de los grupos de cuentas, quedando la clasificación de activo realizable a largo plazo, y el activo fijo. Estas alteraciones ocurrieron, solamente, en la Ley nº 11.941/2009, la que excluyó la expresión permanente, e incluyó el grupo activo no circulante, en el cual, el activo realizable a largo plazo fue clasificado como subgrupo. Y además, mantuvo la clasificación inadecuada de Patrimonio Líquido dentro del grupo de cuentas del pasivo, contrariando el principio de la Entidad, pues el Patrimonio Líquido es el capital propio de la entidad, en cuanto que el pasivo son las obligaciones para con terceros.

La Ley nº 11.638/2007, tampoco segrega, en el Balance Patrimonial ni en nota explicativa, para mejor entendimiento de las operaciones de la entidad, los elementos que surgen de las actividades usuales (operacionales), y las que son de naturaleza recurrente, de los bienes, derechos y obligaciones vinculadas a las actividades no usuales (no operacionales) de la entidad, y que normalmente no se repiten.

La redacción dada al art. 181, que trataba de resultados de ejercicios futuros, que era un subgrupo del pasivo, fue vetada por el Presidente de la República, esencialmente en razón de resguardar los resultados de transacciones

entre sociedades controladoras y sus controladas. La Ley nº 11.941/2009 acabó revocando ese artículo de la legislación societaria. De este modo, las entidades no pueden hacer registros contables de esa naturaleza.

En el concepto de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) con la permanencia del art. 195-A, con la revocación de la letra *d*, del § 1º, del art. 182 y con lo dispuesto en el § 5º, del art. 177, nada impide que, en función de la reglamentación específica del propio CVM, las donaciones y subvenciones para inversiones puedan ser contabilizadas de acuerdo con las normas internacionales de la contabilidad y en cuanto no sean realizadas, sean clasificadas como resultados de ejercicios futuros.

La Ley nº 11.638/2007 no eliminó el equívoco conceptual existente en la Ley nº 6.404/1976, que considera como reserva de capital, formando parte del Patrimonio Líquido de la entidades, los recursos destinados al rescate de partes beneficiarias, previstas en el inciso III, del art. 200 de esta Ley. Las partes beneficiarias rescatables son instrumentos financieros de deuda y no instrumentos financieros de capital, los recursos resultantes de la cesión de bienes, a ser destinados para el rescate de esos títulos, constituyen exigibilidades y es así que deberían ser clasificados.

La Ley nº 11.638/2007 no contempla la necesidad de que las entidades demuestren, por medio de las notas explicativas o cuadros analíticos, informaciones de naturaleza social y de productividad. Esa exigencia crearía la posibilidad de normalizar el llamado Balance Social que comprende un conjunto de informaciones que, presentadas conjuntamente con los estados contables, volvería más eficaz y completo el instrumento de divulgación y evaluación de las actividades de las entidades, en el sentido más amplio.

Por tratarse de información de significativa importancia para fines de análisis prospectivo, la Ley nº 11.638/2007 debería haber exigido la presentación de notas explicativas sobre los segmentos de negocios en que la entidad actúa, que pueden ser por productos, servicios, o por región geográfica, y sobre la existencia de operaciones en proceso de discontinuidad, tales como la venta o la paralización de una línea de producto, la división de una entidad para su alienación, etc. Esta exigencia sería también otro elemento de convergencia con las prácticas internacionales. Entendiendo que la CVM, haciendo uso de la prerrogativa del § 5º, del art. 177, puede normalizar esas divulgaciones para las entidades.

Por presentar mayor riqueza de informaciones y en el sentido de convergir con las normas internacionales de la contabilidad, la Ley nº 11.638/2007 podría haber sustituido el Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados, art. 186, de la Ley nº 6.404/1976, por el Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido, que abarca todos los movimientos de las cuentas del Patrimonio Líquido, mientras que el Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados presenta solamente el movimiento de las cuentas de lucros y perjuicios. Actualmente, las sociedades de capital abierto están obligadas a presentar este tipo de información, el Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido, de acuerdo a la norma expedida por la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).

La Ley nº 11.638/2007 no trató la divulgación por separado de las ganancias y pérdidas en operaciones discontinuadas en el Estado del Resultado del Ejercicio. La discontinuidad se da cuando parte de las actividades de la entidad, generalmente un segmento o línea de negocio perfectamente identificado, es vendida o cancelada. Los ingresos, costos y gastos claramente relacionados con el segmento a ser discontinuado deben ser destacados de los ingresos, costos y gastos referentes a las operaciones en continuidad, proporcionando a los usuarios de los estados contables un poder mayor de análisis sobre los resultados futuros de la entidad. Se entiende que la CVM debe normalizar el registro contable de esas operaciones de manera de convergirlas con las normas internacionales de la contabilidad.

En relación a las disposiciones sobre la necesidad de elaboración de los estados contables consolidados, la Ley nº 11.638/2007 podría haber eliminado el límite de 30% (treinta por ciento) establecido en el art. 249 de la Ley nº 6.404/1976, así como tornado, también, obligatorios los estados contables consolidados para las entidades de capital cerrado, que actúen con más de una entidad (grupos de entidades), de forma que otorgue mayor transparencia a la sociedad. De esta manera, la entidad debería elaborar y publicar los estados contables consolidados siempre que posea inversiones controladas. La consolidación de los estados contables ya está adoptada en diversos países hace varios años. Solamente por medio de esta técnica es que se podría realmente conocer la posición financiera y patrimonial de unos conjuntos económicos de entidades, controladores y controlados. Podría, también, haber sido exigida la consolidación proporcional en los casos en que el control accionario fuese ejercido en forma conjunta. Actualmente, ese procedimiento es obligatorio para las sociedades de capital abierto, como indica

la norma específica de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) lo que va, también, dirigido al encuentro de las prácticas internacionales que consideran a los estados contables consolidados como la fuente principal de la información contable.

El Proyecto de Ley nº 3.741/2000, mediante la propuesta de alteración del art. 289, de la Ley nº 6.404/1976, buscaba a su vez reducir los costos de publicación de esos estados contables, teniendo en cuenta, inclusive, el aumento de las informaciones complementarias, notas explicativas y cuadros analíticos, que debería adjuntar en función del proceso de convergencia. Fuera de que este objetivo no ha sido alcanzado en la finalización de la tramitación del proyecto, una reducción en los costos de publicación, la Ley nº 11.638/2007, ha de posibilitar esa convergencia al patrón internacional, permitiendo en el futuro, el beneficio de acceso de las entidades brasileras a capitales externos a un costo y a una tasa de riesgos menores.

En relación a los estados contables, la Ley nº 11.638/2007 introdujo el Estado de los Flujos de Caja, en substitución de los Estados de los Orígenes y Aplicación de los Recursos, con el propósito de mejorar el entendimiento de la posición financiera de la entidad. En este, caso, se optó por seguir la práctica internacional, entendiéndose que la CVM reglamentará esos estados contables de acuerdo con las normas internacionales de la contabilidad.

Se tornó, también, obligatoria para las sociedades de capital abierto, la elaboración y divulgación de Estado del Valor Adicionado, que presenta los recursos generados por las operaciones y su distribución entre gobierno, empleados, financistas, accionistas, entre otros. Las normas internacionales de la contabilidad no incluyeron esto situación dentro de los estados contables obligatorios. Entretanto, el *International Accounting Standards Board* (IASB) estimula su presentación, particularmente en sectores económicos en los que los factores ambientales son significativos y cuando los empleados son considerados un importante grupo y usuarios, o si la administración considera que esa demostración es relevante para los usuarios responsables por tomar decisiones de carácter económico. Por eso, se entiende que este estado contable debería ser una demostración complementaria, conjuntamente con las notas explicativas, como parte integral de los estados contables, de acuerdo con el § 4º, del art. 176, de la Ley nº 6.404/1976.

La Ley nº 11.638/2007 permitió que, en el primer ejercicio social, 2008, que entró en vigor, los estados contables fueron divulgados sin indicación de los valores

referentes al año anterior. Mientras tanto, esta facultad no podría ser adoptada, en el caso de que la entidad ya hubiese divulgando el Estado de los Flujos de Caja y el Estado del Valor Adicionado.

La escrituración contable fue regulada de forma de preservar la calidad de las informaciones a ser divulgadas para utilización de los diversos usuarios. De este modo, métodos y criterios contables diferentes de los establecidos en la Ley nº 6.404/1976 deben ser observados en libros auxiliares, procedimiento que las entidades ya venían adoptando, en parte, en el libro de auditoría del lucro real, o en la escrituración contable, desde que sean efectuados lanzamientos contables adicionales que aseguren la preparación y divulgación de los estados contables, de acuerdo con la estructura conceptual básica, prevista en el § 2º, del art. 177.

En el grupo activo no circulante, la principal alteración fue la inclusión de un subgrupo, el intangible, contemplando elementos incorpóreos como, marcas, patentes, fondo de comercio, entre otros, previsto en el inciso VI, del art. 179, de la Ley nº 6.404/1976. La CVM debe reglamentar ese subgrupo de cuentas en base a las normas internacionales de la contabilidad.

La redacción dada al inciso IV, del art. 179, de la Ley nº 6.404/1976 torna obligatorio el registro, en el activo fijo, de los derechos que tengan por objeto bienes corpóreos destinados al mantenimiento de las actividades de la sociedad, inclusive los que surjan de operaciones que transfieran a la entidad los beneficios, riesgos y control de los bienes. Esta es una alteración significativa sobre el tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento mercantil. De forma general, existen dos tipos de arrendamiento mercantil practicados, el primero es conocido como arrendamiento operacional y se caracteriza por ser un alquiler efectivo del bien, el segundo, normalmente denominado como arrendamiento financiero, se caracteriza por tener plazo contractual próximo al de la vida útil y económica del bien, siendo la arrendataria responsable por los riesgos y encargos de su posesión y manutención y, además, por la existencia de un valor de opción de compra al final, casi siempre inferior al valor de mercado del bien. Este tipo de arrendamiento es, en su esencia económica, una operación de financiamiento. La Ley nº 11.638/2007, en convergencia con las prácticas internacionales, determina que los bienes del activo fijo, adquiridos por medio de operaciones de arrendamiento financiero sean clasificados en ese subgrupo (activo fijo). Antes de la alteración de la legislación societaria, esos bienes no eran reconocidos en el activo de la entidad arrendataria,

como tampoco eran reconocidas las obligaciones (financiamiento) en el pasivo que surge del arrendamiento. Los estados del resultado del ejercicio queda completamente distorsionados, por no contemplar los costos de depreciación del activo fijo arrendado y los costos financieros de la deuda del arrendamiento. Distorsiones significativas son también producidas cuando se ata, en un mismo bien, una operación de compra y venta con un arrendamiento financiero.

La revaluación espontánea de bienes corpóreos del activo fijo fue excluida, dando lugar a los ajustes que surgen de la evaluación patrimonial, mientras no sean computados en el resultado del ejercicio, en razón del régimen de competencia, en función de aumentos o disminuciones de activos y pasivos, evaluados a valor de mercado, principalmente los instrumentos financieros; activos disponibles para venta; instrumentos financieros derivados de protección de flujos de caja; registro de variación del tipo de cambio sobre inversiones societarias en el exterior, evaluados por el método de equivalencia patrimonial. Anteriormente esa variación del tipo de cambio era computada en el resultado del ejercicio; ajustes de los activos y pasivos a valor de mercado, en razón de operaciones de división, fusión e incorporaciones ocurridas entre partes no relacionadas y con efectiva transferencia de control.

La Ley nº 11.638/2007 revocó los apartados *c* y *d*, del § 1º, del art. 182 de la Ley nº 6.404/1976, que establecían el registro del premio recibido en la emisión de las obligaciones al portador, donaciones y subvenciones para inversiones directamente como reservas de capital a cuenta del Patrimonio Líquido, esas transacciones no eran computadas en el resultado del ejercicio por el método anterior. Esto significa que, por el método adoptado, las donaciones y las subvenciones para inversiones pasan a ser registradas en el resultado del ejercicio. La Ley nº 11.638/2007 posibilita que los valores de donaciones y subvenciones para inversiones sean destinados para la reserva específica de lucros, denominada Reserva de Incentivos Fiscales, y excluidos del cálculo del dividendo obligatorio.

En el art. 183 de la Ley nº 6.404/1976 fueron introducidos criterios de evaluación de activos para los instrumentos financieros, inclusive los derivados; valores negociables o disponibles para la venta; valor probable de realización, intangibles; ajustes a valor presente de derechos y obligaciones, estas últimas previstas en el art. 184. Establece, también, las metodologías aplicables a las revisiones periódicas para la evaluación de recuperación del activo fijo e intangible.

A la fuerza, las alteraciones introducidas por la ley en los criterios de evaluación de activos y pasivos conducen al concepto del denominado valor justo.

La redacción dada al art. 248 de la Ley nº 6.404/1976 eliminó la variable de relevancia para ajuste de las inversiones en sociedades coligadas y controladas por el método de equivalencia patrimonial y alteró el valor del porcentaje al 20% (veinte por ciento) del capital total. El valor de la inversión será determinado mediante la aplicación, sobre el valor del Patrimonio Líquido, el porcentaje de participación en el capital de la coligada o controlada. En el valor del Patrimonio Líquido no serán computados los resultados no realizados, que surjan de negocios con la sociedad (entidad), o con otras sociedades coligadas a la entidad, o por ella controladas.

Otra alteración significativa traída por la Ley nº 11.638/2007 fue la obligatoriedad de la adopción de normas contables y de auditoría independiente, previstas en la Ley nº 6.404/1976, por las entidades de gran porte, aunque no estuvieran constituidas bajo la forma de sociedades por acciones. Se considera, de gran porte, a la sociedad o conjunto de sociedades bajo control común que tuvieran, en el ejercicio social anterior, un activo total superior a R\$ 240.000.000,00 (doscientos cuarenta millones de reales) o un rendimiento bruto anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trescientos millones de reales).

Continuando con el análisis de las principales alteraciones conceptuales de la legislación societaria, se describe como quedaron los estados contables, que son informes elaborados en base a la escrituración contable mantenida por la entidad, con la finalidad de presentar a los usuarios de las informaciones contables, principalmente, de naturaleza económica y financiera, relativas a la gestión del patrimonio ocurrida durante el ejercicio social.

En el ejercicio social, finalmente, las entidades en general deben registrar sus resultados y elaborar los estados contables, tiene duración de un año y la fecha de su término deberá ser fijada en el estatuto, conforme lo prevé el art. 175, de la Ley nº 6.404/1976.

Son usuarios de las informaciones contables las personas físicas o jurídicas que las utilizan para registrar y controlar el movimiento de sus patrimonios, así como aquellas que, directa o indirectamente, tengan interés en el control, en el informe de los resultados, en la evaluación de la situación patrimonial, económica y financiera, y en el análisis del desempeño y desarrollo de la entidad, como socios, accionistas, gerentes, administradores, gobierno, proveedores, clientes, bancos, inversores, etc.

Las informaciones de orden económicas nos informan respecto de los movimientos de las compras y ventas, de los gastos e ingresos, evidenciando los lucros o los perjuicios surgidos de las transacciones realizadas por la entidad. Las informaciones de naturaleza financiera se refieren al flujo de caja, las entradas y salidas de dinero.

La Ley nº 6.404/1976 que nombra a los estados contables como estados financieros, regula este asunto en sus arts. 176 al 188. En el art. 176, la mencionada Ley determina que, al final de cada ejercicio social, la dirección determinará la elaboración, en base a los registros contables de la sociedad de capital abierto, los siguientes estados contables, que deberán expresar con claridad la situación del patrimonio de la sociedad y los cambios ocurridos en el ejercicio: Balance Patrimonial (BP); Estado del Resultado del Ejercicio (ERE); Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados (ELPA); Estado de los Flujos de Caja (EFC); Estado del Valor Adicionado (EVA).

En el § 2º, del art. 186, esa misma Ley exime a las sociedades (entidades) de la obligatoriedad de elaborar el Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados (ELPA), mientras que elaboren el Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido (EMPL).

Es importante tener presente que el Estado del Valor Adicionado (EVA) solamente es obligatorio para las sociedades anónimas de capital abierto. Y que la sociedad de capital cerrado con Patrimonio Líquido, en la fecha del Balance Patrimonial, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dos millones de reales) está eximida de la elaboración del Estado de los Flujos de Caja (EFC).

La Ley nº 6.404/1976, en los §§ 1º al 4º del art. 176, establece también que: los estados contables de cada ejercicio serán publicados con la aclaración de los valores correspondientes a los estados contables del ejercicio anterior; en los estados contables, las cuentas semejantes podrán ser agrupadas, los pequeños saldos podrán ser agregados, desde que se aclare su naturaleza y no pasen de 0,1 (un décimo) del valor del respectivo grupo de cuentas, pero está vedada la utilización de designaciones genéricas, como “diversas cuentas”, o “cuentas corrientes”; los estados contables registrarán el destino de los lucros según la propuesta de los órganos de la administración, presuponiendo su aprobación por la asamblea general; los estados contables serán complementados por notas explicativas y otros

cuadros analíticos necesarios para el esclarecimiento de la situación patrimonial y de los resultados del ejercicio.

La Ley nº 6.404/1976 exige que los estados contables de las sociedades de capital abierto sean obligatoriamente auditados por auditores independientes registrados en la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) y que observen además las normas expedidas por esta Comisión, las cuáles han sido elaboradas en consonancia con los patrones internacionales de la contabilidad adoptados por los principales mercados financieros.

De acuerdo con los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), los estados contables serán elaborados en consonancia a los Principios de Contabilidad, y deberán especificar su naturaleza, la fecha y/o período y la entidad a la que se refieren. Además, los estados contables, deberán ser transcritos en el libro Diario o en un libro propio reservado para ese fin.

La Ley nº 6.404/176, en su art. 289, determina que las sociedades de capital abierto, aquellas que tienen autorización para negociar sus acciones en el mercado financiero, están obligadas a publicar los estados contables, anualmente, en el órgano de prensa oficial de la Unión o en el del Estado o en el del Distrito Federal, conforme sea el lugar en que esté situada la sede de la sociedad (entidad), y también en algún periódico o diario de gran circulación editado en la misma localidad.

La Comisión de Valores Mobiliarios (CVM) podrá determinar que las publicaciones ordenadas por la Ley nº 6.404/1976 sean realizadas también en periódicos de gran circulación en las localidades en las que estos valores de la sociedad sean negociados, o divulgados por algún otro medio que asegure su amplia difusión e inmediato acceso a las informaciones. Las publicaciones de los estados contables podrán ser realizadas adoptándose como expresión monetaria millares o millones de reales. Es permitido a las sociedades de capital abierto divulgar sus estados contables en la red mundial de computadores. De este modo, se analizan las principales alteraciones en cada estado contable.

El Balance Patrimonial es el estado contable destinado a evidenciar, cuantitativa y cualitativamente, en una determinada fecha, la posición patrimonial y financiera de la entidad. El Balance Patrimonial debe comprender todos los bienes y

derechos, tanto tangibles (materiales) como intangibles (inmateriales), las obligaciones y el Patrimonio Líquido de la entidad, inventariados a partir de los resultados contables en su libro Razón.

El Balance Patrimonial debe ser estructurado observándose los criterios contenidos en los arts. 178 al 184 de la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones. El encabezamiento del art. 178 establece que, en el Balance Patrimonial, las cuentas serán clasificadas según los elementos del patrimonio que registren y agrupadas de modo de facilitar el conocimiento y el análisis de la situación financiera de la sociedad.

El Balance Patrimonial está compuesto por dos partes: activo y pasivo. Tradicionalmente, el Balance Patrimonial es presentado en un gráfico en forma de "T". Como la "T" tiene dos lados, quedó convencionalizado que el lado izquierdo es el lado del activo, y el derecho, del pasivo.

Cuando se observa un Balance Patrimonial representado en un gráfico en forma de "T", el lado derecho, lado del pasivo, está compuesto por obligaciones y Patrimonio Líquido, revela, por lo tanto, el origen de los recursos (capital) total que la entidad tiene a su disposición, los que están aplicados en el patrimonio de la entidad. Las obligaciones representan los recursos derivados de terceros (capitales de terceros), mientras que el Patrimonio Líquido muestra el origen de los recursos derivados de los propietarios (capitales propios). El activo revela la aplicación de esos recursos (capitales) totales, significa que muestra en qué, la entidad invirtió todo el capital (propio y de terceros) que tiene a su disposición.

En el activo, las cuentas representativas de los bienes y de los derechos serán dispuestas en orden decreciente del grado de liquidez de los elementos en ellas registradas, en dos grupos: activo circulante y activo no circulante. Éste último se divide en cuatro subgrupos: activo realizable a largo plazo, inversiones, activo fijo e intangible, estas divisiones fueron traídas por la alteración en la legislación societaria. El grado de liquidez es el mayor o menor plazo en el cual, bienes y derechos pueden ser convertidos en dinero.

El activo circulante está compuesto por los bienes y por los derechos que están en frecuente circulación en el patrimonio (capital de giro). Se trata, por lo tanto, de las disponibilidades, de los stocks, los derechos realizables en el curso del ejercicio social subsiguiente y las aplicaciones de recursos en gastos del ejercicio siguiente.

Se destaca que, entre los valores realizables del activo circulante, algunos no serán convertidos directamente en dinero, como es el caso de los tributos que la entidad recoge anticipadamente y cuya realización se da por la compensación con obligaciones fiscales que la entidad tiene para pagar a los gobiernos municipales, estatales y federales. También en el caso de los materiales de consumo cuya realización se da por el consumo que caracteriza la ocurrencia de gastos, así como con los gastos pagados anticipadamente, cuya realización también se da por la caracterización de los respectivos gastos, conforme fueran transcurriendo los plazos de competencia.

En el activo realizable a largo plazo son clasificadas las cuentas representativas de los recursos aplicados en bienes y derechos que circularán solamente después del término del ejercicio social siguiente. Se trata, por lo tanto, de los derechos realizables después del término del ejercicio siguiente, así como los derivados de ventas, adelantos o préstamos a sociedades coligadas o controladas, directores, accionistas o participantes en el lucro de la sociedad que no constituyeran negocios usuales en la exploración del objeto de la sociedad.

Las inversiones comprenden las cuentas representativas de las participaciones en el capital de otras sociedades, participaciones estas que generan rendimientos para la entidad, normalmente, en forma de dividendos, así como aquellas cuentas representativas de derechos y que no se destinen a el mantenimiento de la actividad principal de la entidad, como las inversiones en obras de arte, o en bienes que generen ingresos para la entidad. Se trata, por lo tanto, de las participaciones permanentes en otras sociedades y los derechos de cualquier naturaleza, no clasificables en el activo circulante, y que no se destinen al mantenimiento de la actividad de la entidad.

En el activo fijo son clasificadas las cuentas representativas de los recursos aplicados en derechos que tengan por objeto bienes corpóreos destinados al mantenimiento de las actividades de la entidad o ejercidos con esa finalidad, inclusive los que surgen de operaciones que transfieran a sociedad (entidad) los beneficios, riesgos y control de esos bienes. Los bienes corpóreos (materiales) compuestos por las cuentas representativas de los recursos aplicados a los bienes de uso de la entidad. Los recursos naturales (minerales e forestales) compuestos por cuentas representativas de los capitales aplicados en esos recursos de exploración de la entidad.

En el intangible son clasificadas las cuentas representativas de los recursos aplicados en bienes intangibles (inmateriales). Se trata, por lo tanto, de los derechos que tengan por objeto bienes incorpóreos destinados al mantenimiento de la sociedad o ejercidos con esa finalidad, inclusive el fondo de comercio adquirido, entre otros.

En el pasivo, las cuentas representativas de obligaciones serán clasificadas observando el orden decreciente del grado de exigibilidad de los elementos en ellas registradas, en dos grupos: pasivo circulante y pasivo no circulante. Esas divisiones fueron introducidas por la alteración en la legislación societaria. El grado de exigibilidad representa el mayor o menor plazo en que la obligación debe ser pagada. Se destaca que también queda del lado pasivo el Patrimonio Líquido de la entidad.

En el pasivo circulante son clasificadas las cuentas representativas de las obligaciones cuyos vencimientos ocurran en el ejercicio social siguiente. Y en el pasivo no circulante son clasificadas las cuentas representativas de las obligaciones cuyos vencimientos ocurran después del término del ejercicio social siguiente. Se trata, por lo tanto, de las obligaciones de la sociedad, inclusive financiamientos para adquisición de derechos del activo no circulante, que serán clasificados en el pasivo circulante, en el momento en que se vencieran en el ejercicio siguiente, y en el pasivo no circulante, si tuvieran vencimiento en un plazo mayor, observado lo dispuesto en el párrafo único, del art. 179, de la Ley ^o 6.404/1976 y sus alteraciones.

El Patrimonio Líquido es la parte del Balance Patrimonial que corresponde a los capitales propios. Los elementos que lo componen representan el origen de los recursos propios, derivados de los propietarios (socios, accionistas) o de la gestión normal del patrimonio (lucros o perjuicios registrados).

En el Patrimonio Líquido están las cuentas representativas de los capitales propios que son clasificados de la siguiente forma: el capital social que discriminará el monto suscrito y por deducción, a parte todavía no realizada; las reservas de capital que registran la contribución del suscriptor de acciones que sobrepasan el valor nominal y la parte del costo de emisión de las acciones sin valor nominal que sobrepasan el valor destinado a la formación del capital social, inclusive en los casos de conversión en acciones de obligaciones al portador o partes beneficiarias, y el producto de la cesión de bienes de las partes beneficiarias y bonos de suscripción. También son registrados como reserva de capital el resultado de la corrección

monetaria del capital realizado, mientras no sean capitalizados; los ajustes de la evaluación patrimonial son registrados, si no son computados en el resultado del ejercicio en obediencia al régimen de competencia, las contrapartidas de aumentos o disminuciones de valores atribuidos a elementos del activo y del pasivo, en concordancia de su evaluación a valor justo, en los casos previstos en esta Ley o, en normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), en base a la competencia otorgada por el § 3º, del art. 177, de la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones.

Las reservas de lucros registran las cuentas constituidas por la apropiación de lucros de la sociedad; y las acciones en tesorería deberán ser destacadas en el balance como deducción de la cuenta del Patrimonio Líquido que debe registrar el origen de los recursos aplicados para su adquisición.

Se destaca también que forman parte del Patrimonio Líquido de la entidad los perjuicios acumulados surgidos en el ejercicio actual o ejercicios anteriores, hasta que sean compensados por los lucros o asumidas por los socios.

En el Balance Patrimonial también están las cuentas reductoras tanto en el activo como en el pasivo y en el Patrimonio Líquido. Se tratan estas, de cuentas que por determinación de la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones y en concordancia con el Principio de la Prudencia deben presentarse como cuentas reductoras en base a la forma en que fueron originadas. En el caso de las cuentas clasificadas en el subgrupo activo fijo, previstas en el inciso V, del art. 183, de la Ley nº 6.4014/1976, que son las cuentas representativas de los activos fijos de la entidad, deberán ser deducidas de los respectivos valores de depreciación, amortización y consumo.

En relación al ajuste a valor presente la Ley nº 6.404/1976, al fijar los criterios para la evaluación del activo y del pasivo (inciso VII del art. 183 e inciso III del art. 184), y después de las alteraciones introducidas por las Leyes nº 11.638/2007 y 11.941/2009, permite que los derechos y las obligaciones a largo plazo sean valuadas a valor presente. Este procedimiento corrigió una práctica habitual entre las entidades que daban a las operaciones a plazo el mismo tratamiento destinado a las operaciones a la vista, sin considerar los valores que normalmente son adicionados al precio a vista para compensar al acreedor (proveedor) por el tiempo de espera en la recepción del respectivo derecho.

Ajustar el saldo de la cuenta a valor presente significa excluir de ese saldo los aumentos que surgen de las expectativas de inflación, normalmente relativos a

las tasas referentes a la indexación legal o contractual, a la paridad cambiaria, a los intereses y a los demás encargos proporcionales aceptables en las operaciones a plazo, para así obtener los valores representativos de la época de la operación. Evaluándose los derechos y las obligaciones de largo plazo por los respectivos valores presentes, se está, por lo tanto, excluyendo de los resultados del ingreso inserto en los derechos, así como los gastos incluidos en las obligaciones. De ese modo, la exclusión de los ingresos insertos en los derechos genera un gasto, mientras que la exclusión del gasto incluido en las obligaciones genera un ingreso. De este modo, derechos y obligaciones a largo plazo serán presentados en el Balance Patrimonial por sus respectivos valores presentes, como se hubiesen sido realizados a la vista, mientras las ganancias y las pérdidas relativas a esos aumentos afectarán el resultado del ejercicio. Ajuste de esa naturaleza también deberá ser realizado en derechos y obligaciones de corto plazo, cuando hubiera efectos relevantes.

El Estado del Resultado del Ejercicio es un informe contable destinado a evidenciar la composición del resultado ocurrido en un determinado período de operaciones de la entidad. Este estado contable, observado el Principio de Competencia, evidenciará la formación de los varios niveles de resultados mediante la confrontación entre los ingresos y los correspondientes costos y gastos.

El Estado del Resultado del Ejercicio, por lo tanto, es un estado contable que evidencia el resultado económico, esto es, el lucro o perjuicio verificado por la entidad en el desarrollo de sus actividades durante un determinado período que generalmente es igual a un año.

El Estado del Resultado del Ejercicio está compuesto por cuentas de resultado y patrimoniales. Las cuentas de resultado se refieren a todas las cuentas que representan los gastos, los costos e los ingresos, observado el Principio de Competencia, y las cuentas patrimoniales son aquellas representativas de las deducciones y de las participaciones en el resultado.

El Estado del Resultado del Ejercicio debe ser estructurado observándose los mecanismos contenidos en el art. 187, de la Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones. Estos mecanismos del art. 187 establecen informaciones mínimas que debe contener un Estado del Resultado del Ejercicio. De esta forma, se evidenciará el ingreso bruto de las ventas y de los servicios, las deducciones de las ventas y de los servicios, las pérdidas de valor y los impuestos; el ingreso líquido de las ventas y

de los servicios, el costo de las mercaderías y de los servicios y el resultado bruto; los gastos como las ventas, los gastos financieros, resultado financiero, los gastos generales y administrativos, y otros gastos operacionales; el resultado operacional, los otros ingresos y otros gastos; el resultado del ejercicio antes del impuesto sobre la renta y la disposición para el impuesto sobre la renta y la contribución social sobre el lucro; las participaciones de las obligaciones al portador, empleados, administradores y partes beneficiarias, aún en la forma de instrumentos financieros, y de instituciones o fondos de asistencia o previdencia de empleados, que no se caractericen como gasto; o lucro o perjuicio líquido del ejercicio y su monto por acción de capital social.

Las donaciones y subvenciones para inversiones que son valores recibidos, normalmente, de origen del Poder Público, que antes generaba reserva de capital, ahora deben ser contabilizadas como otros ingresos, pasando al Estado del Resultado del Ejercicio. Mientras tanto se debe observar, que solamente serán considerados como ingresos los valores recibidos por donaciones o subvenciones que hubieren sido realizados. La Ley nº 6.404/1976 alterada por la Ley nº 11.638/2007 establece en el art. 195-A, que la asamblea general podrá, por propuesta de los órganos de administración, destinar para la reserva de incentivos fiscales la parte de la ganancia líquida que surja de donaciones o subvenciones gubernamentales para inversiones, que podrá ser excluida de la base de cálculo del dividendo obligatorio.

Las participaciones en el resultado del ejercicio después de las deducciones (disposiciones para el impuesto sobre la renta y contribución social sobre el lucro) serán deducidas de las ganancias conforme determina la Ley nº 6.404/1976, en su art. 190, las participaciones estatutarias de empleados, administradores y partes beneficiarias serán determinadas, sucesivamente y en ese orden, en base a los lucros remanentes después de deducida la participación anteriormente calculada.

El Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados es un informe contable que tiene por finalidad dejar en evidencia el destino del lucro líquido que surge al finalizar cada ejercicio social. Con la alteración sufrida por la Ley nº 11.941/2009, en su art. 178, inciso III, la exclusión de la cuenta lucros o perjuicios acumulados del Patrimonio Líquido, ahora, todo el lucro líquido surgido al final de cada ejercicio social debe ser destinado a la compensación de perjuicios, a la constitución de reservas y a la distribución de dividendos.

El Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados debe ser elaborado para evidenciar el saldo inicial de la cuenta de perjuicios acumulados si hubiere, los ajustes de ejercicios anteriores, las devoluciones de reservas, así como el lucro líquido surgido y su destino. La Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones, en el art. 186, § 1º establece que como ajustes de ejercicios anteriores serán considerados apenas aquellos que surjan por efecto de cambios de criterios contables, o de la rectificación de errores imputables a determinado ejercicio anterior, y que no puedan ser atribuidos a hechos subsecuentes. Ya en el § 2º del mismo artículo el Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados deberá indicar el monto del dividendo por acción del capital social y podrá ser incluido en el Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido, si es elaborada y publicada por la entidad.

El Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido es un informe contable que visa evidenciar las variaciones ocurridas en todas las cuentas que componen el Patrimonio Líquido en un determinado período. La Ley nº 6.404/1976 y sus alteraciones, en el art. 186, § 2º menciona que el Estado de los Lucros o Perjuicios Acumulados podrá ser incluida en el Estado de las Mutaciones del Patrimonio Líquido. En el art. 176, § 1º de la misma Ley establece, que, a los efectos de comparación, es que los estados contables de cada ejercicio deben ser elaborados con la indicación de los valores correspondientes a los estados contables del ejercicio anterior.

La obligatoriedad de elaboración del Estado de los Flujos de Caja es una de las importantes innovaciones introducidas por la Ley nº 11.638/2007. Las alteraciones en la Ley nº 6.404/1976 ocurren principalmente en lo que respecta a las prácticas contables, con el objetivo de crear condiciones para que haya un proceso de convergencia entre los procedimientos de elaboración de los estados contables adoptados en el Brasil y aquellos practicados por el patrón internacional en los principales mercados financieros del mundo.

Se destaca que las grandes entidades nacionales constituidas sobre la forma jurídica de sociedades por acciones, basadas en parámetros internacionales, bajo la orientación de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), ya venían sintiendo la necesidad de la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional desde el inicio de la década de 1990, inclusive venían complementando las informaciones contenidas en los estados contables con un Estado de los Flujos de Caja de las actividades de la entidad. Los criterios adoptados para la elaboración del

Estado de los Flujos de Caja son los establecidos por el *International Accounting Standards Board* (IASB) y por la *International Federation of Accountants* (IFAC).

En Brasil, el Estado de los Flujos de Caja vienen a substituir al Estado de los Orígenes y Aplicaciones de los Recursos, que aunque fuese un estado que traía innumerables informaciones, era de difícil comprensión por parte de la mayoría de los inversores que actuaban en el mercado de capitales, generalmente desprovistos de conocimientos contables. Así, el Estado de los Flujos de Caja, por utilizar un lenguaje y conceptos más simples, surge como instrumento más accesible para la mayoría de los usuarios de los estados contables.

El Estado de los Flujos de Caja es un informe contable que tiene por objetivo evidenciar las transacciones ocurridas en un determinado período y que provocaran modificaciones en el saldo de la cuenta de la caja. Se trata de un estado contable que sintetiza los hechos administrativos que comprenden los flujos de dinero sucedidos durante un determinado período, debidamente registrados a débito (entradas) y a crédito (salidas) de la cuenta caja.

La Ley nº 11.638/2007 que alteró a la Ley nº 6.404/1976 establece en su art. 188 inciso I, que el Estado de los Flujos de Caja deberán indicar como mínimo las alteraciones ocurridas durante el ejercicio, en el saldo de la cuenta caja y equivalente a la caja, separando esas alteraciones en, tres grupos de actividades: operacionales, que comprenden las transacciones que envuelven la consecución del objeto social de la entidad; de inversiones, que comprenden las transacciones realizadas con los activos financieros, las adquisiciones o ventas de participaciones en otras entidades y de activos utilizados en la producción de bienes o en la prestación de servicios ligados al objeto social de la entidad; y de financiamiento que incluyen la captación de recursos de los accionistas y su retorno en forma de lucros o dividendos, la captación de préstamos u otros recursos, su amortización y remuneración.

A los efectos de la elaboración del Estado de los Flujos de Caja, el concepto de caja engloba todas las disponibilidades de la entidad existentes en las cuentas: caja (dinero en poder de la propia entidad), bancos cuenta corriente (dinero de la entidad en poder de instituciones financieras), y aplicaciones financieras de liquidez inmediata (dinero de la entidad invertido en aplicaciones de altísima liquidez). Estas tres cuentas integran el subgrupo disponibilidades del grupo activo circulante del Balance Patrimonial.

Los equivalentes a caja comprenden las cuentas representativas de aplicaciones financieras que posean las mismas características de liquidez y de disponibilidad inmediata. De ese modo, equivalentes a caja alcanzan a todas las inversiones realizadas por la entidad, rescatables en un período de hasta tres meses y que tengan altísima liquidez. Se trata de valores que fueron aplicados en el mercado financiero, cuyas operaciones se caracterizan por su finalidad no especulativa y por la posibilidad de ser rescatadas inmediatamente, en el momento en que la entidad quisiera.

Los usuarios de las informaciones contables deben comprender el Estado de los Flujos de Caja de acuerdo con el origen de todos los recursos financieros que pasaron por la caja de la entidad en un determinado período, así como el destino de los recursos financieros que ingresaron y no permanecieron para componer el saldo de la caja en el final del mismo período. Por este motivo, los tres grupos de actividades informan de manera satisfactoria, los resultados deseados por los usuarios, o sea, que cantidad de los recursos financieros generados se originaron a partir de actividades operacionales, que cantidad de actividades de inversiones y cuanto de actividades de financiamientos. Del mismo modo, que porción de los recursos fue aplicado en las actividades operacionales, cuanto en actividades de inversiones y cuanto en actividades de financiamientos.

El Estado del Valor Adicionado es una de las más importantes innovaciones producto de la Ley nº 11.638/2007, la que alteró a la Ley nº 6.404/1976, en su art. 188, inciso II, y presenta las informaciones mínimas que deben ser incluidas en el Estado del Valor Adicionado. Este estado contable, que surgió en Europa por influencia de Inglaterra, Francia e Alemania, ha sido cada vez más difundida y adoptada por otros países. El conocimiento de la riqueza que será generada y agregada por una entidad a los factores de producción, por tener influencia directa en la formación del Producto Bruto Interno (PBI), ha sido factor decisivo en algunos países emergentes cuando se analiza la posibilidad de autorización de implantación en su territorio de una entidad multinacional. Esa autorización, por lo tanto, queda siempre condicionada a la información de cómo la entidad interesada irá a agregar valores a la economía del país o de la región en la que pretende instalarse. Así, por incentivo de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), desde inicios de la década de 1990, el Estado del Valor Adicionado ya estaba siendo elaborada y divulgada por

las principales sociedades de capital abierto que operan en el mercado financiero brasileiro.

El Estado del Valor Adicionado es un estado contable con informaciones de naturaleza social, diferente de la naturaleza de los demás estados contables exigida por la legislación societaria. El Estado del Valor Adicionado representa un avance para la propia Ciencia Contable, especialmente, porque los indicadores y las informaciones de naturaleza social que ella ofrece alcanzan un universo mayor de usuarios, al evidenciar la riqueza generada por la entidad y la forma como ella fue distribuida entre los empleados (salarios y beneficios), los accionistas (remuneración del capital invertido en forma de intereses y dividendos), los financiadores (pagos de intereses y de costo de los insumos adquiridos de proveedores) y la sociedad (por medio del pago de impuestos al gobierno).

El Estado del Valor Adicionado evidencia también la fracción de riqueza no distribuida. De ese modo, el Estado del Valor Adicionado tiene como objetivo demostrar el origen de la riqueza generada por la entidad y como ella fue distribuida entre los diversos sectores que contribuyeron, directa o indirectamente, para su generación. El valor adicionado que queda demostrado en el Estado del Valor Adicionado corresponde a la diferencia entre el valor de los ingresos de ventas y los costos de los recursos adquiridos de terceros.

A continuación, se hace un análisis de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Para la implementación del proceso de convergencia fue creado por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), con la participación de las siguientes instituciones: Asociación Brasileira de las Compañías Abiertas (ABRASCA), Asociación de los Analistas y Profesionales de Inversiones del Mercado de Capitales (APIMEC), de la Bolsa de Valores, Mercaderías y Futuros (BM&FBOVESPA), Consejo Federal de Contabilidad (CFC), Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IBRACON) y la Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI). Además de esos miembros, participan como convidados, el Banco Central del Brasil (BACEN), la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), la Secretaria de la Receta Federal (SRF) y la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP), y otras entidades y especialistas convidados. El CPC pasó a emitir pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones; considerando que los pronunciamientos técnicos

establecen conceptos doctrinarios, estructura técnica y procedimientos a ser aplicados; las interpretaciones son emitidas para aclarar, de forma más amplia, los pronunciamientos técnicos; las orientaciones poseen carácter transitorio e informativo, destinándose a eliminar dudas sobre la adopción de los pronunciamientos técnicos y/o interpretaciones técnicas.

A partir de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), que son reglamentos que dan origen a las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), basadas en las normas internacionales de la contabilidad y traducidas para un lenguaje adecuado a Brasil. Dentro de las alteraciones conceptuales incluidas en los reglamentos y normas de contabilidad en el Brasil, se analizan las principales alteraciones por medio de los pronunciamientos contables, presentados en el Cuadro 03 de la Metodología (Capítulo 3). Los pronunciamientos contables analizados son los que se juzgan cómo más relevantes en el momento de la elaboración y presentación de los estados contables, de forma que genere informaciones útiles a los usuarios de esas informaciones en sus tomas de decisiones, y que también se presentan cómo relevantes para la enseñanza de la contabilidad, en el Cuadro 03 se presentan en orden numérico y no por orden de importancia.

El CPC 00 trata de la Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero. Con relación al activo el CPC 00 conceptúa que es un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan futuros beneficios económicos para la entidad. Tal potencial puede ser productivo, cuando el recurso fuera parte integrante de las actividades operacionales de la entidad. Puede también tener forma de convertibilidad en caja o equivalente de caja, o puede todavía ser capaz de reducir las salidas de caja, como en el caso de un proceso industrial alternativo que reduzca los costos de producción. Los activos resultan de transacciones pasadas o de otros eventos pasados.

La entidad generalmente emplea sus activos en la producción de bienes o en la prestación de servicios capaces de satisfacer los deseos y las necesidades de los consumidores. Teniendo presente, que esos bienes o servicios pueden satisfacer esos deseos o necesidades, los consumidores se predisponen a pagar por ellos y a

contribuir así con el flujo de caja de la entidad. La caja por si sola rinde servicios para la entidad, visto que ejerce un comando sobre los demás recursos.

También, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, pueden fluir hacia la entidad de diversas maneras. El activo puede ser: usado aisladamente o en conjunto con otros activos en la producción de bienes o en la prestación de servicios a ser vendidos por la entidad; trocado por otros activos; usado para liquidar un pasivo; distribuido a los propietarios de la entidad.

Los activos registrados en el activo fijo, tienen forma física, aunque ella no es esencial para la existencia del activo. Así, las patentes y los derechos de autor son considerados activos, en el caso que de ellos sean esperados beneficios económicos futuros y fluyan hacia la entidad por ella controlados. Los activos que no tienen forma física y son utilizados en el mantenimiento de los negocios de la entidad son denominados activos intangibles y son tratados en el CPC 04 (Activos Intangibles).

Los activos como cuentas a recibir e inmuebles, están asociados a derechos legales, incluyendo el derecho de propiedad. Al determinar la existencia del activo, el derecho de propiedad no es esencial. De este modo, un inmueble objeto de arrendamiento mercantil y que es tratado en el CPC 06 (Operaciones de Arrendamiento Mercantil), será un activo, siempre que la entidad controle los beneficios económicos que son esperados que fluyan de la propiedad. Aunque la capacidad de la entidad para controlar los beneficios económicos normalmente resulte de la existencia de derechos legales, el elemento puede satisfacer la conceptualización de activo mismo cuando no hubiere un control legal.

En relación al pasivo el CPC 00 expresa que es una obligación presente de la entidad, derivada de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte de la salida de recursos de la entidad capaces de generar beneficios económicos. Una obligación es un deber o responsabilidad de actuar o de desempeñar una determinada tarea de cierta forma. Las obligaciones pueden ser legalmente exigibles como consecuencia del contrato o de exigencias estatutarias. Del mismo modo, surgen obligaciones de las prácticas usuales de los negocios, de usos y costumbres y el deseo de mantener buenas relaciones comerciales o actuar de manera equitativa. De ese modo la entidad que decida por cuestión de política mercadológica o de imagen, rectificar defectos en sus productos, aun cuando tales defectos hayan sido puestos en evidencia después de la expiración del período de

garantía, los valores que se espera gastar con los productos ya vendidos constituyen pasivos. Los pasivos resultan de transacciones pasadas u otros eventos pasados.

La obligación normalmente surge cuando un activo es entregado o la entidad ingresa en acuerdo irrevocable para adquirir el activo. En este último caso, la naturaleza irrevocable del acuerdo significa que las consecuencias económicas de dejar de cumplir la obligación, en función de la existencia de penalidad contractual significativa, dejan a la entidad con poca libertad para evitar el desembolso de recursos en favor de la otra parte.

La liquidación de una obligación presente generalmente implica la utilización, por parte de la entidad, de recursos incorporados de beneficios económicos a fin de satisfacer la demanda de la otra parte. La liquidación de una obligación presente puede ocurrir de diversas maneras, por medio de: pagos en caja; transferencias de otros activos; prestación de servicios; sustitución de una obligación por otra; conversión de la obligación en un elemento del Patrimonio Líquido de la entidad. La obligación puede también ser extinguida por otros medios, tales como por la renuncia del acreedor o por la pérdida de sus derechos.

También constituyen obligaciones las provisiones, en el caso de que la previsión envuelva una obligación presente y satisfaga los demás criterios de su conceptualización, ella es un pasivo, aunque su monto tenga que ser estimado. En estas se incluyen las provisiones para pagos a ser realizados para satisfacer acuerdos con garantías en vigor, asunto tratado en el CPC 25 (Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes), y provisiones para atender las obligaciones de beneficios a empleados, tratado en el CPC 33 (Beneficios a Empleados).

En relación al Patrimonio Líquido, el CPC 00 describe que significa el valor residual entre el activo y el pasivo. El valor por el cual el Patrimonio Líquido es presentado en el Balance Patrimonial depende de la medida de los activos y pasivos. Normalmente el valor agregado del Patrimonio Líquido solamente por coincidencia corresponde al valor de mercado agregado de las acciones de la sociedad (entidad) o de la suma que podría ser obtenida por la venta de sus activos líquidos, elemento por elemento o de la entidad como un todo, tomando por base la premisa de la continuidad.

En las sociedades por acciones, recursos aportados por los socios, reservas resultantes de retenciones de lucros y reservas representando ajustes para mantenimiento del capital, pueden ser denominadas separadamente en el

Patrimonio Líquido. Tales clasificaciones pueden ser relevantes para la toma de decisiones de los usuarios de los estados contables cuando indiquen restricciones legales o de otra naturaleza sobre la capacidad que la entidad tiene de distribuir o aplicar de otra forma sus recursos patrimoniales. Pueden también reflejar el hecho de que determinadas partes con derechos de propiedad sobre la entidad tienen derechos diferentes con relación a la recepción de dividendos o al reembolso de capital.

En el caso de constitución de reservas, esto es exigido por el estatuto o por ley para dar a la entidad y a sus acreedores un margen mayor de protección contra los efectos de las pérdidas. Otras reservas pueden ser constituidas atendiendo a las leyes que conceden exenciones o reducciones de los impuestos a pagar cuando son realizadas transferencias para tales reservas. La existencia y el tamaño de tales reservas legales, estatutarias y fiscales representan informaciones que pueden ser importantes para la toma de decisiones de los usuarios de las informaciones contables. Las transferencias para tales reservas son apropiaciones de lucros acumulados, por lo tanto, no constituyen gastos.

En relación a los ingresos el CPC 00 describe, que el término alcanza tanto a ingresos propiamente dichos como ganancias. El ingreso surge como consecuencia de las actividades usuales de la entidad y puede ser designada por una variedad de nombres, tales como, ventas, honorarios, intereses, dividendos, *royalties*, alquileres. Las ganancias representan otros elementos que se encuadran en el concepto de ingresos y pueden o no surgir durante el curso de las actividades usuales de la entidad, representando aumentos en los beneficios económicos y como tales, no difieren, en naturaleza, de los ingresos, incluyen aquellos que resultan de la venta de activos no circulantes.

En el concepto de ingresos también se incluyen ganancias no realizadas, las que resultan de la revaluación de títulos mobiliarios negociables y los que resultan de aumentos en el valor contable de activos a largo plazo. Cuando esas ganancias son reconocidas en el estado del resultado del ejercicio, ellas son usualmente presentadas separadamente, porque su divulgación es de gran utilidad para la toma de decisiones económicas.

Varios activos pueden ser recibidos o aumentados por medio del ingreso. De este modo el ingreso también puede resultar de la liquidación de pasivos.

En relación a los gastos el CPC 00 expresa que éstos abarcan tanto las pérdidas como los gastos propiamente dichos que surgen en el transcurso de las actividades usuales de la entidad. Los gastos que surgen durante las actividades usuales de la entidad incluyen el costo de las ventas, y los gastos de la actividad desarrollada. Generalmente, toman la forma de desembolso o reducción de activos como caja y equivalentes a caja, stocks y activo fijo. Las pérdidas representan otros elementos que se encuadran en el concepto de gastos y pueden o no surgir durante el curso de las actividades usuales de la entidad, representando disminución de los beneficios económicos y como tales, no difieren, en naturaleza, de los demás gastos, incluyendo los siniestros como incendios e inundaciones, así como las que surgen de la venta de activos no circulantes.

En este concepto de gastos también se incluyen las pérdidas no realizadas, las que surgen a raíz de los aumentos en el tipo de cambio de moneda extranjera con relación a los préstamos y financiamientos de la entidad a pagar en tal moneda.

Cuando las pérdidas son reconocidas en el estado del resultado del ejercicio, ellas son generalmente demostradas separadamente, pues su divulgación es útil para la toma de decisiones económicas.

El CPC 04 trata del Activo Intangible que es un activo no monetario identificable sin consistencia física. Un activo no monetario es aquel que no está representando ni por dinero ni por derechos a ser recibidos en dinero. Activos sin consistencia física son bienes incorpóreos. Así la adquisición, el desarrollo, el mantenimiento o el perfeccionamiento del conocimiento científico, técnico y de mercado, diseño e implementación de nuevos procesos o sistemas, licencias, propiedad intelectual, nombre, reputación, imagen y marcas registradas pueden generar beneficios económicos futuros. La entidad controla esos beneficios si el conocimiento fuera protegido por derechos legales o contractuales, y un activo intangible.

Los gastos para adquisición o producción de softwares son activados como intangibles cuando se trata de programas que tienen vida propia, pueden ser transferidos de equipos o hasta para otras entidades. Los softwares que son incorporados a máquinas, equipamientos, vehículos, edificios, y que no pueden ser transferidos o vendidos individualmente, ven sus costos adicionados al activo. A pesar de poder generar un activo con substancia física, como un prototipo, o poder estar contenidos en elementos que poseen substancia física, como un disco, en el

caso del software, o una documentación jurídica, en el caso de una licencia o patente, el elemento físico del activo es secundario en relación al conocimiento incorporado, que pasa a ser el componente intangible.

Un activo intangible debe ser reconocido en el Balance Patrimonial si, además de atender el concepto de activo, el mismo tuviera un costo o valor que pudiera ser medido de forma confiable y fuera identificable. Un activo es identificable si fuera separable, o sea, que pueda ser vendido, transferido, licenciado, alquilado o cambiado, o cuando resultara de derechos contractuales u otros derechos legales. En el caso de un elemento que no atienda el concepto de activo intangible, el costo que ocasiona su adquisición o generación interna debe ser reconocido como gasto.

Un activo intangible debe estar vinculado inicialmente al costo. Normalmente el precio que la entidad paga para adquirir un activo intangible repercute sobre la expectativa creada en relación a los beneficios económicos futuros esperados del activo, aunque exista la inseguridad con respecto a la época y el valor de esos beneficios. Además de esto, el costo de un activo intangible adquirido por separado puede normalmente ser medido con seguridad.

Debe incluir en su precio de adquisición, lo acrecentado por impuestos no recuperables sobre la compra, después de deducidos todos los descuentos y rebajas y adicionado a cualquiera de los costos directamente atribuibles a la preparación del activo para la finalidad propuesta.

El reconocimiento de los costos en el valor contable del activo intangible termina cuando ese activo se encuentra en las condiciones operacionales pretendidas por la administración. Por lo tanto, los costos implicados en el uso o en la transferencia o reinstalación del activo intangible no son incluidos en su valor contable.

Si el plazo de pago del activo intangible excede los plazos normales de crédito, su costo será el equivalente al precio contado. La diferencia entre ese valor y el total de los pagos, o sea, traer a valor presente debe ser reconocida como gasto con intereses, apropiado para un régimen de competencia. El ajuste a valor presente significa efectuar el ajuste para demostrar el valor actual de un flujo de caja futuro, tratado en el CPC 12 (Ajuste a Valor Presente).

El activo intangible generado internamente puede, en algunos casos, ser reconocido por el costo. Para evaluar si un activo intangible generado internamente puede ser reconocido, es necesario identificar si, realmente existe un activo

identificable que genere beneficios económicos futuros esperados y determinar con seguridad el costo del activo. El costo del activo intangible generado internamente se restringe a la suma de los gastos implicados a partir de la fecha en que el mismo atienda los criterios de reconocimiento.

Este costo generado internamente incluye todos los costos necesarios a la creación, producción y preparación de ese activo para ser capaz de funcionar de la forma pretendida por la administración, tales como costos de: materiales y servicios; beneficios a empleados; tasas de registro de derecho legal; y amortización de patentes y licencias.

Además de eso, debe demostrar la intención de concluir el activo intangible y de usarlo o venderlo, demostrar la disponibilidad de recursos para concluir su desarrollo, viabilidad técnica, capacidad para usar o vender el activo intangible y capacidad de medir los gastos con seguridad durante su desarrollo.

Los activos intangibles precisan ser amortizados conforme su vida útil. La vida útil del mismo puede ser definida o indefinida. Un activo intangible tiene vida útil indefinida cuando, en base al análisis de datos de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible para el período durante el cual el activo deberá generar flujos de caja líquidos positivos para la entidad. Vida útil indefinida no significa vida útil infinita. Al estimar la duración de la vida útil de un bien, se debe siempre admitir cierto nivel de gastos en mantenimiento. En el entendido de que la vida útil del activo intangible es indefinida, esta, no debe estar fundamentada en una previsión de gastos futuros excesivos.

Un activo intangible con vida útil indefinida no debe ser amortizado, mientras que un activo intangible con vida útil definida debe ser amortizado. La vida útil puede ser definida en términos de períodos de tiempo, o de volumen de producción, o de unidades semejantes. Pueden existir, tanto factores económicos como legales influenciando la vida útil del activo intangible. Los factores económicos determinan el período durante el cual la entidad recibirá beneficios económicos futuros, mientras que los factores legales pueden restringir el período durante el cual la entidad controla el acceso a esos beneficios. La vida útil a ser considerada debe ser el menor de los períodos determinados por esos factores.

Considerando históricamente las rápidas alteraciones de la tecnología, los softwares y muchos otros activos intangibles, se ve que los mismos son susceptibles a la obsolescencia tecnológica. Por lo tanto, es probable que su vida útil sea muy

corta. La pérdida de valor de los activos debe ser testada anualmente, o siempre que existan indicios de que el activo intangible pueda haber perdido valor, comparando su valor recuperable con su valor contable. El valor recuperable de un activo o de una unidad generadora de caja es el mayor monto entre el valor justo líquido de costo de venta y de su valor en uso, tratado en la CPC 01 (Reducción al Valor Recuperable de Activos).

La amortización es la asignación sistemática del valor amortizable del activo intangible a lo largo de su vida útil estimada. Valor amortizable es el costo de un activo, menos su valor residual. La amortización debe ser iniciada a partir del momento en que el activo se encuentre disponible para su uso. La amortización cesa en la fecha en que el activo es clasificado como puesto para la venta o en la fecha en que es dado de baja, o lo que ocurra primero. Pueden ser utilizados varios métodos de amortización para atribuir de forma sistemática el valor amortizable de un activo a lo largo de su vida útil. Entre estos métodos se incluyen, el método lineal, el método de los saldos decrecientes y el método de unidades producidas.

La selección del método debe obedecer al patrón de consumo de los beneficios económicos futuros esperados, incorporados al activo, y aplicado consistentemente entre períodos, a no ser que exista alteración en ese patrón. El período y el método de amortización del activo intangible con vida útil definida deben ser revisados por lo menos al final de cada ejercicio.

El costo de amortización para cada período debe ser reconocido en el resultado del ejercicio. La amortización del activo intangible con vida útil definida no cesa cuando él deja de ser utilizado, a no ser que sea completamente amortizado o clasificado como mantenido para la venta. El activo intangible debe ser dado de baja en el momento de su enajenación o cuando no existan más expectativas de beneficios económicos futuros con su utilización o enajenación.

El valor de amortización del activo intangible, con vida útil definida, es determinado después de la deducción de su valor residual. La estimativa del valor residual se basa en el valor recuperable por la venta, tomando como referencia los precios en vigor a la fecha de la estimativa para la venta del activo similar, que haya alcanzado el fin de su vida útil y que haya sido operado en las condiciones semejantes a aquellas en el que el activo sea utilizado.

Un valor residual diferente de cero implica que la entidad espera la enajenación del activo intangible antes del final de su vida económica. Si el valor

residual fuera igual o superior al valor contable, el costo de amortización del activo intangible será cero. Se presume que el valor residual del activo intangible con vida útil definida es cero, a no ser que haya compromisos de terceros para comprar el activo al final de su vida útil o exista mercado activo para él. En ese caso el valor residual puede ser determinado en relación a ese mercado y es probable que ese mercado continúe existiendo al final de la vida útil del activo.

El CPC 16 trata de Stocks (bienes de cambio), y describe que stocks son activos mantenidos para la venta durante el curso normal de los negocios, en proceso de venta, o en la forma de materiales y suministros a ser consumidos o transformados en el proceso de producción o en la prestación de servicios. También, describe que los stocks, comprenden bienes adquiridos y destinados para la venta, incluyendo, mercaderías compradas por un abastecedor, terrenos y otros inmuebles para la reventa. Los stocks también comprenden productos terminados y productos en proceso de producción por las entidades e incluyen materias primas y materiales aguardando por su utilización en el proceso de producción, tales como: componentes, embalajes y material de consumo. En el caso de un prestador de servicios, los bienes de cambio deben incluir los costos del servicio, para el cual la entidad todavía no haya previsto los dineros.

El valor de costo del stock debe incluir todos los costos de adquisición y de transformación, así como otros costos implicados para colocar al stock en la condición y localización actual. Además, aclara, que el costo de adquisición de los bienes de cambio, comprende el precio de compra, los impuestos de importación y otros tributos, excepto los recuperables junto al fisco. También comprende los costos de transportes, seguro, manejo y otros directamente atribuibles a la adquisición de productos acabados, materiales y servicios.

Los descuentos comerciales, rebajas y otros elementos semejantes deben ser deducidos de la determinación de costo de adquisición. Los costos de transformación de los stocks incluyen los costos directamente relacionados con las unidades producidas o como las líneas de producción, como puede ser el caso de la mano de obra directa. También incluyen la asignación sistemática de costos indirectos de producción, fijos y variables, que sean utilizados para transformar los materiales en producción acabados. Los costos indirectos de producción fijos, son aquellos que permanecen constantes independientemente del volumen de la producción, tales como la depreciación y el mantenimiento de edificios e

instalaciones de la fábrica, máquinas y equipamientos y los costos de administración de la fábrica. Los costos indirectos de producción variables son aquellos que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como materiales indirectos y mano de obra indirecta.

Con respecto a los criterios de valoración del stock describe que el costo de los stocks de elementos que no son normalmente intercambiables y de bienes o servicios producidos y segregados para proyectos específicos debe ser atribuido por el uso de la identificación específica de sus costos individuales. La identificación específica del costo significa que se atribuyen costos específicos a elementos identificados del stock.

Este es el tratamiento apropiado para los elementos que sean segregados para un proyecto específico, independiente de que ellos hayan sido comprados o producidos. Por eso, cuando hay grandes cantidades de elementos en stock que sean generalmente intercambiables, la identificación específica de costos no es apropiada. En tales circunstancias, un criterio de valoración de los elementos que permanecen en los stocks debe ser usado.

El costo de los stocks, que no sean los tratados en los casos específicos, debe ser atribuido por el uso del criterio Primero en Entrar, Primero en Salir (PEPS) o por el criterio de Costo Medio Ponderado (CMP). La entidad debe usar el mismo criterio de costeo para todos los stocks que tengan naturaleza y usos semejantes para ella. Para los stocks que tengan otra naturaleza o uso, pueden justificarse diferentes criterios de valoración.

Los stocks deben ser medidos por el valor de costo o por el valor líquido realizable, de los dos el menor. El valor líquido realizable es el precio de venta estimado durante el curso normal de los negocios, deducido de los costos estimados para su conclusión y de los gastos estimados necesarios para concretar su venta. Los stocks deben ser generalmente deducidos para su líquido realizable elemento por elemento.

El CPC 17 trata acerca del Contrato de Construcción que es un contrato específicamente negociado para la construcción del activo, e incluyen: prestación de servicios relacionados con la construcción del activo; y destrucción o restauración de activos y de recuperación ambiental después de la demolición o retirada de activos. El contrato de construcción puede ser negociado para la elaboración de un activo

único, tal como un puente, un edificio, un embalse o represa, un oleoducto, una carretera, un navío o un túnel.

El importe del contrato es medido por el valor justo de la retribución recibida o a recibir. Los registros en la contabilidad por el valor justo es una alteración significativa, ya que los registros contables eran, anteriormente, realizados por el valor histórico. El valor justo es el precio que sería recibido por la venta de un activo o que sería pagado por la transferencia de un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de su medición, tratados en el CPC 01 (Reducción al Valor Recuperable de Activos) y en el CPC 46 (Medida del Valor Justo). La medición del importe del contrato puede ser afectada por incertezas que dependen del desenlace de acontecimientos futuros.

Es necesario tener sistemas financieros y contables confiables y firmar un contrato que establezca los derechos y deberes de cada una de las partes, la remuneración a ser pagada y la forma y los términos de la liquidación.

Las estimativas necesitan muchas veces ser revistas en la medida en que los acontecimientos ocurran y las incertezas se resuelvan. Cuando fuera necesario, la entidad puede revisar las estimativas del importe y costos del contrato, en la medida que el trabajo progresa. Los efectos de alteración en la estimativa del importe, de los costos o de la conclusión o fin del contrato son contabilizados como alteraciones en la estimativa contable. El efecto de cambios en la estimativa contable debe ser reconocido en los resultados de los períodos afectados por el cambio, a no ser que se relacione con algún elemento del Balance Patrimonial, es entonces que debe ser reconocido por el ajuste del correspondiente elemento en el período del cambio.

De esta forma, el monto del contrato puede aumentar o disminuir de un período a otro. El importe o monto del contrato puede disminuir como consecuencia de penalidades o multas relativas a atrasos en el contrato y puede aumentar como consecuencia de cláusulas preestablecidas, de aumento de costos. El contratante y el contratado pueden acordar variaciones, reivindicaciones o incentivos que aumenten o disminuyan el importe del contrato. Las variaciones, reivindicaciones y los incentivos solamente pueden ser reconocidos como monto del contrato si ese importe pudiere ser confiablemente medido y cuando fuere probable que el cliente apruebe el valor cobrado. En el caso de los incentivos, esto ocurre si el contrato

estuviera de tal forma adelantado que sea probable que los niveles de ejecución especificados sean alcanzados.

Los costos atribuibles son aquellos que, en los términos del contrato, sean directamente debitados al cliente. Son todos los costos que se relacionan al trabajo y que se generan desde la fecha de la firma hasta la fecha de fin de contrato, e incluyen: mano de obra; materiales; depreciación de activos fijos utilizados; costos para llevar o retirar del local los activos fijos y los materiales necesarios; alquiler de instalaciones y equipamientos; concepción y asistencia técnica; costos de garantía; y reclamos de terceros.

Los costos debitados al contratante, siempre que estén especificados contractualmente, pueden incluir algunos gastos generales de naturaleza administrativa y de desarrollo. Los gastos generales de construcción incluyen costos administrativos referentes a la preparación de salarios del personal afectado a la construcción. Los costos de préstamos atribuibles a la actividad de los contratos en general pueden ser afectados a uno o más contratos de construcción. Tales costos son rateados usando consistentemente métodos sistemáticos y racionales.

El CPC 18 trata de Inversión en Coligada, en Controlada y en Emprendimiento Controlado en Conjunto y describe que los procedimientos de evaluación de esas inversiones son evaluados por el método de equivalencia patrimonial. Las inversiones evaluadas por el método de equivalencia patrimonial son divididas en tres clasificaciones: inversiones en controladas; inversiones en coligadas; inversiones en entidades controladas en conjunto. La controladora es una entidad que controla una o más controladas. La controlada es una entidad que es controlada por otra entidad.

Las acciones del capital social de una sociedad (entidad) son divididas en acciones ordinarias y acciones preferenciales. Las acciones ordinarias son las que dan derecho a votos en las decisiones sobre la sociedad (entidad). Se presume que el inversor tiene el control de una entidad cuando tiene más del cincuenta por ciento de las acciones ordinarias. Pero, existen situaciones en que el inversor tiene el control, aun teniendo menos del cincuenta por ciento de las acciones ordinarias de la sociedad (entidad). Estas situaciones están establecidas en el CPC 36 (Estados Contables Consolidados), la que explica que un inversor controla a la sociedad en la cual invirtió si aquél poseyera todos estos atributos: poder sobre esa sociedad; exposición a, derechos sobre, retornos variables que surgen de su participación en

dicha sociedad; capacidad de utilizar su poder sobre la misma para afectar el valor de sus retornos.

La inversión en coligada es evaluada por el método de equivalencia patrimonial, tanto en los estados contables individuales como en los estados contables consolidados.

La coligada es la entidad sobre la que el inversor tiene influencia significativa. La influencia significativa es el poder de participar de las decisiones sobre las políticas financieras y operacionales de una sociedad en la que se invierte, pero sin que exista el control individual o conjunto de esas políticas.

El CPC 18 describe que si el inversor mantiene directa o indirectamente (por medio de controladas), veinte por ciento o más del poder de voto en dicha sociedad, se presume que él, tiene influencia significativa, a menos que se pueda demostrar claramente lo contrario. Por otro lado, si el inversor es poseedor, directa o indirectamente (por medio de controladas), menos del veinte por ciento del poder de voto en la sociedad en la cual invirtió, se presume que él, no tiene influencia significativa, a menos que esa influencia pueda ser claramente demostrada. La propiedad substancial o mayoritaria de esta sociedad por otro inversor no impide necesariamente que un inversor tenga influencia significativa sobre ella.

Además, el CPC 18 expresa que la existencia de influencia significativa por parte del inversor generalmente es evidenciada por una o más de estas formas: representación en el consejo de administración o en la dirección de la sociedad sobre la que se invierte; participación en los procesos de elaboración de políticas, inclusive en las decisiones sobre dividendos y otras distribuciones; operaciones materiales entre el inversor y la sociedad en la que se invierte; intercambio entre directores o gerentes; provisión de informaciones técnicas esenciales.

En relación a las normas contables relativas a la entidad controlada en conjunto, las mismas están establecidas en el CPC 19 (Negocios en Conjunto).

El CPC 18 describe que la inversión en la entidad controlada en conjunto es evaluada por el método de equivalencia patrimonial, tanto en los estados contables individuales como en los estados contables consolidados, y tienen como principal característica que la entidad es controlada por dos o más inversores, y ninguno de los inversores puede tomar individualmente decisión sobre las actividades relevantes de la entidad.

Una entidad es controlada en conjunto (*joint venture*) cuando las partes (inversores) detentan el control conjunto y tienen derechos sobre los activos líquidos del negocio en conjunto. El negocio en conjunto es un acuerdo según el cual dos o más partes tienen el control conjunto. El control conjunto es la forma de compartir, si está contractualmente convenido, el control del negocio. Esto se da solamente cuando las decisiones sobre las actividades relevantes exigen el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

El CPC 25 trata de Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes y describe que esas contingencias generalmente envuelven asuntos tributarios, laborales y civiles. Las provisiones para riesgos están relacionadas con contingencias pasivas. Las contingencias son inseguridades existentes en el momento de la elaboración de los estados contables, relacionados con eventos futuros que podrán o no suceder. De la resolución final de las contingencias podrá resultar una ganancia (contingencia activa) o pérdida (contingencia pasiva) para la entidad.

La entidad debe registrar en su pasivo una previsión para riesgos, la cual debe ser reconocida cuando: la entidad tiene una obligación presente (legal o no formalizada) como resultado de un evento pasado; cuando sea probable que haya una salida de recursos que incorpore beneficios económicos para liquidar la obligación y cuando pueda ser realizada una estimativa confiable del valor de la obligación. Si esas condiciones no fueran satisfechas, ninguna previsión debe ser reconocida.

Una obligación legal es una obligación que deriva de: un contrato (por medio de términos explícitos o implícitos); una legislación; u otra acción de la ley. Una obligación informal es una obligación que surge de las actividades de la entidad en las que: de acuerdo al patrón establecido en prácticas pasadas, en políticas públicas o en la declaración actual suficientemente específica, la entidad haya expresado a las otras partes que aceptará ciertas responsabilidades y en consecuencia, creará una expectativa válida para las otras partes, de que comprará con esas responsabilidades.

Una de las exigencias para el registro del pasivo es, que sea probable la necesidad de salida de recursos de la entidad para liquidar el proceso (obligación). El cumplimiento de esa exigencia requiere de un alto grado de juzgamiento de la administración en conjunto con sus consultores jurídicos.

La entidad solamente reconoce una ganancia relacionada con un proceso cuando la ganancia es prácticamente cierta, o sea, la entidad ganó en el proceso, no cabiendo por la otra parte cualquier tipo recurso en la esfera judicial.

Los activos contingentes no son reconocidos en los estados contables, ya que, puede tratarse de un resultado que nunca va a ser realizado. Por eso, cuando la realización de la ganancia es prácticamente cierta, el activo relacionado no es un activo contingente y su reconocimiento es adecuado.

Los activos contingentes, con ganancias clasificadas como probables (no prácticamente ciertos), no son contabilizados, pero son divulgados en notas explicativas en los estados contables. Los activos contingentes, con ganancias clasificadas como posibles o remotas (no prácticamente ciertas y ni siquiera probables), no son contabilizados, y no son divulgados en notas explicativas en los estados contables.

El CPC 26 trata de la Presentación de los Estados Contables y describe la forma para la presentación de los estados contables, para asegurar la comparabilidad tanto con los estados contables de períodos anteriores de la misma entidad como con los estados contables de otras entidades. Así, este pronunciamiento contable establece procedimientos generales para la presentación de los estados contables, directrices para su estructura y los requisitos mínimos para su contenido.

El conjunto completo de los estados contables incluye: balance patrimonial; estado del resultado del ejercicio; estado de los lucros o perjuicios acumulados o estado de las mutaciones del patrimonio líquido; estado de los flujos de caja; notas explicativas, conteniendo un resumen de las políticas contables significativas y otras informaciones esclarecedoras; informaciones comparativas con el período anterior; Balance Patrimonial de inicio del período más antiguo, comparativamente presentado, cuando la entidad aplique una política contable retrospectiva o proceder a la representación retrospectiva de elementos de los estados contables, o cuando proceda a la reclasificación de elementos de sus estados contables; estado del valor adicionado, tratado en el CPC 09 (Estado del Valor Adicionado), si es exigido legalmente o por algún órgano regulador o si es presentado voluntariamente.

La entidad puede usar otros títulos en los estados contables en vez de aquellos usados en este pronunciamiento contable, mientras que no contraríe la legislación societaria brasilera vigente. La entidad debe presentar con igualdad de

importancia todos los estados contables que formen parte del conjunto completo de estados contables.

Muchas entidades presentan informes que no forman parte del conjunto de los estados contables, como comentarios de la administración que describen y explican las características principales del desempeño y de la posición financiera y patrimonial de la entidad y las principales incertezas a las cuales está sujeta. Ese informe puede incluir el análisis: de los principales factores e influencias que determinan el desempeño, incluyendo alteraciones en el ambiente en que la entidad actúa, la respuesta de la entidad a esas alteraciones y sus efectos y la política de inversiones de la entidad para mantener y mejorar el desempeño, incluyendo su política de dividendos; de las fuentes de financiamiento de la entidad y de la respectiva relación pretendida entre pasivos y el Patrimonio Líquido; y de los recursos de la entidad no reconocidos en los estados contables de acuerdo con los pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC).

Muchas entidades presentan también informes que no forman parte del conjunto de los estados contables, tales como informes ambientales y sociales, sobre todo en los sectores en que los factores ambientales y sociales sean significativos y cuando los empleados son considerados un importante grupo de usuarios. Los informes y estados contables presentados que no forman parte del conjunto de los estados contables no serán alcanzados por los pronunciamientos contables emitidos por el CPC.

La entidad cuyos estados contables estén en conformidad con los pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) debe declarar de forma explícita y sin reservas esa conformidad en las notas explicativas. La entidad no debe afirmar que sus estados contables están de acuerdo como esos pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones del CPC a menos que cumpla con todos sus requisitos.

La entidad no puede rectificar políticas contables inadecuadas por medio de la divulgación de las políticas contables utilizadas o por medio de notas explicativas o cualquier otra divulgación explicativa, estas situaciones son tratadas en el CPC 23 (Políticas Contables, Cambios de Valoración y Rectificación del Error).

En relación a la discontinuidad de actividades el pronunciamiento contable describe que cuando de la elaboración de los estados contables, la administración debe realizar la evaluación de la capacidad de la entidad para continuar en operaciones en un futuro previsible. Los estados contables deben ser elaborados presuponiendo la continuidad, a menos que la administración tenga intención de liquidar la entidad o cesar sus negocios, o que no posea una alternativa realista sino la discontinuidad de sus actividades. Cuando la administración tuviera conciencia, al hacer su evaluación, de incertezas relevantes relacionadas con eventos o condiciones que puedan traer dudas significativas acerca de la capacidad de la entidad continuar en operaciones en un futuro previsible, esas inseguridades deben ser divulgadas. Cuando los estados contables no fueran elaborados presuponiendo la continuidad, ese hecho debe ser divulgado, juntamente con las bases sobre las cuales los estados contables fueron elaborados y la razón por la cual no se presupone la continuidad de la entidad.

Al evaluar si la presunción de la continuidad es apropiada, la administración debe tomar en consideración toda la información disponible sobre el futuro, que es el período mínimo, pero no limitado a ese período, de doce meses a partir de la fecha del Balance Patrimonial. El grado de consideración depende de los hechos de cada caso. Cuando la entidad tuviera un histórico de operaciones lucrativas y de pronto acceso a recursos financieros, la conclusión acerca de la adecuación de la presunción de la continuidad puede ser alcanzada sin un análisis pormenorizado. En otros casos, la administración puede necesitar de un análisis de un vasto conjunto de factores relacionados con la rentabilidad comparable y esperada, cronogramas de liquidación de deudas y potenciales fuentes alternativas de financiamientos para que pueda soportar la conclusión de que la presunción de continuidad en un futuro previsible es adecuada para esa entidad.

Los puntos relevantes de este análisis sobre la discontinuidad de actividades son, que al final de cada ejercicio social, la administración debe evaluar la capacidad de la entidad de continuar operando, con un horizonte de doce meses a partir de la fecha del Balance Patrimonial. En caso de que la administración concluya que la entidad no continuará operando, los estados contables deben ser elaborados basados en la discontinuidad de negocios, y esa base deberá ser divulgada en nota explicativa, así como los motivos que llevaron a la administración a esa conclusión.

En relación a los elementos que componen los estados contables, el pronunciamiento contable describe que la entidad debe informar separadamente los activos y los pasivos, el Patrimonio Líquido, los ingresos y los gastos. La compensación de esos elementos en el Balance Patrimonial o en el estado de resultado del ejercicio, excepto cuando refleje la esencia de la transacción u otro evento que perjudique la capacidad de los usuarios de las informaciones contables a comprender las transacciones, otros eventos y condiciones que hayan ocurrido y de evaluar los futuros flujos de caja de la entidad. La medición de activos líquidos de provisiones relacionados, como provisiones de obsolescencia en los activos fijos o provisiones de crédito de liquidación dudosa en los clientes, no es considerada una compensación.

La presentación de operaciones de venta del activo no circulante en el estado del resultado del ejercicio es tratado en el CPC 30 (Ingresos), el que describe lo que son ingresos y requiere que estos sean medidos por el valor justo del monto recibido o a recibir, teniendo en consideración la cuantía de cualquier descuento comercial y abatimientos del volumen concedido por la entidad. La entidad desarrolla, en el transcurso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan propiamente ingresos, pero que inciden en las actividades principales generadoras de ingresos. Los resultados de tales transacciones deben ser presentadas, cuando esta presentación refleje la esencia de la transacción u otro evento, compensándose cualquier ingreso con los gastos relacionados, resultantes de la misma transacción. En este caso las ganancias y pérdidas en la cesión de activos no circulantes, incluyendo inversiones y activos operacionales, deben ser presentadas de forma líquida, deduciéndose sus valores contables de los valores recibidos por la cesión y reconociéndose los gastos de ventas relacionadas.

En relación a las informaciones comparativas el CPC 26 describe que la entidad debe, al divulgar esas informaciones, presentar como mínimo dos Balances Patrimoniales y dos de cada uno de los demás estados contables, así como las respectivas notas explicativas. De este modo, los estados contables se vuelven más comprensibles por la presentación de información en millares o millones de unidades de la moneda de presentación. Este procedimiento es aceptable siempre que el nivel de redondeo en la presentación sea divulgado y no sea omitida información material.

En relación a la clasificación entre pasivo circulante y no circulante, el CPC 26 expresa que el pasivo debe ser clasificado como circulante cuando satisface

cualquiera de los siguientes criterios: se espera que sea liquidado durante el ciclo operacional normal de la entidad; está mantenido esencialmente con la finalidad de ser negociado; debe ser liquidado en el período de hasta doce meses después de la fecha del Balance Patrimonial; o la entidad no tiene derecho de diferir la liquidación del pasivo durante por lo menos doce meses después de la fecha del Balance Patrimonial. Los términos de un pasivo que pueden, por opción de la contraparte, resultar en su liquidación por medio de la emisión de instrumentos patrimoniales no deben afectar su clasificación. Todos los otros pasivos deben ser clasificados como no circulantes.

En el caso de pasivo refinanciado, el CPC 26 determina que la entidad debe clasificar sus pasivos financieros como circulantes cuando su liquidación estuviera prevista para un período de hasta doce meses después de la fecha del Balance Patrimonial, a pesar de que el plazo original para su liquidación haya sido por un período superior a los doce meses y un acuerdo de refinanciamiento, o de reescalonamiento de pago a largo plazo sea completado después de la fecha del Balance Patrimonial y antes de que los estados contables sean autorizados para su publicación.

En cuanto al pasivo con opción de prórroga por el deudor, el pronunciamiento contable describe que si la entidad tuviera la expectativa, y tuviera poder de decisión, para refinanciar o substituir una obligación por lo menos doce meses después de la fecha del Balance Patrimonial según el dispositivo contractual del préstamo existente, debe clasificar la obligación como no circulante, a pesar que de la otra forma fuese adeudada dentro de período más corto. Con todo, cuando el refinanciamiento o la substitución de la obligación no dependieran solamente de la entidad, si no hubiera un acuerdo de refinanciamiento, el simple potencial de refinanciamiento no es considerado suficiente para su clasificación como no circulante y por lo tanto, la obligación es clasificada como circulante.

En relación al Estado del Valor Adicionado (EVA) como no existe previsión en las normas internacionales de la contabilidad el CPC 26 tampoco determina exigencias, pero menciona que si es exigido legalmente, o por algún órgano regulador de la Contabilidad, o también si la exigencia es presentada de forma voluntaria, debe ser presentado de acuerdo con las exigencias del CPC 09 (Estado del Valor Adicionado). Cabe resaltar que la Ley nº 6.404/1976, en el art. 176, inciso

V, determina la exigencia de la presentación de Estado del Valor Adicionado (EVA) si la entidad fuera una sociedad de acciones de capital abierto.

El CPC 27 trata del Activo Fijo (bienes de uso) que corresponde a los bienes corpóreos destinados a la manutención de la entidad. Es el elemento tangible que se espera utilizar por un período más y es mantenido para su uso: en la producción de bienes; en la provisión de mercaderías; en la prestación de servicios, o con fines administrativos.

El costo de un elemento del activo fijo es equivalente al precio a la vista en la fecha del reconocimiento. Si el plazo de pago excede los plazos normales de crédito, la diferencia entre el precio equivalente a vista y el total de los pagos debe ser reconocida como gasto con intereses durante el período. El costo de un elemento del activo fijo corresponde: a su precio de adquisición, acrecentado con impuestos no recuperables sobre la compra, después de deducidos todos los descuentos; cualquiera de los costos necesarios para colocar el activo en el local y condición pretendidos por la administración; la estimativa inicial de los costos de desmontaje y remoción del elemento y de la restauración del local donde él está.

El reconocimiento de los costos en el valor contable de un elemento del activo fijo termina cuando el elemento está en el local y en las condiciones operacionales pretendidas por la administración. Un activo fijo puede ser adquirido por medio de una permuta por un activo no monetario. El costo de tal elemento del activo fijo es medido por el valor justo. Este valor es el precio que sería recibido por la venta de un activo o que sería pago por la transferencia de un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición, tratados en el CPC 01 (Reducción al Valor Recuperable de Activos) y en el CPC 46 (Medida del Valor Justo). Si el activo adquirido no fuera medido al valor justo, su curso estaría determinado por el valor contable del activo cedido. El valor contable es el monto por el cual el activo está reconocido en el Balance Patrimonial después de la deducción de la respectiva depreciación, amortización o consumo acumulado y ajuste para pérdidas, tratado en el CPC 01 (Reducción al Valor Recuperable de Activos). El costo del activo construido por la propia entidad se determina utilizando los mismos principios del activo adquirido.

La depreciación del activo fijo debe ser calculada en base a la vida útil de los bienes. El CPC 27 describe que la vida útil es el período de tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo. La vida útil también puede ser medida por el número

de unidades de producción que la entidad espera obtener con la utilización del activo. La estimativa de la vida útil del activo es una cuestión de juzgamiento basado en la experiencia de la entidad con activos semejantes, considerando el uso esperado del activo, el desgaste físico normal esperado, la obsolescencia técnica o comercial y los límites legales en el uso del activo. La vida económica representa el período de tiempo durante el cual el activo tendrá capacidad de generación de beneficios económicos. La vida útil de un activo puede ser menor que su vida económica. Por eso, la entidad puede considerar la venta del activo al final de su vida útil.

El CPC 27 también trata sobre la depreciación y el valor depreciable, así como el valor residual. La depreciación es la afectación sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. El valor depreciable es el valor de costo de un activo menos su valor residual. A su vez, el valor residual es el valor estimado que la entidad obtendría con la venta del activo al fin de su vida útil, después de ser deducidos los gastos estimados de venta.

La depreciación del activo se inicia cuando este se encuentre disponible para su uso, o sea, cuando está en el local y en condiciones de funcionamiento en la forma pretendida por la administración. La reparación y la manutención del activo fijo no evitan la necesidad de depreciarlo. El costo de depreciación en cada período debe ser reconocido en el resultado del ejercicio. Puede suceder, que a veces los activos son consumidos en la producción de otros activos. En esos casos, la depreciación forma parte del costo del otro activo, debiendo ser incluido en su valor contable.

El valor residual y la vida útil de un activo fijo son revisados por lo menos al final de cada ejercicio y si hubiera cambios, deben ser contabilizados como cambios de estimativa contable. Los costos de depreciación serán cero si el valor residual del activo fijo fuera igual o superior al valor contable.

Los terrenos y los edificios son activos fijos separables contablemente, aunque los mismos sean adquiridos conjuntamente. Los edificios tienen vida útil limitada y por eso, son activos fijos depreciables. Con algunas excepciones, como las canteras y los locales usados como terraplenes, los terrenos tienen vida útil ilimitada y por lo tanto, no son depreciados. Si el costo del terreno, incluye costos de remoción y restauración del local, esa porción del valor contable del terreno es depreciable.

Varios métodos de depreciación pueden ser utilizados para aplicar de forma sistemática el valor de la depreciación de un activo fijo a lo largo de su vida útil. La entidad selecciona el método que mejor refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros esperados del activo. Este método es aplicado constantemente entre períodos, a no ser que exista alteración en ese patrón. Tales métodos incluyen, el método de la línea recta, el método de los saldos decrecientes y el método de unidades producidas.

De acuerdo con el método de la línea recta, también conocido como método lineal o de las cuotas constantes, el valor de la cuota de la depreciación es una fracción constante del valor del bien en cada período. La depreciación por el método lineal resulta un gasto constante durante la vida útil del activo, siempre que su valor residual no se altere.

El método de los saldos decrecientes, también conocido como método de la suma de las cifras resulta un gasto decreciente durante la vida útil del activo fijo. Muchos activos presentan alta productividad al inicio de su vida útil y después van perdiendo eficiencia. Para este tipo de bienes, se justifica la aplicación de la tasa decreciente. El método consiste en sumar las cifras a partir de la unidad hasta el número de años de su vida útil. En caso de que exista un tipo de activo que obedezca a una lógica contraria, o sea, que tenga sus años menos productivos al inicio y se torne más eficiente con el pasar del tiempo, el método podría ser usado en sentido inverso, pasando de la menor cuota a la mayor.

El método de unidades producidas, también conocido como método de la depreciación por el uso, consiste en calcular la tasa de depreciación basada en la producción del bien en el período. El método de unidades producidas resulta en gastos basados en la producción esperada. Se estima la cantidad de unidades que el bien producirá durante su vida útil, período por período. La cuota de depreciación es calculada basada en la proporción de la producción estimada por período en relación a la producción total durante su vida útil.

La depreciación no se interrumpe por el hecho del activo fijo quedar ocioso. Sin embargo, si la entidad estuviera utilizando el método de depreciación por el uso, el costo de depreciación será cero cuando no hubiere producción. El método de depreciación aplicado a un activo debe ser revisado por lo menos al final de cada ejercicio y de haber alteración significativa en el patrón de consumo previsto, el método de depreciación deberá ser alterado para reflejar esa mudanza.

La depreciación de un activo fijo debe cesar en la fecha en que el activo es clasificado como colocado para la venta o en la fecha en que el activo es dado de baja, lo que ocurra primero. El valor contable de un elemento del activo fijo debe ser dado de baja cuando ya no ofrece una expectativa de beneficios económicos futuros o por ocasión de su venta. Un bien del activo fijo puede ser enajenado por venta, arrendamiento mercantil financiero o donación. Las ganancias o pérdidas a consecuencia de la baja de un bien del activo fijo debe ser reconocidas en el resultado del ejercicio cuando el bien es dado de baja y deben ser determinadas por la diferencia entre el valor líquido de la enajenación (venta), si hubiera, y el valor contable del bien. La suma de dinero a recibir por la enajenación (venta) de un bien del activo fijo debe ser reconocida inicialmente por el valor equivalente al precio contado. La diferencia entre el valor al contado y el valor en cuotas, o sea, traer a valor presente debe ser reconocida como ingreso de intereses, apropiada en régimen de competencia. El ajuste a valor presente significa efectuar el ajuste para demostrar el valor presente de un flujo de caja futuro, tratado en el CPC 12 (Ajuste a Valor Presente).

El CPC 30 trata del ingreso, y describe el reconocimiento de ingresos oriundos de ventas de mercaderías y productos acabados, de prestación de servicios y de utilización, por parte de terceros, de activos de la entidad que generan intereses, *royalties* y dividendos.

Los ingresos representan entradas brutas de beneficios económicos durante el año, que resultan del aumento del lucro del ejercicio o la reducción del perjuicio del ejercicio de la entidad, y consecuentemente el aumento de su Patrimonio Líquido, excepto los aumentos de Patrimonio Líquido relacionados a las contribuciones de los propietarios o de los socios. Esas contribuciones para aumento del capital social de las entidades son aumentos del Patrimonio Líquido de la entidad que no representan ingresos.

Uno de los puntos más complejos y relevantes de la contabilidad es en qué momento debe ser reconocido el ingreso. La complejidad está, en el sentido de que, en algunos casos, dependiendo de la operación y del segmento del negocio en que la sociedad actúa, será exigido un alto grado de juzgamiento por parte de la administración de la entidad. La relevancia está relacionada con el hecho de que el ingreso es computado en el resultado y este influye en la determinación del lucro de la entidad y consecuentemente, en el valor del dividendo que será distribuido entre

los propietarios o socios de la entidad, así como en los impuestos que serán abonados a los gobiernos municipales, estatales y federal.

A los efectos de la divulgación en los estados del resultado del ejercicio, el ingreso incluye solamente los ingresos brutos de beneficios económicos recibidos y a recibir por la entidad cuando los mismos se originen de sus propias actividades. Las cantidades cobradas por cuenta de terceros, tales como, tributos sobre ventas, tributos sobre bienes y servicios y tributos sobre valor adicionado, no son beneficios económicos que fluyan para la entidad y no representan un aumento del Patrimonio Líquido. Por lo tanto, son excluidos del ingreso. De la misma forma, en la relación contractual (entre el principal y el agente), los ingresos brutos de los beneficios económicos provenientes de los montos recaudados por la entidad (agente), en nombre del principal, no aumentan el Patrimonio Líquido de la entidad (agente), ya que su ingreso corresponde solamente a la comisión combinada entre las partes contratantes.

La divulgación del ingreso en el estado del resultado del ejercicio debe ser realizada a partir de los ingresos, en conformidad con lo establecido en este pronunciamiento. La entidad debe hacer uso de otras cuentas de control interno, como ingreso bruto tributable, para fines fiscales y otros. La conciliación entre los valores registrados para fines fiscales y los evidenciados como ingresos para fines de divulgación serán expresados en nota explicativa en los estados contables.

La entidad está actuando como principal cuando tiene la responsabilidad primaria de proveer los bienes o los servicios al cliente o ejecutar la orden, como siendo responsable por la aceptación o no de los productos o servicios ordenados o comprados por el cliente; cuando tiene riesgo de almacenamiento antes o después de la orden del cliente, durante el embarque o en el retorno; cuando tiene libertad para establecer precios, directa o indirectamente, por medio de la provisión de bienes o servicios adicionales; y cuando asume el riesgo del crédito del cliente por el valor generado.

La entidad está actuando como agente cuando no tiene exposición a riesgos y beneficios significativos asociados con la venta de los bienes o con la prestación de los servicios. Una situación que indica que la entidad está actuando como agente, es cuando el valor que ella obtiene está predeterminado, pudiendo ser tanto una recompensa fija por la transacción como un determinado porcentaje del valor facturado al cliente.

En relación a la medida del ingreso, el CPC 30 describe que en la mayor parte de los casos, la contraprestación es hecha en forma de caja o equivalente de caja y el valor del ingreso es el valor en caja o su equivalente recibido o a recibir. Mientras tanto, cuando el ingreso de caja o su equivalente fuera diferido, el valor justo de la contraprestación puede llegar a ser menor que el valor nominal de la caja recibido o a recibir. La entidad puede conceder al comprador, un crédito exento de interés o aceptar el cobro en donde la tasa de interés del crédito conocido sea inferior a aquel practicado por el mercado, en contraprestación a la venta de los bienes. Cuando el acuerdo contractual efectivamente constituye una transacción de financiamiento, el valor justo de la contraprestación debe ser determinado por medio del descuento de todos los futuros cobros previstos, tomando como base la tasa de interés imputada.

La tasa de interés imputada es la más claramente determinable entre: la tasa prevaleciente del instrumento financiero similar al emitido con clasificación de crédito similar; o la tasa de interés que descuenta el valor nominal del instrumento para el precio de venta a la vista de los bienes o servicios.

Para el reconocimiento del ingreso proveniente de la venta de mercaderías y productos acabados, el CPC 30 describe todas las condiciones que deben ser cumplidas: la entidad ha transferido para el comprador los riesgos y beneficios más significativos inherentes a la propiedad de los bienes; la entidad no mantiene un compromiso continuado en la gestión de los bienes vendidos y normalmente asociado a la propiedad y tampoco un efectivo control sobre esos bienes; el valor del ingreso puede ser medido con confiabilidad; sería probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyan para la entidad y los gastos incluidos o que puedan ser incluidos en la transacción, puedan ser medidos con confiabilidad.

Para el reconocimiento del ingreso proveniente de la prestación de servicios, el CPC 30 describe todas las condiciones que deben ser cumplidas: que el valor del ingreso pueda ser medido con confiabilidad; que fuera probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyeran hacia la entidad; que el etapas de ejecución da transacción al término del período de reporte pudiera ser medido con confiabilidad; y que los gastos generados con la transacción así como los realizados para concluirla pudiesen ser medidos con confiabilidad.

Los ingresos deben ser reconocidos en el estado del resultado del ejercicio en base a las etapas de ejecución del servicio. Las etapas de ejecución de una

transacción pueden ser determinadas por diversos métodos. La entidad debe escoger un método que mida como confiabilidad los servicios ejecutados. Dependiendo de la naturaleza de la transacción, los métodos pueden incluir: levantamiento o medición del trabajo ejecutado; servicios ejecutados hasta la fecha, indicados como porcentaje del total de los servicios a ser ejecutados; o la proporción entre los costos generados hasta la fecha y los costos totales estimados de la transacción. Solamente los costos que efectivamente puedan ser identificados como servicios ejecutados hasta la fecha deben ser incluidos dentro de los costos generados hasta la fecha de medición. De la misma forma, solamente los costos que reflejen servicios ejecutados o a ser ejecutados deben ser incluidos en los costos totales estimados de la transacción. Los contratos de construcción también exigen el reconocimiento del ingreso basado en la etapa de ejecución del servicio, igualmente denominado como método de porcentaje completado, tratado en el CPC 17 (Contratos de Construcción).

Para el reconocimiento del ingreso originado por intereses, *royalties* y dividendos el CPC 30 describe todas las condiciones que deben ser cumplidas: que fuera probable que los beneficios económicos asociados a la transacción fluyeran hacia la entidad; y que el valor del ingreso pudiera ser medido como confiabilidad. Estos ingresos deben ser reconocidos de la siguiente forma: los intereses deben ser reconocidos utilizándose el método de la tasa efectiva de intereses tal como está establecido en el CPC 38 (Instrumentos Financieros): reconocimiento y medición; los *royalties* deben ser reconocidos por el régimen de competencia de conformidad con la esencia del acuerdo; y los dividendos deben ser reconocidos cuando fuera establecido el derecho del accionista de recibir el respectivo valor.

Los CPCs 38, 39 y 40 son analizados en conjunto en función de que los mismos tratan los instrumentos financieros, desde el reconocimiento y medición (CPC 38), presentación (CPC 39) y evidencias (CPC 40).

En relación a los instrumentos financieros analizados a partir de esos pronunciamientos contables, son cuentas a recibir de clientes, activos financieros de renta fija y de renta variable (elementos del activo), y proveedores, préstamos (elementos del pasivo).

Las cuentas a recibir de clientes representan activos financieros, ya que son realizadas vía recepciones de dinero de clientes. El CPC 39 describe que el activo

financiero es cualquier activo que sea: caja; instrumento patrimonial de otra entidad; derecho contractual: de recibir caja u otro activo financiero de otra entidad.

El reconocimiento inicial de las cuentas a recibir de clientes ocurre simultáneamente al registro contable del ingreso.

La medición de las cuentas a recibir de clientes en su reconocimiento inicial debe ser por el valor justo. El CPC 38 describe que cuando un activo financiero o un pasivo financiero, es inicialmente reconocido, la entidad debe medirlo por su valor justo. El valor justo de las cuentas a recibir de clientes, sería, el valor nominal en la fecha del vencimiento descontado en la fecha de su reconocimiento. Los procedimientos contables de ajustes a valor presente de derechos y obligaciones son tratados en el CPC 12 (Ajuste a Valor Presente). Generalmente no existe diferencia material entre el valor nominal y el valor justo de las cuentas a recibir de clientes, en función del corto plazo de su realización y de la tasa de interés baja que está prevaleciendo en el mercado financiero en este momento, excepto en los casos de ventas parceladas en diversas cuotas y por valores fijos. Esta situación ocurre en algunos casos en entidades del ramo de comercio minorista.

Los activos de renta fija representan activos financieros, ya que existe el derecho contractual de recibir caja por parte del deudor. El activo financiero está conceptualizado en el CPC 39, conforme a su descripción anteriormente.

La medición de los activos financieros de renta fija en su reconocimiento inicial debe ser realizada por el valor justo. El reconocimiento inicial del activo financiero está descrito en el CPC 38, anteriormente mencionado. Los activos financieros de renta fija pueden ser clasificados en: activo financiero para negociación, que son activos financieros adquiridos u originados principalmente con la finalidad de venta o de recompra en el corto plazo; activo financiero mantenido hasta el vencimiento, que son activos financieros con pagos fijos o determinables, con vencimientos definidos y para los cuales la entidad tiene intenciones positivas y capacidad de mantener hasta el vencimiento; activo financiero disponible para la venta, que son activos financieros designados como disponibles para la venta o que no son clasificados como activo financiero para negociación o activo financiero mantenido hasta el vencimiento.

Después del reconocimiento inicial, la entidad debe medir los activos financieros, incluyendo los derivados que sean activos, por sus valores justos, sin deducción de los costos de transacción en que pueda incurrir en la venta u otra baja,

excepto en el caso de los siguientes activos: inversiones mantenidas hasta el vencimiento que deben ser medidas por el costo amortizado por medio de la utilización del método de tasa efectiva de intereses.

Las ganancias o pérdidas provenientes de alteraciones del valor justo del activo financiero o pasivo financiero que no formen parte de una estructura de *hedge* (cobertura) deben ser reconocidos como sigue: ganancias o pérdidas relativas al activo o pasivo financiero clasificado por el valor justo por medio del resultado, deben ser reconocidas en el resultado del ejercicio; ganancias o pérdidas relativas al activo financiero disponible para venta deben ser reconocidas en la cuenta específica en el Patrimonio Líquido (ajustes de evaluación patrimonial) hasta que el activo sea dado de baja, excepto en el caso de ganancias o pérdidas a consecuencia de la reducción del valor recuperable (*impairment*). En el momento de la baja, la ganancia o pérdida acumulada en la cuenta específica del Patrimonio Líquido debe ser transferida al resultado del ejercicio como ajuste de reclasificación. Con todo, los intereses calculados por medio de la utilización del método de tasa efectiva de intereses deben ser reconocidos en el resultado del ejercicio. Los dividendos de título patrimonial registrados como disponibles para la venta deben ser reconocidos en el resultado del ejercicio en el momento en que se establece el derecho de la entidad de recibirlos.

El activo financiero para la negociación es determinado por el valor justo, el cual será computado en el estado del resultado del ejercicio, no siendo necesaria, generalmente, la constitución de provisiones para pérdidas del valor recuperable (*impairment*).

El activo financiero mantenido hasta el vencimiento, el CPC 38 describe que si existe evidencia objetiva de que se haya incurrido en pérdida en el valor recuperable en préstamos y cuentas a recibir o inversiones mantenidas hasta el vencimiento contabilizado por el costo amortizado, la cantidad de la pérdida es medida como la diferencia entre la cantidad contabilizada del activo y el valor presente de los flujos de caja futuros estimados, descontado por la tasa efectiva del interés original del activo financiero. La cantidad escriturada del activo debe ser dada de baja directamente o por medio del uso de la cuenta reductora. El monto de la pérdida debe ser reconocido en el resultado del ejercicio.

Con respecto al activo financiero disponible para venta el CPC 38 describe que cuando la declinación en el valor justo de ese activo fuera reconocido, como

otros resultados abarcadores (ajustes de evaluación patrimonial) y hubiera evidencia objetiva de que el activo tuviera pérdida en el valor recuperable, la pérdida acumulada que haya sido reconocida, como otros resultados abarcadores (ajustes de evaluación patrimonial) debe ser tratada como ajuste por reclasificación y reconocida en el resultado del ejercicio, aunque el activo financiero no haya sido, no reconocido.

Los activos de renta variable representan activos financieros, ya que son instrumentos del patrimonio. Los procedimientos adoptados en relación a los activos financieros de renta variable son los ya mencionados en los CPC 38 y 39, en lo que respecta a reconocimiento, medición y presentación, como del análisis de los activos financieros de renta fija.

Las deudas con proveedores representan pasivos financieros, ya que son liquidadas vía pagos en dinero a los mismos. El CPC 39 describe que el pasivo financiero es cualquier pasivo que sea: una obligación contractual de entregar caja u otro activo financiero a una entidad.

El reconocimiento inicial de la deuda con proveedores ocurre simultáneamente al registro contable del bien o servicio adquirido.

La medición de las deudas con proveedores en su reconocimiento inicial debe ser realizada por el valor justo. El CPC 38 describe que cuando un activo financiero o un pasivo financiero son, inicialmente reconocidos, la entidad debe medirlos por el valor justo. El valor justo de las deudas con proveedores sería el valor nominal en la fecha del vencimiento, descontado a la fecha de su pago. Los procedimientos contables de ajustes a valor presente de derechos y obligaciones son tratados en el CPC 12 (Ajuste a Valor Presente). Generalmente no existe diferencia material entre el valor nominal y el valor justo de las deudas con proveedores, en función del corto plazo de su liquidación y de la tasa baja de intereses que está prevaleciendo en el mercado financiero en este momento, excepto en los casos de compras parceladas en diversas cuotas y por valores fijos. Esta situación ocurre en algunos casos en entidades del ramo de comercio minorista.

Los préstamos representan recursos que la entidad capta junto a los bancos para financiar sus operaciones. Esos recursos son utilizados para compra de stocks, para financiar ventas a plazos a los clientes, para financiar compra de activos no circulantes, tales como activos fijos e inversiones.

La deuda de préstamos tiene como característica plazos fijos de vencimientos y encargos financieros. Los encargos financieros generalmente se realizan con intereses fijados con posterioridad y aumentados por el índice de inflación. En el caso de préstamos en moneda extranjera, la entidad se somete a una ganancia o pérdida cambial, en función de alteraciones en las tasas de cambio, debido a la relación entre a moneda real y la moneda extranjera del préstamo.

Las deudas de préstamos representan pasivos financieros, ya que son liquidadas vía pagos en dinero a los bancos. El pasivo financiero está conceptuado en el CPC 39, conforme fue descrito anteriormente.

El reconocimiento inicial de la deuda de préstamo debe ser realizado por el valor justo. El reconocimiento inicial del pasivo financiero está descrito en el CPC 38, mencionado encima. Los préstamos son reconocidos en el pasivo de la entidad cuando los recursos son recibidos del banco y por los montos recibidos, que prácticamente en todos los casos coinciden con los valores justos.

Después del reconocimiento inicial, los préstamos son medidos por los recursos recibidos, acrecentados por los encargos financieros debidos hasta la fecha del Balance Patrimonial y deducido de las cuotas ya pagadas al banco. Esta forma de medición es denominada, costo de amortización. El CPC 38 describe que después del reconocimiento inicial, la entidad debe medir todos los pasivos financieros por el costo amortizado usando el método de los intereses efectivos.

Los intereses sobre los préstamos son generalmente computados como gastos en el estado del resultado del ejercicio. Mientras tanto, en ciertas circunstancias los intereses sobre los préstamos deben ser capitalizados, o sea, debitados como costo de activos calificables, cuando los recursos de los préstamos fueran utilizados para financiar esos activos calificables, en los términos del CPC 20 (Costos de Préstamos). El activo calificable es un activo que, necesariamente, demanda de un período de tiempo substancial para quedar pronto para su uso o venta pretendida.

Para la aplicación e implementación de los procedimientos contables editados por el Comité de Procedimientos Contables (CPC) y de las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC), editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), aún hayan sido analizadas las principales alteraciones, se puede afirmar que el Contador precisa tener conocimiento en otras áreas como, finanzas y economía, estadística y matemática, derecho y legislación, entre otras, no todo está previsto en

la legislación y norma y sí en el entendimiento de las normas y la legislación. Los Contadores no reciben su título en las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) para juzgar, para ejercer su juicio de valor acerca de situaciones no consideradas en una ley o una norma. En este sentido juzgar implica correr riesgos por la decisión tomada. Así, los Contadores, con estas alteraciones conceptuales, están propensos a correr riesgos en las decisiones tomadas para realizar los registros contables y presentar los estados contables para que los usuarios, también, puedan tomar sus decisiones. Las IES pasa a tener mayor responsabilidad en la formación de los Contadores para el mundo laboral.

4.2 ANÁLISIS DE LA PERSPECTIVA DE LOS COORDINADORES DEL CURSO

En este subcapítulo son analizadas las entrevistas estructuradas abiertas (Apéndice E) realizadas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) investigadas sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, se pasa al análisis de las mismas.

El concepto de los entrevistados sobre la alteración de la legislación en relación a los cursos de Ciencias Contables es que los mismos precisan adecuarse a estas alteraciones de la legislación, inclusive algunos cursos anticiparon la revisión del proyecto pedagógico del curso, pues para ello fue preciso repensar sobre las características del profesional que se va a formar para el mundo laboral, que es dinámico y complejo.

Fue destacada, también, la necesidad de que las instituciones, como el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), el propio Ministerio de Educación (MEC), y las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES), podrían haber dado un mayor aporte para que los cursos de Ciencias Contables pudiesen enfrentar esta situación, principalmente, en la formación continuada de los profesores de contabilidad. Observan también, que en algunos cursos, los alumnos, iniciaron sus estudios aprendiendo procedimientos contables que fueron alterados con el proceso de convergencia, por lo tanto, para resolver esta situación, también, es preciso que el proyecto pedagógico del curso contemple a esos alumnos en el contexto de la Contabilidad brasilera.

Además del proceso de convergencia, desde el punto de vista de los entrevistados, los cursos precisan adecuarse a un examen de suficiencia para el Contador, que fue instituido por medio de la Ley nº 12.249/2010, que dio una nueva redacción al art. 12, del Decreto-Ley nº 9.295/1946. El examen de suficiencia fue reglamentado por la Resolución nº 1.373/2011 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC).

También, fue mencionado por los entrevistados que en el país el proceso de convergencia se encuentra bien estructurado, pues ya fueron editados innumerables pronunciamientos técnicos, interpretaciones y orientaciones por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Además, *“[...] los cambios provocados por las nuevas legislaciones en el área contable, son mayores y más difíciles de conducir en el área pública que en la privada”* (Entrevistado “A”).

Estas afirmaciones demuestran la necesidad de un mayor involucramiento de las instituciones como el propio MEC y el CFC, con las IFES en el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

En la pregunta sobre los componentes curriculares del curso de Ciencias Contables en relación a los pronunciamientos contables y a las normas contables, el concepto de los entrevistados es que en algunos cursos ya hubo una revisión de los proyectos pedagógicos de los cursos. Mientras que, frente al proceso de convergencia que necesita de un tiempo para su consolidación, los cursos precisan hacer algunas alteraciones más. En algunos cursos perdura el componente curricular “Contabilidad Internacional”, que a criterio de los entrevistados no existe en la actualidad, la necesidad de ese componente curricular, desde que todos los componentes curriculares del área de Contabilidad tendrán que trabajar sus contenidos de acuerdo al patrón internacional ya establecido.

Por las entrevistas se observó que surge la necesidad de un componente curricular “Tópicos Contemporáneos en Contabilidad” que agregaría y contemplaría los cambios que vayan ocurriendo en el mundo, los cuales afectan a las entidades. Se destaca, en la visión de los entrevistados, que los profesores de contabilidad, independientemente de haber realizado la revisión del proyecto pedagógico del curso, vienen trabajando en los pronunciamientos técnicos y normas contables en sus componentes curriculares.

La revisión de los proyectos pedagógicos de los cursos es importante para la formación de los futuros Contadores. *“[...] una manera de contemplar esa nueva*

legislación en la sala de aula es ingresándola en el nuevo proyecto pedagógico” (Entrevistado “B”).

En cuanto a si las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) brindarán formación continuada a los profesores de contabilidad para enfrentar esa realidad de la Contabilidad brasilera, el criterio de los entrevistados fue que las IFES no ofrecieron esa formación. Y los propios profesores de contabilidad buscaron esta formación, estimulados por los coordinadores de curso, que sintieron esta necesidad de formación, inclusive realizando seminarios, *workshops*, entre otras actividades, con profesionales que actúan en el mercado o en el propio medio académico para contribuir en la formación de los profesores de contabilidad.

Frente a esta situación, de acuerdo con los entrevistados, una de las formas encontrada por los cursos de ciencias Contables para contornar la ausencia de formación continuada por las IFES fue mantener profesores de contabilidad sin dedicación exclusiva, aprovechando de esa manera, sus experiencias de actuación en el mercado. Los propios coordinadores de curso dijeron que no buscaron esa interlocución en las IFES solicitando la formación continuada para los profesores de contabilidad, los cuáles deberían haber expuesto la realidad que fue impuesta a los cursos de Ciencias Contables por el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional.

Los entrevistados mencionaron que la formación puede ser buscada en los órganos de clase, como el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), entre otras entidades. Mientras que, en relación a las IFES, también, faltó comunicación, “[...] *en esto yo soy responsable, yo fui coordinador, en el 2009, 2010 y ahora estoy regresando en el 2012, y no recuerdo de haberme sentado y dicho a la Pro-rectora de Graduación: mire, nosotros estamos pasando por este problema [...]*” (Entrevistado “C”).

La pregunta en relación a si los profesores de contabilidad están utilizando en las aulas y en las orientaciones de trabajo de conclusión del curso los pronunciamientos contables y las normas contables, el concepto de los entrevistados fue afirmativo, inclusive parte de los trabajos del curso han discutido los cambios traídos por el proceso de convergencia. Para los entrevistados, además de los proyectos pedagógicos de los cursos que fueron revisados, se contemplan en los contenidos de sus componentes curriculares los pronunciamientos contables y las normas contables. Inclusive, para los entrevistados, en los cursos fueron discutidos

en reuniones, los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), aunque sin continuidad, en función de las innumerables actividades desempeñadas por los profesores de contabilidad, tanto en la práctica docente como para asumir los cambios y promover las revisiones de los proyectos pedagógicos de los cursos.

Desde el punto de vista de los entrevistados, en las revisiones de los proyectos pedagógicos de los cursos está siendo discutido que en los trabajos de finalización de curso, se tenga, por lo menos, dos líneas de investigación, el Sector Público y el Sector Privado. En los componentes curriculares del Sector Público hubieron cambios para la enseñanza de la contabilidad, dejando de ser solamente de naturaleza presupuestal, pasando, también, a ser de naturaleza patrimonial, aplicando de hecho la Teoría Patrimonialista en la Contabilidad Aplicada al Sector Público. “[...] *la enseñanza de contabilidad sobre el enfoque presupuestal acabó, lo que hace más fácil para los profesores entrar en sala de aula con toda la estructura del MCASP*” (Entrevistado “A”).

Con relación a si las alteraciones de las normas contables convergiendo hacia las normas internacionales de la contabilidad haría más complejo la enseñanza y el aprendizaje, el concepto de los entrevistados fue que no. Pero, es preciso comprender ese proceso que vuelve a las normas contables más conceptuales y no meramente técnicas. Desde el punto de vista de los entrevistados, por la interpretación anterior al proceso de convergencia, podría un acto administrativo ser considerado un gasto, es el caso del arrendamiento mercantil (*leasing*) financiero que atienda el pronunciamiento contable CPC 06. A partir de la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, ese mismo hecho debe ser considerado un activo siempre que atienda los preceptos legales del pronunciamiento contable CPC 00, el cual conceptúa, que el activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del cual se espera que fluyan futuros beneficios económicos para la entidad. Entendiéndose como recursos controlados los activos que la entidad misma sin tener el derecho de propiedad, mantiene bajo control, los riesgos y los beneficios de los mismos. En ese sentido el CPC 00 confirma la prevalencia de la esencia sobre la forma.

Además de esta situación, a criterio de los entrevistados, la contabilidad siempre tuvo como base los documentos fiscales que dieron origen al registro de los hechos por el valor transcrito del referido documento, cumpliendo de esa forma el

Principio de Registro por el Valor Original. Mientras tanto, con el advenimiento de la Ley nº 11.638/2007, fue introducida la necesidad de realizar los Ajustes a Valor Presente (AVP), tratado en el pronunciamiento contable CPC 12, en la escrituración contable para demostrar el valor real de la operación en la fecha de la elaboración del estado contable. La determinación de la medición AVP envuelve elementos del activo y del pasivo de largo plazo y todos los demás elementos patrimoniales de corto plazo, en el caso de que tales ajustes tengan efecto relevante en los estados contables realizados, en obediencia a la Ley nº 6.404/1976, que fuera alterada por la Ley nº 11.638/2007.

Los entrevistados destacan que los profesores precisan conocer el día a día de las entidades, las operaciones que las mismas realizan en el mercado, además de realizar investigaciones que concuerden con la enseñanza y la formación de los futuros profesionales de contabilidad. También, en el concepto de los entrevistados, la Contabilidad brasilera al estar en proceso de convergencia, en algunos casos, no existe un ejemplo práctico, como en el caso de las normas contables para las pequeñas y medianas empresas, tratadas en el pronunciamiento contable CPC PME, las cuáles en algunas situaciones deben aplicar las mismas reglas contables de las grandes empresas.

También, referente al criterio de los entrevistados sobre la enseñanza y el aprendizaje, “[...] *la visión tendrá que ser diferente, pasa de una cuestión puramente técnica, exigiendo más profundidad, que el profesor esté más actualizado, y el académico saldrá ganando [...]*” (Entrevistado “B”).

En la pregunta si las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre la mejor forma de reconocer determinado evento contable, acaban adoptando prácticas diferentes y en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones, el concepto de los entrevistados es que debe ser realizada una separación entre las grandes empresas, sociedades de capital abierto, y las demás entidades, sociedades de capital cerrado. Pues las sociedades de capital abierto ya están usando los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), que está compuesto por las siguientes instituciones: ABRASCA, APIMEC, BM&FBOVESPA, CFC, IBRACON e FIPECAFI. Además de esos miembros, participan como convidados, el BACEN, la CVM, la SRF y la SUSEP, además de otras entidades y especialistas enviados. Los entrevistados entienden que con la participación de esas instituciones, muchas de ellas

responsables por las regulaciones en determinadas áreas del mercado, se contribuye y facilita el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera.

También, entienden los entrevistados que las relaciones de los Contadores con los propietarios o socios pasan a ser más estrechas, sin embargo, el Contador debe estar preparado, capacitado, para obtener una valorización en ese momento tan importante para la profesión desde el punto de vista de los entrevistados el Contador es el gestor de la información contable, informaciones necesarias para que los propietarios o socios tomen las decisiones, así como los demás usuarios de esas informaciones. Estos hechos concuerdan con la preocupación de los entrevistados en revisar los proyectos pedagógicos de curso en la búsqueda de una mejor formación para los futuros Contadores.

Un tema que merece ser destacado, de acuerdo al punto de vista de los entrevistados, es con respecto al momento en las que, las entidades ejercen sus poderes de juzgamiento, en relación a la depreciación de los bienes que ahora deben ser determinados a partir de la vida útil y el valor residual para que se llegue al valor depreciado. El pronunciamiento contable CPC 27, establece que la depreciación es la acumulación sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil. Para entenderse la conceptualización de depreciación es necesaria la conceptualización de valor residual, que el propio pronunciamiento contable CPC 27 establece, y que se traduce en el valor estimado que la entidad obtendría como la venta del activo, después de deducir los gastos estimados por la venta, en caso que el activo ya tuviese antigüedad y condiciones exigidas para el fin de su vida útil. Además, el pronunciamiento contable CPC 27 establece, que la vida útil, es el período de tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo; o el número de unidades de producción o de unidades semejantes que la entidades espera obtener por la utilización del activo.

Las entidades al utilizar los pronunciamientos contables y las normas contables, en principio, deben demostrar con transparencia sus juzgamientos y las prácticas que adoptaron para llegar a sus resultados.

Otro hecho que merece destaque a criterio de los entrevistados es que en la sala de aula, en función del tiempo, no es posible trabajar con todas las posibilidades que el alumno va a encontrar en las entidades que están en actividad en el mercado. Sin embargo, es preciso abordar prácticas diferentes para demostrar a los alumnos las posibilidades que podrán encontrar en las entidades, esto hace

que sea repensado el proceso de enseñanza y aprendizaje en el área de la Contabilidad. El concepto de los entrevistados, es que esos alumnos que están cursando Ciencias Contables durante el proceso de convergencia, se sienten preocupados, pues cuando participan en eventos del área contable se enfrentan a una realidad diferente, en proceso de cambios, además de eso, los propios profesores de contabilidad tienen sus dudas. “[...] ellos observan que el profesor tiene dudas; porque nadie nos ha venido a enseñar; tú no tienes experiencia para llevar adelante una discusión, no estás en condiciones de participar de grandes eventos” (Entrevistado “C”).

Toda esta situación que está siendo vivida en los cursos de Ciencias Contables confirma la necesidad de que las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES), principalmente el Ministerio de Educación (MEC), como mantenedor de las IFES, podrían haber dado un aporte a las IFES para mejorar la formación continuada de los profesores de contabilidad.

A partir de las entrevistas realizadas con los coordinadores de cursos de Ciencias Contables queda en evidencia que el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera trajo cambios a la enseñanza de la contabilidad y necesidad de formación continuada a los profesores de contabilidad. La enseñanza de la contabilidad precisa ser más contextualizada en la formación del Contador para sumergirse en el mundo laboral, en ese sentido el profesor de contabilidad necesita de una formación continua para enfrentar esos cambios, principalmente, por causa de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y de las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC) pasaron a ser más conceptuales y no meramente técnicas. En este sentido precisan mejorar las prácticas docentes, las cuales deben acompañar los cambios traídos por lo proceso de convergencia y el momento que este pasa a la Contabilidad brasilera.

4.3 ANÁLISIS EN LA PERSPECTIVA DE LOS PROFESORES

En este subcapítulo son analizados los cuestionarios estructurados abiertos (Apéndice C) respondidos, por medio de *Google Drive*, por los profesores de contabilidad de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES)

investigadas sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, se pasa al análisis de los mismos..

El criterio de los interrogados sobre la alteración de la legislación en relación a los cursos de Ciencias Contables es que la misma precisa apartarse del énfasis técnico y enseñar la teoría, el pensamiento, el raciocinio a la interpretación contable. El foco, desde el punto de vista de los interrogados, es la esencia sobre la forma, así, los conceptos se vuelven más relevantes, y acaban reflejándose en los registros contables, las legislaciones pasan a ser parámetros, pero no la esencia del proceso. Los encuestados creen que más que registros contables y reglas, el curso de Ciencias Contables debe explorar los conceptos y la teoría contable. Además, según el criterio de los interrogados, es que el curso debe mudar su énfasis, pues la alteración en la legislación demanda más juzgamiento en las elecciones contables, de este modo, el alumno no debe ser orientado a la práctica de registro contable y conocimiento sobre las reglas, pero sí estimulado a comprender las normas vigentes y fundamentalmente, los conceptos que proveen soporte a las normas. En el concepto de los encuestados, hay que desarrollar el conocimiento para que el alumno no se habitúe a reglas, sino a cómo aplicar adecuadamente el reglamento contable a partir de los conceptos y de la teoría contable.

Desde el punto de vista de los encuestados, los cursos deben estar orientados para el mundo laboral, pues, no todas las entidades están practicando de hecho el proceso de convergencia, en función de que las exigencias son más rigurosas para las sociedades de capital abierto que negocian sus acciones en el mercado financiero.

En la pregunta acerca de los componentes curriculares del curso de Ciencias Contables en relación a los pronunciamientos contables y normas contables, la idea de los encuestados, es que tanto los resúmenes como los contenidos programáticos deben estar actualizados. Los interrogados también entienden que los resúmenes y los contenidos programáticos, precisan ser mejor trabajados, ya que, algunos pronunciamientos contables y normas contables, están elaborados en base a casos específicos (actividades de las entidades), precisando en este sentido considerar el aspecto conceptual, introducido por la alteración de la legislación. Además, los interrogados entienden que la inclusión de los pronunciamientos contables y de las normas contables, en consecuencia, acaban siendo necesarias para discutir los conceptos, así como la aplicabilidad de esos

conceptos. Los encuestados observan que los cursos precisan reestructurarse, redistribuyendo los contenidos programáticos que precisan ser trabajados entre los componentes curriculares y definiendo los momentos más oportunos para que sean enseñados a los alumnos.

Los interrogados mencionan que algunos cursos todavía no han conseguido hacer la revisión del proyecto pedagógico de curso, de forma que contemple las alteraciones de la legislación. Observan que hay un curso que ya está trabajando en el proyecto pedagógico de curso de forma que contemple una formación adecuada a los alumnos. De esta forma concuerdan con las afirmaciones de los coordinadores de curso.

De la misma forma que los coordinadores de cursos, los profesores de contabilidad también concuerdan que el componente curricular “Contabilidad Internacional” tiene que ser retirado del currículo de los cursos, pues todos los componentes curriculares del área de la Contabilidad deben ser trabajados de acuerdo con el patrón internacional a partir de la convergencia de la Contabilidad brasilera.

Con respecto a si las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) favorecen la formación continuada para la práctica docente a los efectos de enfrentar esa realidad de la Contabilidad brasilera, los encuestados afirmaron que las IFES no ofrecieron esa formación concordando con las afirmaciones de los coordinadores de curso. De acuerdo con los interrogados, los profesores de contabilidad por iniciativa propia, vienen realizando capacitaciones fuera de las IFES, y en algunos cursos de Ciencias Contables fueron creados grupos de estudios para discutir los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamiento Contable (CPC).

Según el criterio de los encuestados faltó por parte de los cursos de Ciencias Contables más empeño en esa discusión de formación continuada, y creen que es preciso que los cursos sean proactivos en solicitar a las IFES formación continuada para sus docentes.

En algunos casos las IFES incentivan y en la medida de sus posibilidades realizan una formación continuada para la práctica docente, pero los encuestados entienden que no alcanza a cubrir las reales necesidades en términos de formación continuada. También, y según el criterio de los interrogados, el asunto más

importante es el compromiso del propio docente con su formación, la actitud precisa partir del docente en exigir de las IFES la formación continuada.

Por eso, desde el punto de vista de los encuestados, la oportunidad de realización de la formación continuada está más enfocada en la voluntad del docente, y no de la posibilidad ofertada por la propia IFES. Los interrogados también entienden que las oportunidades están disponibles, dependiendo del interés del docente. En algunas IFES no forma parte de la realidad, el favorecer la formación continuada y en otras situaciones se realiza de forma particular y por interés del docente.

En relación a si las alteraciones de las normas contables convergiendo hacia las normas internacionales de la contabilidad volverían más compleja la enseñanza de la contabilidad, el concepto de los encuestados es que no, concordando con el criterio de los coordinadores de curso.

Los encuestados entienden que la enseñanza de la contabilidad quedó más abierta y permite una mayor discusión, pues antes había menos margen para la discusión y ahora pueden ser mejor exploradas las elecciones contables, los motivos de esas elecciones contables y los efectos que ellas traen a las entidades y a los registros contables, y consecuentemente, los efectos en los estados contables. También, los interrogados entienden que el proceso de enseñanza y aprendizaje quedó más analítico, esas alteraciones son oportunidades de evolución de la Ciencia Contable. Asimismo entienden que es normal que la enseñanza de la contabilidad deba estar siempre actualizada, esto forma parte del proceso de enseñanza y aprendizaje. Desde su punto de vista, las elecciones contables tienen cierto grado de subjetividad, y es preciso que esas elecciones contables estén amparadas en la legislación y que los conceptos sean comprendidos para ser aplicados en las situaciones de esas elecciones contables.

En este sentido las elecciones contables tienen por base la legislación societaria brasilera, y es realizada por las entidades en función de los usuarios de las informaciones contables, así como de las entidades reguladoras de la contabilidad en Brasil. Las elecciones contables son realizadas dentro del ámbito legal, y están presentes en todas las entidades, sean estas del Sector Privado o del Sector Público.

El criterio de los encuestados es que los procesos en las entidades están cambiando, y los docentes tienen que adecuarse a las alteraciones de la legislación;

es una etapa que tiene que ser trabajada, discutida, pensada por todos; es una fase de adaptación que precisa de una formación continuada para la práctica docente.

Los interrogados creen que la enseñanza de la contabilidad se volvería más compleja si el profesor de contabilidad no acompaña los cambios que vienen ocurriendo en la Contabilidad brasilera. De este modo tendría dificultades para enseñar y discutir los conceptos y la aplicación de los mismos a sus alumnos. Los encuestados también entienden que es necesario que el propio docente sea proactivo, estudie e investigue acerca de esos cambios hoy presentes en la realidad de la Contabilidad brasilera, de esta manera, que construya y reconstruya una base teórica consistente.

Sobre la pregunta de si las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre la mejor forma de reconocer determinado evento contable, acaban adoptando prácticas diferentes y en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones, los encuestados creen que es posible, pues a partir de las alteraciones en la legislación las entidades pueden hacer elecciones contables siempre que no contraríen la legislación, o sea, dentro de los límites que la misma permite.

Los encuestados entienden que esto pasa a ser una situación normal, en el presente, en el que el Contador tiene el poder de juzgar, es comprensible entonces, que las entidades lleguen a conclusiones diferentes. También piensan que los Contadores están habituados a conclusiones y resultados estandarizados y ese margen de elecciones contables que los puede llevar a diferentes conclusiones los incomoda un poco, pero esto es apenas el inicio de un proceso de adaptación.

Los interrogados afirman que la práctica contable puede ser diferente entre las entidades, pero tienen el instinto de demostrar un valor más real para la entidad, eso es un factor de comparación entre las entidades. Desde su punto de vista, la contabilidad y el mundo de los negocios tienen mucho para ganar, y un factor esencial para eso es la transparencia en la divulgación de los estados contables y en la divulgación de las notas explicativas del porqué de la adopción de cada criterio.

De este modo los encuestados piensan, que esas discusiones deben continuar, ya que el proceso de convergencia está en implementación, y todavía, no hubo tiempo necesario para estudios más precisos a partir de los estados contables que apunten a un alineamiento de esas diferencias a partir de las elecciones contables ejercidas por los Contadores.

Los encuestados entienden que más importante que analizar si las conclusiones son diferentes o no, es estimular a los futuros Contadores a entender las elecciones contables hechas para que pueda efectuar un adecuado análisis de esas diferentes conclusiones. Piensan los encuestados que el grado de juzgamiento del Contador será fundamental en su actividad profesional, y puede ser esencial para la evolución de la Ciencia Contable. La realidad de la Ciencia Contable no comporta más la estandarización total y la normalización limitada a criterios generales; y en ese cambio está, evidentemente, concentrado el mayor riesgo, pero también es una condición necesaria para la propia valorización del Contador.

A partir de las respuestas de los profesores de contabilidad y de la alteración de la legislación societaria queda constatado que el Contador va a tener presente en su actividad el poder de juzgamiento sobre las elecciones contables hechas, más que nunca los estudios e investigaciones sobre la legislación, los pronunciamientos contables, las normas contables, entre otros reglamentos, precisan ser diseminados en la Ciencia Contable.

4.4 ANÁLISIS EN LA PERSPECTIVA DE LOS ALUMNOS

En este subcapítulo son analizados los cuestionarios estructurados abiertos (Apéndice D) respondidos, por medio de *Google Drive*, por los alumnos de las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) investigadas sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional, se pasa al análisis de los mismos.

El criterio de los interrogados sobre la alteración de la legislación en relación a los cursos de Ciencias Contables, en especial sobre los conceptos y normas, así como los registros contables y reglas es que en los cursos de Ciencias Contables no basta con aprender la esencia sobre la forma, sino que se precisa la aplicabilidad de conceptos y normas, pues en el día a día de las entidades, los Contadores trabajan también con la forma, respetando legislaciones y determinaciones legales en el ejercicio de la profesión, por eso es necesario también aprender los registros contables y reglas para prepararse para el mundo laboral, de forma que obtener un equilibrio entre los conceptos y las reglas.

En el concepto de los encuestados los pronunciamientos contables y las normas contables a partir de la convergencia de la Contabilidad brasilera enfatizan la

esencia sobre la forma, lo que lleva a los profesionales de contabilidad no sólo a ejecutar la legislación, sino a cuestionarse si esta legislación se condice con la realidad de las entidades y que comiencen a pensar la Contabilidad de cada evento contable que está registrado en las entidades.

Los encuestados también entienden que si los cursos dieran mayor énfasis a los conceptos y normas, sin decir como esos conceptos y normas son aplicados en los registros contables y en las reglas, no sería posible comprender la esencia de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). También, los encuestados entienden que los registros contables pueden ser aprendidos con la práctica, además del hecho de que dependiendo de la actividad en que la entidad opera, el Contador puede encontrarse con registros contables de diferentes formas. Entienden también que priorizar conceptos desarrolla a un profesional capaz de aprender con mayor facilidad después de su graduación por poseer una base teórica que le posibilita el poder de juzgamiento sobre las elecciones contables.

Los encuestados afirman que se precisa reaprender a pensar las normas contables y sus efectos en los resultados de las entidades, antes de aprender los registros contables y reglas. Desde su punto de vista, con la primacía de la esencia sobre la forma y todas las responsabilidades inherentes que le corresponden al Contador, ese sería el camino ideal a seguir, a pesar de que, el saber realizar los registros contables permanece siendo de suma importancia.

Según los encuestados, con la alteración en la legislación es necesario que el Contador tenga competencia de juzgamiento para aplicar correctamente los conceptos y las normas y no solo el conocimiento del día a día.

Piensan que es necesario también que se modifiquen las formas de enseñar, posibilitando a los alumnos a que tengan una visión más amplia de la Contabilidad, y no queden enfocados solamente en registros contables y reglas, en donde se hace a ciegas el débito y el crédito, dejando de enseñar a los alumnos a pensar sobre los procesos de una entidad para que se realice una Contabilidad que genere informaciones útiles a los usuarios para su toma de decisiones.

Los encuestados tienen el concepto de que los cursos deben estimular la reflexión sobre los pronunciamientos contables de forma que desenvuelvan el conocimiento.

En relación a la enseñanza de la contabilidad de acuerdo con los encuestados se debe buscar un equilibrio entre conceptos y normas, y registros contables y reglas, pues en la Ciencia Contable es necesario conocer la teoría y la práctica, es preciso entender la dinámica de conceptos y reglas. Desde su punto de vista los encuestados creen que, al mismo tiempo en que el estudio de las normas es importante, también es fundamental que se dé énfasis a los registros contables, pues estos acompañan al Contador en el ejercicio de su profesión, sea actuando directamente en la Contabilidad del Sector Privado o del Sector Público.

En la pregunta sobre los componentes curriculares de los cursos de Ciencias Contables en relación a los pronunciamientos contables y normas contables, los encuestados concuerdan en que es fundamental que los mismos estén actualizados con todos los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) y con las Normas Brasileñas de contabilidad (NBC) editadas por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC). De la misma manera, piensan que los alumnos precisan ser formados en los cursos de Ciencias Contables con una comprensión de esos pronunciamientos contables y normas contables, además de la legislación que abarca a la Contabilidad. Los encuestados demostraron preocupación en el sentido de que los currículos de los cursos acompañen esas alteraciones a la velocidad con que viene aconteciendo en el proceso de convergencia de la Contabilidad brasileña. Los encuestados también entienden que no basta actualizar los resúmenes y contenidos programáticos de los componentes curriculares si los mismos no fueran practicados, y creen que es preciso tener disponible referencias bibliográficas actualizadas para el proceso de enseñanza y aprendizaje.

Entienden también que la revisión de los proyectos pedagógicos del curso muchas veces es lenta, lo que se vuelve perjudicial para la enseñanza y el aprendizaje, pues los alumnos muchas veces aprenden reglas obsoletas y luego van para el mundo laboral sin estar preparados para poner en práctica esas reglas, las normas y los conceptos, que fueron introducidos por la alteración de la legislación societaria, o por la edición de un pronunciamiento contable o norma contable.

Los encuestados observan que los currículos de los cursos deben ser lo suficientemente flexibles para que los profesores de contabilidad puedan adaptar sus aulas a los pronunciamientos contables y normas contables, así como a las

alteraciones de la legislación de forma que la enseñanza y el aprendizaje se encuentren en sintonía con el momento que atraviesa la Contabilidad brasilera.

Un asunto mencionado por los encuestados es, que debe ser inculcada en la cultura del propio profesional de contabilidad, la búsqueda de su formación en la práctica, hecho que se vuelve esencial para actuar en el mundo laboral. También hacen mención, que en los cursos de Ciencias Contables deben discutir que el profesional de contabilidad, debe formarse para ese mundo laboral.

La pregunta referente a si los profesores de contabilidad están utilizando en las aulas y en los trabajos de conclusión de curso los pronunciamientos contables y las normas contables, el criterio de los interrogados es que sí, efectivamente los profesores de contabilidad hacen referencia acerca de cuáles son los pronunciamientos contables que regulan los elementos de la Contabilidad, así también como las normas contables que son trabajadas en la sala de aula. De esa forma, concuerdan sus afirmaciones con las de los coordinadores de curso, que, parte de los trabajos de conclusión de curso discuten los cambios traídos por el proceso de la convergencia.

Los encuestados tienen el concepto que aún hay profesores de contabilidad que no están utilizando los pronunciamientos contable y normas contables, ni la legislación que fue alterada, de cierta forma perjudicando el aprendizaje del alumno. Los alumnos interrogados afirman que algunos profesores de contabilidad no están capacitados para el momento que atraviesa la Contabilidad brasilera, perjudicando la formación del alumno para actuar en el mundo laboral.

Asimismo piensan que la tendencia es que los profesores de contabilidad utilicen los pronunciamientos contables y normas contables también como referencias bibliográficas, debido a la creciente necesidad de capacitación de los Contadores, o sea, encontrarse constante formación para ejercer la profesión.

Un aspecto que precisa ser mencionado es que esos alumnos que respondieron los cuestionarios son alumnos que iniciaron el curso antes del proceso de convergencia y que ya concluyeron el mismo durante la implementación del proceso de convergencia, por lo tanto tuvieron parte de las aulas con los reglamentos, las normas y la legislación que fue alterada, así solamente en una parte del curso fueron discutidos los pronunciamientos contables y las normas contables que forman parte del proceso de convergencia.

En relación a si las alteraciones de las normas contables convergiendo hacia las normas internacionales de la contabilidad volvería complejo el aprendizaje de la Contabilidad, los alumnos encuestados creen que no, lo que ellos ven que cambia es la percepción de la Contabilidad, al contrario de tener reglas rígidas, prevalece lo que es llamado de esencia sobre la forma. Entienden que es preciso desarrollar el conocimiento, el raciocinio, la interpretación contable, esto aparenta ser más lógico que memorizar reglas rígidas. También piensan que ese proceso hace que la Contabilidad se vuelva más accesible a los usuarios de los estados contables por ser más coherente con la realidad de las entidades y la presentación de las mismas en los mercados financieros.

De acuerdo al concepto de los alumnos encuestados, el Contador tendrá que reaprender a pensar la Contabilidad, dirigida con mayor énfasis a la transparencia de los aspectos económicos y financieros insertos en los registros contables. También entienden que el Contador asume el papel de gestor de las informaciones contables y de cómo utilizarlas; la Contabilidad se volvió más subjetiva, o sea, dependiente de criterios y prácticas elegidas por los propios Contadores para cada registro contable, así, a lo largo del tiempo, puede posibilitar la valorización del profesional contable.

Los alumnos interrogados entienden que a partir del proceso de convergencia ocurre un cambio en la enseñanza de la contabilidad a partir de la utilización de los pronunciamientos contables y normas contables para la formación del Contador. Asimismo creen que este proceso hace que los profesores de contabilidad se encuentren más exigidos y precisen repensar sus prácticas docentes para el momento en que atraviesa la Contabilidad, y exige por parte de los alumnos mayor esfuerzo y dedicación en los estudios para mejorar el aprendizaje.

La Contabilidad según los alumnos encuestados se está transformando en una ciencia capaz de lograr que el Contador haga sus juzgamientos sobre sus elecciones contables y defienda sus ideas, además de buscar permanentemente la constante formación, considerada cada vez más necesaria, de este modo se abre un espacio para que los Contadores puedan ser más críticos y reflexivos, lo que es muy bueno para la profesión de Contador.

Un hecho que merece ser destacado de las afirmaciones de los interrogados es que, manifiestan que los Contadores estaban acostumbrados a reglas impuestas por la legislación y no a pensar la Contabilidad a partir de conceptos. Desde el punto

de vista de los alumnos, todo lo que es nuevo es recibido con cierto recelo principalmente donde las normas contables son consideradas elementos estables, pero, si los profesores de contabilidad estuvieran capacitados y volcando esos cambios a los alumnos, la Contabilidad continuaría permitiendo el aprendizaje de los alumnos de forma de insertarlos en el mundo laboral.

Sobre la pregunta si las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre la mejor forma de reconocer determinado evento contable, acaban adoptando prácticas diferentes y en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones, los alumnos encuestados piensan que es posible, pues los pronunciamientos contables y las normas contables abren un espacio para juzgamiento en las elecciones contables. Concuerdan de este modo con el punto de vista de los profesores de contabilidad. Asimismo los alumnos tienen el concepto de que con esas alteraciones, la Contabilidad adquiere en nivel de subjetividad que depende del juzgamiento del Contador en sus elecciones contables cuando está decidiendo sobre la mejor forma de hacer el registro de un evento contable, y consecuentemente, en la elaboración de los estados contables, siempre que la ley lo permita, y atienda a los pronunciamientos contables y normas contables.

Los encuestados entienden que, siempre que se pueda probar que la línea de pensamiento adoptada tiene fundamentación legal y que la conclusión de ese juzgamiento no es pasible de error o fraude, será válida la elección contable adoptada, de esta manera permitirá mayor libertad de decisión para los gestores de las informaciones contables.

Los alumnos piensan que la dependencia de hacer solo lo que está en la ley, sin pensar o reflexionar sobre una determinada situación está enraizada en la cultura del Contador. Asimismo entienden los alumnos encuestados que los diferentes criterios adoptados, a partir de los pronunciamientos contables y normas contables, por parte de las entidades son fruto del despegue de la forma para la esencia, o sea, las entidades están registrando los eventos contables conforme a sus realidades, de esta manera, si cada entidad adopta la mejor forma para reconocer determinado evento contable dentro de su realidad, no todas llegarán a las mismas conclusiones, debiendo escribir en las notas explicativas las razones de las elecciones contables.

Todos los encuestados afirman que de acuerdo con la legislación societaria el conjunto de los estados contables deben incluir notas explicativas que sean útiles a los usuarios de las informaciones contables, visando posibilitar que estos

comprendan esas informaciones de forma amplia, es una manera de que las entidades abran más sus informaciones y se muestren así más transparentes para los inversores y para la propia sociedad.

Los alumnos interrogados tienen el concepto de que el Contador debe estar apto para analizar el conjunto de los estados contables y las notas explicativas y así, poder percibir que las diferencias encontradas deben estar evidenciadas en las notas explicativas. Los encuestados también entienden que las conclusiones no pueden ser discrepantes, aunque los criterios adoptados para los eventos contables utilizados puedan ser diferentes. Piensan los alumnos que con el tiempo los pronunciamientos y las normas contables deben minimizar las diferencias presentadas.

Un hecho mencionado por los encuestados es con relación a la evaluación de inversiones y el tratamiento dado a los activos fijos, pues los criterios para la determinación del valor de mercado y valor justo, así como valor residual y de vida útil de los bienes no son claros, permitiendo distintas interpretaciones, de la misma forma con la evaluación de los activos intangibles, esto puede que lleve a las entidades a arribar a conclusiones diferentes.

A partir de las respuestas de los alumnos y de la alteración de la legislación societaria se constata que el Contador va a tener presente en su actividad el poder de juzgamiento sobre las elecciones contables, de esta manera, más que nunca los estudios e investigaciones sobre la legislación societaria, entre otros reglamentos, precisan ser diseminados en la Ciencia Contable, de forma que más profesionales de la contabilidad tengan acceso a esos estudios.

4.5 ANÁLISIS DEL CONTEXTO DE LA INVESTIGACIÓN CON BASE EN EL APOORTE TEÓRICO

En este subcapítulo se realiza una reflexión a partir de los análisis de la legislación societaria y pronunciamientos contables, de las perspectivas de los coordinadores de curso, de los profesores de contabilidad y de los alumnos, o sea, conformando un análisis de la triangulación de la investigación, con base en el aporte teórico desarrollado para esta investigación.

En relación al Pensamiento Contable en Brasil y al Proceso de Convergencia de la Contabilidad Brasileira, en cierta forma, están presentes en los análisis de la

legislación societaria y en los pronunciamientos contables, así como en los análisis de las respuestas de los investigados.

En relación a la Reflexión de la Práctica Docente y de la Docencia en la Enseñanza Superior que tratan sobre temas relacionados, como la reflexión de la práctica docente en la enseñanza superior, así como la formación continuada para la práctica docente, contribuye para repensar la enseñanza de la contabilidad a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera.

Con la vigencia de la alteración de la legislación societaria, y principalmente, de los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), los cuales establecen doctrinas a ser aplicadas en la Contabilidad, fueron instituidos conceptos que alteran significativamente las prácticas contables en Brasil, en relación a los elementos (activo, pasivo, patrimonio líquido, ingresos y gastos) que componen los estados contables.

El activo pasa a ser comprendido como un recurso controlado por la entidad como resultado de eventos pasados y del cual se espera que fluyan futuros beneficios económicos para la entidad, de acuerdo con el CPC 00. Esos activos deben ser registrados en el patrimonio de la entidad por su valor contable, lo más próximo posible de su valor recuperable.

El valor recuperable de un activo es el máximo de caja que aquel activo puede generar para una entidad, es el mayor valor entre el valor líquido de venta de un activo y su valor en uso. El valor líquido de venta es el valor justo de un activo menos los gastos estimados de venta. El valor justo es el valor por el cual un activo puede ser negociado entre partes interesadas, conocedoras del negocio e independientes entre sí, con ausencia de factores que presionen para la liquidación de la transacción. El valor de uso es el valor presente de los flujos de caja líquidos futuros, esperados como resultado del uso de un activo, de acuerdo con el CPC 01 y el CPC 12.

Los instrumentos financieros en relación al activo que fueron analizados, son las cuentas a recibir y los activos financieros de renta fija y de renta variable. Las cuentas a recibir de clientes representan activos financieros.

Activo financiero es cualquier activo que sea: caja; instrumento patrimonial de otra entidad; derecho contractual: de recibir caja u otro activo financiero de otra entidad, de acuerdo con el CPC 39.

La medición de las cuentas a recibir de clientes en su reconocimiento inicial debe ser hecha por el valor justo. El valor justo de las cuentas a recibir de clientes sería el valor nominal en la fecha de vencimiento, descontado a la fecha de su reconocimiento, de acuerdo con el CPC 38. Los procedimientos contables de ajustes a valor presente de derechos y obligaciones están de acuerdo con el CPC 12.

De la misma forma, la medición de los activos financieros de renta fija en su reconocimiento inicial debe ser realizada por el valor justo, de acuerdo con el CPC 38. Así, como los activos financieros de renta variable, también, son medidos en su reconocimiento inicial por el valor justo, de acuerdo con el CPC 38.

En relación a los stocks que son activos mantenidos para su venta en el curso normal de los negocios, en proceso de venta, o en la forma de materiales y materia prima a ser consumidos o transformados en el proceso de producción o en la prestación de servicios, de acuerdo con el CPC 16.

Los stocks deben ser medidos por el valor de costo o por el valor líquido realizable, de los dos, el menor. El valor líquido realizable es el precio de venta estimado en el curso normal de los negocios, deducido de los costos estimados para su conclusión y de los gastos estimados necesarios para concretizar la venta, de acuerdo con el CPC 16.

En relación al contrato de construcción que es un contrato específicamente negociado para la construcción del activo, y que incluyen: prestación de servicios relacionados con la construcción del activo; y destrucción o restauración de activos y de recuperación ambiental después de la demolición o retirada de activos, de acuerdo con el CPC 17.

El importe del contrato es medido por el valor justo de la retribución recibida o a recibir. El valor justo es el precio que sería recibido por la venta de un activo o que sería pagado por la transferencia de un pasivo en una transacción no forzada entre participantes del mercado en la fecha de medición, de acuerdo con el CPC 01 y el CPC 46.

En relación a las inversiones en coligada, en controlada y en emprendimiento controlado en conjunto, está establecido que los procedimientos de evaluación de esas inversiones sean por el método de equivalencia patrimonial, de acuerdo con el CPC 18. La equivalencia patrimonial es el método que consiste en actualizar el valor contable de la inversión al valor equivalente a la participación societaria de la sociedad e inversora en el patrimonio líquido de la sociedad

invertida, y en el reconocimiento de sus efectos en el Estado del Resultado del Ejercicio. El valor de la inversión será determinado mediante la aplicación del porcentaje de participación en el capital social, sobre el Patrimonio Líquido de cada sociedad coligada o controlada.

En el subgrupo activo fijo, en el grupo activo no circulante, se hizo obligatorio el registro de los derechos que tengan por objeto bienes corpóreos destinados al mantenimiento de las actividades de la sociedad, inclusive los surgidos a consecuencia de operaciones que transfieran a la entidades los beneficios, riesgos y control de los bienes conforme al inciso IV, art. 179, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones. Esta es una alteración significativa sobre el tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento mercantil (*leasing*) financiero. Este tipo de arrendamiento es, en su esencia económica, una operación de financiamiento.

Los activos, como cuentas a recibir y bienes están asociados a derechos legales, incluyendo el derecho de propiedad. Al determinar la existencia del activo, el derecho de propiedad no es esencial. Un bien, objeto de arrendamiento mercantil (*leasing*) financiero será un activo, siempre que la entidad controle los beneficios económicos que son esperados de ese bien, de acuerdo con el CPC 06.

En relación al activo fijo que corresponde a los bienes corpóreos destinados al mantenimiento de la entidad. Es el elemento tangible que se espera utilizar por más de un período y es mantenido para su uso: en la producción de bienes, en la provisión de mercaderías, en la prestación de servicios, o con fines administrativos, de acuerdo con el CPC 27.

La depreciación del activo fijo debe ser calculada en base a la vida útil de los bienes. La vida útil es el período de tiempo durante el cual la entidad espera utilizar el activo. La vida económica representa el período de tiempo durante el cual, el activo tendrá capacidad de generación de beneficios económicos. La vida útil de un activo puede ser menor que su vida económica; en este caso aparece el llamado valor residual. El valor residual es un valor estimado que la entidad obtendrá con la venta del activo al fin de su vida útil, después de deducir los gastos estimados de la venta, de acuerdo con el CPC 27. En esta situación está presente el poder de juzgamiento del Contador para determinar la vida útil y la vida económica de un bien.

El valor residual en la vida útil de un activo fijo es revisado por lo menos al final de cada ejercicio y si hubiera cambios, debe ser contabilizado como cambios en la estimativa contable.

En el activo fue incluido un subgrupo activo intangible, dentro del grupo activo no circulante, contemplando elementos incorpóreos como, marcas, patentes, fondo de comercio, entre otros, previstos en el inciso VI, del art. 179, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones. Los activos que no tienen forma física y son utilizados en el mantenimiento de los negocios de la entidad y ésta, controla esos beneficios, y si además el conocimiento está protegido por derechos legales o contractuales es un activo intangible, de acuerdo con el CPC 04.

Los activos intangibles precisan ser amortizados conforme su vida útil. La vida útil del activo intangible puede ser definida o indefinida. Un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, en base al análisis de datos de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible para el período durante el cual, el activo deberá generar flujos de caja líquidos positivos para la entidad.

Esas alteraciones conceptuales insertas en los elementos del activo, motivan que el profesor de contabilidad frente al proceso de enseñanza y aprendizaje deba promover cambios en sus prácticas docentes y proximidad con los colegas. Pues es preciso reflexionar sobre la práctica docente frente a situaciones en las que se den juzgamientos en las decisiones de los registros de los eventos contables. Es por medio de la reflexión que las ideas son transformadas en acciones indispensables para la práctica docente, como lo manifiesta Dewey (1936) al defender la importancia del pensamiento reflexivo, esto ocurre cuando la verdadera práctica sucede, cuando una persona tiene un problema real para resolver e investiga para buscar una solución. Para Schön (2000), el proceso reflexivo se caracteriza por un vaivén permanente entre suceder y comprender en búsqueda de obtener un significado de las experiencias, una reflexión en la acción en contacto con la práctica. Prosiguiendo, Schön (2000) afirma que la reflexión en la acción constituye un proceso de gran riqueza e instrumento importante de aprendizaje, porque representa el primer espacio de confrontación con el problema en la práctica. Ya Perrenoud (2002) dice que la producción de prácticas educativas eficaces surge de una reflexión de la experiencia personal compartida entre los colegas. Nóvoa (1992) afirma que es pensada críticamente la práctica de hoy o de ayer y que se puede mejorar en la próxima práctica. Freire (2004) se pronuncia diciendo que la reflexión es el movimiento entre: el hacer y el pensar y entre el pensar y el hacer. Y para Sanjurjo (2009), la reflexión se constituye en un puente entre la teoría y la práctica,

entre el pensamiento y la acción, entre los materiales curriculares, lo metodológico y los problemas que nos plantea la realidad.

El pasivo es comprendido como una obligación presente de la entidad, derivada de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte de la salida de recursos de la entidad, capaces de generar beneficios económicos. La obligación normalmente surge cuando un activo es entregado o la entidad ingresa en un acuerdo irrevocable para adquirir el activo. La liquidación de una obligación presente generalmente implica la utilización, por parte de la entidad, de recursos incorporados de beneficios económicos con el fin de satisfacer la demanda de la otra parte, de acuerdo con el CPC 00.

Los instrumentos financieros en relación al pasivo que fueron analizados son los proveedores y préstamos. Las deudas con proveedores representan pasivos financieros. El pasivo financiero es cualquier pasivo que sea: una obligación contractual de entregar caja u otro activo financiero a una entidad, de acuerdo con el CPC 39.

La medición de las deudas con los proveedores en su reconocimiento inicial debe ser realizada por el valor justo. El valor justo de las deudas con los proveedores sería el valor nominal en la fecha del vencimiento descontado a la fecha de su pago, de acuerdo con el CPC 38. Los procedimientos contables de ajustes a valor presente de derechos y obligaciones están de acuerdo con el CPC 12.

De la misma forma, la medición de las deudas de préstamos en su reconocimiento inicial debe ser efectuada por el valor justo, de acuerdo con el CPC 38.

En relación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes se establece que esas contingencias generalmente envuelven cuestiones tributarias, laborales y civiles. Las provisiones para riesgos están relacionadas con las contingencias pasivas. Las contingencias son incertezas existentes cuando de la elaboración de los estados contables, relacionados con eventos futuros, estos podrán o no acontecer. De la resolución final de las contingencias podrá resultar una ganancia (contingencia activa) o una pérdida (contingencia pasiva) para la entidad, de acuerdo con el CPC 25.

En el Patrimonio Líquido fue incluida una cuenta de ajustes de evaluación patrimonial para registrar, mientras no sean computadas en el resultado del ejercicio en obediencia al régimen de competencia, las contrapartidas de aumentos o

diminuciones de valor atribuido a elementos del activo y del pasivo, como consecuencia de su apreciación a valor justo, conforme el § 3º, art. 177, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones.

En el Patrimonio Líquido, también fue incluida una cuenta de reserva de incentivos fiscales para registro de la cuota del lucro líquido surgido de donaciones o subvenciones gubernamentales para inversiones, conforme el art. 195-A, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones.

En relación al ajuste a valor presente la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones, al fijar los criterios para evaluación del activo y del pasivo, conforme el inciso VII, del art. 183 e inciso III, del art. 184 permite que los derechos y las obligaciones de largo plazo sean apreciados a valor presente. Ajustar el saldo de la cuenta a valor presente significa excluir de ese saldo los aumentos que surgen de las expectativas de inflación, normalmente relativos a las tasas referentes a la indexación legal o contractual, a la paridad de cambio, a los intereses y a los demás encargos proporcionales aceptables en las operaciones a plazo, para obtener los valores representativos de la época de la operación.

Las alteraciones conceptuales insertas en los elementos del pasivo y del Patrimonio Líquido, también, motivan a que el profesor de contabilidad, frente al proceso de enseñanza y aprendizaje, promueva cambios en sus prácticas docentes y acercamiento con sus colegas. Es necesario que el profesor cuestione y reflexione sobre la situación de la sala de aula, que lo haga en el contexto de su grupo, así como aspirar a lograr el compromiso de la institución como un todo.

En lo que toca a los ingresos, estos abarcan tanto a los ingresos propiamente dichos como a las ganancias. El ingreso surge de las actividades normales de la entidad y es designada con una variedad de nombres, tales como, ventas, honorarios, impuestos, dividendos, *royalties* o con alquileres. Las ganancias representan otros elementos que se encuadran en el concepto de ingreso y pueden o no surgir en el curso de las actividades usuales de la entidad, representando aumentos en los beneficios económicos, de acuerdo con el CPC 00.

Los ingresos representan entradas brutas de beneficios económicos durante el año, que promueven un aumento del lucro del ejercicio o reducción del perjuicio del ejercicio de la entidad, y consecuentemente aumento de su Patrimonio Líquido, de acuerdo al CPC 30.

El momento del reconocimiento del ingreso trae cierta complejidad para la Contabilidad. La complejidad se da en el sentido de que, en algunos casos, dependiendo de la operación y del segmento de negocio en que la sociedad actúa, será exigido un alto grado de juzgamiento por parte de los propietarios o socios de la entidad. La relevancia de esa información está relacionada con el hecho de que el ingreso es computado en el resultado e influye en la determinación del lucro de la entidad y consecuentemente, en el valor del dividendo que será distribuido entre los propietarios o socios de la entidad, así como en los impuestos que serán abonados a los gobiernos municipales, estatales y federales.

Los gastos abarcan tanto las pérdidas como los gastos propiamente dichos. Los gastos que surgen durante el curso de las actividades normales de la entidad incluyen el costo de las ventas, y los gastos de la actividad desarrollada. Las pérdidas representan otros elementos que se encuadran en el concepto de gastos y pueden o no surgir durante el curso de las actividades usuales de la entidad, representando disminución de los beneficios económicos, de acuerdo con el CPC 00.

Estas alteraciones también abarcan a los elementos de intervención del resultado económico de las entidades, como ingresos y gastos. Así, la enseñanza de la contabilidad debe ser crítica, reflexiva y permitir el desarrollo del conocimiento profesional. Frente a esa realidad, como dice Shcön (2000), el pensamiento reflexivo lleva al desarrollo del conocimiento profesional que se basa en acciones de investigación y de experimentación en la práctica. Refuerza tal posición, Perrenoud (2002), el que cree que para llegar a una verdadera práctica reflexiva, esta postura debe volverse casi permanente, debe insertarse en una relación analítica con la acción para el desarrollo profesional. Para Freire (2004), la reflexión debe ocupar el centro del pensamiento crítico y del desarrollo profesional. Sanjurjo (2009) entiende que partiendo de la concepción del conocimiento como proceso, el sujeto que aprende participa de la construcción y reconstrucción del conocimiento. Y Demo (2011) considera que el conocimiento contemporáneo valoriza más el dominio metodológico, representado por, en el saber pensar y en el aprender a aprender.

En relación al conjunto de los estados contables, fue introducido el Estado de los Flujos de Caja (EFC) conforme el inciso I, art. 188 de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones, en substitución a los Estados de los Orígenes y Aplicación de los Recursos (EOAR), como forma de mejorar el entendimiento de la posición financiera

de la entidad, que debe demostrar las alteraciones ocurridas, durante el ejercicio, en el saldo de caja y equivalentes de caja, segregándose esas alteraciones en un mínimo de, 3 (tres) flujos: de las operaciones, de las inversiones, y de los financiamientos. A partir de la alteración de la legislación societaria el CPC emitió el pronunciamiento contable CPC 03 sobre el Estado de los Flujos de Caja (EFC).

Además, en relación al conjunto de los estados contables, también, fue introducido el Estado del Valor Adicionado (EVA) conforme el inciso II, del art. 188, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones, para las sociedades de capital abierto, que presentan el valor de la riqueza generada por la sociedad, su distribución entre los elementos que contribuyeron a la generación de esa riqueza, tales como los empleados, financistas, accionistas, gobierno y otros, así como la cuota de la riqueza no distribuida. A partir de la alteración de la legislación societaria el CPC emitió el pronunciamiento contable CPC 09 sobre el Estado del Valor Adicionado (EVA). También forma parte del conjunto de los estados contables las notas explicativas, conforme el § 5º, del art. 176, de la Ley nº 6.404/1976 y alteraciones.

La presentación de los estados contables debe asegurar la comparabilidad tanto con los estados contables de períodos anteriores de la misma entidad como con los estados contables de otras entidades, de acuerdo con el CPC 26.

A partir del análisis de las perspectivas de los coordinadores de curso, profesores de contabilidad y alumnos entienden que los cursos de Ciencias Contables precisan adecuarse a esas alteraciones de la legislación, inclusive a los cursos que están en proceso de revisión del proyecto pedagógico de curso, ya que es necesario repensar el tipo de profesional que va a ser formado para el mundo laboral. En los pronunciamientos contables y en las normas contables prevalece la esencia sobre la forma, de esta manera, los conceptos se vuelven más relevantes, y acaban reflejándose en los registros contables. Las legislaciones pasan a ser parámetros, pero no la esencia del proceso. Tampoco basta apenas aprender la esencia sobre la forma, es preciso comprender la aplicabilidad de esos conceptos y normas en el día a día de las entidades, pues los Contadores trabajan también, con la forma, siguiendo legislaciones y determinaciones legales en el ejercicio de su profesión.

La alteración en la legislación demanda más juzgamiento en las elecciones contables, el alumno no debe ser orientado hacia la práctica de lanzamientos y conocimiento sobre las reglas, pero sí estimulado a comprender las normas vigentes

y fundamentalmente, los conceptos que brindan soporte a las normas. Así, la enseñanza de la contabilidad debe desenvolver el conocimiento del profesional de forma que sea capaz de aplicar la teoría en el ejercicio de su profesión. Para el análisis de esta temática, Sanjurjo (2001) entiende que a partir de la concepción del conocimiento como proceso, el sujeto que aprende, participa de la construcción y reconstrucción del conocimiento. En cuanto Pimenta (1999) argumenta que la confrontación entre las teorías y las prácticas y el análisis sistemático de las prácticas a la luz de las teorías existentes, lleva a la construcción de nuevos conocimientos.

Así pues, el profesor de contabilidad, además de desarrollar competencias, tiene que desarrollar habilidades para enseñar a los alumnos como ejercer ese poder de juzgamiento y aplicar en las elecciones contables. Estas discusiones deben formar parte de los grupos de trabajo, corroborando lo que afirma Nóvoa (1992), el que dice que el intercambio de experiencias y el compartir los conocimientos consolidan espacios de formación, en los cuales cada profesor es llamado a desempeñar, simultáneamente, el papel de formador y de formado. Ya Libâneo (2001) piensa en el conjunto de conocimientos teóricos y prácticos requeridos para el ejercicio profesional y sus competencias, que le permitan a un profesional ejercer adecuadamente su profesión. Y Pimenta (2011) ratifica esa posición defendiendo que el profesor investigando y reflexionando sobre su actividad docente, construye conocimientos que le permiten perfeccionar su actividad docente, lo que es confirmado por Perrenoud (2002) cuando habla acerca de la formación del profesor reflexivo, la que está siendo construida sobre el prisma de competencia y conocimientos nuevos o más profundos sobre la práctica.

La enseñanza de la contabilidad debe buscar un equilibrio entre conceptos y normas; lanzamientos y reglas, pues en el estudio de las ciencias es necesario conocer la teoría y la práctica, es preciso entender la dinámica de los conceptos y las reglas. Frente a este contexto, para Ludícibus (2010), se precisa del profesor eminente teórico para ciertas disciplinas como también se precisa del profesional de éxito, para ciertas aulas y conferencias.

Cabe resaltar que en las revisiones de los proyectos pedagógicos de curso no basta con actualizar los resúmenes y contenidos programáticos de los componentes curriculares si los mismos no fueran colocados en las prácticas. Mientras tanto, teniendo en cuenta el momento por el que pasa la Contabilidad

brasileira los pronunciamientos contables y las normas contables son las fuentes bibliográficas más actualizadas, que de cierta forma no son buenos textos didácticos para el proceso de enseñanza y aprendizaje. Así, los currículos de los cursos deben ser flexibles, lo suficiente para que los profesores de contabilidad puedan adecuar sus aulas a los pronunciamientos contables y a las normas contables, así como a las alteraciones de la legislación de forma que la enseñanza y el aprendizaje estén en concordancia con el momento que pasa o vaya a pasar la Contabilidad brasileira. Esta constatación corrobora el entendimiento de que los profesores de contabilidad deben estar inmersos en los cursos. Pimenta y Anastasiou (2002) argumentan que los profesores deben recibir orientación sobre los procesos de planeamiento, metodológicos y evaluación. Ya para Vasconcellos (1996), el profesor debe ser orientado sobre aspectos de planeamiento de enseñanza visto como un todo, de forma que se realice un nexo entre teoría y práctica en aquello que es presentado al alumno.

Además del proceso de convergencia, los cursos de Ciencias Contables precisan adecuarse al examen de suficiencia para que el profesional de contabilidad pueda ejercer la profesión de Contador, examen que fuera instituido por medio de la Ley nº 12.249/2010, que da nueva redacción al art. 12 del Decreto-Ley nº 9.295/1946. El cual fue reglamentado por la Resolución nº 1.373/2011 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC).

En relación a si las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) dieron oportunidad de una formación continuada a los profesores de contabilidad, para que ellos enfrenten la realidad de la Contabilidad brasileira, dejaron en evidencia que no hubo una formación continuada. Defiende Perrenoud (2002) que la formación continua es un soporte fundamental en el desarrollo profesional. Sanjurjo (2009) destaca que la formación debe orientarse al desarrollo profesional y no apenas una capacitación, siendo esta, parte del proceso de formación. Y Nóvoa (1992) prosigue diciendo que la formación continua debe ser construida en el espacio del trabajo, en la propia institución para que se dé el desarrollo profesional. Pues las pocas iniciativas de formación continua que los profesores de contabilidad tuvieron, no se caracterizan como una formación continua para la práctica docente, como los propios investigadores afirman, que está faltando mucho de lo que sería necesario en términos de desarrollo profesional. Es preciso un desarrollo profesional,

que supere una formación continua tradicional, ya que la mayoría de las veces se realiza solamente una simple capacitación.

En ese sentido una de las formas encontrada por los cursos de Ciencias Contables para suplir la ausencia de oferta de formación continua por las IFES fue la de mantener profesores de contabilidad sin dedicación exclusiva, aprovechando así sus experiencias de actuación en el mercado. En el entendimiento de Ludícibus (2010), un componente curricular teórico tal vez pueda ser mejor enseñado por profesores inmersos en las actividades de investigación, y un componente curricular práctico puede ser dictado por profesionales dotados de experiencia práctica.

Se destaca que debe ser diseminada en la cultura del profesor de contabilidad la necesidad de buscar formación continua para la práctica docente, exigir de la IFES esa oferta de formación continua para que la enseñanza de la contabilidad acompañe los cambios que están ocurriendo en la Contabilidad brasilera. Una formación continuada que lleve al desarrollo profesional, como nos enseña Perrenoud (2002), Sanjurjo (2009), Nóvoa (1992).

Con relación a si los profesores de contabilidad utilizan en las aulas y en las orientaciones de trabajo de conclusión de curso los pronunciamientos contables y las normas contables, es una situación que se hace necesaria, inclusive de ser discutida en reuniones de los coordinadores de curso, con los profesores de contabilidad, de forma de contribuir con la reflexión en la práctica docente. En cuanto que para Schön (2000), la reflexión en la acción tiene una función crítica fundamental, en la medida en se cuestiona la estructura de los pre supuestos del acto de conocer en la acción. Para Perrenoud (2002) una práctica reflexiva presupone una postura, una forma de identidad. Nóvoa (1992) defiende la reflexividad crítica sobre las prácticas de reconstrucción o construcción permanente de una identidad personal. Freire (2004) cree que el profesor debe reflexionar críticamente y de modo permanente. Afirmación que es completada por Sanjurjo (2009), el cual entiende que la reflexión se constituye en un puente entre la teoría y la práctica, entre el pensamiento y la acción, entre los materiales curriculares, lo metodológico y los problemas que nos plantea la realidad.

La discusión de los pronunciamientos contables y de las normas contables en las reuniones para revisiones de los proyectos pedagógicos de los cursos evidencia que en la realización de los trabajos de conclusión del curso se tenga, por lo menos, dos líneas de investigación, Sector Privado y Sector Público. La inclusión

del Sector Público aparece con la edición, por primera vez, en las Normas Brasileñas de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (NBCASP) por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC), así como el Manual de Contabilidad Aplicado al Sector Público (MCASP) elaborado por la Secretaría del Tesoro Nacional (STN), y la aplicación de hecho de la Teoría Patrimonialista, que se convirtió en un hito para la historia de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP). De esa forma se cumple con la legislación, en especial, la Ley nº 4.320/1964 y la Ley Complementaria nº 101/2000, que son el fundamento de la Contabilidad Aplicada al Sector Público (CASP).

En relación a que las alteraciones de las normas contables convergiendo hacia las normas internacionales de la contabilidad volvería más compleja la enseñanza y el aprendizaje, el concepto de los investigadores es que no. Sin embargo, es necesario comprender ese proceso que hace a las normas contables más conceptuales, que meramente técnicas.

Destacan que la enseñanza de la contabilidad pasa a ser más reflexiva, pues por la interpretación anterior al proceso de convergencia, podría, un hecho administrativo ser considerado un gasto, como lo es el caso del arrendamiento mercantil (*leasing*) financiero, siempre que esté de acuerdo con el CPC 06, y, entonces, a partir de la convergencia de la Contabilidad brasileña al patrón internacional, ese mismo hecho pasa a ser considerado un activo, siempre que esté de acuerdo con el CPC 00. En este sentido es necesaria que sea realizada una reflexión en la práctica docente. Perrenoud (2002) considera la reflexión en la acción un proceso de aprendizaje, pues lleva a la confrontación con el problema en la práctica. Freire (2004) defiende la posición de que esta reflexión ocurre de modo permanente. Sanjurjo (2009) entiende que la reflexión es la capacidad de volver la atención sobre los propios actos, en un intento de comprensión histórica de los mismos. Schön (2000) defiende la idea de que solamente la reflexión no alcanza, ella tiene que tener fuerza para provocar la acción, esto es, llevar a los intervinientes a repensar sobre su enseñanza.

En la búsqueda de una enseñanza de la contabilidad más contextualizada, se resalta que los profesores de contabilidad precisan conocer el día a día de las entidades, las operaciones que las mismas realizan en el mercado, o sea, la práctica para confrontar con la teoría. Pues, para Sá (2010), no solo teoría, ni solo aplicación, sino un sistema organizado de enseñanza debe construir la base educacional, que tenga profesores con conocimiento teórico y al mismo tiempo con experiencia en la

aplicación de esos conceptos en la práctica. Es preciso realizar investigaciones sobre el tema, de forma que se tenga seguridad sobre la relación entre la enseñanza y la práctica. Inclusive Ludícibus (2010) destaca la importancia de mantener, por lo menos, una parte del cuerpo docente en tiempo integral, actuando en la enseñanza y en la investigación, para desarrollar el conocimiento, lo que es corroborado por Demo (2011), el cual defiende la posición de que el profesor es en la esencia investigador, o sea, un profesional de la reconstrucción del conocimiento.

De acuerdo con los investigados, en cierta forma, quedó más comprensible la enseñanza de la contabilidad, pues antes había menos margen para la discusión y ahora pueden ser más discutidas las elecciones contables, los motivos de esas elecciones contables y los efectos que ellas causa en los estados contables. En ese sentido, la discusión de las elecciones contables y de cómo utilizarlas está presente en la sala de aula. Por otro lado la Contabilidad se volvió más subjetiva, o sea, que pasó a depender de criterios y prácticas escogidas por los Contadores para cada evento contable, introduciendo el juzgamiento profesional.

Frente al poder de juzgamiento en las elecciones contables sobre la mejor forma de reconocer un evento contable, las relaciones entre los Contadores y los propietarios o socios de las sociedades pasan a ser más estrechas. Sin embargo, el Contador debe estar preparado, pues, en ese momento, él es el gestor de la información contable que se hace necesaria para que los propietarios o socios tomen las decisiones. Esas elecciones contables basadas en los pronunciamientos contables y las normas contables, además de atender a la legislación, pueden llevar a las entidades a llegar a conclusiones diferentes. Por eso, para la formación del profesional y el proceso de enseñanza y aprendizaje, se debe conducir a la reflexión en la práctica docente; una práctica reflexiva eficaz, que integre el contenido institucional y a los responsables por la institución y estimule a los profesores a ser profesionales reflexivos, se debe crear espacios de libertad tranquila en donde la reflexión sea posible, como preconiza Schön (2000). Perrenoud (2002) dice, inclusive, que para llegar a una verdadera práctica reflexiva, esta postura debe hacerse casi permanente, debe insertarse en relación analítica con la acción y estar en el centro del pensamiento crítico y del desarrollo profesional. Sanjurjo (2009) entiende al proceso reflexivo, como aquel que permite darnos cuenta de nuestras propias acciones y de la diversidad de condicionantes que las determinan.

Para el caso de las entidades que ejercen sus poderes de juzgamiento en relación a la depreciación de los bienes, que ahora debe ser determinada a partir de la vida útil y del valor residual para que se llegue al valor a ser depreciado, así como la vida económica de los bienes que puede ser diferente de la vida útil, de acuerdo con el CPC 27, es preciso que el Contador genere informaciones útiles a los propietarios y socios.

En la sala de aula, en función del tiempo, no es posible trabajar todas las posibilidades que el alumno va a encontrar en las entidades. Sin embargo, es preciso abordar prácticas diferentes para demostrar a los alumnos las diferentes posibilidades que podrán encontrar en las entidades. En ese sentido el proceso de enseñanza y aprendizaje debe ser trabajado de forma que sea capaz de construir y reconstruir el conocimiento, siguiendo los tres tipos de reflexión, conforme enseña Schön (2000): reflexionar en la acción, reflexionar sobre la acción y reflexionar sobre la reflexión en la acción. Donde el reflexionar en la acción ocurre durante la práctica, y reflexionar sobre la acción, después del acontecimiento, ya reflexionar sobre la reflexión en la acción es aquella que ayuda al profesional a progresar en su desarrollo y la construcción de su forma personal de conocer. Los tres procesos no son independientes, ellos se completan garantizando “intervención práctica racional”, integrando el pensamiento práctico del profesional que con él, enfrentará situaciones conflictivas de la práctica.

A partir de la convergencia de las prácticas contables brasileras a las prácticas contables internacionales, aumenta la utilidad de los estados contables como instrumentos de gestión y de análisis de los resultados económicos y financieros de las entidades. Mientras tanto, existe cierto subjetivismo generado por conceptos insertos a partir de la alteración de la legislación societaria, donde el activo dejó de ser entendido como “derecho de propiedad” y pasó a ser considerado “derecho de posesión” y donde el costo de adquisición de los activos y de las deudas fue sustituido por el “valor justo”, “valor presente”, entre otros términos y conceptos. Además de la complejidad de los procedimientos adoptados para ajustar las cuentas de las sociedades (entidades), principalmente, las que actúan en los mercados financieros por medio de conjuntos económicos de sociedades (entidades), las notas explicativas parte de los estados contables precisan explicar con claridad: qué fue ajustado efectivamente, cómo fue ajustado y cuál fue el reflejo

de estos ajustes en el resultado económico, en el activo, en el pasivo y en el Patrimonio Líquido.

5 CONCLUSIÓN

En este capítulo se trata la forma en que los objetivos fueron cumplidos para responder al problema de la investigación, además de presentar las principales conclusiones en relación a los análisis, demostrando la importancia de la investigación para la enseñanza de la contabilidad.

La presente investigación tuvo como objetivo general analizar las principales alteraciones generadas, a partir del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad, en el acto pedagógico docente en relación a la enseñanza de la contabilidad en las Instituciones Federales de Enseñanza Superior (IFES) del Estado de Río Grande del Sur. Se realizó por medio de una investigación social aplicada, exploratoria, descriptiva, de abordaje cualitativo, con realización de entrevistas, aplicación de cuestionarios, análisis documental. El aporte teórico que auxilió a la reflexión de la investigación, trató los siguientes temas: reflexión de la práctica docente, docencia en la enseñanza superior, pensamiento contable en Brasil y proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera.

Ya los objetivos específicos fueron: a) describir las principales alteraciones provocadas en el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera. En este objetivo fueron analizadas la relación de las perspectivas de los profesores de contabilidad, de los alumnos que concluyeron en el 2012 de curso y de los coordinadores de curso de Ciencias Contables. Se realizaron los análisis de las respuestas de los participantes en la investigación buscando comprender a partir de sus perspectivas el momento que pasa la enseñanza de la contabilidad; b) identificar las alteraciones que se han dado en la convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad. En este objetivo fueron analizadas la relación de la legislación societaria y pronunciamientos contables. Para ello se realizaron los análisis de las principales alteraciones conceptuales introducidas por la legislación societaria y por los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) que establecieron conceptos doctrinarios a ser aplicados en la edición de las Normas Brasileñas de Contabilidad (NBC) por el Consejo Federal de Contabilidad (CFC); c) presentar, a los profesores de contabilidad, propuestas de acciones pedagógicas que prioricen la

reflexión sobre el proceso de enseñanza frente a la convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional. En este objetivo fue analizada la relación del contexto de la investigación en base al aporte teórico, se realizó el análisis a partir de la reflexión del proceso de convergencia en relación al aporte teórico desarrollado en esta investigación, de forma que contribuyese al análisis de la legislación societaria y pronunciamientos contables, en las perspectivas de los profesores de contabilidad, de los alumnos y de los coordinadores de curso, haciendo así un análisis de triangulación de la investigación, y llevando las propuestas de acciones pedagógicas descritas en el subcapítulo 5.1 Reflexión de la Práctica Docente en la Enseñanza de la Contabilidad.

De esa forma, se cree que la estructura conceptual y legal de los pronunciamientos contables y normas contables en Brasil, incluyendo la legislación societaria, sean comparables con países desarrollados que siguen las normas internacionales de la contabilidad para sus mercados financieros. La convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional se inserta en el contexto de las mejores prácticas contables adoptadas por las entidades aumentando su exposición a los mercados financieros y a los inversores. En el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera contribuyó para lograr una mayor transparencia de las informaciones contables de las entidades y para los usuarios de esas informaciones en su toma de decisiones.

De esta manera, el trabajo a ser exigido al profesional de contabilidad, a partir de la alteración de la legislación, normas y reglamentos es diferente de lo que era antes. Ahora, el Contador tiene que ejercer el llamado juramento profesional. No se trata de una novedad vacía o superficial, es un cambio en la función del Contador. Las alteraciones en la legislación societaria dan inicio al proceso de convergencia, y es por medio de los pronunciamientos contables del Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), que están siendo efectivamente implementadas esas alteraciones. A partir de los pronunciamientos contables del CPC son editadas las Normas Brasileñas de la Contabilidad (NBC) por el Consejo Federal de la Contabilidad (CFC). Para los profesores de contabilidad, esos pronunciamientos contables pasaron a ser las únicas fuentes bibliográficas actualizadas. Mientras tanto, normas y reglamentos no son textos didácticos, sus objetivos son distintos del lenguaje de enseñanza, con el del lenguaje típicamente técnico.

El proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las normas internacionales de la contabilidad representa una transformación en el proceso de generación de información contable en el Brasil. No se trata apenas de un conjunto de modificaciones meramente formales, sino que provoca un cambio en el ejercicio de la profesión del Contador. Los grupos y subgrupos del activo, del pasivo, del Patrimonio Líquido fueron alterados para la presentación del Balance Patrimonial, así como como el conjunto de los estados contables sufrieron alteraciones significativas, aún con la inclusión de otros estados contables para atender el patrón internacional. Constituyen entonces cambios significativos en la actividad del Contador, sin dudas el aspecto más importante de la alteración de la legislación societaria está en el tema de evaluación de los activos de las entidades. De acuerdo con las prácticas contables adoptadas en el Brasil, ya no se admite en un Balance Patrimonial el registro de un activo por valor superior al que el mismo es capaz de generar en caja para la entidad.

En este sentido, la enseñanza de la contabilidad debe dar cuenta de esos cambios, pues las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) tienen el compromiso social con la formación de los contadores para el mundo del trabajo. Este profesional de la contabilidad que pasa a convivir con el juzgamiento profesional a ser ejercido en las elecciones contables que repercutirá en los elementos del activo, pasivo, patrimonio líquido, ingresos y gastos, y en la composición del estado contable. Así, la comprensión de los conceptos de los pronunciamientos contables y de las normas contables, así como de la legislación, es esencial para aplicar en los registros de los eventos contables en el día a día en el ejercicio de la profesión de Contador.

De esta forma, los estados contables deben representar apropiadamente la posición financiera y patrimonial, así como los resultados económicos y los flujos de caja de la entidad. Para una presentación adecuada es necesario que los registros de los eventos contables estén de acuerdo con los criterios de reconocimiento para activos, pasivos, patrimonio líquido, ingresos y gastos establecidos en el CPC 00 – Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero.

La representación apropiada de los estados contables es obtenida por la conformidad con los pronunciamientos contables, las normas contables y la propia legislación societaria. Los estados contables deben ser presentados, incluyendo sus elecciones contables, de forma que proporcione información relevante, fidedigna,

comparable, verificable, tempestiva y comprensible. Además de proporcionar divulgaciones adicionales cuando el cumplimiento de los pronunciamientos contables, normas contables y la legislación fueren insuficientes para permitir que los usuarios de las informaciones contables comprendan los registros de los eventos contables.

En la elaboración de los estados contables, los gestores de las informaciones contables deben hacer una evaluación de la capacidad que la entidad tiene de continuar en operaciones en un futuro previsible. Los estados contables deben ser elaborados en un supuesto de continuidad, a menos que los propietarios o socios tengan la intención de liquidar la entidad o cesar sus negocios, o que no posean otra alternativa legítima que no sea la discontinuidad de sus actividades. Si los propietarios o socios tuvieran la seguridad, al hacer su evaluación, de incertezas relevantes relacionadas con eventos o condiciones que puedan crear dudas significativas acerca de la capacidad de la entidad de continuar en operaciones en un futuro previsible, esas incertezas deben ser divulgadas. En el caso de que los estados contables no sean elaborados presuponiendo la continuidad, ese hecho debe ser divulgado, juntamente como las bases sobre las cuáles los estados contables fueron elaborados y la razón por la cual no se presupone la continuidad de la entidad.

La entidad debe elaborar sus estados contables, excepto para el estado del flujos de caja, utilizándose para ello el régimen de competencia. El régimen de competencia es utilizado para los elementos del activo, pasivo, patrimonio líquido, ingresos y gastos cuando satisfacen los criterios de reconocimiento para esos elementos contenidos en el CPC 00 – Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero.

Los estados contables resultan del procesamiento de los registros de los eventos contables que son agregados en clases de acuerdo con su naturaleza o función. La fase final del proceso de agregados y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados que forman parte de los estados contables. Si un elemento no fuera individualmente material, debe ser agregado a otros elementos, sea en los estados contables, sea en las notas explicativas. Un elemento puede no ser suficientemente material para justificar su presentación individualizada en los estados contables, pero puede ser suficientemente material para ser presentado individualmente en las notas explicativas.

Frente a esas alteraciones en la legislación en la edición de pronunciamientos contables y normas contables para la implementación del proceso de convergencia, la enseñanza de la contabilidad debe tener en consideración esas alteraciones, y debe admitir un cambio en la actividad del Contador, en especial, la necesidad de juzgamiento profesional en el ejercicio de su profesión. Esto requiere un estudio más exhaustivo de otras áreas del conocimiento, las cuales no son exigidas con la profundidad que debieran en su formación, como finanzas y economía, estadística y matemática, derecho y legislación, entre otras. De este modo, la reflexión en la práctica docente y la formación docente continuada son de fundamental importancia para la enseñanza por parte del profesor y, consecuentemente, en el aprendizaje por parte del alumno.

En la conclusión de esta tesis en respuesta al problema de investigación se puede afirmar que, con la implementación del proceso de convergencia de la Contabilidad por medio de los pronunciamientos contables que establecieron doctrinas para la Contabilidad, en los cuales prevalece la esencia sobre la forma, a partir de ese procedimiento, el Contador tendrá que lidiar con el poder de juzgamiento de las elecciones contables en el ejercicio de su profesión. Así, con la inserción de esas alteraciones conceptuales en la Contabilidad, la enseñanza de la contabilidad también deberá pasar por cambios, exigiendo del profesor de contabilidad la necesidad de reflexionar sobre su actuación, “reflexionar en la acción, reflexionar sobre la acción y reflexionar sobre la reflexión en la acción” como enseña Schön (2000).

5.1 REFLEXIÓN DE LA PRÁCTICA DOCENTE EN LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD

En este subcapítulo es realizada la reflexión de la práctica docente en la enseñanza de la contabilidad con el objetivo de contribuir para que la práctica del profesor de contabilidad pueda enfrentar la implementación del proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera al patrón internacional y en otras situaciones que puedan ocurrir, en la búsqueda de una enseñanza contextualizada, una vez que esta investigación demostró que no está siendo ofrecida la formación continuada a los docentes por parte de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES).

El desafío de todo educador es transformar a sus alumnos en sujetos interactivos en el proceso de enseñanza y aprendizaje; para esto, es preciso instigarlos a buscar, muchas veces de forma autodidacta, nuevas referencias y ejemplos que cualifiquen las clases; en la Contabilidad esta concepción no es diferente. Existen profesores de contabilidad que, por cuestiones de preferencia hacen referencia a algunos autores y sus opiniones, pero durante la enseñanza de la contabilidad, los alumnos deben buscar junto al profesor, en cada componente curricular, la indicación de literatura alternativa y complementaria a los textos de aula y a los materiales disponibles, de forma de realizar un análisis crítico de esos contenidos, hecho este que posibilita la intervención más calificada de los alumnos en las aulas, pasando, de meros observadores, a sujetos activos del proceso de construcción y reconstrucción del conocimiento. El conocimiento debe acompañar a la realidad que es dinámica y, en este sentido, la enseñanza de la contabilidad debe también estimular al alumno a utilizar métodos de reflexión permanentes.

Una enseñanza de la contabilidad que sea capaz de analizar las diferentes formas de interpretación y aplicación de los pronunciamientos contables y de las normas contables; de reconocer, medir y evidenciar los eventos económicos y financieros; de comprender de forma amplia los principios, doctrinas y reglamentos contables; de elaborar y presentar los estados contables y su composición; de evaluar e implementar alternativas y elecciones contables se vuelve necesario. De esta manera, una formación conceptual permite interpretar mejor los pronunciamientos contables, las normas contables y tener bases para juzgar mejor las situaciones de la práctica.

En este sentido, y después de evidenciar que el profesor de contabilidad, la mayoría de las veces, no trae en su formación el conocimiento teórico-práctico necesario, sobre el hacer pedagógico, que resulta indispensable para el ejercicio de la docencia, es que se propone un **Programa de Formación Continuada para la Práctica Docente**.

A partir de ese programa, la institución puede y debe otorgar a los profesores de contabilidad un asesoramiento pedagógico de forma que la teoría y la práctica estén presentes en la docencia, o sea, una interacción entre las áreas Contables y Educación de la institución, en donde profesionales con formación pedagógica discutan de forma continua los asuntos de enseñanza y aprendizaje con los profesores de contabilidad. En esas discusiones, con asesoramiento de los

profesionales de formación pedagógica, los profesores de contabilidad pueden analizar sus prácticas profesionales en la sala de aula, de forma que sean capaces de reflexionar sobre esas prácticas y de modo de lograr que las mismas estén más comprometidas con el proceso de enseñanza y aprendizaje.

Una formación continuada, que lleve al desarrollo profesional, que sea cursada y obligatoria, donde sepan analizar y explicitar sus propias prácticas, lo que permite un ejercicio sobre la profesión, de forma que establezca su propia evaluación de competencias, en que el conocimiento se vaya ampliando gradualmente. En este desarrollo profesional establecer con los colegas las necesidades de formación en común, de forma que no haya resistencia entre los profesores, una formación grupal que haga evolucionar al propio grupo y contribuir con la institución. Una formación mutua en la que se reciba la formación de los colegas y que la propia formación forme parte del desenvolvimiento de los profesores.

El involucrarse en las actividades de la institución también debe formar parte de la formación continua, pues es preciso que los profesores de contabilidad conozcan y asuman responsabilidades en la institución. La participación en la institución, el involucrarse en el sistema educacional, amplía la cultura política, económica, administrativa, jurídica, sociológica de los profesores, con repercusiones en su práctica docente, y con enriquecimiento de los contenidos de la enseñanza y un abordaje más analítico en la sala de aulas.

Un desarrollo profesional que busque atender la complejidad de la formación de los profesores y que esa formación ocurra en la propia institución a partir de la práctica docente, logrando que el propio docente reflexione sobre su práctica y promueva el desarrollo de la misma, y además, lograr la socialización entre los colegas, una manera de desarrollar la cultura de cooperación entre profesores y dentro de la propia institución.

Además del Programa de Formación Continuada para la Práctica Docente, se propone también un **Foro Permanente de Educación e Investigación** para la discusión de los pronunciamientos contables y de las normas contables. Los pronunciamientos contables establecieron doctrinas contables que precisarán ser revisadas en función de que las entidades operarán de forma continua y actuarán en los mercados financieros que son dinámicos, y así como las normas contables también precisarán ser revisadas. Los estados contables de las entidades deben ser

presentados conforme a los pronunciamientos contables y normas contables, además de atender a la legislación societaria, pues el objetivo de la Contabilidad es proporcionar informaciones económicas y financieras relevantes para que cada usuario de las mismas pueda tomar sus propias decisiones y realizar sus juzgamientos con seguridad.

En estas discusiones se involucran a los profesores de contabilidad que realizan tiempo integral en la institución y a los profesores de contabilidad que realizan tiempo parcial así como a los profesores de contabilidad que trabajan por hora, para que, de esa manera, se incluya en las discusiones el intercambio de experiencias académicas y de prácticas del mercado. Todo el desarrollo de las discusiones de los profesores investigadores debe ser catalogado y publicado entre los docentes, de esa manera contribuirán, con las investigaciones que luego serán desarrolladas, pues es deber del profesor investigador el buscar el perfeccionamiento de los conceptos y de las doctrinas.

Así, los profesores investigadores deben hacer una investigación - diagnóstica en las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) sobre las discusiones de los pronunciamientos contables y de las normas contables, con el objetivo de perfeccionar los conceptos y las doctrinas, en sentido de buscar construir y reconstruir el conocimiento en torno de ellas, posibilitando desarrollar el conocimiento a partir de lo que ya se conoce. Pues, el proceso de enseñanza y aprendizaje precisa participar en la reconstrucción del conocimiento de forma que el alumno forme parte del desarrollo del conocimiento.

En este sentido la reconstrucción del conocimiento debe estar presente en las Instituciones de Enseñanza Superior (IES), pues la pesquisa es necesaria no sólo como principio científico, sino como principio educativo, por medio del cual profesores y alumnos se forman de modo permanente. Así, la investigación no forma parte de las Instituciones de Enseñanza Superior (IES) simplemente como progreso de la ciencia, sino también para que la ciudadanía tenga acceso a la misma, pues los alumnos precisan ser formados para el mundo del trabajo.

El profesor es en esencia un investigador, un profesional de la reconstrucción del conocimiento, tanto en la pesquisa como principio científico, como en la pesquisa como principio educativo. En este sentido, investigar se traduce más exactamente como el saber pensar y el aprender a aprender. El profesor debe tener

dominio de las teorías y también de la práctica, de forma que pueda reconstruir el conocimiento y socializar con los colegas.

En las discusiones de este foro, deben ser incluidos temas interdisciplinarios, ya que el Contador a ser formado requiere aprendizaje de otras áreas del conocimiento, que no pueden ser tratadas apenas como apéndice en los cursos, sino como parte integral de los cursos. Es así, que, antes de formar un profesional para el ejercicio de su profesión es preciso formar un profesional que sepa reconstruir el conocimiento, ya que el profesional debe estar en permanente formación.

BIBLIOGRAFÍA

Alarcão, Isabel (2003): *Professores reflexivos em uma escola reflexiva*. San Pablo. Brasil. Cortez.

Almeida, Marcelo Cavalcanti; Braga, Hugo Rocha (2008): *Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007*. San Pablo. Brasil. Atlas.

Aloe, Armando (1967): *Conceitos e definições nacionais de contabilidade*. En: Revista Paulista de Contabilidade. n. 420. p. 45-47. San Pablo. Brasil.

Banco Central de Brasil (BACEN). Resolución nº 220, de 10 de mayo de 1972. *Implantação do regulamento para a auditoria dos demonstrativos contábeis das empresas registradas no Banco Central e para o registro de auditores independentes – revogação da Resolução 07, de 13/09/65*. Brasilia, Brasil, 10 de mayo de 1972. Disponible en: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/BuscaResultado.asp?idioma=P&tipoDocumento=9&numero=220&conteudo=&dataInicioBusca=01%2F01%2F1972&dataFimBusca=31%2F12%2F1972&ordem=0>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Banco Central de Brasil (BACEN). Circular nº 178, de 11 de mayo de 1972. *Normas complementares a Resolução 220, de 10/05/72, relativas ao registro de auditores independentes junto ao Banco Central e para realização de auditoria*. Brasilia, Brasil, 11 de mayo de 1972. Disponible en: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/BuscaResultado.asp?idioma=P&tipoDocumento=4&numero=178&conteudo=&dataInicioBusca=01%2F01%2F1972&dataFimBusca=31%2F12%2F1972&ordem=0>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Banco Central de Brasil (BACEN). Circular nº 179, de 11 de mayo de 1972. *Normas complementares a Resolução 220, de 10/05/72, relativas ao registro de auditores independentes junto ao Banco Central e para realização de auditoria*. Brasilia, Brasil, 11 de mayo de 1972. Disponible en: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/BuscaResultado.asp?idioma=P&tipoDocumento=4&numero=179&conteudo=&dataInicioBusca=01%2F01%2F1972&dataFimBusca=31%2F12%2F1972&ordem=0>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Banco Central de Brasil (BACEN). Comunicado nº 14.259, de 10 de marzo de 2006. *Comunica procedimentos para a convergência das normas de contabilidade e auditoria aplicáveis às instituições financeiras e às demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil com as normas internacionais promulgadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e pela International Federation of Accountants (IFAC)*. Brasilia, Brasil, 10 de marzo de 2006. Disponible en: <<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/BuscaResultado.asp?idioma=P&tipoDocumento=5&numero=14259&conteudo=&dataInicioBusca=01%2F01%2F2006&dataFimBusca=31%2F12%2F2006&ordem=0>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Benedito, Vicenc; Ferrer, Virginia; Ferreres, Vicent (1995): *La formación universitaria a debate. Análisis de problemas y planteamientos de propuestas para la docencia y*

la formación del profesorado universitario. Barcelona. España. Universidad de Barcelona.

Brasil. Decreto nº 1.339, de 09 de enero de 1905. *Declara instituição de utilidade publica a Academia de Comércio do Rio de Janeiro, reconhece os diplomas por ela conferidos, como de caráter oficial; e dá outras providencias*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 11 de enero de 1905. Disponible en: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto:1905-01-09%3B1339>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 15.783, de 08 de noviembre de 1922. *Aprova o regulamento para execução do Código de Contabilidade Publica*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 10 de diciembre de 1922. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1910-1929/D15783impressao.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 20.158, de 30 de junio de 1931. *Organiza o ensino comercial, regulamenta a profissão de contador e dá outras providências*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 09 de julio de 1931. Disponible en: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-20158-30-junho-1931-536778-norma-pe.html>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 2.416, de 17 de julio de 1940. *Aprova a codificação das normas financeiras para os Estados e Municípios*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 17 de julio de 1940. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del2416.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 2.627, de 26 de septiembre de 1940. *Dispõe sobre as sociedades por ações*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 01 de noviembre de 1940. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2627.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 4.178, de 13 de marzo de 1942. *Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 24 de marzo de 1942. Disponible en: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1940-1949/decreto-lei-4178-13-marco-1942-414208-norma-pe.html>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 9.295, de 27 de mayo de 1946. *Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 28 de mayo de 1946. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 24.239, de 22 de diciembre de 1947. *Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do imposto de renda*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 24 de diciembre de 1947. Disponible en:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/D24239.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 3.470, de 28 de noviembre de 1958. *Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Río de Janeiro, 28 de noviembre de 1958. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3470.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 4.320, de 17 de marzo de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 23 de marzo de 1964. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 4.357, de 16 de julio de 1964. *Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 17 de julio de 1964. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 4.728, de 14 de julio de 1965. *Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 16 de agosto de 1964. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 58.400, de 10 de mayo de 1966. *Aprova o Regulamento para a cobrança e fiscalização do Imposto de Renda*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 05 de julio de 1966. Disponible en: <<http://legislacao.planalto.gov.br/legisla/legislacao.nsf/viwTodos/480DEF0C3D472404032569FA0056DE91?Opendocument>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 61.083, de 27 de julio de 1967. *Dispõe sobre a determinação de lucro real de empresas, sujeito a tributação pelo imposto de renda, e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 28 de julio de 1967. Disponible en: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:http://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:federal:decreto:1967-07-27%3B61083>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 401, de 30 de diciembre de 1968. *Altera dispositivos da legislação do Imposto de Renda e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 30 de diciembre de 1968. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0401.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 433, de 23 de enero de 1969. *Acrescenta parágrafos ao artigo 19 do Decreto-lei nº 401, de 30 de dezembro de 1968, e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 24 de enero de 1969. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0433.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 6.385, de 07 de diciembre de 1976. *Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 09 de diciembre de 1976. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 6.404, de 15 de diciembre de 1976. *Dispõe sobre as Sociedades por Ações*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 17 de diciembre de 1976. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto-Ley nº 1.598, de 26 de diciembre de 1977. *Altera a legislação do imposto sobre a renda*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 27 de diciembre de 1977. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 9.249, de 26 de diciembre de 1995. *Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 27 de diciembre de 1995. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 9.394, de 20 de diciembre de 1996. *Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 23 de diciembre de 1996. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9394.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 9.457, de 05 de mayo de 1997. *Altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 06 de mayo de 1997. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9457.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley Complementaria nº 101, de 04 de mayo de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 05 mayo de 2000. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Proyecto de Ley nº 3.741, de 08 de noviembre de 2000. *Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, [...]*. Brasília, 08 de noviembre de 2000. Disponible en: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 10.180, de 06 de febrero de 2001. *Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 07 de

febrero de 2001. Disponible en:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 10.303, de 31 de octubre de 2001. *Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 01 de noviembre de 2001. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10303.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 11.638, de 28 de diciembre de 2007. *Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 28 de diciembre de 2007. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Medida Provisoria (MP) nº 449, de 03 de diciembre de 2008. *Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências*. Brasília, 03 de diciembre de 2008. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm>. Acceso en : 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 11.941, de 27 de mayo de 2009. *Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...]*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 28 de mayo de 2009. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Decreto nº 6.976, de 07 de octubre de 2009. *Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 08 de octubre de 2009. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Brasil. Ley nº 12.249, de 11 de junio de 2010. *Institui o Regime Especial de Incentivos [...]*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 14 de junio de 2010. Disponible en: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Lei/L12249.htm#art76>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Instrucción nº 64, de 19 de mayo de 1987. *Dispõe sobre os procedimentos para elaboração e publicação de demonstrações contábeis complementares, em moeda de capacidade aquisitiva constante, para pleno atendimento ao Princípio do Denominador Comum Monetário*. Brasília, Brasil,

19 de mayo de 1987. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Instrucción nº 191, de 15 de julio de 1992. *Altera e consolida as Instruções CVM nº 64, de 19/05/87, nº 138, de 16/01/91, e nº 146, de 13/06/91, institui a Unidade Monetária Contábil, dispõe sobre os procedimentos para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis em moeda de capacidade aquisitiva constante, para o pleno atendimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e dá outras providências.* Brasilia, Brasil, 15 de julio de 1992. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Deliberación nº 488, de 03 de octubre de 2005. *Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações.* Brasilia, Brasil, 03 de octubre de 2005. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Deliberación nº 505, de 19 de junio de 2006. *Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Eventos Subseqüentes à Data do Balanço Patrimonial.* Brasilia, Brasil, 19 de junio de 2006. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Instrucción nº 457, de 13 de julio de 2007. *Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board - IASB.* Brasilia, Brasil, 13 de julio de 2007. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comisión de Valores Mobiliarios (CVM). Comunicado al Mercado, de 14 de enero de 2008. *Esclarecimento ao mercado e consulta pública sobre ato normativo a ser emitido pela CVM, referente à aplicação da Lei nº 11.638/07 que altera dispositivos da Lei nº 6.404/76 sobre matéria contábil.* Brasilia, Brasil, 14 de enero de 2008. Disponible en: <<http://www.cvm.gov.br/port/infos/Esclarecimento.pdf>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). *Regimento Interno.* Brasilia, Brasil, 06 de julio de 2006. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/regimento.htm>>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Contable Básico CPC 00, de 02 de diciembre de 2011. *Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.* Brasilia, Brasil, 02 de diciembre de 2011. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=14>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 01, de 06 de agosto de 2010. *Redução ao Valor Recuperável de Ativos.* Brasilia, Brasil, 06 de agosto de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=15>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 02, de 03 de septiembre de 2010. *Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis*. Brasília, Brasil, 03 de septiembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=16>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 03, de 03 de septiembre de 2010. *Demonstração dos Fluxos de Caixa*. Brasília, Brasil, 03 de septiembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=17>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 04, de 05 de noviembre de 2010. *Ativo Intangível*. Brasília, Brasil, 05 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=18>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 05, de 03 de septiembre de 2010. *Divulgação sobre Partes Relacionadas*. Brasília, Brasil, 03 de septiembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=19>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 06, de 05 de noviembre de 2010. *Operações de Arrendamento Mercantil*. Brasília, Brasil, 05 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=20>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 07, de 05 de noviembre de 2010. *Subvenção e Assistência Governamentais*. Brasília, Brasil, 05 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=21>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 08, de 03 de diciembre de 2010. *Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários*. Brasília, Brasil, 03 de diciembre de 2010. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC08_R1.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 09, de 30 de octubre de 2008. *Demonstração do Valor Adicionado*. Brasília, Brasil, 30 de octubre de 2008. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_09.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 10, de 03 de diciembre de 2010. *Pagamento Baseado em Ações*. Brasília, Brasil, 03 de diciembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=24>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 11, de 05 de diciembre de 2008. *Contratos de Seguro*. Brasília, Brasil, 05 de diciembre de 2008. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=25>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 12, de 05 de diciembre de 2008. *Ajuste a Valor Presente*. Brasília, Brasil, 05 de diciembre de 2008. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_12.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 13, de 05 de diciembre de 2008. *Adoção Inicial da Lei nº 11.638/2007 e da Medida Provisória nº 449/2008*. Brasília, Brasil, 05 de diciembre de 2008. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_13.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 14, de 05 de dezembro de 2008. *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação*. Brasília, Brasil, 05 de diciembre de 2008. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_14.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 15, de 03 de junio de 2011. *Combinação de Negócios*. Brasília, Brasil, 03 de junio de 2011. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=34>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 16, de 08 de mayo de 2009. *Estoques*. Brasília, Brasil, 08 de mayo de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=31>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 17, de 19 de octubre de 2012. *Contratos de Construção*. Brasília, Brasil, 19 de octubre de 2012. Disponible en: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 18, de 07 de diciembre de 2012. *Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto*. Brasília, Brasil, 07 de diciembre de 2012. Disponible en: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_18_\(R2\)_final.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_18_(R2)_final.pdf)>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 19, de 09 de diciembre de 2012. *Negócios em Conjunto*. Brasília, Brasil, 09 de diciembre de 2012. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=58>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 20, de 02 de septiembre de 2011. *Custos de Empréstimos*. Brasília, Brasil, 02 de septiembre de 2011. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC20_R1.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamentos Contables (CPC). Pronunciamento Técnico CPC 21, de 02 de septiembre de 2011. *Demonstração Intermediária*. Brasília, Brasil, 02 de

septiembre de 2011. Disponible en:
<<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=35>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 22, de 26 de junio de 2009. *Informações por Segmento*. Brasília, Brasil, 26 de junio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2022.pdf>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 23, de 26 de junio de 2009. *Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro*. Brasília, Brasil, 26 de junio de 2009. Disponible en:
<<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=40>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 24, de 17 de julio de 2009. *Evento Subsequente*. Brasília, Brasil, 17 de julio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=42>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 25, de 26 de junio de 2009. *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Brasília, Brasil, 26 de junio de 2009. Disponible en:
<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_25.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 26, de 02 de diciembre de 2011. *Apresentação das Demonstrações Contábeis*. Brasília, Brasil, 02 de diciembre de 2011. Disponible en:
<<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=44>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 27, de 26 de junio de 2009. *Ativo Imobilizado*. Brasília, Brasil, 26 de junio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=37>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 28, de 26 de junio de 2009. *Propriedade para Investimento*. Brasília, Brasil, 26 de junio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=38>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 29, de 07 de agosto de 2009. *Ativo Biológico e Produto Agrícola*. Brasília, Brasil, 07 de agosto de 2009. Disponible en:
<<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=45>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 30, de 19 de octubre de 2012. *Receitas*. Brasília, Brasil, 19 de octubre de 2012. Disponible en: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 31, de 17 de julio de 2009. *Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação*

Descontinuada. Brasília, Brasil, 17 de julio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=47>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 32, de 17 de julio de 2009. *Tributos sobre o Lucro*. Brasília, Brasil, 17 de julio de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=48>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 33, de 07 de diciembre de 2012. *Benefícios a Empregados*. Brasília, Brasil, 07 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_33_R1_final.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 35, de 31 de octubre de 2012. *Demonstrações Separadas*. Brasília, Brasil, 31 de octubre de 2012. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC35_R2_19102012.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 36, de 07 de diciembre de 2012. *Demonstrações Consolidadas*. Brasília, Brasil, 07 de diciembre de 2012. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=95>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 37, de 05 de noviembre de 2010. *Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade*. Brasília, Brasil, 05 de noviembre de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=73>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 38, de 02 de octubre de 2009. *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*. Brasília, Brasil, 02 de octubre de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=52>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 39, de 02 de octubre de 2009. *Instrumentos Financeiros: Apresentação*. Brasília, Brasil, 02 de octubre de 2009. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=53>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 40, de 01 de junio de 2012. *Instrumentos Financeiros: Evidenciação*. Brasília, Brasil, 01 de junio de 2012. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC40_final%20_sem%20marcas_%2018julho2012.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 41, de 08 de julio de 2010. *Resultado por Ação*. Brasília, Brasil, 08 de julio de 2010. Disponible en: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=77>>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 43, de 03 de diciembre de 2010. *Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 a 41*. Brasilia, Brasil, 03 de diciembre de 2010. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC43_R1.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 44, de 02 de diciembre de 2011. *Demonstrações Combinadas*. Brasilia, Brasil, 02 de diciembre de 2011. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_44_final_06052013.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 45, de 07 de diciembre de 2012. *Divulgação de Participações em Outras Entidades*. Brasilia, Brasil, 07 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_45_final.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC 46, de 07 de diciembre de 2012. *Mensuração do Valor Justo*. Brasilia, Brasil, 07 de diciembre de 2012. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2046%20_final.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Comité de Pronunciamientos Contables (CPC). Pronunciamiento Técnico CPC PME, de 04 de diciembre de 2009. *Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas*. Brasilia, Brasil, 04 de diciembre de 2009. Disponible en: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acceso en: 22 mar. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 321, de 14 de abril de 1972. *Aprova as Normas e os Procedimentos de Auditoria*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 11 de mayo de 1972. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 529, de 23 de octubre de 1981. *Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 26 de enero de 1982. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1981/000529>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 530, de 23 de octubre de 1981. *Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 26 de enero de 1982. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1981/000530>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 750, de 29 de diciembre de 1983. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 31 de diciembre de 1983. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.055, de 07 de octubre de 2005. *Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 07 de octubre de 2005. Disponible en: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.103, de 28 de septiembre de 2007. *Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil e dá outras providências*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 28 de septiembre de 2007. Disponible en: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.111, de 29 de noviembre de 2007. *Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 05 de diciembre de 2007. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.128, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.129, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.130, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.131, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.132, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil*. Diário Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 25 de noviembre de 2008. Disponible en:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.133, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.134, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.135, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.136, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.137, de 21 de noviembre de 2008. *Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 25 de noviembre de 2008. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>.
Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.268, de 10 de diciembre de 2009. *Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 12 de diciembre de 2009. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268>. Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.282, de 28 de mayo de 2010. *Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 02 de junio de 2010. Disponible en: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2010/001282>.
Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.328, de 18 de marzo de 2011. *Dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 22 de marzo de 2011.

Disponibile en:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328>.

Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.366, de 25 de noviembre de 2011. *Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 02 de diciembre de 2011. Disponible en:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>.

Acceso en: 18 feb. 2013.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.367, de 25 de noviembre de 2011. *Altera o Apêndice II da Resolução CFC n.º 750/93, aprovado pela Resolução CFC n.º 1.111/07*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 29 de noviembre de 2011. Disponible en:

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001367>.

Acceso en: 11 mar. 2012.

Consejo Federal de Contabilidad (CFC). Resolución nº 1.373, de 08 de diciembre de 2011. *Regulamenta o Exame de Suficiência como requisito para obtenção ou restabelecimento de Registro Profissional em Conselho Regional de Contabilidade (CRC)*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasília, 14 de diciembre de 2011. Disponible en:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001373>. Acceso

en: 11 mar. 2012.

Consejo Nacional de Educación (CNE). Resolución nº 10, de 16 de diciembre de 2004. *Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências*. Brasília, Brasil, 16 de diciembre de 2004. Disponible en:

<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf>. Acceso en: 20 mar.

2012.

Contreras Domingo, José (1997): *La autonomía del profesorado*. Madri. España. Morata.

Demo, Pedro (2000): *Educar pela pesquisa*. 4. ed. Campinas. Brasil. Autores Associados.

Demo, Pedro (2011): *Professor do futuro e reconstrução do conhecimento*. En: Maciel, Lizete Shizue Bomura; Shigunov Neto, Alexandre (Orgs.) (2011): *Formação de professores: passado, presente e futuro*. 2. ed. San Pablo. Brasil. Cortez.

Dewey, John (1936): *Democracia e Educação. Breve tratado de philosophia de educação*. Trad. Godofredo Rangel e Anísio Teixeira. San Pablo. Brasil. Nacional.

Dewey, John (1953): *Como pensamos*. Trad. Haydée de Camargo Campos. San Pablo. Brasil. Nacional.

Dewey, John (1959): *Democracia e Educação. Introdução à filosofia da educação*. Trad. Godofredo Rangel e Anísio Teixeira. 3. ed. San Pablo. Brasil. Nacional.

Dewey, John (1971): *Experiência e Educação*. Trad. Anísio Teixeira. San Pablo. Brasil. Nacional.

Fundación Instituto de Pesquisas Contables, Actuariales y Financieras (FIPECAFI) (1994): *Aprendendo contabilidade em moeda constante*. San Pablo. Brasil. Atlas.

Franco, Hilário (1965): *A Lei nº 4.357 e a análise de balanços*. En: Revista Paulista de Contabilidade. n. 411. p. 4-5. San Pablo. Brasil.

Freire, Paulo (2004): *Pedagogia da Autonomia. Saberes necessários à prática educativa*. 29. ed. San Pablo. Brasil. Paz e Terra.

Freitas, Cristina Maria Ayroza (2012): *As políticas públicas de formação de professores e o programa de formação*. Tesina (Maestría). Programa de Posgrado en Educación de la Universidad Tuiuti de Paraná. Curitiba. Brasil.

Gil, Anotnio Carlos (2008): *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*. 6. ed. San Pablo. Brasil. Atlas.

Gomes, José (1956): *Evolução da Contabilidade*. En: Revista Paulista de Contabilidade. n. 367. ene./feb. p. 19-28. San Pablo. Brasil.

Guerra, Luciano (2013): *A Nova Contabilidade: convergência ao padrão internacional*. San Pablo. Brasil. Atlas.

Herrmann Júnior, Frederico (1970): *Contabilidade Superior*. 8 ed. San Pablo. Brasil. Atlas.

Instituto de los Auditores Independientes de Brasil (IAIB) (1977): *Exposição de normas de auditoria nº 1*. San Pablo. Brasil. IAIB.

Iudícibus, Sérgio de (1966): *Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis*. Tesis (Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Iudícibus, Sérgio de (1968): *Aspectos da avaliação de estoques a preços correntes*. Tesis (Pos Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Iudícibus, Sérgio de (1996): *O Prof. José da Costa Boucinhas e o departamento de Contabilidade e Atuária: Cinqüentenário da FEAUSP*. San Pablo. Brasil. FEAUSP.

Iudícibus, Sérgio de (2010): *Teoria da Contabilidade*. 10. ed. San Pablo. Brasil. Atlas.

Kanitz, Stephen Charles (1972): *Contribuição à teoria do rateio dos custos fixos*. Tesis (Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Kanitz, Stephen Charles (1976): *Indicadores contábeis e financeiros de previsão de insolvência: a experiência da pequena e média empresa brasileira*. Tesis (Pos Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Leal, Alzira Elaine Melo (2005): *(Des) (Re) Construir o Conhecimento pela Pesquisa: um comprometimento do Ensino Superior na formação de professores da Educação Básica*. Tesis (Doctorado). Facultad de Educación de la Pontificia Universidad Católica de Río Grande del Sur. Porto Alegre. Brasil.

Leal, Alzira Elaine Melo; Souza, Carlos Eduardo Gerzson de (2006): *Construindo o conhecimento pela pesquisa: orientação básica para elaboração de trabalhos científicos*. Santa María. Brasil. Sociedade Vicente Pallotti.

Libânio, José Carlos (1990): *Fundamentos teóricos e práticos do trabalho docente: um estudo introdutório sobre pedagogia e didática*. Tesis (Doctorado). Facultad de Educación de la Pontificia Universidad Católica de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Libâneo, José Carlos (2001): *Organização e Gestão da Escola*. Goiânia. Brasil. Alternativa.

Lima, Diana Vaz de; Santana, Cláudio Moreira; Guedes, Marianne Antunes (2009). *As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a Legislação Contábil Pública Brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil*. En: Revista Contabilidade, Gestão e Governança. v. 12. n. 2. p. 15-23. may./ago. Brasilia. Brasil.

Liston, D. P.; Zeichner, K. M. (1999): *Enseñar a reflexionar a los futuros docentes*. En: Perez-Gomez, A.; Ruiz, J. B.; Rasco, J. F. (1999): *Desarrollo Profesional del Docente: política, investigación y práctica*. Madrid. España. Ediciones Akal.

Marion, José Carlos (1982): *Contribuição à contabilidade de pecuária bovina de corte*. Tesina (Maestría). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Marion, José Carlos (1987): *Uma contribuição à análise e interpretação das demonstrações financeiras no período de transição de cruzeiro para cruzado e na era do cruzado*. Tesis (Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Marion, José Carlos (1989): *Uma contribuição à contabilidade de sociedade em conta de participação aplicada a empreendimentos florestais*. Tesis (Pos Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Marion, José Carlos (2001): *O Ensino da Contabilidade*. 2. ed. San Pablo. Brasil. Atlas.

Martins, Eliseu (1972): *Contribuição à avaliação do ativo intangível*. Tesis (Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Martins, Eliseu (1979): *Aspectos do lucro e da alavancagem financeira no Brasil*. Tesis (Pos Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Masetto, Marcos Tarciso (2003): *Competência pedagógica do professor universitário*. San Pablo. Brasil. Summus.

Menin, Ovide (2006): *Pedagogía y Universidad: currículum, didáctica y evaluación*. Rosario. Argentina. Homo Sapiens Ediciones.

Minayo, Maria Cecília de Souza (2003): *Pesquisa Social: teoria, método e criatividade*. 22. ed. Río de Janeiro. Brasil. Vozes.

Ministerio de Hacienda. Ordenanza nº 184, de 25 de agosto de 2005. *Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Diario Oficial de la República Federativa de Brasil. Brasilia, 26 de agosto de 2008. Disponible en: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184/?searchterm=portaria%20184>>. Acceso en: 20 mar. 2012

Nossa, Valcemiro (1999): *Ensino da contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente*. Tesina (Maestria). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Nóvoa, António (1992): *Formação de professores e profissão docente*. En: Nóvoa, António (Coord.) *Os professores e sua formação*. Lisboa. Portugal. Dom Quixote.

Nóvoa, Antônio (1999): *Profissão Professor*. Porto. Portugal. Editora Porto.

Perez Alvarez, Sergio. (1985): *Del Estadio Dirigido al Estadio Autónomo*. Buenos Aires. Argentina. Braga.

Perrenoud, Philippe (1999): *Construir as competências desde a escola*. Trad. Cláudia Schilling. Porto Alegre. Brasil. ARTMED.

Perrenoud, Philippe (2000): *Dez novas competências para ensinar*. Trad. Patrícia Chittoni Ramos. Porto Alegre. Brasil. ARTMED.

Perrenoud, Philippe (2002): *A Prática Reflexiva no Ofício de Professor: profissionalização e razão pedagógica*. Trad. Cláudia Schilling. Porto Alegre. Brasil. ARTMED.

Pimenta, Selma Garrido (1999): *Formação de professores: saberes e identidade*. En: Pimenta, Selma Garrido (Org.) (1999): *Saberes pedagógicos e atividade docente*. San Pablo. Brasil. Cortez.

Pimenta, Selma Garrido (2011): *Para uma ressignificação da didática - ciências da educação, pedagogia e didática - uma revisão conceitual e uma síntese provisória*. En: Pimenta, Selma Garrido (Org.) (2011): *Didática e formação de professores: percursos e perspectivas no Brasil e em Portugal*. 6. ed. San Pablo. Brasil. Cortez.

Pimenta, Selma Garrido; Anastasiou, Léa das Graças Camargo, (2002): *Docência no ensino superior*. San Pablo. Brasil. Cortez.

Sá, Antônio Lopes de (2010): *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. San Pablo. Brasil. Atlas.

Sanjurjo, Liliana (2006): *Algunos supuestos básicos que subyacen en las teorías y prácticas pedagógicas*. En: Sanjurjo, Liliana; Vera María Teresita (2006): *Aprendizaje significativo y enseñanza en los niveles medio y superior*. Rosario. Argentina. Homo Sapiens Ediciones.

Sanjurjo, Liliana (2009): *Razones que fundamentan nuestra mirada acerca de la formación en las prácticas*. En: Sanjurjo, Liliana (Coord.) (2009): *Los dispositivos para la formación en las prácticas profesionales*. Rosario. Argentina. Homo Sapiens Ediciones.

Schmidt, Paulo; Santos, José Luiz dos (2008): *História da Contabilidade: foco na evolução das escolas do pensamento contábil*. San Pablo. Brasil. Atlas.

Schön, Donald (1992): *Formar professores como profissionais reflexivos*. En: Nóvoa, António (Coord.): *Os professores e sua formação*. Lisboa. Portugal. Dom Quixote.

Schön, Donald (2000): *Educando o Profissional Reflexivo: um novo design para o ensino e aprendizagem*. Trad. Roberto Cataldo Costa. Porto Alegre. Brasil. ARTMED.

Secretaría del Tesoro Nacional (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios*. 5. ed. Brasília, Brasil, 13 de julio de 2012. Disponible em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/component/content/article/751>>. Acceso en: 11 mar. 2013.

Silva, F. V. G. da (1959): *Doutrinas contabilísticas*. Vila Nova de Famalicão. Portugal. Centro Gráfico de Famalicão.

Silva, Laércio Baptista da (1980): *A contabilidade no Brasil: aspectos de desenvolvimento por influência da legislação e do contabilista*. Tesina (Maestría). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Slomski, Vilma Geni (2012): *Saberes que Fundamentam a Prática Pedagógica do Professor de Ciências Contábeis*. En: Coimbra, Camila Lima (Org.) (2012): *Didática para o ensino nas áreas de administração e ciências contábeis*. San Pablo. Brasil. Atlas.

Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP). Circular nº 357, de 26 de diciembre de 2007. *Dispõe sobre o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade*. Brasilia, Brasil. 26 de diciembre de 2007. Disponible en:

<<http://www2.susep.gov.br/bibliotecaweb/docOriginal.aspx?tipo=1&codigo=23478>>. Acceso en: 10 feb. 2012.

Tardif, Maurice (1999): *Saberes Profissionais dos Professores e Conhecimentos Universitários. Elementos para uma Epistemologia da Prática Profissional dos Professores e suas Consequências em Relação à Formação para o Magistério*. Río de Janeiro. Brasil. PUCRIO.

Tardif, Maurice. (2002): *Saberes docentes e formação profissional*. 2. ed. Río de Janeiro. Brasil. Vozes.

Vasconcelos, Nanci Pereira de (1995): *Uma contribuição para a melhoria da qualidade do Ensino Superior da Contabilidade – uma abordagem sistêmica*. Tesis (Doctorado). Facultad de Economía, Administración y Contabilidad de la Universidad de San Pablo. San Pablo. Brasil.

Vasconcellos, Celso dos Santos (1996). *Para onde vai o professor? Resgate do professor como sujeito de transformação*. San Pablo. Brasil. Libertat.

APÉNDICE A – PRINCIPALES ALTERACIONES EN LA LEGISLACIÓN SOCIETARIA

Se presentan a continuación solamente los dispositivos de la Ley nº 6.404/1976 que sufrieron alteraciones y que afectaron la Contabilidad, de acuerdo a las Leyes nº 11.638/2007 y nº 11.941/2009. Mientras tanto, con relación a los dispositivos del Capítulo XV, por tratarse del ejercicio social y de los Estados Contables, se considera conveniente transcribirlos todos para que se pueda visualizar mejor cómo era el texto original y cómo quedó después de las alteraciones.

Como era...	Como quedó...
CAPÍTULO XV Ejercicio Social y Estados Financieros SECCIÓN I Ejercicio Social	No alteró.
Art. 175. El ejercicio social tendrá duración de 1 (un) año y la fecha de término será fijada en el estatuto. Párrafo único. En la constitución de la compañía y en los casos de alteración societaria, el ejercicio social podrá tener diferente duración.	
SECCIÓN II Estados Financieros Disposiciones Generales	SECCIÓN II Estados Financieros Disposiciones Generales
Art. 176. Al final de cada ejercicio social, el directorio hará elaborar, en base a la escrituración mercantil de la compañía, las siguientes estados financieros, donde deberá demostrar con claridad la situación del patrimonio de la compañía y las mutaciones ocurridas en el ejercicio: I – balance patrimonial; II – estado de los lucros o perjuicios acumulados; III – estado del resultado del ejercicio; y IV – estado de los orígenes y aplicaciones de los recursos.	Art. 176. Al final de cada ejercicio social, el directorio hará elaborar, en base a la escrituración mercantil de la compañía, las siguientes estados financieros, donde deberá demostrar con claridad la situación del patrimonio de la compañía y las mutaciones ocurridas en el ejercicio: I – balance patrimonial; II – estado de los lucros o perjuicios acumulados; III – estado del resultado del ejercicio; IV – estado de los flujos de caja; y V – si la compañía es abierta, estado del valor adicionado.

<p>§ 1º Los estados financieros de cada ejercicio serán publicadas con la indicación de los valores correspondientes de los estados financieros del ejercicio anterior.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 2º En los estados financieros, las cuentas semejantes podrán ser agrupadas; los pequeños saldos podrán ser agregados, siempre que sea indicada su naturaleza y no ultrapasen un décimo del valor del respectivo grupo de cuentas; pero está vedada la utilización de designaciones genéricas, como es el caso de “diversas cuentas” o “cuentas corrientes”.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 3º Los estados financieros registrarán el destino de los lucros según la propuesta de los órganos de la administración, en el supuesto de su aprobación por la asamblea general.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 4º Los estados financieros serán complementadas con notas explicativas y otros cuadros analíticos o los estados financieros necesarias para el aclaración de la situación patrimonial y de los resultados del ejercicio.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 5º Las notas deberán indicar:</p> <p>a) los principales criterios de evaluación de los elementos patrimoniales, especialmente de los stocks, de los cálculos de depreciación, de la amortización y consumo de valor, de la constitución de provisiones para encargos o riesgos, y de los ajustes para atender las pérdidas probables en la realización de elementos del activo;</p> <p>b) las inversiones en otras sociedades, cuando son relevantes (art. 247, párrafo único);</p> <p>c) el aumento del valor de los elementos del activo resultante de nuevas evaluaciones (art. 182, § 3º);</p> <p>d) las deudas reales constituidas sobre elementos del activo, las garantías prestadas a terceros y otras responsabilidades eventuales o contingentes;</p> <p>e) la tasa de interés, las fechas de vencimiento y las garantías de las obligaciones a largo plazo;</p>	<p>§ 5º Las notas explicativas deben:</p> <p>I – presentar informaciones en base de la preparación de los estados financieros y de las prácticas contables específicas seleccionadas y aplicadas para negocios y eventos significativos;</p> <p>II – divulgar las informaciones exigidas por las prácticas contables adoptadas en Brasil que no estén presentadas en ninguna otra parte de los estados financieros;</p> <p>III – proporcionar informaciones adicionales no indicadas en los estados financieros y consideradas necesarias para una presentación adecuada; e</p> <p>IV – indicar:</p> <p>a) los principales criterios de evaluación de los elementos patrimoniales, especialmente stocks, de los cálculos de depreciación, amortización y consumo de valor, de constitución de provisiones para encargos o riesgos, y de los ajustes para</p>

<p>f) el número, especies y clases de las acciones del capital social;</p> <p>g) las opciones de compra de acciones otorgadas y ejercidas en el ejercicio;</p> <p>h) los ajustes de ejercicios anteriores (art. 186, § 1º);</p> <p>i) los eventos subsiguientes a la fecha de cierre del ejercicio que tengan, o puedan tener efecto relevante sobre la situación financiera y los resultados futuros de la compañía.</p>	<p>atender las pérdidas probables en la realización de elementos del activo;</p> <p>b) las inversiones en otras sociedades, cuando sean relevantes (art. 247, párrafo único);</p> <p>c) el aumento del valor de elementos del activo resultante de nuevas evaluaciones (art. 182, § 3º);</p> <p>d) las deudas reales constituidas sobre elementos del activo, las garantías prestadas a terceros y otras responsabilidades eventuales o contingentes;</p> <p>e) la tasa de intereses, las fechas de vencimiento y las garantías de las obligaciones a largo plazo;</p> <p>f) el número, especies y clases de las acciones del capital social;</p> <p>g) las opciones de compra de acciones otorgadas y ejercidas en el ejercicio;</p> <p>h) los ajustes de ejercicios anteriores (art. 186, § 1º); e</p> <p>i) los eventos subsiguientes a la fecha de cierre del ejercicio que tengan, o puedan tener efecto relevante sobre la situación financiera y los resultados futuros de la compañía.</p>
<p>§ 6º La compañía cerrada, con patrimonio líquido, en la fecha del balance, no superior a R\$ 1.000.000,00 (un millón de reales) no estará obligada a la elaboración y publicación de lo estado de los orígenes y aplicaciones de recursos.</p>	<p>§ 6º La compañía cerrada con patrimonio líquido, en la fecha del balance, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dos millones de reales) no estará obligada a la elaboración y publicación de lo estado de los flujos de caja.</p>
<p>Incluido.</p>	<p>§ 7º La Comisión de Valores Mobiliarios podrá, a su criterio, disciplinar de forma diversa el registro a que se refiere el § 3º de este artículo.</p>
<p>Escrituración</p> <p>Art. 177. La escrituración de la compañía será mantenida en registros permanentes, en obediencia a los preceptos de la legislación comercial y de esta Ley y a los principios de contabilidad generalmente aceptados, debiendo observar métodos o criterios contables uniformes en el tiempo y registrar</p>	<p>No alteró.</p>

las mutaciones patrimoniales según el régimen de competencia.	
§ 1º Los estados financieros del ejercicio en que haya modificación de métodos o criterios contables, de efectos relevantes, deberán indicarla en nota y resaltar esos efectos.	No alteró.
§ 2º La compañía observará en registros auxiliares, sin modificación de la escrituración mercantil y de los estados financieros regulados en esta Ley, las disposiciones de la ley tributaria, o de legislación especial sobre la actividad que constituye su objeto, que prescriban métodos o criterios contables diferentes o determinen la elaboración de otros estados financieros.	§ 2º La compañía observará exclusivamente en libros o registros auxiliares, sin cualquier modificación de la escrituración mercantil y de los estados financieros regulados en esta Ley, las disposiciones de la ley tributaria, o de legislación especial sobre la actividad que constituye su objeto, que prescriban, conduzcan o incentiven a la utilización de métodos o criterios contables diferentes o determinen registros contables o ajustes o la elaboración de otros estados financieros.
§ 3º Los estados financieros de las compañías abiertas observarán, aún, las normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios, y serán obligatoriamente auditadas por auditores independientes registrados en la misma Comisión.	§ 3º Los estados financieros de las compañías abiertas observarán, además, las normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios y serán obligatoriamente sometidas a una auditoría por auditores independientes de los registrados.
§ 4º Los estados financieros serán firmadas por los administradores y por contadores legalmente habilitados.	No alteró
Incluido.	§ 5º Las normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios a que se refiere el § 3º de este artículo deberán ser elaboradas en concordancia con los padrones internacionales de la contabilidad adoptados en los principales mercados financieros.
Incluido.	§ 6º Las compañías cerradas podrán optar por observar las normas sobre estados financieros expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios para las compañías abiertas.
SECCIÓN III Balance Patrimonial Grupo de Cuentas Art. 178. En el balance, las cuentas serán clasificadas según los elementos del patrimonio que registren, y agrupadas de modo de facilitar el conocimiento y el análisis de la situación financiera	No alteró.

de la compañía.	
<p>§ 1º En el activo, las cuentas estarán dispuestas en orden decreciente de grado de liquidez de los elementos en ellas registrados, en los siguientes grupos:</p> <p>a) activo circulante; b) activo realizable a largo plazo; c) activo permanente, dividido en inversiones, activo fijo y activo diferido.</p>	<p>§ 1º En el activo, las cuentas serán dispuestas en orden decreciente de grado de liquidez de los elementos en ellas registrados, en los siguientes grupos:</p> <p>I – activo circulante; II – activo no circulante, compuesto por activo realizable a largo plazo, inversiones, activo fijo e intangible.</p>
<p>§ 2º En el pasivo, las cuentas serán clasificadas en los siguientes grupos:</p> <p>a) pasivo circulante; b) pasivo exigible a largo plazo c) resultados de ejercicios futuros; d) patrimonio líquido, dividido en capital social, reservas de capital, reservas de revaluación, reservas de lucros y lucros o perjuicios acumulados.</p>	<p>§ 2º En el pasivo, las cuentas serán clasificadas en los siguientes grupos:</p> <p>I – pasivo circulante; II – pasivo no circulante; III – patrimonio líquido, dividido en capital social, reservas de capital, ajustes de evaluación patrimonial, reservas de lucros, acciones y tesorería y perjuicios acumulados.</p>
<p>§ 3º Los saldos deudores y acreedores que la compañía no tuviera derecho de compensar serán clasificados separadamente.</p>	<p>No alteró.</p>
<p style="text-align: center;">Activo</p> <p>Art. 179. Las cuentas serán clasificadas del siguiente modo:</p> <p>I – en el activo circulante: las disponibilidades, los derechos realizables en el curso del ejercicio social subsiguiente y las aplicaciones de recursos en gastos del ejercicio siguiente;</p> <p>II – en el activo realizable a largo plazo: los derechos realizables después del término del ejercicio siguiente, así como los derivados de ventas, adelantos o préstamos a sociedades coligadas o controladas (art. 243), derechos, accionistas o participantes en el lucro de la compañía, que no constituyan negocios usuales en la explotación del objeto de la compañía;</p> <p>III – en inversiones: las participaciones permanentes y otras sociedades y los derechos de cualquier naturaleza, no</p>	<p>No alteró</p>

clasificables en el activo circulante, y que no se destinen a la manutención de la actividad de la compañía o de la empresa;	
IV – en el activo fijo: los derechos que tengan por objeto bienes destinados a la manutención de las actividades de la compañía y de la empresa, o ejercidos con esa finalidad, inclusive los de propiedad industrial o comercial;	IV – en el activo fijo: los derechos que tengan por objeto bienes corpóreos destinados a la manutención de las actividades de la compañía o de la empresa o ejercidos con esa finalidad, inclusive los derivados de operaciones que transfieran a la compañía los beneficios, riesgos y control de esos bienes;
V – en el activo diferido: las aplicaciones de recursos en gastos que contribuyan a la formación del resultado de más de un ejercicio social, inclusive los intereses pagos o acreditados a los accionistas durante el período que antecede al inicio de las operaciones sociales.	Revocado.
Incluido.	VI – en el intangible: los derechos que tengan por objeto bienes incorpóreos destinados a la manutención de la compañía o ejercidos con esa finalidad, inclusive el fondo de comercio adquirido.
Párrafo único. En la compañía en la que el ciclo operacional de la empresa tenga duración mayor que el ejercicio social, la clasificación en el circulante o largo plazo tendrá por base el plazo de ese ciclo.	No alteró.
<p style="text-align: center;">Pasivo Exigible</p> <p>Art. 180. Las obligaciones de la compañía, inclusive financiamientos para la adquisición de derechos del activo permanente, serán clasificados en el pasivo circulante, cuando se vencieran en el ejercicio siguiente, y en el pasivo exigible a largo plazo, si tuvieran vencimiento en un plazo mayor, observado o dispuesto en el párrafo único del art. 179.</p>	<p style="text-align: center;">Pasivo Exigible</p> <p>Art. 180. Las obligaciones de la compañía, inclusive financiamientos para la adquisición de derechos del activo no circulante, serán clasificadas en el pasivo circulante, cuando se vencieran en el ejercicio siguiente, y en el pasivo no circulante, si tuvieran vencimiento en un plazo mayor, observado o dispuesto en el párrafo único del art. 179 de esta Ley.</p>
<p style="text-align: center;">Resultado de Ejercicios Futuros</p> <p>Art. 181. Serán clasificadas como resultado del ejercicio futuro las recetas de ejercicio futuros, disminuidas de los costos y gastos a ellas correspondientes.</p>	Revocado.

<p style="text-align: center;">Patrimonio Líquido</p> <p>Art. 182. La cuenta del capital social discriminará el montante suscrito y, por deducción, la parcela aún no realizada.</p>	No alteró.
<p>§ 1º Serán clasificadas como reservas de capital las cuentas que registren:</p> <p>a) la contribución de los suscriptores de acciones que ultrapasen el valor nominal y la parte del precio de emisión de las acciones, sin valor nominal, que ultrapasen la importancia destinada a la formación del capital social, inclusive en los casos de conversión en acciones de títulos de deuda amortizable o partes beneficiarias.</p> <p>b) el producto de la alienación de partes beneficiarias y bonos de suscripción;</p>	No alteró.
<p>c) el premio recibido en la emisión de títulos de deuda amortizable;</p> <p>d) las donaciones y las subvenciones para la inversión.</p>	Revocado.
<p>§ 2º Será asimismo registrado como reserva de capital el resultado de la corrección monetaria del capital realizado, mientras no sea capitalizado.</p>	No alteró.
<p>§ 3º Serán clasificadas como reserva de revaluación las contrapartidas de aumentos de valor atribuidos a elementos del activo en virtud de nuevas evaluaciones con base en laudo en los términos del art. 8º, aprobado por la asamblea general.</p>	<p>§ 3º Serán clasificadas como ajustes de evaluación patrimonial, mientras no sean computadas en el resultado del ejercicio en obediencia al régimen de competencia, las contrapartidas de aumentos o disminuciones de valor atribuidos a elementos del activo y del pasivo, en consecuencia de su evaluación a valor justo, en los casos previstos en esta Ley o, en normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios, con base en la competencia conferida por el § 3º del art. 177 de esta Ley.</p>
<p>§ 4º Serán clasificados como reservas de lucros las cuentas constituidas por la apropiación de lucros de la compañía.</p>	No alteró.
<p>§ 5º Las acciones en la tesorería deberán ser destacadas en el balance como deducción de la cuenta del patrimonio líquido que registra el origen de los recursos aplicados en su adquisición.</p>	No alteró.

<p style="text-align: center;">Criterios de Evaluación del Activo</p> <p>Art. 183. En el balance, los elementos del activo serán evaluados según los siguientes criterios:</p>	<p style="text-align: center;">No alteró.</p>
<p>I – Los derechos y títulos de crédito, y cualquier valor mobiliario no clasificados como inversiones, por el costo de la adquisición o por el valor del mercado, si este fuera menor; serán excluidos los ya prescriptos y hechas las provisiones adecuadas para ajustarlo al valor probable de realización, y será admitido el aumento del costo de adquisición, hasta el límite del valor del mercado, para el registro de la corrección monetaria, variación cambial o intereses aumentados;</p>	<p>I – Las aplicaciones en instrumentos financieros, inclusive derivativos, y en derechos y títulos de créditos, clasificados en el activo circulante o no realizable a largo plazo:</p> <p>a) por su valor justo, cuando se trate de aplicaciones destinadas a la negociación o disponibles para la venta; y</p> <p>b) por el valor de costo de adquisición o valor de emisión, actualizado conforme a las disposiciones legales o contractuales, ajustado al valor probable de realización, cuando este fuera inferior, en el caso de las demás aplicaciones y los derechos y títulos de crédito.</p>
<p>II – los derechos que tuvieran por objeto mercaderías y productos del comercio de la compañía, así como materias primas, productos en fabricación y bienes en depósito, por el costo de adquisición o producción, deducido de la previsión para ajustarlo al valor de mercado, cuando este fuera inferior;</p> <p>III – las inversiones que participen en el capital social de otras sociedades, dispuestas en los arts. 248 a 250, por el costo de adquisición, deducción de previsión para pérdidas probables en la realización de su valor, cuando esa pérdida estuviera comprobada como permanente, y que no fuera modificado en razón del recibimiento, sin costo para la compañía, de acciones o cuotas bonificadas;</p> <p>IV – las demás inversiones, por el costo de adquisición, deducido de la previsión para atender a las pérdidas probables en la realización de su valor, o para la reducción del costo de adquisición al valor del mercado, cuando este fuera inferior;</p> <p>V – los derechos clasificados en el activo fijo, por el costo de adquisición, deducido del saldo de la respectiva cuenta de depreciación, amortización o consumo;</p>	<p style="text-align: center;">No alteró.</p>

VI – el activo diferido, por el valor del capital aplicado, deducido del saldo de las cuentas que registren a su amortización.	Revocado.
Incluido.	VII – los derechos clasificados en el intangible, por el costo incurrido en la adquisición deducido del saldo de la respectiva cuenta de amortización; VIII – los elementos del activo resultantes de operaciones a largo plazo serán ajustados al valor presente, siendo los demás ajustados cuando haya un efecto relevante.
§ 1º A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera valor de mercado:	§ 1º A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera valor justo:
a) las materias primas y los bienes en depósito, el precio por el cual puedan ser repuestos, mediante su compra en el mercado; b) de los bienes o derechos destinados a la venta, el precio líquido de realización mediante su venta en el mercado, deducidos los impuestos y demás gastos necesarios para la venta, y a margen de lucro; c) de las inversiones, el valor líquido por el cual puedan ser alienados a terceros.	No alteró.
Incluido.	d) de los instrumentos financieros, el valor que se puede obtener en un mercado activo, como consecuencia de la transacción no compulsiva realizada entre partes independientes; y, en la ausencia de un mercado activo para un determinado instrumento financiero: 1) el valor que se puede obtener en un mercado activo con la negociación de otro instrumento financiero de naturaleza, plazo y riesgo similares; 2) el valor presente líquido de los flujos de caja futuros para instrumentos financieros de naturaleza, plazo y riesgo similares; o 3) el valor obtenido por medio de modelos matemáticos estadísticos de precios de instrumentos financieros.
§ 2º La disminución del valor de los elementos del activo fijo	§ 2º La disminución del valor de los elementos de los activos fijo

será registrada periódicamente en las cuentas de:	e intangible será registrada periódicamente en las cuentas de:
<p>a) depreciación, cuando corresponde a la pérdida del valor de los derechos que tienen por objeto bienes físicos sujetos a desgaste o pérdida de utilidad por uso, acción de la naturaleza o por ser obsoletos;</p> <p>b) amortización, cuando corresponde a la pérdida del valor del capital aplicado en la adquisición de derechos de la propiedad industrial o comercial o cualquier otro con existencia o ejercicio de duración limitada, o cuyo objeto sean bienes de utilización por plazo legal o contractualmente limitado;</p> <p>c) consumo, cuando corresponde a la pérdida del valor, resultante de su explotación, de derechos cuyo objeto sean recursos minerales o forestales, o bienes aplicados en la explotación.</p>	No alteró
<p>§ 3º Los recursos aplicados en el activo diferido serán amortizados periódicamente, en un plazo no superior a 10 (diez) años, a partir del inicio de la operación normal o del ejercicio en que pasen a ser usufructuados los beneficios de ellos resultantes, debiendo ser registrada la pérdida del capital aplicado cuando sean abandonados los emprendimientos o actividades a que se destinaban, o comprobado que esas actividades no podrán producir resultados suficientes para amortizarlos.</p>	<p>§ 3º La compañía deberá efectuar, periódicamente, análisis sobre la recuperación de los valores registrados en el activo fijo y en el intangible, a fin de que sean:</p> <p>I – registradas las pérdidas de valor del capital aplicado cuando hubiera decisión de interrumpir los emprendimientos o actividades a que se destinaban o cuando se compruebe que no podrán producir resultados suficientes para la recuperación de ese valor; o</p> <p>II – revisados y ajustados los criterios utilizados para la determinación de la vida útil económica estimada y para el cálculo de la depreciación, amortización y consumo.</p>
<p>§ 4º Los stocks de mercaderías fungibles destinadas a la venta podrán ser evaluados por el valor del mercado, cuando este fuera la costumbre mercantil aceptada por la técnica contable.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Criterios de Evaluación del Pasivo</p> <p>Art. 184. En el balance, los elementos del pasivo serán evaluados de acuerdo con los siguientes criterios:</p> <p>I – las obligaciones, encargos y riesgos, conocidos o</p>	

<p>calculables, inclusive el Impuesto a la Renta a pagar en base al resultado del ejercicio, serán computados por el valor actualizado hasta la fecha del balance;</p> <p>II – las obligaciones en moneda extranjera, con cláusula de paridad cambiaria, serán convertidas en moneda nacional a la tasa de cambio en vigor en la fecha del balance;</p>	<p>No alteró.</p>
<p>III – las obligaciones sujetas a la corrección monetaria serán actualizadas hasta la fecha del balance.</p>	<p>III – las obligaciones, los encargos y los riesgos clasificados en el pasivo no circulante serán ajustados a su valor presente, siendo los demás ajustados cuando tenga un efecto relevante.</p>
<p>Incluido.</p>	<p>Criterios de Evaluación en Operaciones Societarias Art. 184-A. La Comisión de Valores Mobiliarios establecerá, con base en la competencia conferida por el § 3º del art. 177 de esta Ley, normas especiales de evaluación y contabilización aplicables a la adquisición de control, participaciones societarias o negocios.</p>
<p style="text-align: center;">SECCIÓN IV</p> <p style="text-align: center;">Estado de Lucros o Perjuicios Acumulados</p> <p>Art. 186. Lo estado de los lucros o perjuicios acumulados discriminará:</p> <p>I – el saldo del inicio del período, los ajustes de ejercicios anteriores y la corrección monetaria del saldo inicial;</p> <p>II – las reversiones de reservas y el lucro líquido del ejercicio;</p> <p>III – las transferencias para reservas, los dividendos, la parcela de los lucros incorporada al capital y el saldo al final del período.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 1º Como ajustes de ejercicios anteriores serán considerados apenas las consecuencias de los efectos del cambio de criterio contable, o de la rectificación del error imputable a determinado ejercicio anterior, y que no puedan ser atribuidos a hechos subsiguientes.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 2º Lo estado de lucros o perjuicios acumulados deberá indicar el monto del dividendo por acción del capital social y podrá ser incluida en lo estado de las mutaciones del patrimonio líquido, si</p>	<p>No alteró.</p>

fuera elaborada y publicada por la compañía.	
<p style="text-align: center;">SECCIÓN V</p> <p style="text-align: center;">Estado del Resultado del Ejercicio</p> <p>Art. 187. Lo estado del resultado del ejercicio discriminará:</p> <p>I – la recaudación bruta de las ventas y servicios, las deducciones de las ventas, las reducciones de precios y los impuestos;</p> <p>II – la recaudación líquida de las ventas y servicios, el curso de las mercaderías y servicios vendidos y el lucro bruto;</p> <p>III – los gastos como las ventas, los gastos financieros, deducidos de las recaudaciones, los gastos generales y administrativos, y otros gastos operacionales;</p>	No alteró.
IV – el lucro o perjuicio operacional, las recaudaciones y los gastos no operacionales;	IV – el lucro o perjuicio operacional, las otras recaudaciones y los otros gastos;
V – el resultado del ejercicio antes del Impuesto de Renta y la provisión para el impuesto;	No alteró.
VI – las participaciones de obligaciones amortizables, empleados, administradores y partes beneficiarias, y las contribuciones para instituciones o fondos de asistencia o previsión de empleados;	VI – las participaciones de obligaciones amortizables, empleados, administradores y partes beneficiarias, así como en la forma de instrumentos financieros, y de instituciones o fondos de asistencia o previdencia de empleados, que no se caractericen como gasto;
VII – el lucro o perjuicio líquido del ejercicio y o su instalación por acción del capital social.	No alteró.
<p>§ 1º En la determinación del resultado del ejercicio serán computados:</p> <p>a) las recaudaciones y los rendimientos ganados en el período, independientemente de su realización en moneda; y</p> <p>b) los costos, gastos, encargos y pérdidas, pagos o incurridos, correspondientes a esas recaudaciones y rendimientos.</p>	No alteró.
§ 2º El aumento del valor de elementos del activo en virtud de nuevas evaluaciones, registrado como reserva de revaluación (art. 182, § 3º), solamente después de realizado podrá ser	Revocado.

computado como lucro a los efectos de la distribución de dividendos o participaciones.	
<p style="text-align: center;">SECCIÓN VI</p> <p style="text-align: center;">Estado de los Orígenes y Aplicaciones de Recursos</p> <p>Art. 188. Lo estado de los orígenes y aplicaciones de recursos indicará las modificaciones en la posición financiera de la compañía, discriminando:</p> <p>I – los orígenes de los recursos, agrupados en:</p> <p>a) el lucro del ejercicio, con crecimiento de la depreciación, amortización o consumo y ajustado por la variación en los resultados de ejercicios futuros;</p> <p>b) la realización del capital social y contribuciones para las reservas del capital;</p> <p>c) recursos de terceros, originarios del aumento del pasivo exigible a largo plazo, de la reducción del activo realizable a largo plazo y de la alienación de inversiones y derechos del activo no movable.</p> <p>II – las aplicaciones de recursos, agrupadas en:</p> <p>a) dividendos distribuidos;</p> <p>b) en la adquisición de derechos del activo fijo;</p> <p>c) en el aumento del activo realizable a largo plazo, de las inversiones y del activo diferido;</p> <p>d) reducción del pasivo exigible a largo plazo.</p>	<p style="text-align: center;">Estados de los Flujos de Caja y del Valor Adicionado</p> <p>Art. 188. Los estados financieros referidos en los incisos IV el V del capítulo del art. 176 de esta Ley indicarán, como mínimo:</p> <p>I – estado de los flujos de caja – las alteraciones ocurridas, durante el ejercicio, en el saldo de caja y equivalentes de caja, segregándose esas alteraciones en un mínimo de 3 (tres) flujos:</p> <p>a) de las operaciones;</p> <p>b) de los financiamientos; y</p> <p>c) de las inversiones.</p> <p>II – estado del valor adicionado – el valor de la riqueza generada por la compañía, a su distribución entre los elementos que contribuyan a la generación de esa riqueza, tales como empleados, financiadores, accionistas, gobierno y otros, así como la parcela de la riqueza no distribuida.</p>
III – el exceso o insuficiencia de los orígenes de recursos en relación a las aplicaciones, representando aumento o reducción del capital circulante líquido.	Revocado.
IV – los saldos en el inicio y en el fin del ejercicio, del activo y pasivo circulantes, el monto del capital circulante líquido y el aumento o reducción durante el ejercicio.	Revocado.
<p>CAPÍTULO XVI</p> <p>Lucro, Reservas y Dividendos</p> <p>SECCIÓN I</p>	

<p style="text-align: center;">Lucro</p> <p style="text-align: center;">Deducción de Perjuicios e Impuestos sobre la Renta</p> <p>Art. 189. Del resultado del ejercicio serán deducidos, antes de cualquier participación, los perjuicios acumulados y la provisión para el Impuesto sobre la Renta.</p> <p>Párrafo único. El perjuicio del ejercicio será obligatoriamente absorbido por los lucros acumulados, por las reservas de lucros y por la reserva legal, en ese orden.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Participaciones</p> <p>Art. 190. Las participaciones estatutarias de empleados, administradores y partes beneficiarias serán determinadas, sucesivamente y en ese orden, en base a los lucros que quedan remanentes después de deducida la participación anteriormente calculada.</p> <p>Párrafo único. Se aplica al pago de las participaciones de los administradores y de las partes beneficiarias o dispuestas en los párrafos del art. 201.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Lucro Líquido</p> <p>Art. 191. Lucro líquido del ejercicio es el resultado del ejercicio que queda remanente después de deducidas las participaciones que trata el art. 190.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Propuesta de Destino del Lucro</p> <p>Art. 192. Juntamente con los estados financieros del ejercicio, los órganos de la administración de la compañía presentarán a la asamblea general ordinaria, observado o dispuesto en los arts. 193 a 203 y en el estatuto, propuestas sobre el destino dado al lucro líquido del ejercicio.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">SECCIÓN II</p> <p style="text-align: center;">Reservas y Retención de Lucros</p> <p style="text-align: center;">Reserva Legal</p> <p>Art. 193. Del lucro líquido del ejercicio, 5% (cinco por ciento) serán aplicados, antes de cualquier otro destino, en la</p>	No alteró.

constitución de la reserva legal, que no excederá del 20% (veinte por ciento) del capital social.	
§ 1º La compañía podrá dejar de constituir la reserva legal en el ejercicio en que el saldo de esa reserva, acrecentado del monto de las reservas del capital de que trata el § 1º del art. 182, exceda del 30% (treinta por ciento) del capital social.	No alteró.
§ 2º La reserva legal tiene por finalidad asegurar la integridad del capital social y solamente podrá ser utilizada para compensar perjuicios o aumentar el capital.	No alteró.
Reservas Estatutarias Art. 194. El estatuto podrá crear reservas siempre que, cada una: I – indique, de modo preciso y completo, su finalidad; II – fije los criterios para determinar la parcela anual de los lucros líquidos que serán destinados a su constitución; y III – establezca el límite máximo de la reserva.	No alteró.
Reservas para Contingencias Art. 195. La asamblea general podrá, por propuesta de los órganos de la administración, destinar parte del lucro líquido a la formación de la reserva con la finalidad de compensar, en el ejercicio futuro, la disminución del lucro resultante de la pérdida tomada como probable, cuyo valor pueda ser estimando.	No alteró.
§ 1º La propuesta de los órganos de la administración deberá indicar la causa de la pérdida prevista y justificar, con las razones de prudencia que la recomienden, la constitución de la reserva.	No alteró.
§ 2º La reserva será revertida en el ejercicio en el que dejen de existir las razones que justificaron su constitución o las razones en que ocurrió la pérdida.	No alteró.
	Reserva de Incentivos Fiscales Art. 195-A. La asamblea general podrá, por propuesta de los órganos de administración, destinar para la reserva de

Incluido.	incentivos fiscales la parcela del lucro líquido resultante de donaciones o subvenciones gubernamentales para inversiones, que podrá ser excluida de la base de cálculo del dividendo obligatorio (inciso I del capítulo del art. 202 de esta Ley).
<p style="text-align: center;">Retención de Lucros</p> <p>Art. 196. La asamblea general podrá, por propuesta de los órganos de la administración, retener una parcela del lucro líquido del ejercicio previsto en el presupuesto del capital por ellos previamente aprobado.</p>	No alteró.
<p>§ 1º El presupuesto sometido por los órganos de la administración con la justificación de la retención de lucros propuesta, deberá comprender todas las fuentes de lucros y aplicaciones del capital fijo o circulante, y podrá tener la duración de hasta cinco ejercicios, salvo en el caso de ejecución, por plazo mayor de proyecto de inversión.</p>	No alteró.
<p>§ 2º El presupuesto podrá ser aprobado por la asamblea general ordinaria que deliberará sobre el balance del ejercicio y revisado anualmente, cuando tuviera duración superior a un ejercicio social.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Reserva de Lucros a Realizar</p> <p>Art. 197. En el ejercicio en que el monto del dividendo obligatorio, calculado en los términos del estatuto o del art. 202, ultrapase la parcela realizada del lucro líquido del ejercicio, la asamblea general podrá, por propuesta de los órganos de la administración, destinar el exceso a la constitución de reserva de lucros a realizar.</p>	No alteró.
<p>§ 1º A los efectos de este artículo, se considera realizada la parcela del lucro líquido del ejercicio que excede de la suma de los siguientes valores:</p> <p>I – el resultado líquido positivo de la equivalencia patrimonial (art. 248); y</p>	No alteró.
<p>II – el lucro, la ganancia o rendimiento en operaciones cuyo</p>	<p>II – el lucro, rendimiento o ganancia líquida en operaciones o</p>

plazo de realización financiera ocurra después del término del ejercicio social siguiente.	contabilización del activo y pasivo por el valor de mercado, cuyo plazo de realización financiera ocurra después del término del ejercicio social siguiente.
§ 2º La reserva de lucros a realizar solamente podrá ser utilizada para el pago del dividendo obligatorio y a efectos del inciso III del art. 202, serán considerados como integrantes de la reserva, los lucros a realizar de cada ejercicio que fueran los primeros a ser realizados en dinero.	No alteró.
Límite de la Constitución de Reservas y Retención de Lucros Art. 198. El destino de los lucros para la constitución de las reservas de que trata el art. 194 y la retención en los términos del art. 196 no podrán ser aprobadas, en cada ejercicio, en perjuicio de la distribución del dividendo obligatorio (art. 202).	No alteró.
Límite del Saldo de las Reservas de los Lucros Art. 199. El saldo de las reservas de los lucros, excepto para las contingencias y los lucros a realizar, no podrá ultrapasar el capital social; alcanzado ese límite, la asamblea deliberará sobre la aplicación del exceso en la integración o en el aumento del capital social, o en la distribución de dividendos.	Límite del Saldo de las Reservas de los Lucros Art. 199. El saldo de las reservas de los lucros, excepto para las contingencias, de incentivos fiscales y de lucros a realizar, no podrá ultrapasar el capital social. Alcanzado ese límite, la asamblea deliberará sobre la aplicación del exceso en la integración o en el aumento del capital social o en la distribución de dividendos.
Reserva de Capital Art. 200. Las reservas del capital solamente podrán ser utilizadas para: I – la absorción de perjuicios que ultrapasen los lucros acumulados y las reservas de lucros (art. 189, párrafo único); II – rescate, reembolso o compra de acciones; III – rescate de partes beneficiarias; IV – incorporación al capital social; V – pago de dividendo a las acciones preferenciales, cuando esa ventaja les fuera asegurada (art. 17, § 5º).	No alteró.
Párrafo único. La reserva constituida con el producto de la venta de las partes beneficiarias podrá ser destinada al rescate de	No alteró.

esos títulos.	
<p style="text-align: center;">SECCIÓN III Dividendos Origen</p> <p>Art. 201. La compañía solamente puede pagar dividendos a la cuenta de lucro líquido del ejercicio, de lucros acumulados y de reserva de lucros; y a la cuenta de reserva de capital, en el caso de las acciones preferenciales de que trata el § 5º del art. 17.</p>	No alteró.
<p>§ 1º La distribución de dividendos con la no observación de lo dispuesto en este artículo implica responsabilidad solidaria de los administradores y fiscales, que deberán reponer a la caja social la importancia distribuida, sin perjuicio de la acción penal que en el caso cupiera.</p>	No alteró.
<p>§ 2º Los accionistas no están obligados a restituir los dividendos que en buena fe hayan recibido. Se presume de mala fe cuando los dividendos fueran distribuidos sin el levantamiento del balance o en desacuerdo con los resultados de este.</p>	No alteró.
<p style="text-align: center;">Dividendo Obligatorio</p> <p>Art. 202. Los accionistas tienen derecho de recibir como dividendo obligatorio, en cada ejercicio, la parcela de los lucros establecida en el estatuto o, si este fuera omiso, la importancia determinada de acuerdo con las siguientes normas:</p> <p>I – mitad del lucro líquido del ejercicio disminuido o acrecentado de los siguientes valores:</p> <p>a) importancia destinada a la constitución de la reserva legal (art. 193); e</p> <p>b) importancia destinada a la formación de la reserva para contingencias (art. 195) y reserva de la misma reserva formada en ejercicios anteriores.</p> <p>II – el pago del dividendo determinado en los términos del inciso I podrá ser limitado al monto del lucro líquido del ejercicio en que hubiera sido realizado, siempre que la diferencia sea</p>	No alteró.

<p>registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); III – los lucros registrados en la reserva de lucros a realizar, cuando sean realizados y si no hubieran sido absorbidos por perjuicios en ejercicios subsiguiente deberán ser acrecentados al primer dividendo declarado luego de la realización.</p>	
<p>§ 1º El estatuto podrá establecer el dividendo como porcentaje del lucro del capital social, o fijar otros criterios para determinarlo, siempre que sean regulados con precisión minuciosa y no sometan a los accionistas minoritarios al arbitrio de los órganos de administración o de la mayoría.</p>	No alteró.
<p>§ 2º Cuando el estatuto fuera omiso y la asamblea general decidiera alterarlo para introducir normas sobre la materia, el dividendo obligatorio no podrá ser inferior al 25% (veinticinco por ciento) del lucro líquido ajustado en los términos del inciso I de este artículo.</p>	No alteró.
<p>§ 3º La asamblea general puede, siempre que no haya oposición de cualquier accionista presente, deliberar la distribución de dividendo inferior al obligatorio, en los términos de este artículo, o la retención de todo el lucro líquido, en las siguientes sociedades: I – compañías abiertas exclusivamente para la captación de recursos de gastos no convertibles en acciones; II – compañías cerradas, excepto en las controladas por compañías abiertas que no se encuadren en la condición prevista en el inciso I.</p>	No alteró.
<p>§ 4º El dividendo previsto en este artículo no será obligatorio en el ejercicio social en que los órganos de la administración informaran a la asamblea general ordinaria ser incompatible con la situación financiera de la compañía. El Consejo Fiscal, en funcionamiento, deberá dar su opinión sobre esa información y, en la compañía abierta, sus administradores encaminarán a la Comisión de Valores Mobiliarios, dentro de los 5 (cinco) días de</p>	No alteró.

la realización de la asamblea general, la exposición justificativa de la información transmitida a la asamblea.	
§ 5º Los lucros que dejen de ser distribuidos en los términos del § 4º serán registrados como reserva especial o absorbidos como perjuicios en ejercicios subsiguientes, deberán ser pagos como dividendos siempre que lo permita la situación financiera de la compañía.	No alteró.
§ 6º Los lucros no destinados en los términos de los arts. 193 a 197 deberán ser distribuidos como dividendos.	No alteró.
Dividendos de Acciones Preferenciales Art. 203. Lo dispuesto en los arts. 194 a 197, y 202, no perjudicará el derecho de los accionistas preferenciales de recibir los dividendos fijos o mínimos a que tengan prioridad, inclusive los atrasados, si fueran acumulativos.	No alteró.
Dividendos Intermediarios Art. 204. La compañía que, por fuerza de ley o de disposición estatutaria, levante balance semestral, podrá declarar, por deliberación de los órganos de la administración, si fueran autorizados por el estatuto, dividendo a la cuenta del lucro constatado en ese balance.	No alteró.
§ 1º La compañía podrá, en los términos de la disposición estatutaria, levantar balance y distribuir dividendos en períodos menores, siempre que el total de los dividendos pagos en cada semestre del ejercicio social no exceda el monto de las reservas del capital de que trata el § 1º del art. 182.	No alteró.
§ 2º El estatuto podrá autorizar a los órganos de la administración a declarar dividendos intermedios, a la cuenta de lucros acumulados o de reservas de lucros existentes en el último balance anual o semestral.	No alteró.
Pago de Dividendos Art. 205. La compañía pagará el dividendo de las acciones nominativas a la persona que, en la fecha del acto de la	No alteró.

declaración del dividendo, estuviera inscrita como propietaria o usufructuaria de la acción.	
§ 1º Los dividendos podrán ser pagos por cheque nominativo remitido por vía postal para la dirección comunicada por el accionista a la compañía, o mediante crédito en la cuenta corriente bancaria abierta a nombre del accionista.	No alteró.
§ 2º Los dividendos de las acciones en custodia bancaria o en depósito en los términos de los arts. 41 y 43 serán pagos por la compañía a la institución financiera depositaria, que será responsable por su entrega a los titulares de las acciones depositadas.	No alteró.
§ 3º El dividendo deberá ser pago, salvo deliberación contraria de la asamblea general, en el plazo de 60 (sesenta) días de la fecha en que fuera declarado y en cualquier caso, dentro del ejercicio social.	No alteró.
CAPÍTULO XVIII Transformación, Incorporación, Fusión y Escisión SECCIÓN II Incorporación, Fusión y Escisión Formación de Capital	CAPÍTULO XVIII Transformación, Incorporación, Fusión y Escisión SECCIÓN II Incorporación, Fusión y Escisión Transformación, Incorporación, Fusión y Escisión
Art. 226. Las operaciones de incorporación, fusión y escisión solamente podrán efectuarse en las condiciones aprobadas si los peritos nominados determinasen que el valor del patrimonio o patrimonios líquidos a ser vertidos para la formación del capital social es, al menos, igual al monto del capital a realizar.	No alteró.
§ 1º Las acciones o cuotas del capital de la sociedad a ser incorporada que fueran de propiedad de la compañía incorporadora podrán, conforme a lo dispuesto en el protocolo de incorporación, ser extinguidas, o substituidas por acciones en la tesorería de la incorporadora, hasta el límite de los lucros acumulados y reservas, excepto la legal.	No alteró.
§ 2º Lo dispuesto en el § 1º se aplicará a los casos de fusión,	

cuando una de las sociedades fundidas fuera propietaria de acciones o cuotas de otra, y de escisión con incorporación, cuando la compañía que incorpore una parcela del patrimonio de la escindida fuera propietaria de acciones o cuotas del capital de esta.	No alteró.
Incluido.	§ 3º La Comisión de Valores Mobiliarios establecerá normas especiales de evaluación y contabilización aplicables a las operaciones de fusión, incorporación y escisión que envuelvan a la compañía abierta.
<p style="text-align: center;">CAPÍTULO XX Sociedades Coligadas, Controladoras y Controladas SECCIÓN I Informaciones en el Reporte de la Administración</p> <p>Art. 243. El reporte anual de la administración debe relacionar las inversiones de la compañía en sociedades coligadas y controladas y mencionar las modificaciones ocurridas durante el ejercicio.</p>	No alteró.
§ 1º Son coligadas las sociedades cuando una participa, con el 10% (diez por ciento) o más, del capital de la otra, sin controlarla.	§ 1º Son coligadas las sociedades en las cuales la inversora tiene influencia significativa.
§ 2º Se considera controlada la sociedad en la cual la controladora, directamente o a través de otras controladas, es titular de derechos de socio que le aseguren, de modo permanente, preponderancia en las deliberaciones sociales y el poder de elegir la mayoría de los administradores.	No alteró.
§ 3º La compañía abierta divulgará las informaciones adicionales, sobre coligadas y controladas, que fueran exigidas por la Comisión de Valores Mobiliarios.	No alteró.
Incluido.	§ 4º Se considera que hay influencia significativa cuando la empresa inversionista detecta o ejerce el poder de participar en las decisiones de las políticas financiera u operacional de la otra, sin controlarla.

<p>Incluido.</p>	<p>§ 5º Se presume una influencia significativa cuando la empresa inversora fuera titular del 20% (veinte por ciento) o más del capital votante de la otra en la que se invierte, sin controlarla.</p>
<p>SEÇÃO IV Estados Financieros Notas Explicativas Art. 247. Las notas explicativas de las inversiones relevantes deben contener informaciones precisas sobre las sociedades coligadas y controladas y sus relaciones con la compañía, indicando:</p>	<p>SECCIÓN IV Estados Financieros Notas Explicativas Art. 247. Las notas explicativas de las inversiones a que se refiere el art. 248 de esta Ley deben contener informaciones precisas sobre las sociedades coligadas y controladas y sus relaciones con la compañía, indicando:</p>
<p>I – la denominación de la sociedad, su capital social y patrimonio líquido; II – el número, especies y clases de las acciones o cuotas de propiedad de la compañía y el precio del mercado de las acciones, si hubiera; III – el lucro líquido del ejercicio; IV – los créditos y obligaciones entre la compañía y las sociedades coligadas y controladas; V – el monto de las recaudaciones y gastos en operaciones entre la compañía y las sociedades coligadas y controladas.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>Párrafo único. Se considera relevante la inversión: a) en cada sociedad coligada o controlada, si el valor contable es igual o superior al 10% (diez por ciento) del valor del patrimonio líquido de la compañía; b) en el conjunto de las sociedades coligadas y controladas, si el valor contable es igual o superior al 15% (quince por ciento) del valor del patrimonio líquido de la compañía.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>Evaluación de la Inversión en Coligadas y Controladas Art. 248. En el balance patrimonial de la compañía, las inversiones relevantes (art. 247, párrafo único) en sociedades coligadas sobre cuya administración tenga influencia, o de que participe con el 20% (veinte por ciento) o más del capital social,</p>	<p>Evaluación de la Inversión en Coligadas y Controladas Art. 248. En el balance patrimonial de la compañía, las inversiones en coligadas o en controladas y en otras sociedades que formen parte de un mismo grupo o estén bajo un control común serán evaluados por el método de la equivalencia</p>

y en sociedades controladas, serán evaluados por el valor del patrimonio líquido, de acuerdo con las siguientes normas:	patrimonial, de acuerdo con las siguientes normas:
<p>I – el valor del patrimonio líquido de la coligada o de la controlada será determinado en base con el balance patrimonial o balancete de verificación levantado, de acuerdo con las normas de esta Ley, en la misma fecha, o hasta 60 (sesenta) días, como máximo, antes de la fecha del balance de la compañía; en el valor del patrimonio líquido no se computarán los resultados no realizados resultantes de negocios con la compañía, o con otras sociedades coligadas a la compañía, o por ella controladas;</p> <p>II – el valor de la inversión será determinado mediante la aplicación, sobre el valor del patrimonio líquido referido en el número anterior, del porcentaje de participación en el capital de la coligada o controlada;</p> <p>III – la diferencia entre el valor de la inversión, de acuerdo con el inciso II, y el costo de adquisición corregido monetariamente; solamente será registrada como resultado del ejercicio:</p> <p>a) si proviene del lucro o perjuicio computado en la coligada o en la controlada;</p> <p>b) si corresponde, comprobadamente, a ganancias o pérdidas efectivas;</p> <p>c) en el caso de la compañía abierta, con observación de las normas expedidas por la Comisión de Valores Mobiliarios.</p>	No alteró.
§ 1º A efectos de determinar la relevancia de la inversión, en los casos de este artículo, serán computados como parte del costo de adquisición los saldos de créditos de la compañía contra las coligadas y controladas.	No alteró.
§ 2º La sociedad coligada, siempre que fuera solicitada por la compañía, deberá elaborar y proporcionar el balance o balancete de verificación previsto en el inciso I.	No alteró.
Estados Financieros Consolidados	

<p>Art. 249. La compañía abierta que tuviera más del 30% (treinta por ciento) del valor de su patrimonio líquido representado por inversiones en sociedades controladas deberá elaborar y divulgar, juntamente con sus estados financieros, estados financieros consolidados en los términos del art. 250.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>Párrafo único. La Comisión de Valores Mobiliarios podrá expedir normas sobre las sociedades cuyos estados financieros deban ser incluidas en la consolidación, y:</p> <p>a) determinar la inclusión de sociedades que, aunque no estén controladas, sean financiera o administrativamente dependientes de la compañía;</p> <p>b) autorizar, en casos especiales, la exclusión de una o más sociedades controladas.</p>	<p>No alteró.</p>
<p style="text-align: center;">Normas sobre la Consolidación</p> <p>Art. 250. De los estados financieros consolidados serán excluidos:</p>	<p>No alteró.</p>
<p>I – las participaciones de una sociedad en otra;</p>	<p>No alteró.</p>
<p>II – los saldos de cualquiera de las cuentas entre las sociedades;</p>	<p>No alteró.</p>
<p>III – las parcelas de los resultados del ejercicio, de los lucros o perjuicios acumulados y del costo de stocks o del activo permanente que correspondieran a los resultados, aún no realizados, de negocios entre las sociedades.</p>	<p>III – las parcelas de los resultados del ejercicio, de los lucros o perjuicios acumulados y del costo de stocks o del activo no circulante que correspondieran a los resultados, aún no realizados, de negocios entre las sociedades.</p>
<p>§ 1º La participación de los accionistas no controladores en el patrimonio líquido y en el lucro del ejercicio será destacada, respectivamente, en el balance patrimonial y en lo estado del resultado del ejercicio.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 2º La parcela del costo de adquisición de la inversión en la controlada, que no fuera absorbida en la consolidación, deberá ser mantenida en el activo permanente, con deducción de la previsión adecuada para pérdidas ya comprobadas, y será objeto de nota explicativa.</p>	<p>§ 2º La parcela del costo de adquisición de la inversión en la controlada, que no fuera absorbida en la consolidación, deberá ser mantenida en el activo no circulante, con deducción de la previsión adecuada para pérdidas ya comprobadas, y será objeto de nota explicativa.</p>

<p>§ 3º El valor de la participación que exceda del costo de adquisición constituirá una parcela destacada de los resultados de ejercicios futuros hasta que quede comprobada la existencia de ganancia efectiva.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 4º A los fines de este artículo, las sociedades controladas, cuyo ejercicio social termine 60 (sesenta) días antes de la fecha del cierre del ejercicio de la compañía, elaborarán, de acuerdo a las normas de esta Ley, los estados financieros extraordinarios en la fecha comprendida en ese plazo.</p>	<p>No alteró.</p>
<p style="text-align: center;">SECCIÓN V Subsidiaria Integral</p> <p>Art. 251. La compañía puede ser constituida, mediante escritura pública, teniendo como único accionista la sociedad brasilera.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 1º La sociedad que subscribiera en bienes el capital de la subsidiaria integral deberá aprobar el laudo de evaluación de que trata el art. 8º, respondiendo en los términos del § 6º del art. 8º y del art. 10 y su párrafo único.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 2º La compañía puede ser convertida en subsidiaria integral mediante adquisición, por la sociedad brasilera, de todas sus acciones, o en los términos del art. 252.</p>	<p>No alteró.</p>
<p style="text-align: center;">Incorporación de las Acciones</p> <p>Art. 252. La incorporación de todas las acciones del capital social al patrimonio de otra compañía brasilera, para convertirla en subsidiaria integral, será sometida a la deliberación de la asamblea general de las dos compañías mediante protocolo y justificación, en los términos de los arts. 224 y 225.</p>	<p>No alteró.</p>
<p>§ 1º La asamblea general de la compañía incorporadora, si se aprueba la operación, deberá autorizar el aumento del capital a utilizarse, con las acciones que fueran incorporadas y nominar los peritos que las evaluarán; los accionistas no tendrán preferencia para suscribir el aumento del capital, pero los disidentes podrán retirarse de la compañía, de acuerdo a lo</p>	<p>No alteró.</p>

dispuesto en el art. 137, II, mediante el reembolso del valor de sus acciones, en los términos del art. 230.	
§ 2º La asamblea general de la compañía cuyas acciones fueran incorporadas, solo podrá aprobar la operación por el voto de la mitad como mínimo, de las acciones que tengan derecho a voto, y si fuera aprobada autorizará a la dirección a suscribir el aumento del capital de la incorporadora, por cuenta de sus accionistas; los disidentes de la deliberación tendrán derecho de retirarse de la compañía, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 137, inciso II, mediante el reembolso del valor de sus acciones, en los términos del art. 230.	No alteró.
§ 3º Aprobado el laudo de evaluación por la asamblea general de la incorporadora, se efectivizará la incorporación y los titulares de las acciones incorporadas recibirán directamente de la incorporadora las acciones que les cupieren.	No alteró.
Incluido.	§ 4º La Comisión de Valores Mobiliarios establecerá normas especiales de evaluación y contabilización aplicables a las operaciones de incorporación de acciones que envuelvan a la compañía abierta.
<p style="text-align: center;">CAPÍTULO XXII Consortio</p> <p>Art. 278. Las compañías y cualquiera de las otras sociedades, que están bajo el mismo control o no, pueden constituir un consorcio para ejecutar determinado emprendimiento, de acuerdo a lo dispuesto en este Capítulo.</p>	No alteró.
§ 1º El consorcio no tienen personalidad jurídica y las que se encuentren dentro de él, solamente se obligan en las condiciones previstas en el respectivo contrato, respondiendo cada una por sus obligaciones, sin presunción de solidaridad.	No alteró.
§ 2º La falencia de una consorciada no se extiende a las demás, subsistiendo el consorcio con las otras contratantes; los créditos que por ventura hayan quebrado serán investigados y pagos en	No alteró.

la forma prevista en el contrato del consorcio.	
Art. 279. El consorcio se constituirá mediante un contrato aprobado por el órgano de la sociedad competente para autorizar la enajenación de bienes del activo permanente, del cual constarán:	Art. 279. El consorcio será constituido mediante contrato aprobado por el órgano de la sociedad competente para autorizar la enajenación de bienes del activo no circulante, del cual constarán:
I – la designación del consorcio si hubiera; II – el emprendimiento que constituya el objeto del consorcio; III – la duración, dirección y foro; IV – la definición de las obligaciones y responsabilidad de cada sociedad consorciada, y de las prestaciones específicas; V – normas sobre el recibimiento de la recaudación y el reparto de los resultados; VI – normas sobre la administración del consorcio, contabilización, representación de las sociedades consorciadas y tasa de administración, si hubiera; VII – forma de deliberación sobre asuntos de interés común, con el número de votos que cabe a cada consorciado; VIII – contribución de cada consorciado para los gastos comunes, si hubiera.	No alteró.
Párrafo único. El contrato del consorcio y sus alteraciones serán archivados en el registro del comercio del lugar de su sede, debiendo la certificación del archivo ser publicada.	No alteró.
CAPÍTULO XXVI Disposiciones Transitorias	No alteró.
Incluido.	Art. 299-A. El saldo existente al 31 de diciembre de 2008 en el activo diferido que, por su naturaleza, no pudiera ser asignado a otro grupo de cuentas, podrá permanecer en el activo con esa clasificación hasta su completa amortización, sujeto al análisis sobre la recuperación de que trata el § 3º del art. 183 de esta Ley.
Incluido.	Art. 299-B. El saldo existente en el resultado del ejercicio futuro al 31 de diciembre de 2008 deberá ser reclasificado para el

	pasivo no circulante en la cuenta representativa de la recaudación diferida.
Incluido.	Párrafo único. El registro del saldo de que trata el capítulo de este artículo deberá evidenciar la recaudación diferida y el respectivo costo diferido.

APÉNDICE B – PRONUNCIAMIENTOS CONTABLES

Se presenta a continuación los pronunciamientos contables emitidos hasta la fecha de esta investigación por el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC), así como las entidades reguladoras que aprobaron los referidos CPC.

CPC	Especificación	Aprobación
00	Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.374/2011 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción a la NBC TG – Estructura Conceptual para la Elaboración y Divulgación del Informe Contable-Financiero, y por la Deliberación nº 675/2011 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
01	Reducción al Valor Recuperable de Activos.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.292/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CPC), que aprueba a NBC TG 01 – Reducción al Valor Recuperable de Activos, por la Deliberación nº 639/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución nº 3.566/2008 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
02	Efectos de las Mudanzas en las Tasas de Cambio y Conversión de Estados Contables.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.295/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 02 – Efectos de las Mudanzas en las Tasas de Cambio y Conversión de Estados Contables, por la Deliberación nº 640/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
03	Estados de los Flujos de Caja.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.296/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 03 – Estado de los Flujos de Caja, por la Deliberación nº 641/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución nº 3.604/2008 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
04	Activo Intangible.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.303/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 04 – Activo Intangible, por la Deliberación nº 644/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
05	Divulgación sobre Partes Relacionadas.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.297/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 05 – Divulgación sobre Partes Relacionadas, por

		la Deliberación nº 642/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución nº 3.750/2009 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
06	Operaciones de Arrendamiento Mercantil.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.304/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 06 – Operaciones de Arrendamiento Mercantil, por la Deliberación nº 645/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
07	Subvención y Asistencia Gubernamentales.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.305/2010 del Consejo Federal de la Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 07 – Subvención y Asistencia Gubernamentales, por la Deliberación nº 646/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
08	Costos de Transacción y Premios en la Emisión de Títulos y Valores.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.313/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 08 – Costos de Transacción y Premios en la Emisión de Títulos y Valores, por la Deliberación nº 649/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
09	Estado del Valor Adicionado.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.138/2008 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 09 – Estado del Valor Adicionado, por la Deliberación nº 557/2008 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
10	Pago Basado en Acciones.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.314/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 10 – Pago Basado en Acciones, por la Deliberación nº 650/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución nº 3.989/2011 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
11	Contratos de Seguro.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.150/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 11 – Contratos de Seguro, por la Deliberación nº 563/2008 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
12	Ajuste a Valor Presente.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.151/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 12 – Ajuste a Valor Presente, por la Deliberación nº 564/2008 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).

13	Adopción Inicial de la Ley nº 11.638/2007 y de la Medida Provisoria nº 449/2008.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.152/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 13 –Adopción Inicial de la Ley nº 11.638/2007 y de la Medida Provisoria (MP) nº 449/2008, por la Deliberación nº 565/2008 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
14	Instrumentos Financieros: Reconocimiento, Medida y Evidencia.	Este Pronunciamiento Técnico deja de tener aplicabilidad luego de la utilización de CPC 38, CPC 39 y CPC 40.
15	Combinación de Negocios.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.350/2011 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da una nueva redacción a NBC TG 15 – Combinación de Negocios, por la Deliberación de la nº 665/2011 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
16	Stocks.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.170/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 16 – Stocks, por la Deliberación nº 575/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
17	Contratos de Construcción.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.411/2012 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción a la NBC TG 17 – Contratos de Construcción, por la Deliberación nº 691/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
18	Inversión en Coligada, en Controlada y en Emprendimiento Controlado en Conjunto.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.424/2013 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción a NBC TG 18 – Inversión en Coligada, en Controlada y en Emprendimiento Controlado en Conjunto, por la Deliberación nº 696/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
19	Negocios en Conjunto.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.415/2012 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción a NBC TG 19 – Negocios en Conjunto, por la Deliberación nº 694/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
20	Costos de Préstamos.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.172/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 20 – Costos de Préstamos, por la Deliberación nº 672/2011 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
21	Estado Contable	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.174/2009 del Consejo Federal de

	Intermedio.	Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 21 – Estado Contable Intermedio, por la Deliberación n° 673/2011 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 474/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
22	Informaciones por Segmento.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.176/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 22 – Informaciones por Segmento, por la Deliberación n° 582/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
23	Políticas Contables, Cambios de Valoración y Rectificación del Error.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.176/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 23 – Políticas Contables, Cambios de Valoración y Rectificación del Error, por la Deliberación n° 592/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución n° 4.007/2011 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
24	Evento Subsiguiente.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.184/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 24 – Evento Subsiguiente, por la Deliberación n° 593/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución n° 3.973/2011 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
25	Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.180/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 25 – Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes, por la Deliberación n° 594/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Resolución n° 3.823/2009 del Banco Central de Brasil (BACEN), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
26	Presentación de los Estados Contables.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.185/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 26 – Presentación de los Estados Contables, por la Deliberación n° 676/2011 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
27	Activo Fijo.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.177/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 27 – Activo Fijo, por la Deliberación n° 583/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
28	Propiedad para la Inversión.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.178/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 28 – Propiedad para la Inversión, por la Deliberación n° 584/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n°

		424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
29	Activo Biológico y Producto Agrícola.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.186/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 29 – Activo Biológico y Producto Agrícola, por la Deliberación nº 596/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
30	Ingresos.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.412/2012 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción al NBC TG 30 – Ingresos, por la Deliberación nº 692/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
31	Activo no Circulante Mantenido para la Venta y Operación Discontinuada.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.188/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 31 – Activo no Circulante para la Venta y Operación Discontinuada, por la Deliberación nº 598/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por el Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
32	Tributos sobre el Lucro.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.189/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 32 – Tributos sobre el Lucro, por la Deliberación nº 599/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
33	Beneficios a Empleados.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.425/2013 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción al NBC TG 33 – Beneficios a Empleados, por la Deliberación nº 695/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
35	Estados Contables Separados.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.413/2012 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción a NBC TG 35 – Estados Contables Separados, por la Deliberación nº 693/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
36	Estados Contables Consolidados.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.426/2013 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que da nueva redacción al NBC TG 36 – Estados Contables Consolidados, por la Deliberación nº 698/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
37	Adopción Inicial de las Normas Internacionales de la Contabilidad.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.306/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 37 – Adopción Inicial de las Normas Internacionales de la Contabilidad, por la Deliberación nº 647/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular nº 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
38	Instrumentos Financieros:	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución nº 1.196/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 38 – Instrumentos Financieros: Reconocimiento y

	Reconocimiento y Medida.	Medida, por la Deliberación n° 604/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
39	Instrumentos Financieros: Presentación.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.197/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 39 – Instrumentos Financieros: Presentación, por la Deliberación n° 604/2009 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
40	Instrumentos Financieros: Evidencia.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.198/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba a NBC TG 40 – Instrumentos Financieros: Evidencia, por la Deliberación n° 684/2012.
41	Resultado por Acción.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.287/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 41 – Resultado por Acción, por la Deliberación n° 636/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
43	Adopción Inicial de los Pronunciamientos Técnicos CPC 15 al 41.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.315/2010 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 43 – Adopción Inicial de las NBC Ts Convergadas en 2009, por la Deliberación n° 651/2010 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM), por la Circular n° 424/2011 de la Superintendencia de los Seguros Privados (SUSEP).
44	Estados Contables Combinados.	El pronunciamiento fue aprobado por la Deliberación n° 708/2013 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
45	Divulgación de Participaciones en Otras Entidades.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.427/2013 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 45 – Divulgación de Participaciones en Otras Entidades, por la Deliberación n° 697/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
46	Medida del Valor Justo.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.428/2013 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 46 – Medida del Valor Justo, por la Deliberación n° 699/2012 de la Comisión de Valores Mobiliarios (CVM).
PME	Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.	El pronunciamiento fue aprobado por la Resolución n° 1.255/2009 del Consejo Federal de Contabilidad (CFC), que aprueba la NBC TG 1000 – Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas.

APÉNDICE C – CUESTIONARIO APLICADO A LOS PROFESORES

Describe su visión acerca de las afirmaciones de abajo sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las Normas Internacionales de la Contabilidad.

1. De acuerdo con la alteración de la legislación contable, el curso de Ciencias Contables debe dar mayor énfasis a conceptos y normas, y con menor énfasis a registros contables y reglas.
2. Los componentes curriculares del curso de Ciencias Contables (resúmenes, contenidos programáticos) deben estar actualizados en relación a todos los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables.
3. La Institución (Universidad) dio la oportunidad de una formación continuada, pretendiendo enfrentar esa realidad en el proceso de convergencia para la práctica docente.
4. Con la alteración de las normas contables, convergiendo hacia las Normas Internacionales de la Contabilidad, se vuelve más compleja la enseñanza de la contabilidad.
5. Las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre cuál es la mejor forma de reconocer determinado evento contable, bajo la óptica de la convergencia, acaban adoptando prácticas diferentes, no padronizadas y, en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones.

APÉNDICE D – CUESTIONARIO APLICADO A LOS ALUMNOS

Describe su visión acerca de las afirmaciones de abajo sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las Normas Internacionales de la Contabilidad.

1. De acuerdo con la alteración de la legislación contable, el curso de Ciencias Contables debe dar mayor énfasis en conceptos y normas, y con menor énfasis en registros contables y reglas.
2. Los componentes curriculares del curso de Ciencias Contables (resúmenes, contenidos programáticos) deben estar actualizados en relación a todos los pronunciamientos contables emitidos por el Comité de Pronunciamientos Contables.
3. Los profesores están utilizando en las aulas los pronunciamientos contables y las normas contables emitidos, respectivamente, por el Comité de Pronunciamientos Contables y por el Consejo Federal de Contabilidad.
4. Con la alteración de las normas contables, convergiendo a las Normas Internacionales de la Contabilidad, se vuelve complejo el aprendizaje de la contabilidad.
5. Las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre cuál es la mejor forma de reconocer determinado evento contable, bajo la óptica de la convergencia, acaban adoptando prácticas diferentes, no padronizadas, en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones.

APÉNDICE E – ENTREVISTA REALIZADA CON LOS COORDINADORES DEL CURSO

La entrevista es sobre el proceso de la convergencia de la Contabilidad brasilera a las Normas Internacionales de la Contabilidad.

1. ¿Cuál es su punto de vista sobre la alteración de la legislación contable en relación al curso de Ciencias Contables?
2. ¿Cuál es su punto de vista sobre los componentes curriculares del curso de Ciencias Contables en relación a los pronunciamientos contables y las normas contables?
3. Desde su punto de vista, ¿la Institución le dio oportunidad a la formación continuada a los profesores para enfrentar esa realidad de la Contabilidad brasilera?
4. Desde su punto de vista, ¿los profesores están utilizando en las aulas y orientaciones los pronunciamientos contables y las normas contables?
5. Desde su punto de vista, ¿la alteración de las normas contables, convergiendo a las Normas Internacionales de la Contabilidad, hace que se vuelva compleja la enseñanza y el aprendizaje de la contabilidad?
6. Desde su punto de vista, las sociedades (entidades), al ejercer sus poderes de juzgamiento sobre cuál es la mejor forma de reconocer determinado evento contable, ¿acaban adoptando prácticas diferentes y en consecuencia, llegando a diferentes conclusiones?

APÉNDICE F – TÉRMINO DE CONSENTIMIENTO

Esta pesquisa pretende analizar las principales alteraciones conceptuales generadas en la Enseñanza de la Contabilidad por el proceso de la convergencia de la Contabilidad brasilera a las Normas Internacionales de la Contabilidad. Los cursos de Ciencias Contables de la UFRGS, UFSM, FURG son el campo de estudio de esta tesis.

Por lo tanto, usted está siendo convidado a participar de esa entrevista, que solicita informaciones desde su punto de vista sobre el proceso de convergencia de la Contabilidad brasilera a las Normas Internacionales de la Contabilidad.

Esta es una pesquisa anónima, o sea, usted no está identificado nominalmente en ningún momento, y tampoco cualquier dato individual es revelado. Además de eso, su participación es voluntaria. Informo que los datos recolectados son guardados en un banco de datos.

Asimismo no teniendo beneficios directos al participar, indirectamente usted está contribuyendo al entendimiento del objeto estudiado y a la producción del conocimiento científico. Los datos que usted brinda son utilizados, exclusivamente, para el presente estudio y los resultados de esta pesquisa se vuelven públicos a través de la propia tesis que será defendida junto con la Facultad de Humanidades y Artes de la Universidad Nacional de Rosario, y de los artículos publicados en periódicos científicos y presentaciones en eventos científicos.

Cualquier duda al respecto de esta pesquisa puede ser aclarada directamente con el pesquisador responsable, Jeferson Luís Lopes Goularte, por el teléfono (55) 9655-3301 o por el e-mail jefersongoularte@unipampa.edu.br.

Jeferson Luís Lopes Goularte
Pesquisador

CONSENTIMIENTO DE PARTICIPACIÓN

Yo, _____, RG nº _____, abajo firmante, concuerdo, voluntariamente, en

participar del estudio titulado “LA ENSEÑANZA DE CONTABILIDAD FRENTE A LAS PRINCIPALES ALTERACIONES DE LA CONVERGENCIA DE LA CONTABILIDAD BRASILEÑA A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE LA CONTABILIDAD”. Declaro haber sido debidamente informado y aclarado por el investigador sobre los objetivos de la pesquisa y los procedimientos en ella envueltos.

_____, ____ de _____ de _____.

Firma del Participante