



**ESTUDO DAS CONDIÇÕES DE REGULAÇÃO DAS NORMAS DO  
IASB EM PAÍSES MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO PARA A  
HARMONIZAÇÃO DO DIREITO DOS NEGÓCIOS EM AFRICA  
(O.H.A.D.A)**

**KOUADIO ARRIO**

Brasília  
2009

**UnB – Universidade de Brasília**  
**UFPB – Universidade Federal da Paraíba**  
**UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte**  
**Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**

**KOUADIO ARRIO**

**ESTUDO DAS CONDIÇÕES DE REGULAÇÃO DAS NORMAS DO IASB**  
**EM PAÍSES MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO PARA A**  
**HARMONIZAÇÃO DO DIREITO DOS NEGÓCIOS EM AFRICA –**  
**O.H.A.D.A**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientadora:**

**Profa. Dra. Fátima de Souza Freire**

Brasília

2009

## FICHA CATALOGRÁFICA

Kouadio, Arrio.

Estudo das condições de regulação das normas do IASB em países membros da Organização para Harmonização do Direito dos Negócios em África (OHADA). Impo. / Kouadio Arrio – 2009.

135 p.

Orientadora: Dra. Fátima de Souza Freire .

Dissertação (Mestrado) – Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2009.

1. Regulação Contábil 2. Sistema Contábil OHADA, 3. IASB 4. Convergência 5. Framework I. Freire, Fátima de Souza. II. Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

KOUADIO ARRIO

ESTUDO DAS CONDIÇÕES DE REGULAÇÃO DAS NORMAS DO IASB EM PAÍSES  
MEMBROS DA ORGANIZAÇÃO PARA A HARMONIZAÇÃO DO DIREITO DOS  
NEGÓCIOS NA AFRICA (O.H.A.D.A)

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

---

**Professora Doutora Fátima de Souza Freire**

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB/UFPB/UFRN (Orientador)

---

**Professor Doutor José Carlos Pérea Monteiro** (Membro Externo)

---

**Professor Doutor Edilson Paulo**

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da  
UnB/UFPB/FRN (Membro interno)

Brasília, de 09 novembro de 2009

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UnB)**

**Reitor:**

Prof. Dr. José Geraldo de Sousa Junior

**Vice-Reitor:**

Prof. Msc. João Batista de Sousa

**Decanato de Pesquisa e Pós-Graduação:**

Profª. Dra. Denise Bomtempo Birche de Carvalho

**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, contabilidade e Ciência da  
Informação e Documentação (FACE):**

Prof. Dr. Tomás de Aquino Guimarães

**Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA):**

Prof. Msc. Elivânio Geraldo de Andrade

**Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação  
em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN:**

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

## **DEDICATÓRIA**

Ao Deus vivo o meu refúgio bem presente no momento de angústia.

À Karine Brou Kouadio (em memória), símbolo de esposa virtuosa, sempre no meu coração.

A nosso filho Elie Schillem Kouadio, minha fonte de motivação.

## AGRADECIMENTOS

Qualquer obra humana não é feita ou construída por uma única mão ou uma única idéia, mas pela contribuição de inúmeras pessoas, portanto é muito gratificante poder contar com apoio daqueles que tive o privilégio de conviver e os quais eu gostaria de agradecer, indicando-os.

Primeiramente a Deus, que na sua infinita bondade me deu esperança, forças e determinação para alcançar mais uma etapa na minha vida.

Ao meu filho Elie Schillem KOUADIO que sofreu com minha ausência e as poucas horas dedicadas a ele, mas que sempre me estimulou a buscar o melhor.

Aos meus pais, N'Dri Kouadio e Amlan Henriette, que estiveram sempre comigo, proporcionando-me carinho e força em todos os momentos de minha vida. Com eles aprendi os princípios mais importantes de fé, amor, trabalho, esperança e família.

Meus irmãos, em especial à Kouadio Nina e N'Dri Kauphy U. Ephimignon, que mesmo a distância, sempre me deram forças e contínuo apoio.

Minha orientadora, professora Dr<sup>a</sup> Fátima de Souza Freire, que me orientou com paciência, simpatia e compreensão. Seu apoio, dedicação e incentivo ao longo deste trabalho, foram fundamentais para concluí-lo. Pessoas como ela fazem da profissão docente uma nobre arte e, do ato de ensinar, uma doação. A ela cabe toda minha satisfação de desfrutar o conhecimento da nossa área, a contabilidade.

Em especial, ao Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, Coordenador Geral do Programa Pós-graduação, com quem aprendi o valor das palavras paciência, dedicação, disponibilidade e objetividade.

Aos demais professores pelos ensinamentos, confiança e por incentivar a minha busca pela ciência.

Aos funcionários da Coordenação do Mestrado, em especial à Aline e ao Renato, pela presteza, gentileza e carinho demonstrado.

Aos colegas das disciplinas do curso de mestrado, pelos incontáveis dias de estudos, colaboração e exemplos de perseverança.

A todos meus amigos que sempre estiveram presentes e que me incentivaram com amor, carinho e dedicação, entre eles: Edmilson, Bruno, Ailton, Cena, Marystela, César, Décio, William Gbeuly, Sidnéia, Eunice Lopes.

Ao Alexis Kouamé N'Guessan, companheiro de luta e irmão com quem compartilhei diversos momentos.

À toda família da Sra. Ana Lúcia dos Santos, que além do incentivo, dispensaram imenso amor e carinho ao meu filho durante as infindáveis horas de dedicação a este trabalho.

A Cláudio M. Santana pelos conselhos e apoio todas as vezes que o solicitei.

À CAPES, pelo apoio financeiro que permitiu a realização desta pesquisa.

Ao Luis Fernando e Eliane, que me deram a oportunidade de conhecer o ambiente contábil brasileiro por meio de estágio em seu escritório.

A todas as pessoas que não foram citadas, mas que direta ou indiretamente contribuíram para a execução deste trabalho.

**Que Deus os abençoe!**

## RESUMO

O *International Accounting Standards Board*-IASB vem buscando meios de regular a atividade contábil pela adoção de pronunciamentos contábeis *International Financial Reporting Standard*-IFRS para proteger os parceiros econômicos e facilitar o funcionamento do mercado de capital no mundo financeiro. Neste processo mundial de convergência internacional, vários países do continente africano parecem indiferentes. Entretanto, dezesseis países da África Ocidental e Central formaram o bloco econômico: a Organização para a Harmonização do Direito de Negócios na África-OHADA, que criou um Sistema contábil de aplicação comum - o Sysco-OHADA. Antigas colônias francesas, esses países ficaram muito tempo fechados e mal conhecidos no exterior, bem como suas práticas contábeis. Isso levanta a pergunta: quais são as condições econômicas, políticas e sociais dos países da OHADA frente à regulação da contabilidade internacional? O objetivo principal deste estudo é analisar as condições de regulação contábil interna dos países-membros da OHADA ao se alinhar às normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB. Para alcançar este objetivo, foi analisado o ambiente legal e regulamentar do bloco OHADA; foi comparado o referencial conceitual do Sysco-OHADA e o do IASB; algumas normas, bem como o âmbito sócio-econômico da OHADA, com os demais países que possuem processo de convergência avançado. As análises mostraram que a contabilidade da OHADA é de tipo europeu-continental baseada em regras. A estrutura conceitual do Sysco-OHADA diverge do IASB em vários níveis e suas normas apresentam menos detalhamento e é sujeita a interpretações diversas. O bloco OHADA apresenta um mercado de ações fraco, um baixo nível de desenvolvimento humano, um nível de abertura comercial fechado em relação aos demais países comparados. O nível de desenvolvimento econômica e social do bloco OHADA não pode proporcionar uma convergência às normas IFRS em curto prazo.

**Palavras Chaves:** Regulação Contábil, Sistema Contábil OHADA, Normas IFRS, Convergência às Normas Contábeis Internacionais, *Framework*.

## ABSTRACT

The International Accounting Standards Board-IASB insidious has sought a means to regulate the activity book accounting standard by adopting international financial Reporting standard (IFRS) for protecting economic partners and facilitate the functioning of the capital market around the world. In this global process of convergence, several African countries seem indifferent. However sixteen countries of West and Central Africa formed the economic block: the Organization for the harmonization of business law in Africa-OHADA who has created a common application ledger system-Sysco-OHADA. Former French colonies, these countries were very long closed and barely known abroad as well as their accounting practices. This raises the question of what economic, political and social aspects of the OHADA countries facing the international accounting regulation? The main objective of this study is to analyze the internal conditions of regulation adjustment of the OHADA member countries to align international accounting standards issued by the IASB. To achieve this goal, it was analyzed the legal and regulatory environment of OHADA; it was compared the framework of Sysco-OHADA and IASB, some standards, as well as the socioeconomic context of OHADA with other countries that have advanced convergence process. The analysis proved that the account of OHADA is continental European-type based on law. The framework structure of Sysco-OHADA differs from the IASB on several levels and its standards are less detail and subject to interpretation. The OHADA block has a weak stock market, a low level of human development, a closed level of trade opening than other countries compared. The level of economic and social development of OHADA block cannot provide a convergence to IFRS in the short term.

**Keywords:** Accounting Regulation, OHADA System Accounting, Accounting Standards IFRS, Convergence of International Accounting Standards, Framework.

## RESUMÉ

L'*International Accounting Standards Board*-IASB recherche continuellement à réglementer l'activité comptable par l'adoption de normes comptables Internationales, le *Financial Reporting Standard*-IFRS dans l'intention de protéger les partenaires économiques et faciliter le fonctionnement du marché de capital mondial. Dans ce processus de convergence internationale, il paraît que les pays du continent africain semblent indifférents. Cependant, seize pays de l'Afrique Occidentale et Centrale ont formé le bloc économique : l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique-OHADA qui à son tour a créé le Système comptable d'application commune et obligatoire - le Sysco-OHADA. Anciennes colonies françaises, ces pays sont restés longtemps fermés et mal connus à l'extérieur bien que leurs pratiques comptables. Cela suscite l'interrogation suivante : quelles sont les conditions économiques, politiques et sociales des pays de l'OHADA face à la régulation de la comptabilité internationale ? L'objectif principal de cette étude est d'analyser les conditions de régulation comptable interne des pays membres de l'OHADA à s'aligner aux normes comptables internationales émises par le IASB. Pour atteindre cet objectif, il a été analysé l'environnement légal et réglementaire du bloc OHADA ; il a été comparé le référentiel conceptuel du Sysco-OHADA et du IASB et quelques normes. Le contexte socioéconomique de l'OHADA a été comparé à d'autres pays dont le processus de convergence aux normes internationales est avancé. Les analyses ont montré que la comptabilité de l'OHADA est de type Europe-continentale basée sur des règles. La structure conceptuelle du Sysco-OHADA diverge de celle du IASB à plusieurs niveaux et les normes émises par elle sont moins détaillées et sujettes à interprétation diverses. Le bloc OHADA présente un marché d'actions faibles, un Indice de Développement Humain bas et un niveau d'ouverture commerciale fermé par rapport aux autres pays comparés. Avec le niveau de développement économique et social actuel du bloc OHADA, il sera difficile d'entreprendre une convergence aux normes IFRS à court terme.

**Mots Clés:** Règlement Comptable, Système Comptable OHADA, Normes IFRS, Convergence aux Normes Comptables Internationales, Framework.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Evolução da Contabilidade.....	33
Quadro 2: Objetivos Básicos das Normas Internacionais de Contabilidade .....	44
Quadro 3: Sinopse da Avaliação das Condições do Sistema OHADA à Convergência Internacional de Contabilidade.....	53
Quadro 4: África depois da Conquista Colonial, início do século XX.....	55
Quadro 5: Evolução Histórica do Franco CFA .....	59
Quadro 6: Datas de Adesão dos Países Membros da OHADA .....	61
Quadro 7: Atos Uniformes em vigor até 2008 .....	64
Quadro 8: Resumo Histórico do Sysco-OHADA.....	66
Quadro 9: O Balanço Patrimonial do Sysco-OHADA com as contas principais.....	75
Quadro 10: As Contas de Gestão (Contas de Resultado) .....	75
Quadro 11: objetivos das demonstrações financeiras (IASB).....	89
Quadro 12: Principais usuários e natureza básica das informacoes mais requeridas.....	90
Quadro 13: Os Três Modelos de Apresentações das Demonstrações Financeiras de Sysco-OHADA.....	92
Quadro 14: Apresentação do Balanço Sysco-OHADA , Sistema Normal .....	99
Quadro 15: Síntese da Estrutura conceitual IASB <i>versus</i> Sysco-OHADA.....	102
Quadro 16: Práticas contábeis e reconhecimneto contábil IASB <i>versus</i> Sysco-OHADA ..	103
Quadro 17: Sistemas Contábeis e Fatores .....	107
Quadro 18: Origem das diferencas das práticas contábeis Francesas e EUA .....	109
Quadro 19: Companhias Listadas na Bolsa Regional de Valores e Mobiliário Oeste Africano .....	118
Quadro 20: Número de Companhias Domésticas nas Bolsas de Valores .....	119
Quadro 21: Índice de Desenvolvimento Humano – IDH dos Países em 2005 e 2009.....	120

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Diagrama da Estrutura do IASB .....	41
Figura 2: Mapa do IFRSs no Mundo .....	46
Figura 3: Esquema da Regulação Contábil.....	47
Figura 4: Coeficiente de Exportação .....	114
Figura 5: Coeficiente de Importação .....	114

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Exportações dos Países em Bilhões de Dólares.....	112
Tabela 2: Importações dos Países em Bilhões de Dólares.....	112
Tabela 3: PIB dos Países em Bilhões de Dólares .....	113
Tabela 4: Balança Comercial (\$ Bilhões).....	115
Tabela 5: Ranking dos Indicadores de Abertura Comercial dos Países, período de 2000 à 2008. ....	116

## LISTA DAS ABREVIACOES E SIGLAS

<b>AAPA</b>	Association of Authorised Public Accountants
<b>AICPA</b>	American Institut of Certified Public Accountants
<b>APB</b>	Accounting Principles Board
<b>ARC</b>	Accounting Regulatory Committee
<b>AU</b>	Acte Uniforme
<b>AUDC</b>	Acte Uniforme du Droit Comptable
<b>AUDCG</b>	Acto Uniforme du Droit commecial General
<b>AUSC</b>	Acto Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commenciales
<b>BCEAO</b>	Banque Centrale des Etats de l´Afrique Occidentale
<b>BEAC</b>	Banque des Etats de l´Afrique Centrale
<b>BRVM</b>	Bource Regional des Valeurs Mobilières
<b>CAC</b>	Comissaire Aux Comptes
<b>CAMES</b>	Conseil Africain e Mauricien pour l´Enseignement Supérieur
<b>CAP</b>	Committee on Accounting Procedure
<b>CE</b>	Comission Européenne
<b>CEMAC</b>	União Econômica e Monetária da África Central
<b>CFC</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>CGA</b>	Centro de Gestion Agrée
<b>CM</b>	Conseil des Ministres
<b>CNUCED</b>	Conferência das Nações Unidas sobre o comércio e o desenvolvimento
<b>COBAC</b>	Comission de Banque d´Afrique Centrale
<b>CPC</b>	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
<b>CPPC</b>	Conseil Permanent de la Profession Comptable
<b>CVM</b>	Comissão de Valores Mobiliários
<b>DECOFI</b>	Diploma de Especialista Contábil e Finanças
<b>DECOGEF</b>	Diploma de Especialista e de Gestão Financeira
<b>EFRAG</b>	European Financial Reporting Advisory Group
<b>ERSUMA</b>	Ecole Régionale Supérieure de Magistrature
<b>EUA</b>	Estados Unidos da América
<b>F.CFA</b>	Franc de la Communauté Financière Africaine
<b>FASB</b>	Financial Accounting Standards Board
<b>FMI</b>	Fundo Monetário Internacional

<b>FRB</b>	Federal Reserve Board
<b>FTC</b>	Federal Trade Commission
<b>GIE</b>	Groupement d'Interêt Economique
<b>HAO</b>	Hors Activité Ordinaire
<b>IAS</b>	Internacional Accounting Standards
<b>IASB</b>	Internacional Accounting Standards Board
<b>IASC</b>	Internacional Accounting Standards Committee
<b>ICC</b>	Interstate Commerce Commission
<b>ICCA</b>	Institut Canadienne de Comptables Agrées
<b>IFAC</b>	International Federation of Accounting Committee
<b>IFRS</b>	Internacional Financial Reporting Standards
<b>IOSCO</b>	International Organization of Securities Commissions
<b>MERCOSUL</b>	Mercado Comum do Sul
<b>NAFTA</b>	North American Free Trade Agreement
<b>NYSE</b>	New York Stock Exchange
<b>OCAM</b>	Organisation Commune Africaine et Malgache
<b>OECD</b>	Organization of Economic Cooperation and Development
<b>OHADA</b>	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
<b>ONECCA</b>	Ordre Nacional des Experts Comptables Agrées
<b>ONU</b>	Organização das Nações Unidas
<b>PGC</b>	Plano Geral de Contas
<b>PIB</b>	Produto Interno Bruto
<b>PME</b>	Pequenas e Media Empresas
<b>ROSC</b>	Reports on the observance of standards and Codes
<b>S.A</b>	Sociedade Anônima
<b>SARL</b>	Sociedade a Responsabilidade limitada
<b>SEC</b>	Security and Exchange Commission
<b>SIC</b>	Standing Interpretation Committee
<b>SP</b>	Secrétariat Permanent
<b>SYSCOA</b>	Système Comptable Ouest Africain
<b>Sysco-OHADA</b>	Système Comptable OHADA
<b>TAFIRE</b>	Tableau Financier des Ressources et des Emplois (Sysco-OHADA)
<b>TCJA</b>	Cour commune de Justice et d'Arbitrage
<b>TEC</b>	Tarif Extérieur Commun
<b>TEG</b>	Tarif Préférentiel Généralisé

<b>TPE</b>	Très Petites Entreprises
<b>EU</b>	União Européia
<b>UEMOA</b>	União Económica e Monetária do Oeste Africano
<b>US GAAP</b>	United States Generally Accepted Accounting Principles
<b>WFE</b>	Federação Internacional de Bolsas de Valores

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	18
1.1 Contextualização .....	18
1.2 Definição do Problema .....	21
1.3 Objetivos da Pesquisa.....	21
1.4 Relevância do Estudo .....	22
2 REGULAÇÃO: EVOLUÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE.....	24
2.1 Fatos Históricos .....	24
2.2 Características da Teoria da Regulação.....	26
2.3 Regulação Contábil .....	32
2.3.1 <i>Fatos Históricos da Regulação da Contabilidade</i> .....	32
2.3.2 <i>Regulação da Contabilidade Internacional</i> .....	39
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	49
3.1 Tipologia da Pesquisa.....	49
3.2 Amostra da Pesquisa e Coleta de Dados .....	50
4 AMBIENTE LEGAL E REGULAMENTAR DO SISTEMA DOS PAÍSES DA OHADA.....	54
4.1 Ambientes Históricos da África Subsaariana .....	54
4.2 Primeira Regulação Contábil da África Subsaariana .....	57
4.3 Organizações de Integração Econômica e Monetária da África Subsaariana .....	58
4.4 Motivos da Criação do Sistema Contábil OHADA.....	69
4.4.1 <i>Motivos Internos</i> .....	69
4.4.2 <i>Motivos Externos</i> .....	71
4.5 Regulamentação Contábil da OHADA.....	72
4.5.1 <i>Organização Contábil da Sysco-OHADA</i> .....	73
4.5.2 <i>Estrutura do Plano de Contas</i> .....	74
4.5.3 <i>Codificação Decimal</i> .....	76
4.6 Educação e Formação Profissional.....	82
5 COMPARAÇÃO ENTRE AS NORMAS IASB/IFRS E NORMAS OHADA .....	85
5.1 Framework do IASB.....	86
5.1.1 <i>Objetivos das demonstrações Financeiras Framework do IASB</i> .....	88
5.1.2 <i>Objetivos das demonstrações Financeiras Framework do Sysco-OHADA</i> .....	90
5.1.3 <i>Características qualitativas das demonstrações financeiras do IASB</i> .....	93
5.1.4 <i>Características qualitativas das demonstrações financeiras do Sysco-OHADA</i> ....	95
5.1.5 <i>Mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras do IASB</i> .....	97
5.1.6 <i>Mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras do Sysco-OHADA</i> ....	99
5.2 Comparação práticas e Normas contábeis IAS/IFRS e Sysco-OHADA.....	103

6 ANÁLISE DAS CONDIÇÕES ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E EDUCACIONAIS DO BLOCO OHADA .....	106
6.1 Características do Modelo de Sistemas Contábeis .....	106
6.2 Nível de Abertura Comercial.....	110
6.3 Mercado de Ações .....	116
6.4 Desenvolvimento Humano em 2005 e 2009 .....	120
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	122
REFERÊNCIAS .....	125
ANEXOS .....	133

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Contextualização

A intensificação da globalização dos mercados provocou grandes mudanças nas atividades das empresas, gerando aquisições de sociedades estrangeiras e dinamismos nos mercados de capitais internacionais. Formaram-se blocos econômicos nos quatro cantos do mundo, tais como: a União Européia (EU), o Mercado Comum do Sul (Mercosul), o Tratado Norte-Americano de Livre Comércio ou *North American Free Trade Agreement* (Nafta), a União Econômica e Monetária do Oeste Africano (UEMOA) e a União Econômica e Monetária da África Central (CEMAC). Estes blocos vieram como agentes reguladores da economia, quebrando ou criando novas barreiras alfandegárias.

O ambiente sócio-econômico, desde então, sofre um processo de mudança contínua por meio da fusão de culturas, da intensificação de negócios e da nova composição de capitais. A transformação no ambiente econômico tem sido tão grande e intensa, que alterou praticamente todos os aspectos da sociedade mundial (LEITE, 2002, p. 52). Neste ambiente de mudanças, a contabilidade que acompanha a evolução econômica e financeira da empresa, tornou-se um instrumento importante de comunicação financeira, sendo a forma de aplicação e de apresentação aperfeiçoadas em países onde os mercados financeiros ficaram mais intensos.

A uniformização da linguagem de negócios se justificou porque, embora a contabilidade local cumpra a sua função, as diferenças existentes na linguagem contábil dos países geram distorções no comportamento econômico internacional. Daí, a contabilidade internacional chega como uma alternativa para a compreensão da dinâmica dos mercados. Vale, no entanto, salientar que uma imposição de regras internacionais pode provocar uma perda de autonomia dos países na regulação contábil. Assim, a adoção ou alterações de normas contábeis num determinado país deve acontecer simultaneamente com a introdução de uma política geral que mobiliza todos os parceiros econômicos.

Corroborando os fatos citados, Niyama e Silva (2008) afirmam que a contabilidade como ciência social é a principal linguagem de comunicação dos agentes econômicos na busca de oportunidades de investimentos e na avaliação do risco dos negócios. Portanto, a adoção de normas contábeis internacionais tornou-se uma preocupação ainda maior para os usuários internos, bem como para os usuários externos (governo, bancos, bolsas de valores). Isto ocorre porque, como argumentado por Lisboa (1995), sistemas contábeis

internacionalmente harmonizados facilitam análises comparativas de resultados financeiros apurados pelas empresas nacionais ou estrangeiras, melhorando a capacidade de avaliação dos usuários externos.

No caso específico dos países africanos, De Rocchi (2007, p. 147) afirma que a maior parte das ex-colônias continuou mantendo fortes laços culturais e econômicos com as antigas metrópoles, refletindo profunda mudança no seu ambiente administrativo. Foi o caso, por exemplo, dos países colonizados pela França (África Francófona), que, depois da independência, adotaram o modelo contábil francês de 1957 (GOUANDAIN e WADE, 2002). Com o objetivo de gerar ferramentas contábeis próprias e suprir as necessidades econômicas, em 1970, às antigas colônias criaram um plano de contas único, por meio da Organização Comum Africana e Malgaxe (*Organisation Commune Africaine et Malgache* - OCAM). O modelo vigorou entre os anos de 1973 à 1981, sendo posteriormente adaptado segundo a realidade de cada país (SERE, 2008). Em seguida, face às mudanças políticas e culturais, em outubro de 1993, antigas colônias francesas se uniram para a realização de um mercado único, aperfeiçoando o direito de negócios através da Organização para a Harmonização do Direito de Negócios da África (*Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires* - OHADA (PARTNER et AL, 2007). O evento ocorreu em Yaoundé (Camarões), nos dias 23 e 24 de março de 2000, gerando um sistema de uniformização da linguagem financeira, denominado de Sistema Contábil OHADA (Sysco-OHADA). Este sistema se tornou um referencial contábil comum para todos os membros da OHADA, sendo eles formados por dezesseis (16) países da África Ocidental e Central: Benin, Burquina Faso, Camarões, Congo-Brazzaville, Costa do Marfim, Gabão, Guiné-Conakri, Guiné-Bissau, Guiné Equatorial, Mali, Níger, República Democrática do Congo, República Centro-Africana, Senegal, Chade, Togo, Comores. Ressalta-se que todos são membros da OHADA e dispõem de uma legislação e de um sistema contábil harmonizados.

O Sysco-OHADA é uma compilação de regras contábeis formalizada pelo Ato Uniforme relativo à matéria contábil da OHADA. O Sistema contábil OHADA visa a unificação das normas contábeis, do plano de contas, das regras de escrituração e da forma de apresentação das demonstrações financeiras, de tal modo que transações idênticas tenham impactos iguais na linguagem das empresas africanas, independentemente de onde os países estejam sediados (AUDC, 2000).

Atualmente, a contabilidade dos estados membros da OHADA está ainda em fase de implantação por meio de divulgações, de seminários e de cursos de formações contábeis. Por outro lado, a tendência mundial voltou-se para a internacionalização de regras e normas

contábeis, aprimorando a qualidade da comparabilidade das demonstrações contábeis com objetivo de que as informações sejam um forte referencial de tomada de decisão para os usuários, seguindo o novo modelo de padronização internacional contábil.

Dois órgãos reguladores influenciam fortemente o processo de uniformização da linguagem econômica e financeira contábil internacional: o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o *International Accounting Standards Board* (IASB). O primeiro é responsável pela emissão de normas de contabilidade financeira para o mercado dos Estados Unidos da América (EUA). Este país possui o maior número de companhias listadas em bolsa de valores, influenciando a prática contábil internacional. Nos EUA, existe ainda a *Security and Exchange Commission* (SEC), que é o órgão similar à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) do Brasil e é o agente regulador de normas contábeis para as empresas abertas nacionais ou estrangeiras que lançam títulos no mercado (LEITE, 2002). Já o IASB, que substituiu em abril 2001 o antigo Comitê Internacional de Normas de Contabilidade - IASC, criado em 1973 em Londres, desenvolve normas internacionais de qualidade e compreensíveis para os usuários através do *International Financial Reporting Standards* (IFRS), bem como auxilia os órgãos nacionais de contabilidade no processo de convergência. Cerca de 7.000 companhias listadas nas bolsas de valores européias têm adotado o IAS/IFRS, das quais 275 já utilizam o IAS/IFRS antes de 2005. Ressalta-se que mais de 100 países adotaram ou estão em processo de adoção dos IFRS como padrões contábeis e, ultimamente, países como a Austrália, China, Canadá, Noruega, Suécia, Brasil e Hong-Kong ampliaram esta lista (CVM, 2008).

Com relação ao processo de convergência às normas IASB/IFRS, Giroto (2007, p.10) acredita que “o processo é dinâmico e permanente”, pois o mercado financeiro é, às vezes, imprevisível e em constante mutação. Um caso bem presente é o do Brasil que, na ótica da convergência às normas internacionais, reformulou a Lei Societária n.º 6.404/1976 e adotou a Lei n.º 11.638/2007, bem como gerou a Medida Provisória n.º 449 de dezembro 2008, com o intuito de neutralizar os efeitos fiscais. A modificação do primeiro normativo se justifica pela captação de recursos no exterior, como na Bolsa de Valores dos Estados Unidos, o *New York Stock Exchange* (NYSE).

## 1.2 Definição do Problema

O processo de convergência às normas internacionais é um desafio importante para todas as empresas. No entanto, isso engloba dificuldades quando se trata do sistema contábil de países em desenvolvimento, como aqueles da OHADA, lembrando que os IFRS são elaborados para mercados de capitais abertos. O Sysco-OHADA resultou de uma necessidade comum africana, enquanto a convergência às normas IASB/IFRS resultou de uma demanda internacional.

Logo, os estados-membros da OHADA necessitam avaliar as condições econômicas, culturais e administrativas para saber se deverão continuar adotando as normas do Sysco-OHADA ou se deverão aderir às normas internacionais de contabilidade. Face ao grande desafio que os países africanos enfrentam no processo de harmonização do sistema contábil-OHADA e da possibilidade de se inserirem no processo de convergência às normas IASB/IFRS, levantou-se o seguinte questionamento: **Quais são as condições econômicas, políticas e sociais dos países da OHADA face à regulação da contabilidade internacional?**

## 1.3 Objetivos da Pesquisa

O objetivo principal da pesquisa é analisar as condições de regulação contábil interna dos países membros da OHADA em se alinhar às normas contábeis internacionais emitidas pelo IASB. Pretende-se atingir os seguintes objetivos específicos:

- Identificar as origens históricas da regulação do sistema contábil OHADA;
- identificar as semelhanças entre as estruturas conceituais de Sysco-OHADA e do IASB;
- Analisar as condições sócio-econômicas do conjunto de países-membros da OHADA, a fim de comparar com aquelas de países onde a convergência às normas internacionais está avançada;
- Verificar se existe necessidade dos países da OHADA se alinharem às normas IAS/IFRS.

## 1.4 Relevância do Estudo

Um estudo comparativo entre as normas contábeis africanas (Sysco-OHADA) e as normas internacionais do IASB se justifica porque possibilitará averiguar as similaridades e diferenças existentes entre as duas estruturas conceituais e também as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. Além disso, o novo contexto econômico de globalização sugere uma revisão da política contábil de todos os países, pois:

O mundo caminha para a convergência das demonstrações contábeis. Seja em medidas implementadas, a médio e longo prazo, ou na adoção mais rápida por alguns países ou regiões, a aceitação do IFRS é um fato que comprova a necessidade de integrar as Demonstrações Financeiras em todos os continentes (DELOITTE 2007, p. 1).

O estudo contribuirá para a apresentação do sistema contábil OHADA como forma de harmonização das práticas e normas contábeis africanas ainda em fase de implementação e que merece ser divulgado. No plano internacional, o Sysco-OHADA demonstra estar ausente bem como a contabilidade africana, em relação ao processo de convergência as normas IFRS (MARTINS, 2008).

Os resultados deste estudo apontarão caminhos para uma reflexão sobre este processo de convergência das normas do Sysco-OHADA em direção das normas do IASB, cujos pronunciamentos contábeis são necessários à qualidade, à confiabilidade, à transparência e à comparabilidade das informações contábeis. Portanto, o estudo possibilitará identificar entraves e propor soluções para que os países africanos possam adotar ou não às normas IAS/IFRS, sem sofrer grandes conseqüências e bruscas mudanças culturais, econômicas, políticas e financeiras. Logo, o estudo permitirá averiguar as condições e o potencial social,

político e econômico dos estados-membros da OHADA, indispensáveis para a possível implementação das normas do IASB.

Além da introdução, o trabalho foi estruturado em mais de 6 seções para o entendimento de seu desenvolvimento, as quais são descritas a seguir:

- a) na seção 2, é apresentada a evolução da teoria da regulação econômica e a evolução da regulação contábil com a finalidade de compreender os aspectos históricos que proporcionaram a necessidade de convergências às normas contábeis internacionais;
- b) na seção 3, é abordada a metodologia do trabalho, a problemática e as premissas de avaliação das condições de convergências às normas internacionais de contabilidade pelos países da OHADA;
- c) na seção 4, é apresentado o âmbito legal e regulamentar do sistema da OHADA, bem como as organizações de integração econômicas e monetárias africanas, assim como a profissão e a educação contábil;
- d) na seção 5, são comparadas as estruturas conceituais e algumas práticas e normas do Sysco-OHADA e do IASB para perceber as semelhanças e diferenças entre eles;
- e) na seção 6, é realizada uma análise comparativa das condições de regulação da OHADA com diversos países onde a convergência está avançada, tais como os Estados Unidos, Japão, França, Brasil e África do Sul;
- f) na seção 7, são apresentadas as principais conclusões, contribuições, limitações, perspectivas e as sugestões para futuros trabalhos.

## **2.REGULAÇÃO: EVOLUÇÃO, ECONOMIA E CONTABILIDADE**

### **2.1 Fatos Históricos**

Os fatos históricos, que exemplificam a origem da teoria da regulação econômica e sua influência na contabilidade estão aqui descritos. No primeiro momento constam os fatos ocorridos no sistema capitalista dos países avançados que influenciaram a geração da teoria da regulação econômica. O interesse na apresentação da fase histórica está na possibilidade de se visualizar um desenvolvimento paralelo entre as fases do sistema capitalista e os ciclos de regulamentação econômica, bem como da contabilidade.

Para Fiani (1998), o sistema capitalista nos países avançados, no século XX, é marcado por algumas fases. A primeira fase compreende o início do século XX até os anos trinta, quando ocorreu a Grande Depressão e a chegada da Segunda Guerra Mundial. A crise de 1929, ocasionada pela grande depressão econômica, gerou queda do produto interno bruto (PIB) de diversos países, elevadas taxas de desemprego, diminuição da produção industrial e desvalorização das ações na Bolsa de Valores de Nova Iorque. Conseqüentemente, milhares de acionistas perderam dinheiro.

A segunda fase compreende o período de 1950 a 1973. No período pós-guerra, o papel do governo na implantação de estratégias de desenvolvimento, principalmente na Europa, foi importante para a regulação da economia. A chamada “Era Dourada” é caracterizada pelo marco institucional da Europa, por meio de uma estrutura neocorporativa (onde o Estado participa como parte ativa e parceiro de capital e trabalho nos processos de integração social, bem como no estabelecimento de normas reguladoras), pelo crescimento da Europa Ocidental e melhoria da periferia da Europa (Grécia, Irlanda, Portugal, Espanha e Turquia). Surgiu, então, o modelo tripartite formado pelo governo, empresários e organizações dos trabalhadores, contribuindo para reduzir as demandas salariais, aumento de investimentos e crescimento-econômico equilibrado. O Estado teve um papel importante como agente coordenador da estratégia de produção. No entanto, a chamada “Era Dourada” foi interrompida com a crise do petróleo em 1973, refletindo no declínio do investimento, esgotamento na oferta de emprego e queda da estabilidade de câmbio.

A terceira fase compreende o período de 1973 até os anos oitenta. Também conhecido como o fenômeno de estagflação, foi o período em que ocorreu taxas de crescimento medíocres e aumento expressivo das taxas de inflação.

Fiani (1998) relata que a década de 90 ficou conhecida como a era da desregulamentação ou da liberalização, pois ocorreu uma pressão da sociedade em favor da redução dos controles econômicos do Estado, no âmbito nacional e internacional.

A teoria da regulação se resume em dois grandes momentos: a era do fordismo e o período de acumulação sob a dominância financeira, ocasionando mudanças na forma de conduzir a economia dos países capitalistas. No primeiro caso, a regulamentação surgiu como um resultado espontâneo, enquanto no segundo foi marcada pela institucionalização em que a regulação da atividade econômica envolveu corpos técnicos qualificados, no interior de instituições governamentais dotadas de atribuições bem definidas.

Antes da Primeira Guerra Mundial nasceu uma teoria econômica, nos Estados Unidos, que progressivamente, depois da Segunda Guerra se espalhou e atingiu a Europa e o Japão: o “fordismo”. Henry Ford, proprietário da *Ford Motor Company*, empresa fabricante de veículos da marca de seu nome, foi o gerador do fordismo e considerado um grande empreendedor americano da época (FRANCHINI e CASTRO, 2004). A filosofia do “fordismo”, como regime capitalista, fortaleceu-se na mistura dos princípios “tayloristas” e “keynesianos”. O primeiro, o taylorismo, recomendava uma organização científica de trabalho, focada numa divisão útil das tarefas, tanto intelectual como manual, procurando fortalecer a concentração do trabalho para o aumento da produção. Nesse sentido, o “fordismo” se apresentou como uma organização racional e mecânica do trabalho, um melhor tratamento salarial dos trabalhadores e um controle inflexível. Isto conduz a uma produção em massa para um consumo local sob a vigilância do Estado (intervencionista) e a manifestação do monopólio (HARVEY, 1992). A este respeito, Franchini e Castro (2004, p. 3) concluem que “trata-se da existência de forças que controlam o crescimento simultâneo da demanda dos assalariados e da produção capitalista”. No princípio Keynesiano se desenvolveu o sindicalismo, tanto para os empregadores quanto para os trabalhadores, pois revelou uma correlação entre consumo-renda e a intervenção do Estado. É com Keynes que o Estado teve um maior sentido. A intervenção do Estado era orientada para o aumento da produtividade dos trabalhadores. O fordismo keynesiano teve como foco “[...] um conjunto de práticas de controle do trabalho, tecnologias, hábitos de consumo e configurações de poder político e econômico [...]” (HARVEY, 1992, p. 119), baseado na inflexibilidade nos investimentos, nos contratos de trabalho e nos compromissos do Estado.

O fordismo se caracterizou, conforme a junção dos princípios (fordismo e keynesiano), como uma ação entre a produção e o consumo de massa e como modo de regulação da repartição dos ganhos de produtividade (FRANCHINI e CASTRO, 2004).

Entretanto, foi desconsiderado no modelo fordismo a economia como um todo (sistema), ao ponto de não pensar na função de planejamento, que é um dos objetivos essenciais de um Estado.

A década de 60 marcou o declínio do sistema fordismo, pois sua aplicação trouxe algumas limitações que não se encaixaram dentro da visão econômica contemporânea. Aconteceu, nessa época, a queda da produção, mesmo com o fortalecimento de técnicas de trabalho. Situação qualificada para Cocco (1999, apud FRANCHINI e CASTRO, 2004, p. 5), de “crise de acumulação fordismo”. Dentre as causas, pode-se destacar o enfraquecimento do conceito de ganhos de produção devido a não consideração da variável conflito e também a obsolescência e falta de abertura do sistema, auto-centrado, enquanto a tendência era a uma internacionalização econômica. A partir de então, o mercado internacional passou a ditar as regras do jogo econômico, introduzindo um novo conceito de procura de bens e produtos baseado na concorrência e na incerteza, filosofia que vai além da política do Estado. A internacionalização da economia gerou novos desafios ao mundo empresarial e quebrou o paradigma fordismo pela implantação de um novo sistema econômico, onde a eficiência de uma empresa não era mais associada diretamente a uma capacidade de produção em grande quantidade. O novo paradigma passou a ser: produzir apenas o necessário e no momento certo, tendo a criação de uma sociedade em que as instituições, organizações e posturas pessoais estavam ligadas para a renúncia à inflexibilidade na ação, na mecanização e na padronização das tarefas. Isto promoveria a criatividade, trazendo um ganho à empresa, pois a demanda se voltou para o trabalhador qualificado.

Ressalta-se que a abordagem da periodização do desenvolvimento da economia mundial refletiu no processo de construção da regulação da contabilidade internacional, como será visto neste trabalho.

## **2.2 Características da Teoria da Regulação**

A teoria da regulação econômica, segundo Boyer (1990, p. 46 apud VINHAES, 1999, p. 4), é “a conjunção de mecanismos que promovem a reprodução geral, tendo em vista as estruturas econômicas e as formas sociais vigentes”. A regulação é mais abrangente que a ação do Estado ou das organizações coletivas na atividade econômica (VINHAES, 1999). Assim, esta teoria é a origem de várias mudanças políticas, econômicas e sociais de países e sua aplicação permite a redução de ações governamentais em assuntos operacionais

(VINHAES, 1999, p. 1).

O crescimento econômico, antes da queda do fordismo, era baseado exclusivamente na acumulação de capital, sendo a presença e a assistência do Estado marcante. O fato de não integrar os fatores exógenos, úteis para o entendimento do dinamismo do crescimento fundado na inovação e na globalização econômica, justifica sua queda. Na verdade a existência de tal modelo serviu somente para alcançar uma situação de equilíbrio, impossibilitando qualquer mudança estrutural (CONCEICÃO, 2001 *apud* FRANCHINI e CASTRO, 2004). A década 70 revelou a dimensão, até então latente, da crise das empresas sob o modelo fordismo, apontando o decréscimo da produção apesar do desenvolvimento tecnológico. Na verdade, a globalização incluiu, sem que os atores percebessem, a liberação comercial que desestruturou a força da sociedade salarial articulada pelo Estado. A partir de então, nasceram novas correntes de pensamento, indo além do critério de crescimento para a explicação das crises empresariais capitalistas e a Teoria da Regulação foi uma delas. Segundo Marques-Pereira (1998 *apud* FRANCHINI e CASTRO, 2004), esta teoria “é um dispositivo conceitual mais particularmente adequado pela formalização [...] de quadro de compromisso institucionalizado [...]”. Ela explica as mudanças sócio-econômicas, considerando a economia como um sistema articulado acerca de um conjunto de cinco fatores: os compromissos sociais (trabalhadores), a concorrência, a moeda, o Estado e a globalização.

O conceito básico, de onde tudo parte, é o modo de produção, pois, historicamente, a forma capitalista, que a acumulação de capital assume, está determinada pelo regime de acumulação. Entende-se por regime de acumulação o conjunto das regularidades econômicas e sociais que, em cada momento histórico, são capazes de garantir a acumulação a longo prazo. Isto implica dizer que esta teoria está relacionada com normas, instituições, modos de cálculo e procedimentos que asseguram a reprodução do capital enquanto relação social. Quando ocorrem contradições nas relações sociais, o modo de regulação é representado por um conjunto de procedimentos, abrangendo os comportamentos individuais ou coletivos com a tripla propriedade de reproduzir as relações fundamentais através da junção de formas institucionais já determinadas; sustentar e administrar o regime de acumulação em vigor; garantir a compatibilidade de um conjunto de decisões descentralizadas, sem que seja necessária a interiorização dos princípios de ajustamento do sistema como um todo, por parte dos atores econômicos. Este conjunto de procedimentos refletirá na incorporação do social nos comportamentos individuais, sendo a materialização do Regime de Acumulação. O Regime de Acumulação e o Modo de Regulação articulados possibilitam que cinco principais formas institucionais sejam definidas (LEVÊQUE, 1999):

- relação de trabalho: possibilita a análise da forma de divisão técnica do trabalho, do modo de vida do trabalhador, do tipo de vínculo dos trabalhadores às empresas e dos determinantes da renda dos trabalhadores;
- relação concorrencial intercapitalista: define a lógica da concorrência entre os capitais;
- regime monetário e financeiro: determina o tipo de moeda predominante e como se estruturam os pagamentos internacionais, bem como o papel das finanças;
- forma de organização do Estado: define quais são os objetivos principais da sua organização e da forma de intervenção;
- regime internacional: define o tipo de postura mais significativa quanto às relações econômicas entre as diversas economias nacionais.

Logo, a acumulação de capital em cada época é determinada por meio das cinco forças institucionais definidas pelo binômio Regime de Acumulação e Modo Regulatório. Na era do ouro ou do fordismo, o regime de acumulação era intensivo, centrado na extração de mais valia relativa e, portanto, no crescimento da produtividade, baseado no consumo em massa, bem como apresentando características de solidariedade entre finanças e produção. Vale salientar que o modo de regulação era monopolista, sendo o Estado o principal agente econômico, onde políticas keynesianas de estímulo ao investimento e à demanda agregada davam ênfase na moeda enquanto bem público. A relação de trabalho se caracterizava pelo modelo fordismo e/ou taylorismo, ocasionando reivindicações de direitos trabalhistas e busca do pleno emprego, onde a importância do salário indireto era intensa. Na era fordismo, a relação intercapitalista era representada pelo capital produtivo, principalmente pela existência de empresas multinacionais. Logo, a organização do Estado estava voltada para o crescimento econômico e para o *welfare* (bem estar, prosperidade) (GOUGH, 2004). Este regime monetário e financeiro estava baseado no sistema monetário, no crédito e nas finanças administradas sobre o movimento de capitais, estando ainda no controle da taxa de juros, em período onde havia uma inflação baixa, taxas de câmbio fixas e um padrão dólar-ouro. O regime internacional era representado pelos Estados nacionais autônomos, com economias fechadas, embora houvesse uma dinâmica mundial como resultado das dinâmicas nacionais.

Após 1973, com base na teoria da regulação, o binômio Regime de Acumulação e Modo de Regulação passou para uma fase de garantidor da reprodução ampliada do capital. No caso da acumulação sob dominância financeira, o Regime de Acumulação era de domínio da lógica financeira, especulativa e de curto prazo, baseada no consumo cada vez

mais concentrador de renda e de forma excludente. Conseqüentemente, surgiu a ideia de mais-valia absoluta, ou seja, estender a duração da jornada de trabalho mantendo o salário constante, contrária à mais-valia relativa, que significava o barateamento das mercadorias que serviam ao operário, por meio da ampliação da produtividade física do trabalho via mecanização. O Modo de Regulação estava voltado para o rentista (ou capital financeiro) de mercado. Isto quer dizer que o comportamento do mercado, no que diz respeito à rentabilidade dos ativos, funcionava como regulador, dando ênfase na moeda enquanto mercadoria privada. Porém, a relação de trabalho, o toyotismo, possuía o trabalho flexível, embora a precarização das relações de trabalho (crescimento dos trabalhos temporários e em tempo parcial; crescimento do número de autônomos; terceirização) gerou redução permanente no nível de emprego. Verifica-se que a relação intercapitalista foi por meio da subordinação do capital produtivo à lógica imposta pela esfera financeira e pelos grupos transnacionais. Enquanto isso, a organização do Estado era de uma intervenção presidida pelos interesses da esfera financeira, sendo o regime monetário e financeiro voltados para as finanças de mercado. O processo era especulativo, direto e voltado para a globalização dos negócios, ocasionando as transferências de renda para a esfera financeira por meio do financiamento da dívida pública, tendo ainda taxas de juros elevadas (políticas monetárias restritivas), políticas de combate à inflação, câmbio flexível e padrão dólar-dólar. Nesta época, o regime internacional era executado por meio da globalização, com tendências de economias abertas e a dinâmica mundial se impôs às economias nacionais, tendo uma menor autonomia dos Estados nacionais em defesa dos interesses gerais.

No caso específico de países subdesenvolvidos da África subsaariana, membros da OHADA, por exemplo, a história econômica demonstra que, devido à política imperialista exercida pela Europa por volta do século XX, os Estados não conseguiram desenvolver um sistema econômico próprio a ponto de influenciar a humanidade. A colonização transformou a África num campo de produção de matéria-prima e num mercado de liquidação da produção do Ocidente, já auto-suficiente, por ser o iniciador do capitalismo e suas formas de regulação, que lhe proporcionaram uma produção em massa. Isto mostra claramente que seria difícil falar de regulação econômica na África sem fazer menção à colonização e aos seus efeitos na vida dos países africanos.

À luz da divisão temporal do sistema econômico dos países avançados, proposta por Fiani (1998), pode-se observar a trajetória econômica dos países da zona OHADA, bem como a forma de regulação relacionada. Do início do século XX até os anos trinta, a política de neocolonialismo da Europa estava ainda em plena expansão na África. Sabe-se que o processo

de exploração econômica e dominação política foram estabelecidos pelas potências capitalistas emergentes ao longo do século XIX e início do século XX, que culmina com a partilha ou colonização da África e da Ásia. Ela era caracterizada pela exploração econômica e pelo domínio político da Europa sob os países africanos, que dispunham de mão-de-obra quase gratuita e um mercado para a produção em massa (industrialização do Ocidente).

O período de 1950 a 1973, dividido em duas fases, dá um panorama da situação econômica africana. A primeira se refere a um período entre a Segunda Guerra até 1950, e a segunda, do ano de 1950 a 1973.

Após a Segunda Guerra Mundial, o colonizador integrou programas econômicos de desenvolvimento como prêmio ao apoio humano africano decorrente dos dois conflitos mundiais. Estes programas tinham como objetivo financiar empresas capitalistas, cujos critérios de rendimentos e objetivos eram contrários às aspirações superiores das nações africanas. Nada era feito para o benefício do povo, pois os custos de mão-de-obra eram baixos, retorno financeiro considerável pelo Ocidente e isenção de impostos, causando uma concentração de riquezas e uma baixa distribuição de renda (GENET et AL, 1962).

Os anos entre 1950 a 1973 marcam o período da independência dos países africanos. Muitos problemas surgiram, entre eles, os governantes tiveram de pensar como desenvolver a economia e libertar os seus Estados da forte dependência econômica da antiga metrópole, o que Genet et al (1962) chamaram de “descolonização econômica”. A África realizava quase todas as transações comerciais internacionais com a França (70%), restando uma proporção marginal relativamente pequena. Convém ressaltar que o ex-colonizador não demonstrou interesse na elaboração de programas de desenvolvimento para as suas ex-colônias e nem na diversificação da economia local que possibilitasse um processo de produção vertical completo, partindo de uma produção primária até a indústria de transformação. Isto fez com que as empresas africanas não fossem capazes de participar do mercado internacional. O mercado europeu buscou apenas comprar as matérias-primas, sendo de origem agrícola na sua maioria, a preço irrisório e, paradoxalmente, repassando produtos manufaturados a preço elevado. Assistiu-se, na África, a chegada de um capitalismo arcaico que não se encaixaria no modelo fordismo e nem no modelo de regime de acumulação de capital. As empresas da Europa detinham o monopólio dos mercados.

O período entre 1973 até os anos oitenta marcou o crescimento dos produtos de exportação (agrícolas, minerais, petróleo) de alguns países como, por exemplo, da Costa do Marfim, a ponto de falar do “milagre Marfinense”. No entanto, várias dificuldades ainda permaneciam, entre elas, a instabilidade dos preços dos materiais, fixados pelo mesmo cliente,

o Ocidente, e a existência de poucas indústrias.

Na década de 1990, segundo Fiani (1998), ocorreu a perda de poder dos Estados em favor da comunidade internacional, que assumiu a função de regulador econômico. A África se beneficiou dos planos de ajustes estruturais, possibilitando-lhe sair da crise em que se encontrava. Novos parceiros econômicos entraram em cena, assumindo uma parte das obrigações do Estado nas áreas sociais, como a educação e a saúde, bem como reestruturando a economia local, apoiando a agricultura e privatizando empresas governamentais.

Constata-se que os países da África subsaariana, membros da OHADA, desde a época colonial até 1970, foram autores passivos nas diferentes fases de desenvolvimento da economia capitalista e das teorias da regulação. No entanto, a crise econômica de 80 mudou a estrutura econômica mundial e a da África também. Após os anos 80, com o intercâmbio cultural, econômico e político, as fronteiras tornaram-se praticamente uma só. O fenômeno da globalização desestruturou o antigo regime capitalista da África, que era marcado pelo monopólio do antigo colonizador como único parceiro comercial. Nessa era globalizada, a África começou a se beneficiar da instalação de empresas multinacionais, devido ao fator custo *versus* benefício, favorável ao ambiente local. A África passou a diversificar os parceiros comerciais e os investimentos, escolhendo projetos que lhe eram mais vantajosos. Porém, o novo padrão tecnológico e produtivo mundial necessitava de trabalhadores qualificados e competentes para que exercessem relações horizontais, privilegiando a autonomia do empregado, o que os países africanos ainda não proporcionavam. Tal padrão tecnológico obrigou a criação de centros educacionais. Além disto, os bancos centrais dos países da OHADA, em conjunto com o Banco Mundial, passaram a realizar projetos de desenvolvimento econômico e político. Os fatores como democracia e boa governança estão sendo prerrogativas não somente para atrair investidores, mas também sendo condições *sine qua non*, gerando benefícios, embora em fase inicial, para o bom desenvolvimento da região.

Conclui-se que os fatores históricos indicam que o Estado foi o principal agente da atividade regulatória da economia, principalmente na fase em que se encontravam as sociedades capitalistas. Em países de economias avançadas ou em desenvolvimento, o Estado teve fortes laços regulatórios como resultado da interação estratégica dos vários agentes, na forma de grupos de sociedade. Atualmente, a globalização quebrou as barreiras culturais, políticas e econômicas e aproximou ainda mais as populações, tornando o globo um bairro. Isto fez com que as características principais do Ocidente, tais como a cultura e o modelo econômico capitalista, influenciassem o restante do mundo (DOLABELLA; CAMPOS e CRUZ, 2003).

## 2.3 Regulação Contábil

### 2.3.1 Fatos Históricos da Regulação da Contabilidade

Iudícibus, Martins e Carvalho (2005) apresentam uma periodização da evolução da história da contabilidade que, a despeito do largo tempo de maturação, ainda tem caráter preliminar. Não se trata de recuperar, validar ou não tal ou qual visão ou agenda constante no trabalho a respeito da periodização da contabilidade internacional, que aqui não é nem exaustiva nem conclusiva, mas investigativa. A investigação, cujos resultados preliminares são sumarizados, fez uso da análise da evolução da contabilidade como instrumento de controle do patrimônio e de registro do acúmulo de capital, bem como a influência que os mercados exercem sobre a contabilidade doméstica e internacional.

No século XII, XIII e início do século XIX surgiu o espírito capitalista, onde a contabilidade era uma ferramenta para acompanhar a evolução patrimonial, tendo, em seguida, o seu fortalecimento com as técnicas de escrituração e o uso dos métodos das partidas dobradas. Kam (1990, *apud* IUDÍCIBUS, MARTINS e CARVALHO, 2005) explicam que a evolução histórica da contabilidade, com a partida dobrada, teve origem no desenvolvimento das entidades empresariais, num ambiente de mercado complexo, explicado por três fatores: a motivação que levou pessoas a procurarem lucros; o acontecimento dos eventos econômicos e políticos que influenciaram as entidades a reagirem; as conseqüências das inovações tecnológicas que estimularam a criação e o crescimento das entidades comerciais.

Em seguida, do século XIII até o começo do XIX, a contabilidade passou a ser vista como ciência por meio da expansão do pensamento contábil. Novos conceitos integraram o ambiente da contabilidade, como a separação entre a entidade e o proprietário, as discussões sobre a avaliação do patrimônio, a introdução da idéia de custos de oportunidade, os estudos sobre os riscos econômicos e os juros.

No século XX, a utilização da contabilidade aumentou de atividades gerais com fins domésticos para atividades gerenciais ou financeiras, voltadas não somente para o mercado doméstico, mas também para o mercado internacional. Neste processo evolutivo, há uma influência preponderante do *stakeholder*, que gera implicação total, parcial ou nenhuma sobre as práticas, os métodos e as regras contábeis, bem como a eficiência da profissão.

No quadro 1 são apresentados, de forma resumida, os principais períodos da evolução

da contabilidade, eventos e características.

Períodos	Eventos	Características
Século XII	Nascimento do “espírito capitalista”	Contabilidade, ferramenta para acompanhar a evolução patrimonial
Século XIII ate o início do Século XIX		Fortalecimento da contabilidade com a partida dobrada e melhoria das técnicas de escrituração.
Século XIX	Contabilidade como ciência	A separação entre entidade e administrador. Nascimento do conceito de custo de oportunidade, risco e juros...
Século XX	Da contabilidade geral para a contabilidade gerencial e a contabilidade internacional.	Passagem da contabilidade de estruturação a um sistema complexo de transmissão de informações aos usuários internos ou externos.

**Quadro 1:** Evolução da Contabilidade

Fonte: Adaptação de Iudícibus; Martins e Carvalho (2005)

No processo de regulação contábil, os Estados Unidos da América (EUA) tiveram fortes impactos no ambiente das empresas e influenciaram a contabilidade de inúmeros países. Segundo Branco (2006, p. 22), desde a década de 70 utilizava-se a lógica da teoria de regulação contábil nos EUA, pois já os organismos reguladores da contabilidade reclamavam para si a tarefa de “desenvolver, formalizar e estruturar um conjunto de conceitos e princípios de contabilidade que subjazem à preparação e comunicação da informação financeira”. Para entender, os mecanismos de regulação internacional de contabilidade, é necessário compreender também os fatos históricos que proporcionaram a regulação contábil neste país.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 55) a regulamentação da contabilidade nos EUA iniciou no ano de 1840, com a companhia de transporte ferroviário, depois da queda das ações, causando a perda financeira de muitos investidores americanos. Na escala de tempo da regulação contábil, em 1862 ocorreu no mercado demanda por informações de um balanço completo e justo, sob a vigilância de auditores. Em 1886, foi criado o primeiro organismo regulamentar federal, o *Interstate Commerce Commission* – ICC, que veio proteger os investidores contra as atividades particulares das companhias ferroviárias. Em 20 de agosto de 1887 surgiu a *Association of Authorised Public Accountants* – AAPA (Associação Americana de Contadores Públicos), que influenciou a adoção de padrões contábeis. A classificação dos itens do balanço patrimonial, segundo a ordem de liquidez decrescente e a apresentação das informações, veio satisfazer uma demanda de clareza de informações, principalmente dos credores. Em 1890 havia um monopólio de grandes corporações que gozavam de extrema liberdade, sendo considerados predadores de mão-de-obra. Isto decorreu na criação da Lei Sherman Antitruste. Em seguida, em 1906, surgiu a Lei Hepburn, que deu maior autonomia

ao ICC, possibilitando a criação de um sistema contábil uniforme de fixação de tarifa, sendo considerado o primeiro na história. No entanto, foi em 1914 que houve a criação da lei Clayton Antitruste e o *Federal Trade Commission* – FTC, auxiliando na fiscalização do cumprimento de novas disposições de práticas anticompetitivas. Na época, foi criado o *Federal Reserve Board*- FRB. No período de 1900 a 1908, houve a demanda crescente de divulgação financeira específica e geral da contabilidade das empresas, sendo uma ação copiada por outros países. No ano de 1929, houve a adoção da lei de companhias, com a exigência de divulgação da demonstração de resultado, principalmente com o surgimento da crise do mercado de ações, sendo a falta de uniformização das práticas contábeis uma justificativa para a preconização de uma padronização da contabilidade e de uma lei que repreendesse as empresas que não satisfizessem as necessidades locais. Em 1973 foi criado o IASC – *International Accounting Standards Committee*.

Todos estes eventos ajudaram na discussão da padronização da contabilidade, sendo o período de 1945 a 1973 reconhecido como a fase da uniformidade contábil, surgindo a comunidade acadêmica interessada na realização de estudos comparativos e reflexões sobre o processo de harmonização contábil. Novos estudos evoluíram entre o período de 1974 a 1989, relacionados com a estrutura conceitual, estudos comparativos e diretrizes contábeis do IASC. A criação de grandes empresas, como as multinacionais ou transnacionais, por exemplo, que requerem grandes capitais e muitos acionistas, foi à principal causa do estabelecimento das teorias e práticas contábeis, que permitiram correta interpretação das informações, por qualquer acionista ou outro interessado, em qualquer parte do mundo. De 1990 a 2009 pode ser considerado o período de maturação quanto aos padrões de contabilidade, por meio de estrutura conceitual comum, sendo amplificadas as comparações e as relevâncias entre o IAS e o US GAAP. A preocupação atual se concentra na influência da contabilidade internacional (normas do IAS/IFRS) sobre a contabilidade doméstica de diferentes países (BAKER e BARDU, 2007).

Constata-se que, enquanto declinavam as escolas européias, crescia a escola norte-americana, com suas teorias e práticas contábeis, favorecidas não apenas pelo apoio de uma ampla estrutura econômica e política, mas também pela pesquisa e trabalho sério dos órgãos associativos. O surgimento do *American Institut of Certiield Public Accountants* foi de extrema importância para o desenvolvimento da Contabilidade e dos princípios contábeis. Várias empresas de auditorias (KPMG, Emst&Young, PricewaterhouseCoopers, Delloite & Touche) empreenderam muitos esforços e grandes somas em pesquisas nos Estados Unidos. Havia uma integração entre acadêmicos e os profissionais da contabilidade, o que não ocorreu

com as escolas européias, onde as pesquisas universitárias foram decrescendo. No início do século atual, com o surgimento das grandes corporações (exemplo: Exxon Móbil, Chevron, General Motors, Conoco Phillips, Ford Motor, Citigroup), aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento que os Estados Unidos da América experimentaram e ainda experimentam, constituíram um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis. Não é por acaso que o mundo possui inúmeras obras contábeis de origem norte-americana que têm impactado as praticas e normas contábeis de vários países (SUNDERS, 1997).

Contudo, vale ressaltar que Cardoso et al (2009) argumentam que a compreensão da teoria da regulação contábil seria subordinada a uma definição adequada do conceito contabilidade. Conforme Ordelheide (2004, *apud* CARDESO et al, 2009), a contabilidade é um conjunto de mecanismos dedicados à redução da assimetria informacional, de estruturação e de informação sobre os mecanismos de avaliação do desempenho. Sendo definida assim a contabilidade como ciência social (instituição social), a teoria consegue explicar e informar sobre o período e os mercados sujeitos à sua regulação.

Na abordagem regulacionista, o capitalismo é um sistema instável e sujeito a conjuntura econômica cíclica, podendo se reproduzir durante um determinado período através da criação de um aparato regulatório. A contabilidade internacional tem influência dos mercados de ações e da globalização econômica, sofrendo as turbulências e necessitando constantemente ajustar as regras de geração e de apresentação de dados, devendo ser aceita pelo agente econômico (como por exemplo: governo, acionista, administrador e auditor), bem como sendo um sistema que tenderá a agir de forma anticíclica (ação curativa como preventiva).

O modo de regulação, que é a adoção de um conjunto de leis, valores, hábitos que intermedeiam a relação com o regime de acumulação e mantêm a coesão social, é uma tentativa da contabilidade internacional e uma característica da teoria da regulação. Os elementos que constituem um modo de regulação são as chamadas formas estruturais (AGLIETTA, 1976).

Segundo Niyama e Silva (2008), vários fatores os influenciam o desenvolvimento dos sistemas contábeis dos países: aspectos externos (globalização); domésticos e ecológicos; aspectos culturais; tipos de instituições políticas, legais, tributárias, financeiras e educacionais (contábil). Isto decorre porque as informações contábeis, geradas por grupos econômicos importantes no mercado internacional, interessam tanto aos setores produtivos do mercado

doméstico e globalizado como também aos grupos de interesses, que estão domiciliados em diferentes países.

Dolabella; Campos e Cruz (2003) classificam em três os diferentes tipos de produção da regulação da política contábil:

- a regulação governamental, dividida em dois tipos: o Poder Legislativo (legislações tributárias, comerciais ou mesmo contábeis) e o Poder Executivo (ministérios ou órgão governamentais de fiscalização);
- a regulação privada: o poder dos órgãos profissionais e/ou entidades atuadas no mercado financeiro e de capitais;
- a regulação pública: as instituições do Estado e outros agentes afetados direta ou indiretamente pelo processo de evidenciação contábil.

Segundo Viscusi; Vernon e Harrington Jr. (2000), existem três tipos de Teoria de Regulação: a Teoria Positiva ou de Interesse Público, a Teoria da Captura e a Teoria Econômica da Regulação ou da Competição entre Grupos de Interesse. Cardoso e al (2008) afirmam que, além dessas teorias que explicam a evolução da teoria da regulação e que estão relacionadas com a regulamentação e regulação contábil, há também a teoria tridimensional do direito e a abordagem Habermas do processo normativo.

A Teoria Positiva ou Teoria de Interesse Público requer a intervenção do Estado para evitar uma situação de monopólio, prejudicando o consumidor. A Lei Sarbanes-Oxleydos EUA pode se encaixar neste tipo de teoria, pois ilustra a preservação do interesse público para o reforço do controle. No caso da Teoria do Interesse Público, também conhecida como Teoria Positiva, o interesse público é privilegiado toda vez que for atingido ou estiver em ameaça, sendo o Estado o órgão regulador que evitará as ocorrências das externalidades negativas ou concentração de monopólios.

Na Teoria de Captura, a regulação é exercida em prol da empresa regulada e em detrimento da sociedade, o que permite inferir que o principal beneficiário da regulação é aquele que está sendo regulado.

Na Teoria da Competição entre Grupos de Interesse, o legislador e o regulador estão preocupados em se perpetuarem no poder; portanto, a regulação é desenhada de forma a atender as necessidades do grupo de interesse que exercer maior pressão relativa sobre o regulador e o legislador.

Quanto à Teoria Tridimensional, desenvolvida por Reale (2005, *apud* CARDOSO et al

2008), procura-se entender a elaboração de normas jurídicas, sendo conhecida por Teoria Tridimensional do Direito. Os autores relatam que a regulação é uma construção social que decorre da dinâmica dialética entre o fato, o valor e a norma. A norma é produzida por um órgão dotado de poder normativo, que interpreta os fatos à luz dos valores compartilhados pela sociedade (intenções de valor), conforme o que seja entendido por “interesse público” (direções normativas).

Para Reale (2005), na Teoria Tridimensional as normas (forma de expressão do que deve ou não ser feito) são adotadas por um órgão normativo, conforme as interpretações dos fatos (eventos econômicos) à luz dos valores (medida). O Brasil fortaleceu os órgãos através da nova Lei 11.638/2007, objetivando preparar o ambiente para convergir às normas internacionais, fazendo com que a linguagem contábil se torne uma compatível com o mercado internacional. Tem-se aqui um exemplo da dimensão tridimensional. Silva (2007, p. 148-149, *apud* CARDOSO et al, 2008), conclui que

a norma jurídica pode ser considerada a forma usada para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor. A norma contábil pode ser considerada uma regra complementar, obediente aos princípios fundamentais, e concebida como necessário padrão de conduta para o registro de fatos e elaboração de demonstrações e informações contábeis. O valor pode ser definido como elemento de mediação dialética entre fato e norma, representando a expressão de um desenvolvimento histórico no plano das estimativas, no qual o homem é considerado o valor-fonte de todos os valores, pois somente ele é originariamente um ente capaz de tomar consciência do que ele considera importante para sua vida.

Na Abordagem de Habermas, a regulação é uma construção social por meio de valores, formalizada por instituições com poder normativo, interpretando valores em consonância com os mecanismos norteadores (direções normativas). Neste caso, o conjunto de valores na esfera pública.

Infere-se que a teoria da regulação é integrante ao conceito de contabilidade, influenciável segundo a força dos grupos de interesse. Beaver (1998, p. 13, *apud* CARDOSO et al, 2009) apresenta o ambiente regulatório da contabilidade e seus usuários externos, atores do processo que exercem força regulatória, atingindo o alvo comum e produto final da

contabilidade financeira, que são as demonstrações financeiras. São apresentados os principais agentes da regulação contábil, que agem diretamente ou indiretamente no ambiente da empresa, através de decretos, leis (governos e congresso, fisco, outros agentes reguladores); regras (Bolsa de Valores); recomendações (associações, indústrias e profissionais); publicações de diretrizes e orientações (instituições internacionais - supranacionais: ONU, EU, OCED, IASB).

No primeiro momento cita-se os investidores e os componentes de interesses (diversificados *versus* não-diversificados, ativos *versus* passivos e profissionais *versus* não-profissionais) que agem sobre os resultados das empresas, pois têm interesses nos lucros e dividendos. Logo, a forma de avaliação de ativos e passivos, número e tipo de acionistas, bem como participantes ou não de mercados de ações, influencia a forma de divulgação e apropriação das demonstrações contábeis. A título de exemplo, ressalta-se o surgimento da governança corporativa como parte integrante das demonstrações contábeis, o que, de alguma forma, possibilita garantir a eficiência econômica da empresa, dando ênfase à maximização do valor para os acionistas. Os principais atores (*stakeholders*) do processo, que regulam a maneira como uma empresa é dirigida a governança corporativa, são os acionistas, a alta administração e o conselho de administração. Num segundo momento vê-se os agentes intermediários da informação, que podem ser representados pelos analistas financeiros, consultores de investimentos e corretoras de valores. No mercado de ações, as empresas especializadas em *rating*, opinião sobre a capacidade de um país ou de uma empresa saldar seus compromissos financeiros classificam os riscos dos títulos de dívidas (exemplo: debêntures) por meio da situação financeira de um país, das condições do mercado mundial e da opinião de especialistas da iniciativa privada, fontes oficiais e acadêmicas. Logo, as demonstrações contábeis são fontes importantes para este tipo de usuário. No terceiro momento tem-se os reguladores da contabilidade nacionais e internacionais, que emitem por meio de leis, diretrizes, regulamentos e decretos, orientações quanto à forma de interpretação e apropriação das contas. A seguir, num quarto momento, tem-se os gestores, sendo componentes de interesses de empresas de grande porte *versus* pequenas e companhias abertas *versus* empresas fechadas, que produzem informações, influenciando no resultado da empresa. E finalmente, no último momento, encontra-se os auditores, sendo grupo de interesses as empresas internacionais *versus* empresas locais, que têm a regulação da profissão e atividades estabelecidas por diretrizes para o desenvolvimento de seus trabalhos. No âmbito internacional, tem-se a Federação Internacional de Contadores, que emite pronunciamentos

através da Comissão de Normas Internacionais de Auditoria. As demonstrações contábeis sofrem influências desses agentes.

Niyama e Silva (2008) apresentam diversos estudos realizados por pesquisadores norte-americanos quanto à influência dos usuários da contabilidade nas normas e regras de apresentação das demonstrações. Os autores destacam a importância que a padronização contábil traz para o interesse público, por meio da correção de falhas no sistema de mercado e pela postura que estes poderão trazer sobre os objetivos sociais da Sociedade.

### ***2.32. Regulação da Contabilidade Internacional***

Analisar o marco da regulação da contabilidade internacional não é uma tarefa trivial. Trata-se de um conjunto complexo de políticas e estruturas institucionais que se tornou atuante na esfera privada, num período de tempo relativamente curto.

Como foi ressaltado, no atual mercado de ações, a demanda da comparabilidade nos relatórios contábeis tem aumentado, pois ocorreram mudanças no fluxo global de capitais, nos avanços tecnológicos do setor das comunicações, possibilitando maior facilidade de acesso às informações do mercado financeiro internacional, de forma simples e rápida. Logo, a convergência às normas se tornou necessária. No entanto, as convergências às normas e padrões de contabilidade internacionais dependem de fatores internos de cada país e das barreiras políticas, econômicas e sociais, bem como do valor da moeda local e das diferenças existentes entre as normas e princípios contábeis domésticos e internacionais.

Gadea (2001) apresenta os fatores que causam as diferenças entre os sistemas contábeis aspectos econômicos, legais, políticos, propriedades empresariais, estrutura empresarial, clima social, nível de inflação, nível de governança empresarial, normas contábeis específicas, inovações empresariais, desenvolvimento econômico, estatos da profissão, nível de educação, evolução cultural, nível de fiscalização, fontes de financiamento, tipos de usuários e seus objetivos, acidentes históricos, nível de influência teórica, barreiras linguísticas, ambiente demográfico e influência da economia internacional. Isto quer dizer que dependendo das demandas internas e externas, a forma de apresentação dos demonstrativos contábeis poderá ter grandes diferenças entre países.

Em função das condições políticas, culturais e econômicas, descritas anteriormente, nos países capitalistas, no século XX, surgiram dois modelos regulatórios da contabilidade: o

modelo anglo-saxônico e o modelo europeu-continental (NIYAMA, COSTA e AQUINO, 2005).

As principais características do primeiro modelo são voltadas para o direito consuetudinário (*Common Law*), que apresenta a ética do individual ao mérito, sendo o Estado pouco invasivo, o mercado de capitais bastante sólido, a profissão contábil reconhecida e atuante e as demonstrações contábeis direcionadas para os investidores. O referido modelo capitalista é representado por um ambiente macroeconômico no qual os níveis de regulação e taxas são baixos e o governo oferece relativamente menos serviços. Adotam este modelo os Estados Unidos da América, a Grã-Bretanha, a Austrália, a Nova Zelândia, a Canadá, a África do Sul, a Malásia, a Índia e a Singapura.

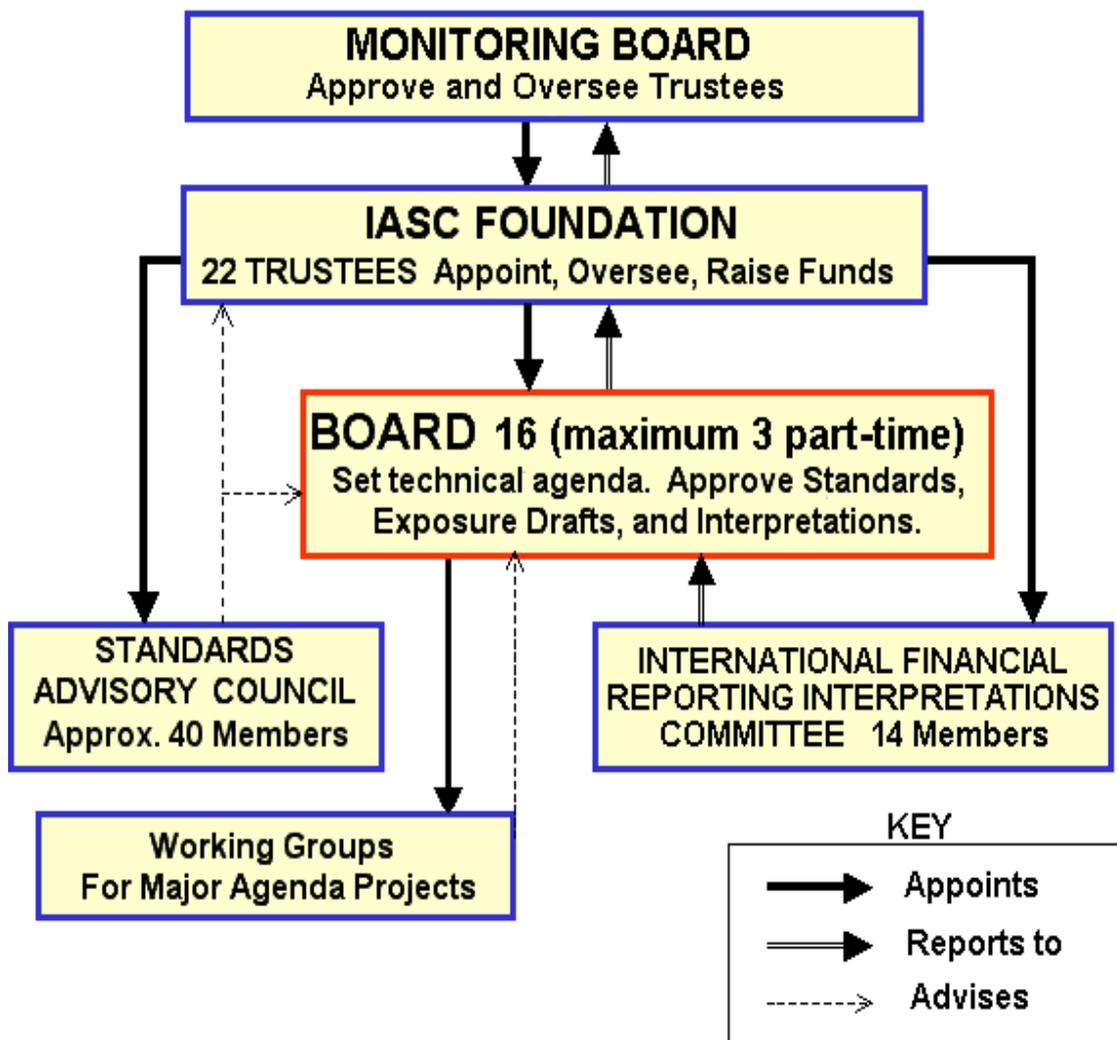
Enquanto isso, as principais características do modelo europeu-continental estão relacionadas ao direito formalista (*Code Law*), com forte influência corporativista, grande interferência do Estado fiscal, fraco reconhecimento da profissão contábil, predominância de financiamento bancário sobre o mercado de capitais, foco das demonstrações contábeis direcionadas para os credores e governo. Enquadram-se neste modelo a Alemanha, a Bélgica, a Espanha, a França, a Itália, o Japão e os países da América do Sul. Face às diferentes formas de apresentação das demonstrações contábeis e a necessidades de padronização da contabilidade surgiram então vários órgãos reguladores, conforme descrição à frente.

Em 1973, foi criado, em Londres, por organizações profissionais contábeis e financeiras da Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Irlanda, Japão, México e Reino Unido, o *International Accounting Standards Committee* (IASC). É uma instituição independente, privada, cuja responsabilidade é a preparação e publicação de pronunciamentos contábeis, em nível internacional, os chamados *International Accounting Standards* (IAS).

Em 1989, o IASC publicou o arcabouço conceitual para a preparação das demonstrações financeiras e explicou o espírito das novas normas, a definição e o objetivo das demonstrações financeiras, seus elementos e sua contabilização. Até 2001, o IASC desenvolveu cerca de 40 normas contábeis, denominadas de IAS, que continuam vigentes. Cabe frisar que o IASC emite pronunciamentos técnicos que não são automaticamente regras ou obrigatoriamente aplicáveis aos países, mas servem como “bússola” para “facilitar a interpretação harmonizada das informações contábeis” dos potenciais usuários (NIYAMA e SILVA, 2008, p. 33). Um exemplo é o caso do Brasil, que foi obrigado a esperar a aprovação da Lei Societária 11.638/2007 para iniciar o processo de convergência às normas IAS/IFRS. Há também a União Européia que, para aplicar as normas IASB/IFRS, esperou a adoção da

Comissão Europeia, respeitando os diferentes níveis de hierarquia (controle dos parlamentares europeus e do seu conselho). Em abril de 2001, com o intuito de reforçar a qualidade profissional da organização, o IASC sofreu modificações, e uma nova estrutura operacional, com quatro organismos, foi criada mais um órgão de supervisão *monitoring board*; uma fundação, o *International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF*; um novo conselho, chamado *International Accounting Standards Board-IASB*; um comitê de interpretação das normas, chamado *International Financial Reporting Interpretations Committee-IFRIC*; um novo comitê consultivo, denominado *Standards Advisory Council-SAC*.

A Figura 1 apresenta a atual estrutura do IASB.



**Figura 1:** Diagrama da Estrutura do IASB

Fonte: Deloitte in The IASB structure ([www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#Top](http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm#Top))

Em janeiro de 2009 foi instituído um comitê de supervisão, cuja missão é monitorar os *trustees* da IASCF. O comitê de supervisão é composto por: Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários (IOSCO); Comissão Européia (CE); Agência dos Serviços Financeiros do Japão (FSA); *Securities and Exchange Commission* (SEC); Comitê de Basileia, tendo ainda a supervisão bancário como observador.

Na fundação IASC, o IASCF é administrado por um conselho (*trustee*) composto de 22 membros. A fundação IASC tem como papel: I - designar os membros do IASB, IFRIC e do SAC, assim como estudar seus procedimentos de funcionamento; examinar anualmente a estratégia do IASB e avaliar sua eficácia; II - aprovar o orçamento do IASB e assegurar seu financiamento; III - estudar as perguntas estratégicas relacionadas às normas contábeis internacionais; IV- promover o IASB e seu trabalho sem interferir nos trabalhos técnicos; aprovar as alterações necessárias junto com o SAC.

O IASB (*the Board*) é o órgão central de organização, sob controle da fundação IASC. Depois da reforma de abril de 2001, o IASC foi substituído pelo IASB, cujas normas contábeis internacionais adotadas são chamadas *International Financial Reporting Standards-IFRS*. As normas publicadas desde 1989 e ainda não modificadas permanecem em vigor. O IASB tem como metas a preparação e a apresentação de normas contábeis de qualidade, compreensíveis, aplicáveis e capazes de proporcionar comparações das demonstrações financeiras entre empresas, bem como facilitar o entendimento entre os participantes do mercado de capitais do mundo e outros usuários na tomada de decisões de cunho econômico. Esse comitê também aprova as interpretações desenvolvidas pelo IFRIC, cujas interpretações esclarecem o tratamento contábil aplicável para algumas operações que não foram suficientemente claras nas suas normas. O IASB é formado por 14 membros (passarão a 16 em 2012), nomeados por 5 anos, podendo ser renováveis por mais uma vez. A escolha desses membros deve seguir um equilíbrio dos autores da atividade contábil: auditores, preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras e os universitários em função de sua recente experiência. É bom ressaltar que as normas e interpretações passam por um processo rigoroso de elaboração “*exposure draft*” e comentários antes de sua publicação pelo IASB.

O *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) substituto do *Standing Interpretation Committee* (SIC) é o comitê de interpretação das normas internacionais. Ele é composto por 12 membros, sendo eleitos e podendo ser renováveis por mais 3 anos. Segundo Mabudu (2005, p. 642), o IFRIC trabalha em colaboração com os comitês de normalização nacionais. A partir de 2002, O IFRIC ficou responsável pela publicação de todas as interpretações sobre o conjunto de normas internacionais.

O *Standards Advisory Council* (SAC) é o comitê consultivo composto por cerca de 40 membros (revisão de 2009), tendo um mandato de 3 anos. A missão do SAC é aconselhar o IASB sobre o seu programa de trabalho, informar sobre os pareceres das organizações e particulares recebidos e relacionados à normalização. O SAC dá aconselhamento também aos *Trustees* (membros) do IASCF. Vale ressaltar que o IASB é obrigado a consultar o SAC sobre todos os principais projetos, bem como os *Trustees* antes da submissão a qualquer proposta de modificação da constituição ao IASCF.

Há também a Comissão Européia (CE) que elabora regras e diretivas para a adoção das normas contábeis IAS/IFRS e as normas de auditoria ISA, obrigatoriamente adotadas nas respectivas legislações nacionais da União Européia. Enquanto isso, o *Accounting Regulatory Committee* (ARC) foi criado em 19 de Julho de 2002, pelo artigo nº 6 do regulamento CE nº 1606/2002, para editar parecer sobre as propostas de adoção de normas internacionais, formulado pela Comissão em conformidade com a regulamentação em vigor. Existe ainda o *European Financial Reporting Advisory Group* –EFRAG.

Entender as dimensões internacionais da contabilidade é vital para qualquer um que queira negociar com o mercado internacional, onde as informações contábeis irão certamente variar de um país para outro, de acordo com os princípios da contabilidade doméstica. Diferenças culturais, práticas empresariais, sistemas políticos, inflação, tributação e os riscos empresariais devem ser considerados no processo decisório sobre o que e como negociar ou investir.

Por outro lado, as demonstrações contábeis e as outras formas de evidênciação (disclosure) são impossíveis de serem entendidas sem uma consciência prévia dos princípios contábeis internacionais e sem um conhecimento sólido da cultura do negócio.

No quadro 2 são apresentados os objetivos fundamentais das normas internacionais quanto a forma de reconhecimento mensuração e divulgação das demonstrações Financeiras. Varias normas IAS sofriram modificações e foram adotadas também oito IFRS. O IFRS 9 *Financial Instruments* deverá substituir o IAS 39 instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração e introduzir novos requisitos para a classificação dos ativos financeiros cuja aplicação é prevista pelo 1 de Janeiro de 2013 (DELOITTE, 2009). Convém ressaltar que o quadro 2 não contempla o IFRS 9.

NORMAS	OBJETIVOS FUNDAMENTAIS
IFRS 1	<b>Primeiro ano de adoção das normas</b> - Requisito a adoção retroativa de todos os IFRSs para entidade que passa do GAAP nacional para IFRS .
IFRS 2	<b>Pagamentos com base em ações:</b> É quanto uma empresa efetua uma troca de ações por bens patrimoniais. As transações são mensuradas a um valor ajusto na data de sua concessão.
IFRS 3	<b>Combinações de negócios</b> - É o agrupamento de empresas para aquisição de outras entidades.
IFRS 4	<b>Contratos de seguros:</b> Aplicável a todos os emissores de contratos de seguros. É uma norma provisória em espera de sua finalização pelo IASB.
IFRS 5	<b>Ativos não correntes mantidos para vendas e unidades operacionais descontinuadas:</b> É Aplicada a ativos não circulantes que a entidade mantém para venda ou em casos de alienação de uma controlada.
IFRS 6	<b>Exploração e avaliação de recursos minerais</b> - Trata dos relatórios financeiros da exploração dos recursos minerais, não aborda os aspectos contábeis das entidades extrativistas.
IFRS 7	<b>Instrumentos financeiros: divulgações</b> – Estabelece os requisitos para divulgação dos instrumentos financeiros (riscos dos instrumentos financeiros) e seu campo foi expandido além dos bancos e instituições financeiras.
IFRS 8	<b>Segmentos operacionais</b> - substituiu o IAS 14 e estabelece o tratamento e a divulgação das informações sobre o tipo de atividade e a zona geográfica de atuação da entidade.
IAS	
IAS 1	<b>Apresentação das demonstrações Financeiras</b> - Garante a comparação das informações das Demonstrações Financeiras de uma entidade de período sucessivo ou entre entidades distintas.
IAS 2	<b>Estoques</b> - O tratamento contábil para os estoques segundo o custo a ser reconhecido como um ativo e a determinação do valor realizável líquido. Também proporciona orientação nas fórmulas de custeio que sejam usadas para atribuir custos aos inventários.
IAS 7	<b>Demonstração dos fluxos de caixa</b> – Esta Demonstração estabelece os requisitos para a preparação da demonstração do fluxo de caixa.
IAS 8	<b>Políticas contábeis, alterações nas estimativas contábeis</b> - Trata da política contábil e da contabilização das mudanças em estimativas contábeis e dos erros.
IAS 10	<b>Eventos subsequentes à data do balanço</b> - Aborda os eventos que surgem depois do período de apresentação do relatório e seu tratamento contábil.
IAS 11	<b>Contratos de construção</b> - Estabelece o tratamento contábil dos contratos de construção e o uso do critério de percentagem de conclusão da obra para o reconhecimento das despesas e receitas ligadas.
IAS 12	<b>Impostos de renda</b> - Trata do reconhecimento dos impostos de rendas bem como dos impostos diferidos ( diferença temporária entre lucro contábil e lucro tributário ) nas Demonstrações Financeiras.
IAS 16	<b>Ativos fixos Tangíveis</b> - Estabelece o tratamento contábil dos ativos imobilizados (incorporais) pelo custo.
IAS 17	<b>Arrendamentos</b> - Prescreve o tratamento contábil dos arrendamentos (leasing) para os arrendatários e arrendadores e a divulgação adequada.
IAS 18	<b>Receitas</b> - Trata da contabilização das receitas decorrentes de transações e eventos ( vendas, prestação, juros, dividendos e <i>royalties</i> ) mediante os critérios de reconhecimento e de mensuração.
IAS 19	<b>Benefícios de aposentadoria</b> - Aborda a contabilização e a divulgação do custo dos planos de contribuição definidas (simples) e os planos de benefícios definidos (complexo) para aposentadoria.

<b>IAS 20</b>	<b>Subvenções do governo</b> - Estabelece a contabilização e a divulgação de subvenções governamentais. As subvenções são reconhecidas quando a entidade cumpre as condições de sua recepção e há certeza de recebê-las.
<b>IAS 21</b>	<b>Efeito das mudanças nas taxas cambiais</b> - Prescreve o modo de apresentação das transações em moeda estrangeira nas demonstrações financeiras de uma entidade.
<b>IAS 23</b>	<b>Encargos financeiros de empréstimos</b> - Prescreve a contabilização dos custos de empréstimo obtidos que devem ser reconhecidos como gastos do período.
<b>IAS 24</b>	<b>Divulgação sobre partes relacionadas</b> - Apresenta os requerimentos o tratamento de partes relacionadas e das demonstrações entre uma entidade e suas partes relacionadas;
<b>IAS 26</b>	<b>Contabilização e relatórios dos planos de benefícios de aposentadoria</b> - trata dos requisitos para a preparação das demonstrações Financeiras dos planos de benefícios de aposentadoria.
<b>IAS 27</b>	<b>Demonstrações financeiras consolidadas e individuais</b> - Trata da preparação e apresentação das demonstrações contábeis consolidadas de grupos de empresas sob o controle de uma controladora
<b>IAS 28</b>	<b>Contabilização de investimentos em empresas associadas</b> – Aborda a contabilização dos investimentos em empresas associadas.
<b>IAS 29</b>	<b>Demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias</b> - Prescreve o modo de apresentação das operações estrangeiras para moeda do grupo nas demonstrações financeiras da entidade
<b>IAS 31</b>	<b>Demonstrações contábeis referentes a interesses em empreendimentos conjuntos: <i>Joint ventures</i></b> - Prescreve a contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e da divulgação dos ativos, passivos, receitas e despesas nas demonstrações contábeis dos sócios e dos investidores, independentemente das estruturas.
<b>IAS 32</b>	<b>Instrumentos financeiros- divulgação e apresentação</b> - Estabelece os princípios para a apresentação dos instrumentos financeiros para reconhecimento e mensuração de ativos e passivos financeiros.
<b>IAS 33</b>	<b>Resultado por ação</b> - Estabelece os princípios dos resultados por ação. Esta norma é aplicada por entidades cujas ações são negociadas em mercados públicos.
<b>IAS 34</b>	<b>Demonstrações contábeis intermediárias</b> - Prescreve as normas para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis intermediárias, conteúdo mínimo de um interino relatório financeiro, por um período transitório.
<b>IAS 36</b>	<b>Impairment de ativos</b> - Estabelece procedimentos para assegurar que os ativos de uma entidade sejam escriturados dentro da sua quantia recuperável.
<b>IAS 37</b>	<b>Passivos contingentes, provisões e ativos contingentes</b> - Define critérios de reconhecimento e base de mensuração das provisões, contingências passivas e contingências ativas. Estabelecendo também regras para divulgação das notas explicativas das demonstrações contábeis.
<b>IAS 38</b>	<b>Ativos intangíveis</b> - Estabelece as normas de contabilização de ativos intangíveis. A Norma prescreva os critérios para o reconhecimento destes ativos bem como suas divulgações nas notas explicativas.
<b>IAS 39</b>	<b>Instrumentos financeiros: Reconhecimentos e mensuração</b> - Trata do reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros (ativos e passivos financeiros bem como outros contratos de compra ou venda de itens não financeiros).
<b>IAS 40</b>	<b>Investimentos imobiliários</b> - Estabelece o tratamento contábil de propriedades de investimentos bem com os requisitos de divulgação. Distingue propriedade de investimento de outras classes de ativos adquiridos para uso da entidade.
<b>IAS 41</b>	<b>Agricultura</b> - Descreve os padrões de contabilização de ativos biológicos, procedimentos agrícolas e subsídios governamentais. Considera a valorização dos produtos ao longo do crescimento e não somente na hora da sua venda.

**Quadro 2:** Objetivos Básicos das Normas Internacionais de Contabilidade

Fonte: Deloitte (2009) < [www.myhumanessence.com](http://www.myhumanessence.com)>

As Normas Internacionais de Contabilidade (*International Accounting Standard - IAS* , atualmente conhecidas como normas IFRS (*International Financial Reporting Standard*), são um conjunto de pronunciamentos de contabilidade internacional publicado e revisado pelo IASB (*International Accounting Standard Board*). Segundo o *Journal of the IASB and the IASC Foundation*,(INSIGHT Q3 e Q4, 2007), mais de 100 países adotam ou estão em processo de adoção das normas IFRS.

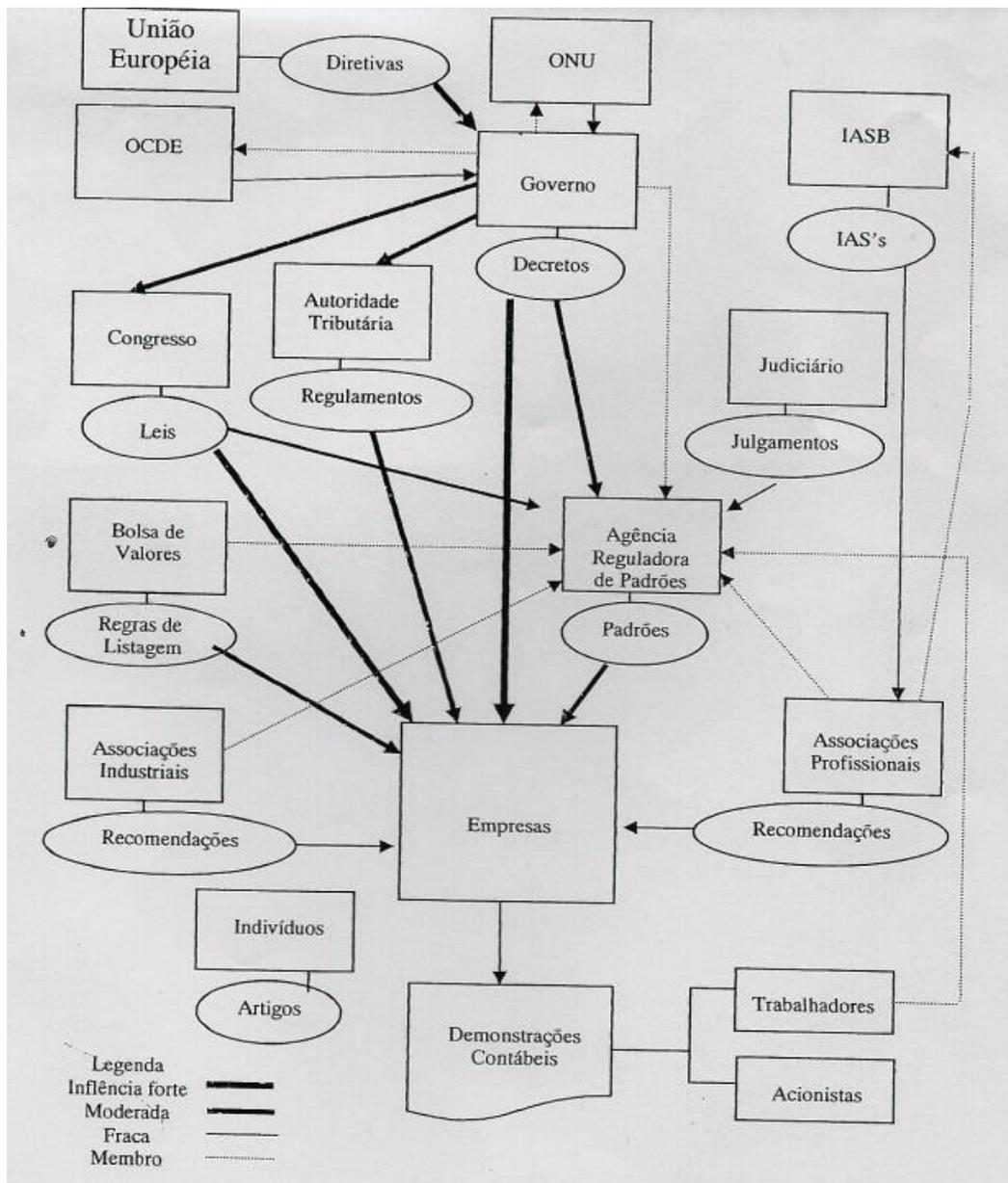
PricewaterhouseCoopers (2009) apresenta um mapa mundial na Figura 2 da utilização dos IFRS para companhias abertas até janeiro 2009. Nesta Figura é possível visualizar os países que permitem ou buscam convergências a adoção das normas IFRS ou já são alinhados (cor azul), e os países sem plano de adoção formalizado (outra cor). Percebe-se que o continente africano apresenta o maior número de países sem plano de convergência contábil aos IFRS.



**Figura 2:** Mapa do IFRSs no Mundo (2009)

Fonte: PRICEWATERHOUSECOOPER (2009) :< [www.pwc.com/usifrs/countrymap](http://www.pwc.com/usifrs/countrymap)>

Na Figura 3, resume-se um esquema do ciclo da regulação contábil, nacional e internacional, de Flower e Lefebvre (1997). Nela, pode se verificar os três principais agentes reguladores da política contábil.



**Figura 3:** Esquema da Regulação Contábil  
Fonte: Adaptado de (FLOWER e LEFEBVRE, 1997, p. 27)

Os Órgãos internacionais que influenciam a regulação ou normalização da contabilidade são atualmente representados pela ONU que negocia com governos os modelos e as normas de contabilidade. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento

Econômico - OCDE negocia e elabora normas com governos, a União Européia cria normas por meio de diretrizes que, em seguida, negocia com governos. O IASB por sua vez emite as IAS/IFRS em conjunto com as associações profissionais.

Governos adaptam a contabilidade doméstica às normas internacionais por meio de autoridades tributárias (regulamentos), congressos (leis) e decretos, bem como por meio das agências reguladoras de padrões contábeis (bolsa de valores, órgãos de classes, associações industriais), que passarão para as empresas regras e informações de como deverão ser as evidenciações das demonstrações contábeis.

Este tipo de contabilidade tem como propósito atender as demandas dos usuários externos, uma vez que gera informações para fins financeiros, possibilitando e assegurando uma maior clareza de dados.

Finalmente, após estudar a evolução da regulação econômica, tendo como marco inicial, os aspectos históricos, constata-se que a regulação da contabilidade tem forte influência da necessidade de mercado, fruto das intervenções do Estado, bem como dos agentes externos (bolsas de valores, governos, entidades de classe e acionistas), onde a globalização da economia está cada vez mais presente.

Assim, na seção seguinte, a metodologia do trabalho será apresentada que subsidiará a análise do Sistema Contábil da OHADA à luz da teoria da regulação, fato que permitirá averiguar as condições regulatórias dos países integrante do bloco OHADA.

### 3 METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia de pesquisa e os resultados que se pretende obter serão aqui tratados e detalhados os métodos e procedimentos adotados.

#### 3.1 Tipologia da Pesquisa

Viegas (2007, p. 67) define a teoria científica como “um conjunto de proposições sistematizadas, verificadas ou não, para explicar um determinado fato”. As teorias são propostas ou hipóteses descobertas ou já existentes e sujeitas a verificação e melhoria. Segundo Abbagnano (1970, p. 640 *apud* VIEGAS, 2007, p. 101), o método científico é a “arte de bem dispor de uma seqüência de diversos pensamentos ou para descobrir a verdade quando a ignoramos, ou para prová-la aos outros quando já a conhecemos”.

Com a proposta de analisar as condições econômicas, políticas e sociais do bloco de países da OHADA, este estudo se classifica como uma pesquisa qualitativa. Ele pretende descrever, ao longo do desenvolvimento da pesquisa, os fenômenos encontrados no ambiente do bloco OHADA que poderão influenciar a convergência às normas internacionais, por meio de um raciocínio intuitivo capaz de contribuir para a compreensão dos acontecimentos. Assim, a forma de abordagem do problema é qualitativa, pois Goldenberg (1999 *apud* MATIAS-PERREIRA, 2007, p. 71) afirma que “a pesquisa qualitativa não se preocupa com representatividade numérica [...]”. Esta pesquisa segue o desenvolvimento abaixo:

1. análise do desenvolvimento histórico dos países francófonos para compreender a origem da formação do bloco africano econômico ou político, a origem da regulação das práticas contábeis, o sistema legal e regulamentar do Sysco-OHADA, o órgão responsável pela edição das regras contábeis, assim como pela formação profissional e educacional em contabilidade;
2. estudo comparativo da Estrutura Conceitual básica editada pelo IASB e o adotado pelos países membro da OHADA, focando o objetivo das demonstrações financeiras; as características qualitativas das demonstrações financeiras; os elementos das demonstrações contábeis e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras. Serão verificadas, sucintamente, as práticas contábeis do Sysco-OHADA e as do IASB, através da comparação de algumas normas, tendo como referência os

IFRS. Estas comparações permitirão averiguar as semelhanças e diferenças entre os dois sistemas;

3. análise do ambiente econômico por meio de coeficiente de abertura do comércio internacional, sendo considerado como um dos fatores explicativos da heterogeneidade contábil capaz de influenciar a convergência às normas internacionais (WEFFORT, 2005). Foi feita uma comparação entre o ambiente econômico do bloco OHADA e o ambiente dos Estados Unidos, Japão, França, Brasil e África do Sul. Procurou-se verificar as condições oferecidas pela zona OHADA face à implantação de normas contábeis IASB/IFRS.

Beuren (2003) delimita o estudo da pesquisa como complemento para elucidar o espaço e o tempo de desenvolvimento do tema pesquisado. No que se refere ao espaço, foram verificados os seguintes pontos:

Análise quanto ao tempo, em que foram enfatizados dois períodos: antes e após a Segunda Guerra Mundial, porque permite apresentar a configuração do continente africano e o efeito histórico do período de neocolonialismo sobre a prática contábil africana. Uma outra fase do tempo foi o início da independência dos países africanos francófonos, por volta dos anos 60 e, por fim, o período da criação da OHADA, em 1993, do Direito Contábil, em 2001, e da evolução da regulamentação contábil, até 2008.

### **3.2 Amostra da Pesquisa e Coleta de Dados**

Os procedimentos técnicos aplicados foram bibliográficos e documentais, já que a pesquisa foi “desenvolvida com base em matéria já publicada, constituída principalmente de livros, artigos de periódico e com material disponibilizado na internet” (GIL, 2002, p. 45).

Foram analisados o ambiente sócio-econômico, político e regulamentar do bloco de países da OHADA, comparando-o com o ambiente dos países que se encontram em processo inicial ou avançado de convergência às normas internacionais contábeis do IASB, por meio de:

1. exploração da literatura específica (livros, artigos, periódicos científicos e internet), permitindo averiguar a evolução histórica, bem como o ambiente legal e regulamentar das práticas e normas do Sysco-OHADA;

2. identificação das normas contábeis emitidas pelo Sysco-OHADA, feita por meio da literatura dos órgãos responsáveis;
3. análise comparativa das condições de regulação contábeis da OHADA com as dos países que possuíam tradição contábil (Estados Unidos, França, Japão, Brasil e África do Sul). Conforme Coller (1993), a comparação é uma ferramenta fundamental de análise, que auxilia a descrição e desempenha um papel central com foco sugestivo de similaridades e contrastes entre os diversos casos. Foram comparados alguns fatores influenciadores e direcionadores de convergência às normas contábeis internacionais (sistema legal, nível de abertura comercial, índice de desenvolvimento humano e mercado de ações) (FREIRE, 1998; WEFFORT, 2005). Os dados estatísticos são da World Factbook, uma publicação anual sobre os países do mundo da Central Intelligence Agency (CIA) dos Estados Unidos. A CIA fornece informações, de domínio público, ao estilo e necessidade americana, dos governos e indústrias de todos os países e territórios do mundo.

A escolha dos países foi feita por conveniência:

1. Estados Unidos: possuem uma tradição de prática contábil de longo tempo o maior mercado de ações do mundo, influenciando a contabilidade internacional;
2. França: porque é o antigo colonizador da maioria dos países membros da OHADA; além disso, influenciou a cultura contábil local. Desde 2005, este país convergiu às normas IFRS. Sabe-se que as normas IFRS foram adotadas pelos países da União Européia a partir de 31 de dezembro de 2005, com o objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras consolidadas publicadas pelas empresas abertas européias, sendo a iniciativa internacionalmente acolhida pela comunidade financeira;
3. Japão: possui um mercado de ações reconhecido e já convergiu às normas IFRS. O *Japan Accounting Standards Board* (ASBJ) foi criado em julho de 2001, sendo uma organização privada. As normas de contabilidade desenvolvidas pela ASBJ devem ser autorizadas pela Agência de Serviços Financeiros, como parte dos princípios de contabilidade geralmente aceitos. O ASBJ desenvolve padrões de contabilidade e orientação de implantação, de forma a refletirem o ambiente em que as empresas privadas deverão operar no mercado de ações. O ASBJ também se comunica com

organizações correspondentes no exterior e contribui para o desenvolvimento das normas internacionais de contabilidade. O desenvolvimento de um conjunto comum de padrões contábeis de alta qualidade, para empresas nacionais, tem sido uma importante iniciativa do ASBJ e do FASB;

4. Brasil: está reestruturando o seu ambiente contábil, para a realização da convergência às normas IFRS. Até 2010, o Brasil assumiu o compromisso de alinhar suas práticas contábeis com as do IFRS. O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O CPC é formado de: Associação Brasileira de Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC Nacional), Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes (IBRACON). A função do CPC é estudar, elaborar e emitir pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade internacional, permitindo a emissão de normas pela entidade reguladora. Além disso, o CFC criou, por meio da Resolução CFC n.º 1.103, de 28 de setembro de 2007, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, formado pela Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil, Ibracon e CFC, objetivando viabilizar transparências das informações financeiras para o mercado, bem como as harmonizando com as normas internacionais de contabilidade;
5. África do Sul: um país com potência econômica importante na África e com processo avançado de convergência às normas IFRS.

O quadro 3 a seguir resume a metodologia utilizada para obtenção de informações, bem como a geração de indicadores, questionamentos e premissas, elaborado de forma a facilitar a compreensão da pesquisa.

<b>Questionamento</b>	<b>Indicador</b>	<b>Coleta de dados</b>	<b>Premissas</b>
A regulação contábil da OHADA se enquadraria em que tipo de teoria da regulação?	Descrição histórica	Pesquisa documental	O modelo de regulação contábil está relacionado à teoria positiva ou teoria de interesse público.
Qual é o modelo contábil da OHADA?	Descrição histórica	Pesquisa documental	A OHADA tem o modelo contábil Europa - continental, pois adotou o modelo francês.
Quais são as condições políticas e sócio-econômicas dos países da OHADA?	Conjunta Econômica Índice de Abertura de Mercado	Pesquisa documental World Factbook: 2000 - 2008	Os países têm pouca influência estrangeira e o mercado é fechado
Qual é o nível de escolaridade?	Índice de Desenvolvimento Humano	Relatório do Banco Mundial	O nível de escolaridade é baixo e conseqüentemente o nível de profissionalização contábil está em fase inicial.
Qual é o nível de mercado de ações?	Número de empresas com ações na OHADA	Bolsas de Valores	Há poucas empresas estrangeiras na OHADA e o volume de recursos negociados na bolsa é pequeno.
Quais são as semelhanças entre a Estrutura Conceitual Sysco-OHADA e o do IASB e práticas contábeis?	O objetivo das demonstrações financeiras, as características qualitativas das demonstrações financeiras; os elementos das demonstrações contábeis e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras	Sumário Regulamento da CE no 297/2008 sobre aplicação das normas internacionais, IASB (2001) e Atos uniformes Site OHADA e Documental	Há alguns semelhantes entre o IASB e Sysco-OHADA

**Quadro 3:** Sinopse da Avaliação das Condições do Sistema OHADA à Convergência Internacional de Contabilidade

Fonte: o autor.

A globalização tem aumentado a demanda da comparabilidade dos relatórios contábeis. Assim, pretende-se saber se o desenvolvimento econômico e a política contábil internos da OHADA podem favorecer uma convergência às normas internacionais.

## 4 AMBIENTE LEGAL E REGULAMENTAR DO SISTEMA DOS PAÍSES DA OHADA

### 4.1 Ambientes Históricos da África Subsaariana

Quando Luca Bartolomei Pacioli publicou o método das partidas dobradas em 1494, o nível de desenvolvimento econômico e social da África era quase semelhante ao da Europa (DE ROCCHI, 2007). Ao final do século XIX, o quadro era totalmente diferente, pois enquanto houve um avanço econômico e social na Europa, decorrente da industrialização que a tornou auto-suficiente, ocorreu um retrocesso no continente africano. Isto ocorreu porque os países europeus passaram a monopolizar os mercados, vendendo produtos manufaturados e comprando matérias-primas a um custo baixo, principalmente na região africana, devido à existência de riquezas em recursos naturais inexploráveis e da inexistência de indústrias. Tal fato ocasionou o surgimento do imperialismo no continente (GENET et al, 1962).

Além dos motivos econômicos, o Ocidente dominou a África por meio de um poder militar e da vontade de expansão de uma ideologia de civilização religiosa ocidental. A partilha da África foi formalizada pela Conferência de Berlim (1884-1885), que regulamentou a exploração do comércio e da navegação nas beiras do Congo e do Nilo. Foram criadas normas de ocupação dos territórios africanos pelos países europeus (DÖPCKE, 1999). A título de exemplo, resalta-se a história da República do Congo, descoberto pelos portugueses no século XV; nos séculos XVII e XVIII, as companhias francesas exploravam a comercialização de escravos e do marfim. Foi por esta razão que o Congo teve uma maior atenção na Conferência de Berlim. Antes da Primeira Guerra Mundial, cerca de 90% das terras africanas estavam ocupadas pelos europeus, sendo somente a Etiópia e a Libéria os países politicamente independentes.

Depois da Primeira Guerra Mundial, em favor do tratado de paz assinado em Versalhes (França), as colônias da Itália e da Alemanha foram concedidas para a França e a Inglaterra, ficando esses dois últimos acumulando o maior número de colônias. Convém ressaltar que, segundo Genet et al (1962), a ocupação pela Europa foi feita arbitrariamente, desrespeitando as características étnicas e culturais dos povos africanos.

O quadro 4 resume a situação geopolítica e o conjunto de sete países europeus (Alemanha, Bélgica, Inglaterra, Espanha, França, Itália e Portugal) e das suas ex-colônias africanas, no início do século XX.

<b>Países colonizadores</b>	<b>Ex-Colônias</b>
Alemanha	Burundi – Namíbia – Tanzânia – Togo
Bélgica	República Democrática do Congo – Ruanda
Inglaterra	Egito – Gâmbia – Gana – Lesoto – Malawi – Ilhas Maurício – Nigéria – Quênia – Seychelles – Serra Leoa – Suazilândia – Sudão – Uganda – Zâmbia.
Espanha	Guiné Equatorial
França	Argélia – Camarões – Chade – Comores – Congo – Costa do Marfim – Dahomey (atual Benin) – Djibuti – Gabão – Guiné (Conakry) – Alta Volta (atual Burkina Faso) – Madagascar – Mali – Marrocos – Mauritânia – Oubangui-Chari (atual República Centro-Africana) – Níger – Senegal – Tunísia
Itália	Eritreia – Líbia – Somália
Portugal	Angola – Cabo Verde – Guiné Bissau – Moçambique – São Tomé e Príncipe.

**Quadro 4:** África depois da Conquista Colonial, início do século XX

Fonte: Adaptação de Genet et al (1962).

A colonização do mundo africano pelos europeus suprimiu as estruturas tradicionais locais, deixando um vazio cultural de difícil reversão (DÖPCKE, 1999). No entanto, o ambiente sócio-político da África negra sofreu profundas mudanças após a Segunda Guerra Mundial, explicadas pela participação dos negros nas duas guerras (*effort de guerre*); pela fragilidade da Europa frente aos Estados Unidos da América (EUA) e da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS), favoráveis a uma política anticolonialista; e pela criação da ONU (Organização das Nações Unidas), que passou a observar a gestão dos colonizadores “*charte de l’ONU*”. Os movimentos pan-africanistas e de solidariedade afro-asiática tiveram um papel importante no processo de descolonização. Esse cenário favoreceu uma nova política francesa, chamada de processo de independência (GENET et al, 1962).

Na conferência de Brazzaville em 1944, o presidente da França, general De Gaulle anunciou o processo de independência das ex-colônias francesas. Foi criada, em 1946, a União Francesa, sinalizando o fim do imperialismo. As ações dos movimentos de emancipação política, tais como o RDA (*Rassemblement Démocratique Africains*) em

Bamako (Máli), a WASU (*West African Students Union*) em Londres, a FEANF (*Fédération des Etudiants d'Afrique Noire en France*) na França, e, sobretudo, as oposições na Indochina e na Argélia, apesar das repressões, obrigaram a França a negociar a relação política que existia com as colônias. Paris foi forçada a adotar a “*Loi Cadre*”, promulgada em 1956, que anunciou a liberação e o desmantelamento dos territórios da União Francesa por meio da AOF (África Ocidental Francesa) e da AEF (África Equatorial Francesa) em detrimento de territórios autônomos (GENET et al, 1962).

Na década de 60, a independência da maioria das colônias francesas marcou a vida do povo africano quanto aos aspectos político, social, cultural e econômico. No plano político, por exemplo, as ex-colônias, quando ficaram independentes, fizeram surgir dois blocos de ideologias antagônicas. O dilema estava focado entre unificar as fronteiras artificiais, criadas pelo colonizador, em direção a uma política coletiva ou desenvolver uma cultura individual e isolada. Por um lado, Congo-Brazzaville, Senegal, Chade, República Centro-Africana, Costa do Marfim, Níger, Burkina Fasso, Mauritânia, Gabão, Benin, Camarões e Madagascar formaram alianças políticas, constituindo o grupo de Brazzaville e de Monrovia e criando a União Africana e Malgaxe (UAM). Por outro lado, Gana, Guiné-Conakry, Marrocos e Argélia formaram o grupo de Casablanca (capital do Marrocos) e criaram a União dos Estados Africanos (UEA). Além dos problemas individuais, lingüísticos, econômicos e estratégicos, existiam as diferenças ideológicas. Enquanto o grupo de Monrovia, com o auxílio do Ocidente, buscava a unificação do continente africano de forma gradativa, observando e aprimorando os aspectos e os acordos econômicos e culturais, o grupo de Casablanca buscava um pan-africanismo por meio de uma unificação dos partidos políticos, e por um neutralismo ativo anticolonialista (GENET et al, 1962). Conclui-se que os países da África estavam buscando equilíbrio, mas estavam divididos entre a ação pacífica e a resistência.

Do ponto de visto econômico e cultural, as antigas colônias francesas foram influenciadas politicamente pelo colonizador. Segundo De Rocchi (2007, p. 14),

em sua maioria, os países africanos que emergiram das antigas colônias européias desenvolveram ou foram obrigados a desenvolver uma economia baseada na agricultura, pecuária e atividades extrativistas, perfil que em nada contribuiu para o desenvolvimento da contabilidade.

Como consequência, as ex-colônias francesas foram obrigadas a incorporar os efeitos do imperialismo, tornando-se fornecedoras de matérias primas e de mão-de-obra para o

desenvolvimento econômico da França. Naturalmente, a contabilidade, sendo uma expressão da economia, foi afetada.

#### **4.2 Primeira Regulação Contábil da África Subsaariana**

Segundo Gouadain e Wade (2002), depois da independência, os países da África francófona herdaram o Plano Geral de Contas francês, de 1957. As antigas colônias francesas dispunham de uma ferramenta contábil capaz de responder às necessidades de uma economia em desenvolvimento e sua possível adaptação às realidades individuais, sob a supervisão dos Governos, sem representação de órgãos profissionais.

Foi nesse contexto que foi adotado o Plano Geral de Contas dos Estados-membros da *Organisation Commune Africaine et Malgache* (OCAM) em janeiro 1970, em Yaoundé, e introduzido nos diferentes Estados, entre 1973 e 1981. O Plano Geral de Contas da OCAM foi inserido e adaptado conforme a necessidade de cada país (GOUANDAIN e WADE, 2002; SERE, 2008).

Ressalta-se que a OCAM foi criada em 1965, com 16 países francófonos africanos, beneficiando-se do apoio da França e oposto à política Pan-africanista do grupo da União dos Estados Africanos. Seu líder era Houphouët-Boigny (1905-1993), primeiro presidente da Costa do Marfim (1960 -1993), um protagonista da luta pela independência da África Negra.

A adoção do Plano Geral de Contas OCAM permitiu a realização de mudanças significativas e marcou o nascimento de uma escola francófona de contabilidade, pois franceses e africanos se juntaram para melhorar o antigo Plano de Contas de 1957. Algumas inovações importantes foram feitas, como a edição de princípios e regras contábeis que não existiam antes, a adoção de uma lista de contas, conforme o plano de contas de 1957, e também a proposta de modelo de relatório financeiro. Na busca de informações fiéis, foi exigida a elaboração de quadros que evidenciassem os saldos de gestão em lugar da antiga conta operacional e conta de perdas e ganhos (GOUANDAIN e WADE, 2002).

O plano contábil OCAM constituiu uma etapa na evolução do modelo de regulação da contabilidade da África francófona, mas ao mesmo tempo mostrou insuficiências frente às mudanças econômicas caracterizadas pela queda do regime capitalista fordismo e a adoção do regime de Acumulação de Capital (RA) associado ao Método de Regulação (MR), que suscitou a edição dos planos contábeis de 1982 e 1999. Todavia, o plano OCAM permitiu a manifestação da vitalidade da escola francófona de contabilidade, que se confirma na criação

do SYSCOA (Sistema Contábil Oeste Africano), seguida do Sysco-OHADA (Sistema Contábil da OHADA), como resposta ao ambiente econômico do mercado globalizado.

Antes de apresentar as evoluções contábeis nos países africanos subsaarianos da antiga metrópole francesa é importante conhecer o ambiente monetário, econômico e jurídico desses países.

### **4.3 Organizações de Integração Econômica e Monetária da África Subsaariana**

Como já se sabe os países da África subaariana ficaram fragilizados, necessitando reestruturar a economia e criar um mercado competitivo, surgindo a Zona Franca da Comunidade Financeira Africana (CFA), sendo considerada a maior zona monetária do Sistema Internacional, resultando de acordos econômicos e financeiros assinados entre a França e os países africanos em 1948. Os países da zona da CFA se dividem em duas subzonas, tendo cada uma o seu próprio Banco Central. A primeira zona, a União Econômica e Monetária Oeste Africana (UEMOA) ou *West African Economic and Monetary Union* (WAEMU) é composta pela República do Benin, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo, sendo o emissor de moeda o Banco Central dos Estados da África Ocidental (BCEAO). A segunda zona é representada pela Comunidade Econômica e Monetária da África Central (CEMAC) ou *Central African Economic and Monetary Community* (CAEMC), constituída por República de Camarões, Congo, Gabão, Guiné Equatorial, Centro-Africana e Chade, sendo o Banco dos Estados da África Central (BEAC) responsável pela emissão das moedas. Vale lembrar que a língua oficial de todos os países é a língua francesa, com exceção da Guiné Bissau (lusófona) e da Guiné Equatorial (hispanófona) (ALMEIDA, 1994).

O Franco CFA foi criado no dia 26 dezembro 1945 pelos acordos de “*Bretton Woods*”. Antigamente chamado “Franco das Colônias Francesas da África”, atualmente, “Franco da Comunidade Financeira Africana” para países membros da UEMOA, e “Franco da Cooperação Financeira em África Central” para os da CEMAC, o Franco CFA é a moeda comum dos países da zona franca. Ele é ligado ao Tesouro Francês, uma situação que ofereceu a estabilidade monetária e uma moeda conversível ligada ao franco francês, possibilitando a liberdade de troca dentro da União (BCEAO, 2009).

De 1945 até 1948, o franco CFA era mais valorizado do que o Franco Francês (FF) e este fato poderia ser explicado pela época da exploração da África. Entre 1958 e 1994, a

tendência mudou e o FF veio a ter mais valor (cem vezes mais) do que o Franco CFA, com uma estabilidade de 46 anos, pois países africanos independentes iniciaram o desenvolvimento econômico. Em 1994 ocorreu nos países africanos, membros da zona franca, a perda de metade do valor da sua moeda, o Franco CFA (FCFA), em relação ao Franco Francês (FF). Isto fez com que os países africanos francófonos criassem e/ou reestruturassem as organizações econômicas, monetárias e jurídicas sub-regionais para enfrentar esse novo desafio (MARTOR, THOUVENOT, 2004; PAILLUSSEAU, 2004). A partir de 1999, a França aderiu à União Européia e o franco CFA sofreu novamente uma nova desvalorização acentuada (mais de 6 vezes). Essa paridade permaneceu por mais de 10 anos, mas atualmente ela é fixa (1 euro = 655,957 FCFA), devido ao acordo ocorrido com a França.

Ao se tratar do caso da União Econômica e Monetária Oeste Africana (UEMOA), o tratado de criação foi assinado em janeiro de 1994 e ratificado em junho de 1994, em substituição às duas antigas organizações: UMOA (organização monetária de 1962) e a CEAO (organização econômica de 1973).

O quadro 5, a seguir, resume a história do Franco CFA e sua conversibilidade até a criação da União Européia em 1999.

<b>Eventos</b>	<b>Datas importantes</b>	<b>Câmbio</b>	
Criação FCFA	26 de dezembro de 1945	1 FCFA = 1,70 FF	1.FF = 1 /1.70 FCFA
Desvalorização do FF	17 de outubro de 1948	1 FCFA = 2,00 FF	1.FF = 0,50 FCFA
Instauração do novo FF	26 de dezembro de 1958	1 FCFA = 0,02 FF	1.FF = 50,00 FCFA
Desvalorização do FCFA	12 de janeiro de 1994	1 FCFA = 0,01 FF	1.FF = 100,00 FCFA
Fixação FCFA ao euro	1º de janeiro de 1999	<b>1 euro = 655,957 FCFA</b>	

**Quadro 5:** Evolução Histórica do Franco CFA

Fonte: [www.bceao.int](http://www.bceao.int)

A UEMOA é “uma organização regional semelhante a da União Européia quanto a seus objetivos e realizações e também quanto a suas instituições” (PAILLUSSEAU, 2004, p. 10). Ela é formada por oito países francófonos da África Ocidental: República do Benin, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo. Seu objetivo é promover o crescimento econômico, a unidade e a solidariedade entre os povos. Busca estabelecer uma política de complementaridade entre os estados-membros. Ela tem, também

como objetivo, criar um Mercado Comum fundado na livre circulação dos bens, serviços e capitais, assim como coordenar as políticas nacionais em certas áreas, tais como energia e transporte, e por fim, harmonizar a legislação dos Estados-membros no limite do objeto do tratado.

A UEMOA adotou novas leis para a regulamentação das práticas comerciais nacionais e entre Estados.

No caso da Comunidade Econômica e Monetária da África Central (CEMAC), criada em 1994, é formada por um conjunto de países da África Central em substituição à UDEAC (União Alfandegária dos Estados da África Central) de 1964 e seus objetivos são semelhantes aos da UEMOA. Ela agrupa seis países-membros: República de Camarões, Centro-Africana, Congo, Gabão, Guiné Equatorial e Chade.

Além disso, a CEMAC criou duas Uniões para seu melhor desempenho, a UEAC e a UMAC. A primeira foi a União Econômica na África Central (UEAC), cujos objetivos são a livre circulação de bens, serviços e capitais; a coordenação das políticas nacionais em matéria de transporte, meio ambiente, indústria, comunicações e infra-estruturas. No sentido de favorecer a competitividade econômica, a UEAC criou uma União Alfandegária para permitir a liberdade de negócios entre os países-membros e a fixação de uma Tarifa Exterior Comum (TEC), para as importações de fora, e uma Tarifa Preferencial Generalizada (TPG), de 0%, para os membros. A segunda, a União Monetária na África Central (UMAC), tem como função reforçar a cooperação monetária entre os Estados-membros da CEMAC, por meio de uma política monetária adequada, e o controle de câmbio único, sob a conduta do Banco dos Estados da África Central (BEAC), emissor do Franco CFA na sua zona; e Comissão de Banco da África Central (COBAC), que faz com que as regras e regulamentações editadas sejam respeitadas pelas instituições de crédito (PAILLUSSEAU, 2004).

A Comunidade Econômica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO) foi criada em 28 de maio de 1975 e é composta por quinze Estados-membros: os membros da UEMOA mais Guiné (Conakry), Cabo Verde, Gâmbia, Gana, Libéria, Nigéria e Serra Leoa. Seu objetivo é promover a integração econômica e o desempenho dos projetos de desenvolvimento acerca de uma união econômica única na África Ocidental. Ela tem conseguido a redução das tarifas alfandegárias, a livre circulação das pessoas e alguns mercados, além de harmonizar as políticas econômicas e fiscais e simplificar e uniformizar as legislações com relação aos transportes. Mas, ainda falta a realização do projeto de liberação comercial por meio de uma união alfandegária, o reforço da livre circulação das pessoas, dos

bens, dos serviços e capitais e também a liberdade de estabelecimento e promoção de políticas econômicas e monetárias comuns (PAILLUSSEAU, 2004).

Em se tratando da criação da OHADA, as décadas de 1980 e 1990 mostraram a fragilidade das antigas colônias francesas em enfrentarem o contexto de mundialização e de abertura das economias nacionais à concorrência, uma vez que herdaram o Código Comercial Francês. A maioria dos países conservou esse direito sem se preocupar com as mudanças econômicas que obrigavam as empresas do mundo a desenvolver novos mecanismos para sobreviver. Este direito era manifestamente obsoleto (PAILLUSSEAU, 2004).

	<b>Estados</b>	<b>Data de adesão</b>	<b>Data de Ratificação</b>	<b>Entrada em vigor</b>
1	Guiné Bissau	15 janeiro 1994	26 dezembro 1995	20 fevereiro 1996
2	Senegal	14 junho 1994	14 junho 1994	18 setembro 1995
3	Centro - África	13 janeiro 1995	13 janeiro 1995	18 setembro 1995
4	Mali	07 fevereiro 1995	23 março 1995	18 setembro 1995
5	Camarões	20 fevereiro 1995	10 abril 1995	18 setembro 1995
6	Burkina Faso	06 março 1995	16 abril 1995	18 setembro 1995
7	Benin	08 março 1995	10 março 1995	18 setembro 1995
8	Níger	05 junho 1995	18 julho 1995	18 setembro 1995
9	Costa do Marfim	29 setembro 1995	13 dezembro 1995	11 fevereiro 1996
10	Camarões	20 outubro 1995	04 outubro 1996	03 dezembro 1996
11	Togo	27 outubro 1995	20 novembro 1995	19 janeiro 1996
12	Chade	13 abril 1996	03 maio 1996	02 julho 1996
13	Congo	28 maio 1997	18 maio 1999	17 julho 1999
14	Gabão	02 fevereiro 1998	04 fevereiro 1998	05 abril 1998
15	Guiné Equatorial	16 abril 1999	15 junho 1999	13 agosto 1999
16	Guiné Conakry	05 maio 2000	22 setembro 2000	21 novembro 2000

**Quadro 6:** Datas de Adesão dos Países Membros da OHADA

Fonte: [www.ohada.com/chronophp](http://www.ohada.com/chronophp)

Além disso, a desvalorização do Franco CFA em 1994 e o elevado nível de corrupção na prática judiciária acabaram constituindo “um conjunto de patologia dissuasiva para o investimento” (AKUE, 2008, p. 3). Foi nesse contexto que nasceu a idéia de criação de um espaço jurídico regional para a reforma do direito de negócios em 1991, numa reunião dos chefes de governo dos países africanos da “zona franca”, em Ouagadougou (Burkina Faso) (MABUDU, 2005).

No que diz respeito à África negra, em 17 de outubro de 1993, foi firmado o tratado constitutivo da Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios na África (OHADA), em Porto Louis (Ilha Maurício), em vigor em 18 de setembro de 1995 (OHADA, 2008).

Os dezesseis estados-membros da OHADA, evidenciados no quadro 6, têm em comum a língua francesa, exceto a Guiné Equatorial (hispanófono), a Guiné Bissau (lusófono) e uma parte de Camarões (inglês). Vale ressaltar que a República Democrática do Congo (RDC) está em processo de adesão desde 2004. A OHADA está aberta a todos os países africanos e seu objetivo principal é a modernização e a unificação do direito dos negócios dos Estados- membros. Isto é estipulado no artigo 1º, das Disposições Gerais do Tratado da OHADA:

o presente tratado tem por objeto a Harmonização do Direito dos Negócios nos Estados membros pela elaboração e adoção de regras comuns simples, modernas e adaptadas à situação das respectivas economias, através da instauração de processos judiciais apropriados e pelo incentivo ao recurso à arbitragem para a resolução dos conflitos contratuais.

Os objetivos da OHADA se resumem na instauração de segurança judicial e jurídica, o restabelecimento da confiança dos investidores, o desenvolvimento da arbitragem como meio de resolução de conflitos contratuais, a facilitação da integração econômica e o reforço da unidade africana.

Quando se refere à regulamentação da OHADA, segundo o artigo 3 do Tratado, o Sistema de Regulação da OHADA é formado por quatro instituições: a) um Conselho de Ministros (CM), que é o órgão intergovernamental; b) um Secretariado Permanente (SP), órgão integrado à OHADA; c) um Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem (TCJA), órgão judicial integrado; e d) uma Escola Regional Superior da Magistratura (ERSUMA), ligada ao SP.

No caso do Conselho de Ministros (CM), os artigos 8, 27, 28, 29 e 30 do Tratado da OHADA definem a organização e o funcionamento do CM como sendo o órgão supremo da OHADA e formado pelos Ministros das Finanças e da Justiça dos Estados-membros. Segundo o comentário de Gueye e Tall (2008, p. 51), o Conselho de Ministros é “investido a produzir direito e especificamente Direito de Negócios”. Este conselho tem um papel de direção da OHADA e seu presidente é eleito rotativamente, segundo a ordem alfabética dos países-membros e por um ano. O CM se reúne pelo menos uma vez por ano, libera e adota os atos uniformes por unanimidade dos representantes dos estados presentes e votantes, com exigência da presença de no mínimo 2/3 dos membros. Ele também aprova o programa anual de harmonização, elege os membros do TCJA e nomeia o SP e o diretor.

No caso do Secretariado Permanente (SP), representa o órgão administrativo da OHADA. Sua sede encontra-se em Yaoundé (Camarões) e é nomeado pelo CM por 4 anos, renováveis por quatro. O SP é autônomo e nenhum Estado tem representante oficial em seu interior. Ele goza de privilégio e imunidade diplomática, assiste e propõe a pauta ao CM e ao programa anual de harmonização e Atos Uniformes. Após aviso do Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem e sua adoção, o SP faz a publicação no Jornal Oficial (JO) da OHADA e os atos uniformes ou programas de harmonização se tornam de aplicação obrigatória pelos Estados-membros.

O Tribunal Comum de Justiça e Arbitragem (TCJA) é composto por 7 juízes escolhidos em uma lista preestabelecida de profissionais de direito, eleitos por 7 anos pelo CM, renováveis por mais sete. A sua sede está em Abidjan (Costa do Marfim). Ele é uma jurisdição supranacional única, o que permite obter uma interpretação única dos atos uniformes, dos regulamentos adotados. Este Tribunal é competente para todos os assuntos ligados à aplicação dos atos uniformes e regulamentos previstos pelo tratado, salvo as decisões de consequência penal.

A Escola Regional Superior da Magistratura (ERSUMA) é ligada ao SP, sua sede encontra-se em Porto Novo (Benim) e desfruta privilégios e imunidade diplomática. Ela se beneficia de subvenções importantes da União Europeia e de recursos do Conselho de Ministro. A ERSUMA assume a formação contínua dos magistrados e auxiliares de justiça do direito da OHADA, organiza os estágios de formação para operadores econômicos, universitários e formadores.

Os Atos Uniformes da OHADA é o referencial de direito dos negócios da OHADA, de caráter geral e de aplicação obrigatória no espaço OHADA, afirmado pelo artigo 7 do Tratado. Eles são preparados pela secretaria permanente, em conjunto com os governos dos

Estados-membros, deliberados e adotados pelo Conselho dos Ministros, com aviso do Tribunal Comum de Justiça e de Arbitragem TCJA (artigo 27 tratado da OHADA). É bom ressaltar que, segundo o artigo 52 do Tratado, o Ato Uniforme entra em vigor sessenta dias após a data de entrega do sétimo instrumento de ratificação. Note-se que os instrumentos de ratificação e de adesão deverão ser depositados junto ao governo do Senegal (governo depositário), que entregará uma cópia aos Secretariados Permanentes da OHADA, OUA e ONU.

O quadro 7 apresenta os Atos Uniformes e suas respectivas datas de entrada, em vigor nos diferentes países-membros. Ele também revela o número de matérias que já foram unificadas pelo Conselho de Ministros da OHADA.

	<b>Atos uniformes</b>	<b>Adoção pelo CM</b>	<b>Publicação do Jornal Oficial da OHADA</b>
0	Regulamento do processo do TCJA	18 abril 1996	1º novembro 1997
1	Direito Comercial Geral	17 abril 1997	1º outubro 1997
2	Direito das Sociedades Comerciais e de agrupamento de interesse econômico	17 abril 1997	1º outubro 1997
3	Organização das garantias	17 abril 1997	1º julho 1998
4	Procedimentos simplificados de cobrança de dívidas dos procedimentos de execução	10 abril 1998	1º junho 1998
5	Processo coletivo de apuração do passivo	10 abril 1998	1º julho 1998
6	Direito de arbitragem	11 março 1999	15 maio 1999
7	Direito Contábil	23 março 2000	20 novembro 2000
8	Contrato de transporte de mercadorias pela estrada	22 março 2003	

**Quadro 7:** Atos Uniformes em vigor até 2008

Fonte: [www.ohada.com/chronophp](http://www.ohada.com/chronophp)

No caso específico da evolução histórica do Sistema Contábil OHADA, segundo o artigo 2 das Disposições Gerais do Tratado, o direito de negócios é o conjunto de regras relacionadas ao direito da sociedade e ao estatuto jurídico dos comerciantes, à cobrança de créditos, às garantias e meios de execução, ao regime de recuperação das empresas e da liquidação judicial, ao direito da arbitragem, ao direito de trabalho, ao direito contábil, ao direito de venda e dos transportes e a outra matéria que o Conselho dos Ministros decida incluir.

Sere (2008) alega que esse direito contábil OHADA é um ramo do Direito Privado dos negócios que rege os contadores e a atividade contábil, pois diz respeito a ‘produtores’ e

‘controladores’ da contabilidade. Fazem parte desse campo, atualmente, o exame das organizações profissionais de contabilidade, ‘*experts e commissaires aux comptes*’, das missões, das responsabilidades e práticas profissionais e as sanções previstas em caso de malversação.

O direito contábil da organização (SYSCO-OHADA) tem uma ligação com o direito público através das disposições relacionadas à ‘*Organisation des Experts Comptables*’ e contadores autorizados dos Estados membros (SERE, 2008).

O Sistema Contábil OHADA, antigamente chamado de Plano de Contas, refere-se a um conjunto de disposições que rege a técnica contábil aplicada às empresas dos Estados-membros da OHADA (MABUDU, 2005; OHADA, 2008).

Assim, o Sistema Contábil OHADA é composto por 113 artigos que tratam das normas contábeis aplicáveis, do plano de contas exigível, das regras de escriturações, da preparação e da apresentação das demonstrações contábeis.

Quanto ao plano contábil OCAM do Sistema Contábil OHADA, segundo De Rocchi (2007), os colonizadores não manifestaram nenhum interesse pela contabilidade da África Subsaariana, o que explica o desconhecimento das possíveis técnicas e procedimentos contábeis da própria África. Porém, sempre existiram atividades comerciais na África tradicional, pois segundo Genet et al (1962), a ‘terra incógnita’ nunca foi fechada e sem relações.

Na Idade Média, havia resumidamente duas zonas importantes de desenvolvimento comercial, confirma Genet et al (1962): a primeira era a zona do sul do Saara da África, cuja cidade *Tombouctou* foi um importante centro de desenvolvimento comercial. Essa parte da África exportava escravos e também produtos naturais, como um fruto denominado de “*cola*”, marfim e ouro (importante na economia da África Ocidental). Esses bens eram negociados em troca de sal, animais, tecidos e cobre oriundos do Magreb e do deserto. O Magreb, por sua vez, os trocava com a Europa.

A segunda zona de desenvolvimento comercial foi a costa oriental da África, influenciada pelas comunidades comerciantes árabes, que estabeleceram o império *Zanzibar* com a dinastia de Abou Said. Esse povo procurava marfim, cobre e escravos para vender aos europeus.

De Rocchi (2007, p. 146) concluiu que “o comércio escravagista auxiliou o desaparecimento de vestígios de antigos sistemas de contabilidade que teriam sido desenvolvidos pelas culturas africanas [...]”.

Além disso, a maior parte das ex-colônias francesas tinha uma economia baseada na agricultura, pecuária e na mineração, fato que, segundo De Rocchi (2005), justificaria o atraso no processo de desenvolvimento contábil africano. Na década de 60 do século passado, com a independência dos países africanos, a contabilidade começou progressivamente a ter uma relevância na cultura africana. O quadro 8 resume a evolução contábil na OHADA.

<b>Data</b>	<b>Eventos</b>
Pré 1960 anos	Existência do Plano de Conta Francês, de 1947 e 1957
1962	Criação da <i>Union Monétaire Ouest Africaine</i> (UMOA)
1970	Adoção do plano contábil OCAM, com a prolongação e fortalecimento do plano de 1957
1991	Criação pelo BCEAO da ‘ <i>Mission pour la réalisation de central des Bilans</i> ’
17/10/1993	Assinatura do tratado OHADA em Porto Louis (Ilha Maurício) para oito países da zona franca.
1994	-A <i>Union Economique et Monétaire Ouest- Africaine</i> (UEMOA) substituiu a <i>Union Monétaire Ouest Africaine</i> (UMOA). -O <i>Banque Centrale des Etats de l’Afrique Occidentale</i> -BCEAO e a UMOA têm objetivos semelhantes aos da OHADA
1996	Adoção pelo Conselho dos Ministros (CM) do <i>Système Comptable Ouest Africain</i> (SYSCOA). A primeira versão com a iniciativa do BCEAO
1998	O SYSCOA (primeira versão) estava já em vigor nos países da UEMOA antes da adoção do projeto de Ato Uniforme relativo à Harmonização Contábil.
23/03/2000	Adoção em Yaoundé, do Ato Uniforme relativo à organização e harmonização das contabilidades das empresas-membro da OHADA. - 1º de janeiro de 2001 para contas individuais - 1º de janeiro de 2002 para contas consolidadas e contas combinadas
20/09/2001	SYSCOA (segunda versão) entra em vigor pelo regulamento nº 07/2001/CM/UEMOA, no dia 20 de setembro de 2001 - 20 de setembro de 2001 para contas pessoais das empresas - 1º de janeiro de 2002 para contas consolidadas e contas combinadas do SYSCOA (primeira versão) ao SYSCOA (segunda versão), 15 artigos sofreram modificações.
2003	Do SYSCOA (segunda versão) ao Sistema Contábil OHADA ( <i>Sysco-OHADA</i> ), 37 artigos não ‘significativos’ foram modificados para adequar-se ao espírito do direito contábil OHADA. O <i>artigo 10</i> é a fonte dessa modificação: aplicação direta e obrigatória nos Estados-membros e a supra nacionalidade das disposições do direito OHADA. Algumas modificações: - ‘FCFA’ foi substituído pela ‘Unidade monetária’ - ‘Estados UEMOA’ para ‘Estados partidos’ - UEMOA e fora UEMOA para países da região e fora da região - Outros.

**Quadro 8:** Resumo Histórico do Sysco-OHADA

Fonte: Adaptação Mabudu (2005, p. 11)

No que diz respeito ao sistema contábil aplicado pela França, Nyama (2006) afirma que ele segue o modelo continental e tem com foco a estrutura de Plano Geral de Contas Uniforme e de uso obrigatório.

Weffort (2005) comenta que países culturalmente dominados adotam as normas e práticas contábeis do dominador sem necessariamente adaptá-las à sua realidade. Assim, antes e depois da independência, as antigas colônias francesas adotaram o sistema contábil do colonizador baseado no Plano de Contas (plano de conta de 1957), até o plano OCAM em 1970 (GOUADAIN e WADE, 2002).

Como ciência social, a contabilidade acompanha as mudanças socioeconômicas. Por isso, os países africanos decidiram se reagrupar em um bloco econômico regional em 1994, devido ao contexto de crise (desvalorização do FCFA), para adequar seus instrumentos econômicos direta ou indiretamente, acionando a contabilidade, pois ela é a linguagem dos negócios (MABUDU, 2005).

Esse novo contexto econômico fez com que países da África Ocidental “engajaram-se em um processo de integração regional e firmaram o tratado da UEMOA” (DE ROCCHI, 2007, p. 150).

Convém ressaltar que a *Union Economique e Monétaire Ouest Africaine* - UEMOA - substituiu a *Union Monétaire Ouest Africain* - UMOA – (1962), redirecionando o bloco. Seu objetivo central é a criação de um mercado comum, cujo BCEAO é responsável pela política monetária no interior dos países-membros (emissão do FCFA) (MEDHOR, 1996).

Na busca de fortalecimento dos instrumentos de gestão das empresas, o Conselho de Administração do BCEAO e o Conselho de Ministros da UMOA criaram, em outubro de 1991, uma missão para a realização do projeto de uma “*central de balanços*”, que teria por interesse a vida econômica e judiciária das empresas-membros da UEMOA (SERE, 2008).

Essa “*central de balanço*” teve como objetivos a coleta e divulgação de informações sobre os setores de atividades para aumentar a competitividade econômica, financeira e comercial das empresas da união. Ela se propõe a reforçar as análises das expectativas econômicas e financeiras futuras, para tomada de decisões adequadas, e facilitar a competição entre setores de atividades e também fornecer aos administradores de empresas uma ferramenta útil para facilitar escolhas de política econômica, bem como disponibilizar um banco de dados contábeis fiéis para um melhor funcionamento do mercado financeiro.

Para De Rocchi (2007, p. 150), o Conselho de Ministros da UEMOA reconheceu o “importante papel que a contabilidade iria desempenhar no desenvolvimento e na integração econômica dos Estados-membros. Por isso, ele vem adotando regulamentos de aplicação

comum e obrigatória nos Estados-membros, no sentido de orientar e capacitar os profissionais e fortalecer a profissão contábil. Assim, nota-se, por exemplo, a adoção do Regulamento nº 04/96/CM de 20 de dezembro de 1996, que trata da adoção, pelo Conselho de Ministros (CM), do direito contábil Oeste Africano (SYSCOA), em vigor a partir de 1º de janeiro de 1998; o Regulamento nº 03/97/CM/UEMOA, que instituiu um “Conselho de Contabilidade Oeste Africano” nos Estados-membros da UEMOA, para o progresso da regulação da contabilidade junto com o Conselho Regional de Contabilidade e publicou o Regulamento nº 04/97/CM/UEMOA, para a instituição de um Conselho Permanente da Profissão Contábil na zona. O Conselho de Ministros da UEMOA publicou também diretivas como: a Diretiva nº 02/97/CM/UEMOA, que criou a “Ordem Nacional dos Contadores e Contadores Autorizados” nos Estados-membros da UEMOA; a Diretiva nº 03/97/CM/UEMOA, que trata do “Conselho Nacional de Contabilidade na UEMOA” e a Diretiva nº 04/96/CM/UEMOA, que trata da criação de “Centros de Gestão Autorizados”.

Vale lembrar que a história da criação do Sysco-OHADA começou com países da África Ocidental, através da UEMOA e o seu banco de apoio (BCEAO) e o regulamento nº 04/96/CM/UEMOA marcou a adoção do referencial contábil para a África Ocidental, o *Systeme Comptable Ouest Africain - SYSCOA*. Para a adoção dos Atos Uniformes da OHADA, que aconteceu em 23 de março de 2000, em Yaounde, pelos dezesseis países (UEMOA (8), UEMAC (6), Guiné e Comores, o Conselho dos Ministros da UEMOA operou sucessivamente em 2001 e 2003 uma modificação jurídica de 15 artigos, seguida de uma modificação técnica de 37 artigos do referencial SYSCOA, para torná-lo igual ao Sysco-OHADA (MABUDU, 2005; SERE, 2008).

Visto o que precede, Sere (2008) concluiu que, na prática, existem dois referenciais contábeis, SYSCOA e Sysco-OHADA, dentro de dois espaços geográficos, UEMOA de um lado e UEMOA, UEMAC, Guiné e Comores do outro, com o mesmo Ato Uniforme, situação julgada inoportuna devido às motivações e objetivos da OHADA.

Segundo Weffort (2005, p. 90) “as características do modelo contábil de um país podem ser compreendidas, em parte, pelo modo como a sua sociedade se organiza (instituições)”. Baseando-se nas pesquisas de (RÁO, 1976; GLENN, 2000; DAVID, 2002; LISBOA, 2002 e VENOSA 2003), o mesmo autor afirma que, até a década de 50, o sistema jurídico dos países da África Negra se caracterizava pelos sistemas de costumes focados na oralidade como meio de resolução de conflitos e pela busca de coesão social. Isto poderia ser um dos fatores explicativos da quase inexistência de estudo sobre a contabilidade africana até a década 80.

Para De Rocchi (2007), três continentes iniciaram a exportação e o desenvolvimento de tecnologia contábil: a Europa, a Ásia e a América do Norte. Nesse caso, entende-se que a África francófona importou a prática contábil da Europa, mais precisamente, da França. Neste respeito, Niyama (2006), por sua vez, afirma que o código Comercial Francês de 1673 foi reconhecido como o primeiro documento que regula a atividade comercial e contábil mundial.

Assim, à exceção do Senegal e da Guiné, os países da África francófona da OHADA conservaram os textos do Código Comercial Francês de 1806, nas suas respectivas constituições, após a independência (LOHOUES-OBLE, 2004).

#### **4.4 Motivos da Criação do Sistema Contábil OHADA**

Com o tempo, a contabilidade passou a ser “um corpo de prática universal”, cujos métodos e objetivos são distintos entre países, tornando difícil a compreensão e a comparação das informações contábeis das empresas. O sistema contábil sempre foi e ainda é uma ferramenta essencial para qualquer organização, privada ou governamental, no processo de administração ou de gestão de negócios e também ajuda a manter a relação com os parceiros no desenvolvimento. Esses parceiros vem reclamando a melhoria do âmbito jurídico e judiciário das empresas africanas em prol de assegurar seus investimentos (GOUADAIN, WADE, 2002). Na verdade, a crise mundial da década de oitenta e seus efeitos na economia dos países-membros da OHADA os obrigou a reclamar garantias, sob ameaças de encerrar suas atividades. Contudo, a economia da África, além de aumentar a pressão da crise global, apresentou vários outros motivos internos que impulsionaram a adoção de um novo sistema contábil.

##### ***4.4.1 Motivos Internos***

Após a criação da OHADA em 1993, o Conselho de Ministros começou sua tarefa de regulação (modernização e unificação) do ambiente econômico de seus membros. Assim, ela adotou o Ato Uniforme do Direito Comercial Geral e do Direito das Sociedades Comerciais e de agrupamento de interesse econômico em 1997 (capítulo 3), mas percebeu que faltava o do Direito Contábil (AUDC). A modernização do antigo Código Comercial herdado da França trouxe mudanças fiscais e comerciais que a contabilidade devia considerar e evidenciar. Esse

vazio foi preenchido, em 2000, pela adoção do Ato Uniforme para unificação do Direito Contábil dos países da OHADA. Antigamente se aplicava na zona OHADA pelo menos 5 referenciais contábeis: os Planos Contábeis Francês de 1957 e 1982 e 3 planos OCAM, causando um problema de comparabilidade da informação contábil. A obsolescência das normas aplicadas nos países africanos fez com que as informações contábeis e financeiras emitidas sofressem com a falta de credibilidade frente à tendência voltada para o uso de normas internacionais de contabilidade. Depois, passou a existir dois referenciais contábeis: o SYSCOA (1998) para a África Ocidental e o OCAM-UDCEA para a África Central. Ressalta-se que os países da África do Oeste foram os primeiros a iniciar as mudanças em seus sistemas contábeis. A preocupação dos governos da OHADA em modernizar e uniformizar o direito contábil era motivado pelo desejo de possibilitar a comparação entre empresas e homogeneizar as práticas contábeis dentro da zona. Em outras palavras, acompanhar as mudanças já operadas no Direito Comercial. Convém ressaltar, também, que os referenciais contábeis adotados anteriormente não possuíam um arcabouço conceitual para direcionar a uma prática contábil adequada e, além disso, investidores e parceiros do desenvolvimento passaram a exigir que as informações contábeis fossem de qualidade, usando as normas internacionais. Na verdade, o fato de ter um sistema contábil heterogêneo de um país para outro constituía também um obstáculo ao processo de integração econômica ambicionado pelos dirigentes da atual OHADA. Outro motivo foi a desconsideração do setor informal, formado por Pequenas e Médias Empresas (PME), que representam a parte importante da atividade econômica dos países africanos. Segundo o Relatório sobre a Aplicação das Normas e Códigos - ROSC do Banco Mundial, realizado no Senegal em 2005, as PME constituíam 40 % do PIB deste país em 2003. Enquanto isso, nos países membros da CEMAC, as Muito Pequenas Empresas (TPE) representavam 75% do volume de empresas em atividade (NDJANYOU, 2008).

O plano interno tinha uma carência de informações micro e macro econômicas que merecia ser resolvida. Isto representa que o mecanismo econômico da união estava estabilizado, pois tanto os dirigentes das empresas, os acionistas, bem como a própria ferramenta de avaliação da economia nacional, como a produção e o valor agregado, não se beneficiavam de informações adequadas (NJAMPIED, 2008).

#### ***4.4.2 Motivos Externos***

A trajetória econômica e contábil dos países da África subsaariana membros da OHADA foi desenhada desde a colonização, quando tinham por missão prover matérias primas e mão-de-obra barata, bem como servir de mercado para o escoamento de uma parte da crescente produção ocidental, devido à evolução industrial. Mesmo após a independência, na década de 60, os relacionamentos comerciais entre as antigas colônias e a França eram a senso-único: um monopólio comercial francês sobre suas ex-colônias, pois enquanto os africanos tinham uma relação econômica privilegiada com ela (70% dos trocos comerciais), o antigo colonizador, por sua vez, preferia se relacionar com os parceiros europeus. Os programas de desenvolvimento implementados escondiam a contínua exploração econômica, pois não buscaram atender os desejos nem as necessidades da população (GENET et al, 1962).

Foi assim que começou a crescer a idéia de formar organizações regionais para a defesa dos interesses econômicos e políticos e também a de criar um mercado africano comum. Mas a década de 90, com seus efeitos como a perda do poder dos estados e os planos de ajustamentos estruturais do Fundo Monetário Internacional (FMI), obrigaram os governos africanos a acelerar o processo de integração jurídica, a fim de fortalecer a atividade econômica. O setor privado começou a crescer por causa da desregulamentação considerada como um vetor de eficiência das empresas e incentivo à concorrência. Vinhaes (1999) argumenta que a regulamentação representa uma forma de controlar os custos e os preços, bem como o ambiente, a qualidade do produto, a estrutura do mercado, o acesso a informações e a performance das empresas. Isso significa que a contabilidade, como linguagem do negócio, deve ser capaz de afrontar o desafio. Por isso, os governos africanos da OHADA militaram por um novo referencial moderno, o Sysco-OHADA. A criação deste novo referencial contábil da zona OHADA foi influenciada também pela formação, em 1992, do bloco europeu que conta com a participação da França. Mais que tudo isso, o novo contexto de globalização econômica favoreceu o crescimento das relações comerciais e financeiras e a interdependência entre países. Conseqüentemente a harmonização internacional das demonstrações contábeis foi aclamada. Assim, a criação do Sysco-OHADA originou-se nos países desse movimento mundial de harmonização contábil.

#### 4.5 Regulamentação Contábil da OHADA

O sistema legal dos países da África, membros da OHADA, segue o modelo Europeu Continental herdado da França. Este sistema seria caracterizado pela influência do governo edição de normas contábeis (GOUADAIN, 2002; NIYAMA 2006). Uma limitação do modelo europeu continental é a ‘inibição’ da criatividade e da independência dos profissionais da contabilidade na elaboração das normas contábeis.

O Sysco-OHADA se apresenta como um conjunto interligado de regras contábeis de aplicação obrigatória no espaço OHADA. Composto de 113 artigos, ele define as regras de escrituração contábil, de preparação e apresentação das demonstrações contábeis e também das sanções previstas em caso de desvio. Ressalta-se que o Sysco-OHADA se aplica às empresas submissas às disposições do direito comercial; às empresas públicas, às empresas de economia mista e também às cooperativas. Entram também nesse campo de aplicação, as entidades que produzem bens e serviços comerciais ou não, com ou sem fins lucrativos, a título principal ou acessório e de forma repetitiva (art. 2 do AUDC, 2000). Porém, são excluídos deste campo de aplicação do direito contábil OHADA os bancos, as instituições financeiras, as companhias de seguros, assim como as entidades submetidas às regras de contabilidade pública. Para paliar essa insuficiência, o Conselho de Ministros (CM), reunido de 21 a 24 de março de 2001, em Camarões (Yaoundé), pediu a criação de um plano de contas para Instituições Financeiras em harmonia com o Sysco-OHADA (SERE, 2008).

No âmbito da OHADA, O conselho de Ministros formado pelos Ministros da Justiça e das Finanças representa o órgão supremo Finanças (artigo 4 e 27 do Tratado da OHADA). O Conselho de Ministros tem uma função administrativa e regulamentar (eleição de juizes do TCJA; designação do SP e do diretor da ERSUMA, adoção do orçamento anual do TCJA e do SP, entre outros) e também uma função legislativa, relacionada à aprovação dos programas anuais de harmonização do direito dos negócios e os Atos Uniformes. O sistema institucional da OHADA (cf. capítulo III) é formado por um Conselho de Ministros (CM), órgão supremo; um Tribunal Comum de Justiça e de Arbitragem (TCJA), exercendo a função judiciária e arbitral; uma Secretaria Permanente (SP), cuja função é administrativa e auxiliar do CM; e por uma Escola (ERSUMA) para a formação contínua dos magistrados e auxiliares de justiça dos países da OHADA (artigo 3 do tratado ).

Segundo os artigos 8, 9 e 10 do tratado da OHADA, os Atos Uniformes (AU) são adotados pela maioria dos representantes dos Estados presentes e votantes, cumulativamente, uma representação de pelo menos 2/3 dos países-membros da OHADA. Além disso, os AU

entram em vigor 90 dias após sua adoção e tornam-se de aplicação obrigatória após sua publicação no Jornal Oficial, com 30 dias úteis.

Branco (2006, p. 24) alega que “uma estrutura conceitual da informação financeira corresponde fundamentalmente a uma interpretação da teoria da contabilidade que fundamente teoricamente a preparação e a comunicação da informação financeira”. Ela tem como objetivo principal suprir as preocupações relacionadas à prática contábil, identificadas como os objetivos das informações financeiras, ou seja, para quem, por quem e por quais propósitos foram elaboradas são características qualitativas das informações financeiras: conteúdo e a forma de apresentação, as definições dos elementos das demonstrações financeiras, os critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das demonstrações financeiras e a apresentação da informação contábil.

#### ***4.5.1 Organização Contábil da Sysco-OHADA***

Gouadain e Wade (2002) definem um sistema contábil como sendo o uso dos livros e documentos para a organização do trabalho da contabilidade, a ordem de sucessão das diferentes tarefas e a maneira de providenciar os documentos de sínteses. Eles sugerem 4 etapas para a organização da contabilidade: o registro cronológico obrigatório dos fatos contábeis, sua classificação metódica, sua verificação e a síntese da informação.

O sistema contábil OHADA indica os documentos contábeis (livro diário e razão) e seus modos de utilização, assim como os critérios para informatização da contabilidade. As empresas da união são obrigadas a estabelecer processos de escrituração contábil e seu modo de controle. (ARTIGO 66 a 73 do AUDC, 2000)

Os administradores ou diretores devem redigir um relatório de gestão, apresentando a situação da empresa decorrente do exercício, bem como as perspectivas de desenvolvimento futuro e um balanço social, se for necessário. Tudo isso deve ser comunicado aos acionários ou sócios num prazo de 6 meses a partir da data de fechamento do exercício (ARTIGOS. 71 e 72 do AUDC, 2000).

O artigo 17 do AUDC apresenta exaustivamente as condições requeridas para uma organização contábil:

- O registro contábil deve ser feito em língua oficial (francês) e em moeda legal (FCFA);
- o uso do método das partidas dobradas;

- a justificação dos lançamentos, com notas fiscais datadas, classificadas e guardadas em ordem definida pelo documento de procedimento e organização contábil da empresa;
- respeito ao registro cronológico das operações contábeis;
- para cada lançamento feito, indicar sua origem e sua imputação, assim como o conteúdo a ela referido e também as referências de sua nota fiscal;
- o controle dos bens existentes, credores e devedores, deve ser feito por inventário. A operação de inventário é definida como uma operação de levantamento de todos os elementos do patrimônio da empresa, precisando sua natureza, a quantidade e o valor de cada um deles na data dos inventários. Os dados do inventário são organizados e guardados para justificação dos levantamentos efetuados;
- o uso, para a escrituração da contabilidade da empresa, de um Plano de Contas normatizado, contido no sistema contábil OHADA;
- o registro obrigatório de livros ou outros suportes autorizados, bem como os procedimentos de tratamento autorizados, favorecendo o estabelecimento das demonstrações financeiras.

#### ***4.5.2 Estrutura do Plano de Contas***

O Plano de Contas estabelece como manter o registro sintético e analítico dos fatos contábeis ocorridos no patrimônio de uma empresa. Ele regula a atividade de escrituração contábil, permitindo a geração de informações para a elaboração das Demonstrações Financeiras.

Quanto ao Sysco-OHADA, ele define as características das contas de balanço e de gestão e enuncia as regras de reconhecimento e mensuração dos elementos do ativo e do passivo e das demonstrações contábeis. O referencial contábil OHADA caracteriza-se por um código de contas padronizadas e define as exigências para a sua utilização e outros procedimentos de escrituração.

À imagem do Plano Geral de Contas (PGC) francês, o sistema contábil OHADA tem também o seu planeamento de contas bem estruturado para a necessidade da contabilidade geral e agrupado em duas categorias homogêneas de classes: as classes das contas do balanço ou de “*situation*” e as classe das contas de gestão ou de resultado.

As classes do Balanço Patrimonial apresentam as contas do ativo (ordem crescente de liquidez) e as do passivo (ordem de exigibilidade crescente), conforme quadro 9.

<b>Classe das contas</b>	<b>Tipo de contas</b>	<b>Funcionamento</b>
<b>1</b>	Recursos duráveis	Composta dos recursos financeiros a longo prazo, seja social (capital) ou de terceiros (empréstimos).
<b>2</b>	Ativos imobilizados	Despesas diferidas, imobilizações corpóreas, incorpóreas e financeiras
<b>3</b>	Estoques	Bens e serviços circulantes ou pertencentes ao exercício contábil.
<b>4</b>	Terceiros	Todas as operações a curto prazo com terceiros, como clientes, fornecedores, contas a pagar, governo, entre outras.
<b>5</b>	Tesouraria	Contas de movimentação em cheques, em dinheiro, em títulos de vendas, a curto prazo, bancos, Caixa.

**Quadro 9:** O Balanço Patrimonial do Sysco-OHADA com as contas principais.

Fonte: o autor

As classes de gestão apresentam as contas de resultado, conforme descritos no quadro 10.

<b>Classe das contas</b>	<b>Tipo de contas</b>	<b>Funcionamento</b>
<b>6</b>	Despesas das atividades ordinárias	São as despesas de exploração, as despesas financeiras e as despesas excepcionais.
<b>7</b>	Receitas das atividades ordinárias	São os produtos de exploração, produtos financeiros e produtos excepcionais.
<b>8</b>	Outras Despesas e outras Receitas	São as contas de outros receitas e despesas diferentes das classes 6 e 7.

**Quadro 10:** As Contas de Gestão (Contas de Resultado)

Fonte: O autor

Uma última classe, a classe **9**, representa as contas analíticas. Após a apresentação geral das classes do sistema contábil OHADA, observa-se a influência da posição de alguns códigos na atividade contábil.

#### **4.5.3 Codificação Decimal**

O Sistema Contábil OHADA funciona segundo uma codificação decimal de contas rigorosamente organizadas, apresentado de 1 a 9. Cada classe é respectivamente subdivida em contas identificáveis pelo conjunto de dois, três, quatro e mais números. Esses conjuntos de contas codificadas mostram o grau de dependência com relação às classes. Conforme De Rocchi (2007, p. 153):

a codificação decimal permite tanto uma expansão praticamente ilimitada como reduções até uma quantidade mínima de títulos, sem que se perca a clareza dos registros e a estrutura geral prevista, tornando o Plano de Contas básico adaptável a qualquer tipo e tamanho de empreendimento.

##### **a) Estrutura Decimal das Contas**

As posições seguintes de números da codificação 1 a 9 da esquerda para a direita, detalham as contas principais em subcontas e contas divisionárias.

Exemplo 1: **uma classe do balanço**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
<b>2.</b>	Contas de Ativos Imobilizados	Classe
<b>2.4.</b>	Material	Contas principais
<b>2.4.1.</b>	Material e ferramenta industrial e comercial	Contas divisionárias
<b>2.4.1.1.</b>	Material industrial	Subcontas

Exemplo 2: **uma classe de gestão**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
<b>6.</b>	Encargos das atividades ordinárias	Classe
<b>6.2</b>	Serviços Exteriores A	Contas principais
<b>6.2.2</b>	Locações e Despesas lucrativas	Contas divisionárias
<b>6.2.2.1</b>	Locação de terrenos	Subcontas

- O número de cada uma das classes de **1 a 9** inicia a codificação, (**2 e 6**, caso dos exemplos acima).
- As contas principais: compostas de contas de dois números (**2.2 e 6.2**), obtidas colocando um número dentre 0 a 9, logo seguida do número da classe correspondente.
- As contas divisionárias: constituídas de contas de três números (**2.2.1 e 6.2.2.**), adicionando um terceiro número dentre 0 a 9.
- As sub contas representam a subdivisão das contas divisionárias, designadas para uma conta de 4 números (**2.2.1.1 e 6.2.2.1**) cujo último é escolhido entre 0 a 9.

Percebe-se que cada acréscimo de número detalha melhor a classe. O Sysco-OHADA é flexível quanto à extensão ou redução do plano de contas, segundo a atividade da empresa, respeitando a estrutura das classes e contas principais. Contudo, a posição de certos números e codificação das contas pode traduzir uma realidade contábil diferente ou um significado particular.

#### **b) A posição do 9 na codificação das contas**

A segunda posição ocupada pelo número 9 nas contas de balanço ou de gestão, as transforma em uma conta de depreciação de provisões:

##### **Exemplo 3: uma classe do balanço patrimonial**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
2.	Contas de Ativos Imobilizados	Classe
2.9.	Provisões por depreciação	Contas principais
2.9.4.	Provisões para depreciação do material	Contas divisionárias
2.9.4.1.	Provisões para depreciação do material e ferramenta industrial e comercial.	Sub contas

##### **Exemplo 4: uma classe de gestão**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
6.	Encargos das atividades ordinárias	Classe
6.9	Dotação às provisões	Contas principais
6.9.1	Dotação às provisões de exploração	Contas divisionárias
6.9.1.2	Por grandes reparações	Sub contas

Porém, o 9 (nove) na terceira ou na quarta posição nas contas do balanço ou de gestão traduz o saldo inverso das operações.

## Exemplos 5

4.0 fornecedores de exploração e contas vinculadas

4.0.9 fornecedores devedores

## Exemplo 6

6.0.5 outras compras

6.0.5. 9 descontos e abatimentos sobre outras compras

Isto revela, no caso do exemplo 6, que a conta 6.0.5.9 é de natureza credora ao contrário da conta 6.0.5., outras compras, que é devedora.

## c) A posição do 8 na codificação das contas

O 8 na segunda posição nas contas de balanço ou de gestão indica as contas de amortização.

## Exemplo 7: uma classe de balanço

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
2.	Contas de Ativos Imobilizados	Classe
2.8.	Amortizações	Contas principais
2.8.4.	Amortizações do material	Contas divisionárias
2.8.4.1.	Amortização do material e ferramenta industrial e comercial	Subcontas

## Exemplo 8: uma classe de gestão

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
6.	Encargos das atividades ordinárias	Classe
6.8	Dotação às amortizações	Contas principais
6.8.1	Dotação às amortizações de exploração	Contas divisionárias
6.8.1.3	Dotações às amortizações das imobilizações corpóreas	Subcontas

No entanto, para as contas de mais de 2 números e terminadas por números (de 1 a 7), a posição do 8 no subconjunto de contas informa que aquelas operações não foram previstas no planejamento contábil.

Exemplos 9: **uma classe de balanço**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
2.	Contas de Ativos Imobilizados	Classe
2.2	Terreno	Contas principais
2.2.8	Outros Terrenos	Contas divisionárias

Exemplo 10: **uma classe de gestão**

<b>Código</b>	<b>Títulos</b>	<b>Divisão</b>
6.	Encargos das atividades ordinárias	Classe
6.1	Transportes sobre compras	Contas principais
6.1.8	Outras Despesas de transportes	Contas divisionárias

Nesse mesmo sentido, percebe-se o significado das contas 7.5.8 (produtos diversos), 6.6.8 (outras despesas sociais), 7.0.7.8 (outros produtos acessórios).

É bom ressaltar que a classe 8 (outras despesas e outros produtos) comportará como despesa ou como produto, dependendo se o próximo número é par ou ímpar. Se o último número é ímpar, trata-se de Encargos (contas 8.1, 8.3, 8.5, 8.7), mas se ele for par, refere-se aos produtos (8.2, 8.4, 8.6, 8.8). Nota-se, também, a existência de paralelismos de formas relacionadas às contas de encargos e de produtos ligados às atividades ordinárias.

Exemplo 11: **paralelismos de formas**

<b>DESPESAS</b>	<b>PRODUTOS</b>
6.0.1 Compras de mercadorias	7.0.1 Vendas de mercadorias
6.0.2 Compras de matérias primas	7.0.2 Vendas de produtos finais
6.5 Outros encargos	7.5 Outros produtos
6.9.7 Dotações às provisões	7.9.7 Retomadas de provisões

Os reguladores adotaram a classificação decimal para facilitar o tratamento informatizado do plano de contas OHADA.

O plano de contas de uma empresa deve ser bem detalhado para a realização de uma escrituração eficaz das operações contábeis. Se as contas previstas pelo Sysco-OHADA forem insuficientes com relação às operações da empresa, poderão ser abertas quaisquer subdivisões de contas necessárias. Da mesma forma, se as contas previstas pelo sistema contábil OHADA forem mais detalhadas com relação à necessidade da empresa, poderão ser agrupadas numa conta global de mesmo nível, segundo as possibilidades e condições previstas pelo Sysco-OHADA.

O Ato Uniforme das Sociedades Comerciais e agrupamento de interesse econômico (AUSC, 1997), composto de 328 artigos, apresenta as disposições jurídicas que sustentam a contabilidade. Junto com o Ato Uniforme do Direito Comercial Geral (AUDCG, 1997), eles formaram o antigo Código Comercial herdado da França (POUGOUE; NGUEBOU-TOUKAM; ANOUKAHA, 2008).

O campo de aplicação do AUSC é formado por todas as sociedades comerciais constituídas tanto pela forma quanto pelo objeto e que se enquadram nos artigos 2 e 6 do Ato Uniforme do Direito Comercial Geral (AUDCG), bem como os GIE (Grupo de Interesse Econômico). Como afirmado anteriormente, os atos uniformes são de aplicação obrigatória pelos países-membros da OHADA.

Assim, segundo os comentários de Pougoué, Nguebou-Toukam e Anoukaha (2008, p. 325), o AUSC melhorou consideravelmente o “direito positivo” em vigor nos países da zona OHADA. Esses autores destacaram os pontos relevantes nessa mudança:

- As disposições do AUSC são públicas;
- transformação de todas as sociedades em comandita em Sociedade por Ação S.A.;
- as sociedades civis (mútuas, cooperativas) são fora do campo do AUSC;
- a presença de um Estado, ou de uma pessoa moral de direito público, numa forma de sociedade comercial, não muda a natureza dessa sociedade, uma vez regida pelo AUSC;

Para Pougoué, Nguebou-Toukam e Anoukaha (2008, p. 326), o AUSC tem como propósito facilitar a vida das empresas, adaptando as regras ao ambiente sócio cultural atual. Neste contexto, eles afirmam que o AUSC foi influenciado pela legislação comercial do Senegal e da Guiné, fato percebido na definição do conceito da sociedade comercial.

Segundo o artigo 4 do AUSC,

a sociedade comercial é criada por duas ou várias pessoas que convêm, por contrato, de afeitar a uma atividade dinheiro ou bens, com intuito de distribuir o benefício ou de aproveitar da economia que poderá resultar. Os sócios comprometem-se a contribuir aos prejuízos conforme as condições previstas pelo presente ato uniformes. A sociedade comercial deve ser criada no interesse comum dos sócios.

Nota-se que essa disposição traz claramente duas noções importantes quando se fala de constituição de sociedade: o “interesse comum” e a de “*affectio societatis*” (POUGOUE; NGUEBOU-TOUKAM e ANOUKAHA, 2008, p. 334)

Além disso, o artigo 5 do AUSC autoriza a criação de SARL e de SA unipessoal, e ainda abriu o campo para as sociedades constituídas entre casais, o “*GIE*” e as S.A. abertas. Percebe-se a vontade das autoridades da OHADA de estender e esclarecer o modo de constituição e o funcionamento das sociedades comerciais no espaço OHADA.

O AUSC aumentou também o poder e a responsabilidade dos gerentes e previu as infrações susceptíveis de ser cometidas nos diferentes níveis de desenvolvimento de uma sociedade, e deixou a execução das penas a cada Estado-membro da OHADA (POUGOUE; NGUEBOU-TOUKAM; ANOUKAHA, 2008). Adicionalmente, o AUSC reforça a função dos auditores externos.

No caso do auditor externo ou «*Commissaire aux Comptes*» CAC, Niyama e Silva (2008, p. 10) afirmam que o papel do auditor é reconciliar investidores e controladores, dando “credibilidade” às informações contidas nas demonstrações financeiras. Devido à importância da auditoria, o AUSC consagrou 13 artigos a seu respeito. Ele regulamentou a nomeação e a missão do CAC (artigos 376, 381, 694, 736 do AUSC). O AUSC exige que todas as S.A. e algumas SARL sejam auditadas por auditores externos CAC. Assim foram reforçada as regras do exercício da profissão CAC.

Somente os contadores com título de Especialistas Contábeis Autorizados (*Experts Comptables agréés-CAC*) têm direito de exercer a função de auditor externo. Convém ressaltar que a profissão de auditoria CAC é ainda regida por um órgão: Ordem dos Especialistas Contábeis Autorizados (*L'Ordre des Experts Comptables Agréés-OEC*), que tem a exclusividade na área contábil.

O AUSC autoriza o auditor a controlar a gestão dos administradores e sua responsabilidade é função do tipo de sociedade SARL ou S.A.

Porém, nos países da OHADA que não tiveram uma ordem dos Especialistas Contábeis Autorizados, somente podem exercer a função de CAC os que foram reconhecidos por uma comissão legalmente constituída, composta de 4 membros: um magistrado da sede (presidente), um professor de direito ou de ciências econômicas ou de gestão, um magistrado da jurisdição competente em matéria comercial e um representante do Tesouro Público (artigo 696 do AUSC).

Pougoué, Nguebou-Toukam e Anoukaha (2008) argumentam que a antiga Lei Francesa de 1867, no seu artigo 33, previa a respeito à composição dessa comissão: 3

magistrados e um funcionário público do Ministério das Finanças. Houve, então, uma mudança considerável na constituição da nova comissão comparada à antiga.

No interior da SARL, segundo o artigo 376 do AUSC, a SARL, cujo capital social é superior que FCFA 10 milhões e que se enquadra em uma das duas condições, ou seja, seu volume de venda anual é superior a FCFA 250 milhões e com número mínimo de 50 funcionários, é obrigada a nomear um auditor externo (CAC). Fora dessa disposição, a nomeação é facultativa.

No interior da SA, segundo Pougoué, Nguebou-Toukam e Anoukaha (2008) POUG, as S.A., antes da criação da OHADA, eram regidas pelo artigo L.210-1 a L.247-9 N.C. de 24 de julho de 1966 da França. Somente o Senegal, a Guiné, o Máli e Madagascar tinham feito algumas alterações. As características marcantes das S.A. se resumem em sociedade de capitais, de risco limitado, hierarquização e distinguem-se entre SA de capital aberto ou fechado.

O AUSC, além de possibilitar o controle interno por acionista (direito a informações contábeis), e pelo presidente do Conselho de Administração (controle da gestão do Diretor Geral), reforçou a profissão do auditor externo (CAC) na S.A. Daqui em diante, qualquer S.A. constituída é obrigada a nomear 1 CAC e 1 suplente para a SA fechada; já por uma S.A. aberta, é obrigatório ter 2 CAC e 2 suplentes (artigo 694 e 702 do AUSC). O artigo 701 do AUSC considera nula toda deliberação da Assembléia Geral feita sem designação do CAC.

Assim, além da missão de certificação da regularidade e autenticidade das demonstrações financeiras, bem como a sinalização de fatos delituosos encontrados decorrentes de sua missão ao Ministério Público, o CAC deve ainda controlar a respeito da igualdade entre acionistas (garantia dos direitos dos acionistas, artigo 710, 714 e 716 do AUSC). Ele tem um contrato de 6 anos, designado pela Assembléia Geral Ordinária e de 2 anos, no caso da Assembléia Constitutiva. É bom ressaltar que o CAC, no seu relatório para a Assembléia Geral pode certificar a regularidade e veracidade das Demonstrações Financeiras como também atribuir parecer com ou sem ressalvas.

#### **4.6 Educação e Formação Profissional**

Segundo Weffort (2005), o sistema educacional profissional contábil influencia o uso adequado das regras contábeis, quer sejam nacionais ou internacionais. A influência francesa se sente também no modelo educativo da OHADA.

Na saída do regime colonial, os governos africanos priorizaram a formação de engenheiros agrônomos, geofísicos, geólogos e economistas devido à estrutura econômica baseada na agricultura. A necessidade da tendência geral era fortalecer o nível técnico da administração. Na verdade, a escola colonial francesa, introduzida para produzir funcionários subalternos à administração colonial, não foi imediatamente aceita pelos povos porque acharam que, culturalmente, perderam suas crianças. Conseqüentemente, é notório “o atraso da formação técnica” (GENET et al, 1962, p. 709).

Na maioria das universidades africanas são oferecidos cursos de gestão e de economia e não existiam cursos de graduação em Ciências Contábeis. Esta tarefa é dada às escolas profissionais e técnicas.

Quanto à profissão contábil e de auditoria, ela é regulamentada por lei e regida por uma ordem de Especialistas Contábeis tem a exclusividade da atividade contábil nos países - membros da OHADA (ROSC - SENEGAL, 2005).

Antes do ano 2000, somente a França oferecia o curso para a obtenção do diploma de Especialista Contábil. Mas, pela adoção do regulamento nº12/2000/CM/UEMOA, em 22 de novembro de 2000, foi instaurado um curso universitário para obtenção do Diploma de Especialista Contábil e Finanças (DECOFI), cujos requisitos são: ter um diploma superior (bac + 4) em Contabilidades e Finanças ou um Diploma Superior de Contabilidade (requisito para contadores autorizados) ou um diploma de mestrado em Ciência Econômica, com opção em gestão de empresas. Em seguida, o candidato deve passar no exame para obtenção do Diploma de Especialista Contábil e de Gestão Financeira (DECOGEF) que contém além das matérias técnicas, o “grande oral”, abrangendo temas econômico, contábil e financeiro. Após a obtenção do DECOGEF, o candidato deve fazer um estágio de Especialista de três anos, pelo menos dois em escritório contábil e uma participação nos seminários de apoio profissional de 350 horas. Convém mencionar que a Ordem Nacional dos Especialistas Contábeis e Contadores Autorizados (ONECCA) e do Conselho Permanente da Profissão Contábil (CPPC) controlam a aplicabilidade do processo. E, finalmente, para obter o DECOFI, é necessário um exame final (após validação dos estágios) composto de 2 provas orais (“grande oral profissional” em inglês), uma prova escrita (auditoria) e uma defesa de projeto.

A comissão da UEMOA designou um júri formado de professores agregados e Especialistas Contábeis para a administração do DECOFI. Cabe ressaltar que o DECOFI é reconhecido pelo Centro Africano e Malgaxe de Estudos Superiores (CAMES) como um

diploma do terceiro ciclo e seu ensino, o plano internacional, enquadra-se nas normas de formação teórica e prática da IFAC (ROSC-SENEGAL, 2005).

## 5 COMPARAÇÃO NORMAS IAS/IFRS E NORMAS OHADA

Nos últimos anos, grandes mudanças ocorreram no âmbito empresarial mundial, cujas visualizadas como o acréscimo de multinacionais, de captações de recursos, da profissão de auditoria, sem esquecer a crise do mercado de ações. Neste novo âmbito, a comunidade internacional procura um meio comum de regular as atividades contábeis para proteger os parceiros econômicos. Percebe-se que os princípios contábeis internos ou *GAAP* nacionais, em muitos países, passaram por modificações sob uma política contábil diversificada. Em alguns países, esses princípios foram substituídos, complementados, adaptados ou impostos (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2009).

Segundo PricewaterhouseCoopers (2009), em determinados países da África e do Caribe, os IFRS passaram a ser as normas nacionais. Na Austrália e Hong Kong, os IFRS foram adaptados. No entanto, na União Européia (UE), os IFRS se tornaram obrigatórios para as empresas de capital aberto e facultativos para as demais empresas. Quanto ao Brasil, a partir de 2010, as normas das empresas de capital aberto deverão estar alinhadas aos IFRS. Nos Estados Unidos da América, o FASB e o IASB trabalham juntos para promover a convergência entre os *US GAAP* e os IFRS. Este fato poderia possibilitar, futuramente, a adoção dos IFRS nos EUA e possivelmente a adoção de um modelo de regulação contábil comum aos dois órgãos.

Paulo (2002, p. 67), afirma que o conceito *GAAP* (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos) americano é bem amplo, pois engloba diretrizes, práticas e procedimentos contábeis exaustivos relacionados aos princípios de mensuração e de evidenciação.

Nos países da OHADA, os princípios contábeis nacionais dos dezesseis países membros foram substituídos pelas normas do Sysco-OHADA, agrupados no Ato Uniforme do Direito Contábil (AUDC), formando um sistema contábil comum. O Sysco-OHADA trata de práticas contábeis regionais africanas, enquanto, o IASB adota e aprova normas e interpretações para as práticas contábeis internacionais.

Convém ressaltar que o FASB foi o primeiro órgão oficial a desempenhar uma Referencial Conceitual através dos Pronunciamentos de Conceitos de Contabilidade Financeira em inglês, *Statements of Financial Accounting Concepts-SFAC*, que se baseou numa hierarquia de sete elementos para a contabilidade e a divulgação das informações financeiras apresentados da seguinte forma, segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 90): (a) os objetivos (básicos e secundários) definidos como alvo-*SFAC* 1:(b) a informação

necessária para aos usuários - SFAC 6; (c) as características qualitativas são úteis focadas no tempo, a generalidade e a viabilidade - SFAC 2; (d) fundamentos são conceitos de mensuração e divulgação das informações contábeis - SFAC 5 e 6; (e) padrões são soluções gerais para problemas contábeis; (f) interpretações são explicações dos padrões para uma correta prática contábil; (g) práticas são para alcançar as demonstrações contábeis.

Miller (1887, p. 71 *apud* BRANCO, 2006, p. 25) argumenta que “a estrutura conceitual é mais bem compreendida como um documento político do que um esforço puramente conceitual”. Assim, o Framework pode ser considerado como uma política ou uma constituição, o que significaria que ele seria um agente regulado

Como tal, o Framework vem buscando soluções para as preocupações dos usuários acerca dos objetivos da contabilidade financeira: o responsável, o alvo, o propósito, a forma e o conteúdo da informação contábil (BRANCO, 2006).

## 5.1 FRAMEWORK DO IASB

A filosofia que fundamenta as práticas contábeis de acordo com as normas do IASB é exposta na estrutura conceitual ou *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement* para a preparação e apresentação das demonstrações financeiras internacionais. Este *Framework* possibilita que as normas IAS/IFRS estejam fundamentadas em conceitos básicos como requisitos para apresentações das demonstrações financeiras internacionais.

Paulo (2002) argumenta que a evolução da teoria da contabilidade internacional encontra-se, atualmente, na fase de desenvolvimento de conceitos básicos de contabilidade, chamada de Estrutura Conceitual da Contabilidade, considerada como a terceira fase da evolução da teoria contábil norte americana. O mesmo autor defende que essa Estrutura Conceitual se firma nos objetivos e não nos princípios contábeis, pois esses últimos são meios para alcançar os objetivos, utilizando convenções (acordos para a elaboração das demonstrações financeiras) e as doutrinas (homogeneidade do processo de divulgação das informações contábeis) (VATTER, 1964 *apud* PAULO, 2002, p. 44).

Para Branco (2006), o *Framework* pode ser visto como uma ferramenta para reflexão e discussões sobre a alteração, promulgação ou revogação de normas internacionais, considerando as necessidades comuns dos usuários das demonstrações financeiras. Assim, a Estrutura Conceitual do IASB objetiva fornecer uma ferramenta de regulação contábil que

“assegure um elevado grau de coerência entre as normas e uma adequada consistência entre estas e o contexto sócio-econômico em que são aplicadas” (BRANCO, 2006, p. 22). Ele é também um instrumento de política contábil baseada na busca de consenso acerca do processo de regulação contábil e de adoção de normas, aprimorando a qualidade da informação. Assim um Referencial Conceitual seria uma constituição, um sistema coerente de objetivos e princípios fundamentais interrelacionados que pode conduzir à edição de normas consistentes e que prescreve a natureza, função e os limites da contabilidade e das demonstrações financeiras.

O Regulamento (CE nº 297/2008) substituiu o Regulamento (CE nº 1606/2002) de 19 julho 2002, para adoção das normas IAS/IFRS da União Europeia sobre a aplicação das normas IFRS/IASB afirma no seu sumário, que o “*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement*” do IASB não é uma Norma contábil internacional e nem a pode substituir. Mas, sim, é um documento (um guia) de divulgação de conjuntos de conceitos básicos para a elaboração e interpretação de pronunciamentos técnicas, bem como a preparação e apresentação das demonstrações financeiras para inúmeros de usuários externos. Em caso de conflito entre o Framework e uma norma internacional, deve prevalecer a força da norma sobre o Referencial Conceitual. O Referencial Conceitual do IASB é estruturado da seguinte forma:

- (a) o objetivo das demonstrações financeiras;
- (b) os pressupostos Básicos
- (c) as características qualitativas das demonstrações contábeis;
- (d) os elementos das demonstrações contábeis;
- (e) os conceitos de capital e manutenção de capital.

A divergência ou semelhanças na apresentação das Demonstrações Financeiras pode vir a ser influenciada pela variedade sócio-econômica e legal, bem como o tipo de usuários destas informações.

Na seção seguinte serão comparados os referenciais conceituais da OHADA e o do IASB para perceber as semelhanças e diferenças entre eles.

### **5.1.1 Objetivos das Demonstrações Financeiras Framework do IASB**

Iudicibus (2004, p. 21) revela que existem duas abordagens distintas no estabelecimento dos objetivos das demonstrações contábeis:

1. como meio de fornecer um conjunto básico de informações que, independentemente de sua natureza, satisfaça igualmente a todo tipo de usuário; ou
2. ser capaz de apresentar um cadastro de informações diferenciadas para cada usuário.

O mesmo autor afirma que a segunda abordagem é a mais defendida pelos pesquisadores, mas difícil de ser cumprida em razão do desconhecimento do modelo decisório de cada usuário.

Os objetivos das demonstrações financeiras são fornecer informações sobre a posição patrimonial, o desempenho periódico e as modificações da posição financeira da entidade, que sejam úteis e comuns a inúmeros usuários em suas tomadas de decisões. Devido aos interesses diversificados dos usuários, as demonstrações financeiras não conseguem fornecer informações específicas a cada usuário. Uma explicação é porque os efeitos financeiros dos eventos passados não incluem necessariamente informações não-financeiras. Isso pode afetar as decisões dos usuários. Percebe-se que a definição do IASB é próxima da primeira abordagem de cima. Mas as demonstrações financeiras apresentam também informações sobre a gestão do administrador da entidade, bem como dos recursos que lhe foram confiados (IASB, 2007).

Para ajudar os usuários na sua tomada de decisão, Framework do IASB preconiza que as empresas devem fornecer sua posição financeira (Balanço Patrimonial) da entidade. Este balanço mostra os recursos econômicos disponíveis na entidade, sua estrutura, sua liquidez e solvência, bem como sua capacidade de adaptação às mudanças no seu meio de atuação. Já as informações referentes ao resultado (rentabilidade) permitem saber as possíveis variações dos recursos econômicos que a empresa possa controlar no futuro na Demonstração de Resultado (DRE). Assim, as informações sobre as mutações na posição financeira da entidade possibilitam a avaliação dos investimentos, financiamentos e das operações do período. Conforme o tipo de demonstração, o usuário dispõe de informação para se fazer uma opinião a fim de tomada de decisão econômica. Os componentes destas Demonstrações Financeiras são complementares e interdependentes.

O quadro 11 apresenta os objetivos das demonstrações financeiras e as informações que os usuários podem obter para suas tomadas de decisões.

<b>Demonstrações Financeiras</b>	<b>Informações úteis para usuários</b>
Balço Patrimonial	<p>Prevê capacidade futura de geração de fluxo de caixa da entidade</p> <p>Liquidez e solvência prevêm o possível cumprimento financeiro a curto ou/e a longo prazo</p> <p>Prevê a necessidade de empréstimo ou não</p> <p>Prevê lucro e eventuais dividendos a ser distribuídos</p>
Demonstração de Resultado do Exercício	<p>Capacidade da empresa de gerar fluxo de caixa com o disponível</p> <p>Eficácia da entidade no uso de recursos adicionais</p>
Mutação na Posição financeira	Base para avaliação da geração de caixa e sua utilização

**Quadro 11:** objetivos das Demonstrações Financeiras (IASB)

FONTE: adaptação Deloitte (2009): [www.iasplus.com/standard/framework.htm](http://www.iasplus.com/standard/framework.htm)

Iudicibus (2004, p. 25) propõe uma terceira abordagem diferente das duas primeiras, chamada “arquivo básico de informação” de vários enfoques. Esta abordagem parte da premissa do que o modelo decisório de cada usuário das demonstrações financeiras é parcialmente conhecido e isso dificulta atender igualmente a necessidade de cada um deles em todo e qualquer momento. Uma solução seria o “arquivo-base” de informação contábil fornecer informações úteis e periódicas para as metas de grande número possível de usuários. Enquanto “arquivo-base” geria informações específicas, as demonstrações financeiras tradicionais devem ter poder de previsão futura sendo acompanhadas com quadros suplementares que contêm informações passadas e provisionais sobre indicadores importantes para os usuários.

Resumidamente, Iudicibus (2004, p. 23) apresentou, conforme quadro 12, a estrutura do “arquivo-base” que mostra os usuários e o tipo de informações requerido.

<b>Usuário da Informação contábil</b>	<b>Meta que desejaria maximizar ou tipo de informação mais Importante</b>
Acionista minoritário	Fluxo regular de dividendos
Acionistas majoritárias	Fluxo de dividendos, valor de mercado da ação, lucro por ação
Acionista preferencial	Fluxo de dividendos mínimos ou fixos
Emprestadores em geral	Geração de fluxo de caixa futuros suficiente para receber de volta ou capital mais os juros, com segurança
Entidades governamentais	Valores adicionados, produtividade, lucro tributável.
Empregados em geral	Fluxos de caixa futuro capaz de assegurar bons aumentos ou manutenção de salários
Média e alta administração	Retorno sobre o ativo, retorno sobre o patrimônio líquido; situação de liquidez e endividamento confortáveis

**Quadro 12:** principais usuários e a natureza básica das informações mais requeridas

Fonte: Iudicibus (2004, p. 23)

O quadro 12 mostra que a maioria dos usuários procura informações que possam esclarecê-los sobre o fluxo de caixa com a evidenciação de fatores adicionais presentes ou futuros relacionados.

Conclui-se que o objetivo da Estrutura Conceitual do IASB é fornecer informações sobre a posição financeira, o desempenho e as mudanças da posição financeira da entidade, úteis aos inúmeros usuários.

### **5.1.2 Objetivos das Demonstrações Financeiras do Framework do Sysco-OHADA**

O Sysco-OHADA, no artigo 1 do AUDC, afirma que toda empresa, conforme o artigo 2 do AUDC, deve manter uma contabilidade para informação externo, bem como para uso interno. E para isso a entidade deve:

1. registrar todos os eventos contábeis que geram movimento de valor;

2. fornecer o tratamento adequado às contas apropriadas e as informações necessárias aos diversos usuários.

Segundo Gouadain e Wade (2002), a contabilidade tem como foco principal “*la pertinence partagée*”, pois ela objetiva atender à necessidade de inúmeros usuários que precisam ter uma informação contábil “significativa” capaz de ajudá-los na tomada de decisão econômica. Além das empresas, dos parceiros comerciais e financeiros, bem como dos empregados de empresas que precisam dessa informação, os governos da OHADA são interessados por motivo fiscal, estatístico, político-econômico e orçamentário, pois a contabilidade ajuda para a coleta de informações contábeis por setores de atividade.

Por causa dessa necessidade informacional, o sistema contábil OHADA obriga as empresas a publicarem suas demonstrações financeiras anuais num prazo de 4 meses após a data de encerramento do exercício (artigo 23 do AUDC). Adicionalmente às disposições do AUDC, o Ato Uniforme das Sociedades Comerciais e de agrupamento de interesse econômico (AUSC) coloca, por sua vez, que os gerentes das empresas, particularmente os da SA e SARL, devem apresentar as demonstrações financeiras anuais aos acionistas ou aos sócios no prazo máximo de 6 meses após o encerramento do exercício. É bom saber que sanções penais ameaçam os dirigentes que infringirem nessas medidas (artigos 889, 890 e 891 do AUSC).

As Demonstrações Financeiras da OHADA compreendem o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, a Tabela Financeira de Origem e Aplicação de Recursos (*TAFIRE*) e as Notas explicativas. O referencial OHADA oferece 3 modelos de apresentação das Demonstrações Financeiras em função do tamanho da empresa e do volume de vendas do exercício: o sistema normal, o sistema simplificado e o sistema mínimo de tesouraria (artigos 11 e 13 do AUDC).

O sistema normal de apresentação das Demonstrações Financeiras corresponde ao nível elevado de exigência, reconhecido como “o sistema de direito comum”, pois foi inspirado no antigo Plano de Contas Francês, e é aplicável a toda empresa cujo volume de vendas periódico excede FCFA 100 milhões (cem milhões de francos). É nesse sistema que se encaixam as SARL e as SA (abertas ou fechadas). Por isto, percebe-se que, além dos elementos comuns constitutivos como o Balanço, as Demonstrações do Resultado do Exercício “*Compte de Resultat*” são obrigadas a preencherem as notas explicativas normatizadas (tabelas de 1 a 11) e mais outra nota explicativa adicional (tabela 12 a 13).

O sistema simplificado é um sistema opcional destinado às empresas cujas vendas anuais são inferiores a FCFA 100 milhões (artigo 11 do AUDC, 2000). Nesse sistema,

encontram-se os elementos (Balanço Patrimonial, Demonstrações do Resultado e Notas Explicativas) simplificados (artigos 11 e 27 do AUDC, 2000).

O sistema mínimo de tesouraria apresenta um caráter derogatório com relação às disposições gerais do Ato Uniforme do Direito Contábil OHADA. Ele é orientado para as pequenas empresas (TPE). O sistema mínimo de tesouraria foi criado para permitir às pequenas empresas atuantes no setor informal a acessarem uma organização contábil adequada para obter um estatuto formal, a fim de ter a confiança dos parceiros e das instituições financeiras (empréstimo). Por isso foram criados os Centros de Gestão Autorizados (CGA) para auxiliá-las. O Sistema Mínimo de Tesouraria está baseado em uma contabilidade conforme o regime de caixa (GOUADAIN e WADE, 2002).

O quadro 13 resume os três modelos de demonstrações financeiras e as exigências com relação aos documentos requeridos.

<b>Modelo de apresentação</b>	<b>Volume de vendas associado</b>	<b>Elementos integrados nas Demonstrações Financeiras</b>
Sistema Normal	> FCFA 100 milhões	Balanço Patrimonial Demonstração de Resultado do Exercício Demonstrações de Origem e Aplicação de Recursos ( <i>TAFIRE</i> ) Notas Explicativas (tabelas 1 a 11) Notas Explicativas suplementares (12-13)
Sistema Simplificado	≤ FCFA 100 milhões	Balanço Patrimonial Demonstração de Resultado do Exercício Notas Explicativas (simplificadas).
Sistema Mínimo de Tesouraria	≤ FCFA 30 milhões para empresas de negócios ≤ FCFA 20 milhões para empresas artesanais ≤ FCFA 10 milhões para empresas de serviços	Balanço Patrimonial Demonstração de Resultado do Exercício

**Quadro 13** - Os três Modelos de Apresentações das Demonstrações Financeiras do Sysco-OHADA  
Fonte: O autor

Conclui-se que o objetivo do Sysco-OHADA é obrigar as empresas da união a manter uma contabilidade para fornecer informações do balanço patrimonial, da situação financeira e do resultado das empresas aos parceiros econômicos.

Sere (2008, p. 602) argumenta que o objetivo geral das Demonstrações Financeiras do Sysco-OHADA é a representação fiel “*image fidèle*” do balanço patrimonial, da situação financeira e do resultado das empresas, uma apresentação verdadeira e clara.

### **5.1.3 Características qualitativas das Demonstrações Financeiras do IASB**

As Demonstrações Financeiras do IASB são preparadas conforme o regime de competência e no conceito de continuidade da empresa (*going concern*), ambas consideradas como pressupostos básicos.

O Framework do IASB define as características qualitativas como as propriedades necessárias que tornam as Demonstrações Financeiras proveitosas para os usuários. Existem quatro principais características qualitativas: compreensibilidade, relevância (afetada pela Materialidade), confiabilidade (compreende: a Representação Fiel, a Primazia da Essência sobre a Forma, a Neutralidade, a Prudência e a Integridade) e Comparabilidade.

1. **Compreensibilidade:** todas as informações apresentadas nas demonstrações Financeiras devem ter entendidas pelos usuários. Hendriksen e Van Breda (1999) afirmam que, como a compreensão das informações publicadas depende da natureza dos usuários, esta característica é específica ao usuário.
2. **Relevância:** Uma informação é relevante se ela é pertinente. Esta pertinência pode afetar as metas, a compreensão ou a decisão. A relevância para decisão é a mais defendida. Para o FASB, uma informação é relevante para decisão quando ela pode “fazer a diferença” numa decisão, ou seja, ajudar o usuário a prever o futuro, baseando-se sobre situações de eventos passados e presentes (HENDRIKSEN e VAN BREDA, 1999, p. 97). A noção de Materialidade determina a necessidade de divulgação ou não de uma informação contábil. Por isso, o Framework do IASB argumenta que uma informação é relevante se sua omissão ou distorção afeta a decisão do usuário das demonstrações financeiras. Assim a materialidade seria, neste caso, ligada à amplitude do erro ou da distorção, julgado pelo usuário na sua tomada de decisão econômica (IASB, 2007).
3. **Confiabilidade:** Uma informação é confiável quando ela é livre de erro e apresenta a situação real da entidade. Para ser confiável, a informação das demonstrações financeiras precisa:
  - (a) representar as transações de maneira adequada;

- (b) ser contabilizada e divulgada de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não sua forma legal;
  - (c) ser neutra ou imparcial;
  - (d) ser preparada, empregando um certo grau de precaução na apreciação das estimativas de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados;
  - (e) ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo.
4. Comparabilidade: As demonstrações financeiras divulgadas aos usuários devem permitir a comparação ao longo do tempo da entidade, bem como as entidades diferentes, possibilitando identificar a tendência na posição patrimonial e financeira, o resultado e a mutação na posição financeira. Isso requer que as transações sejam mensuradas e evidenciadas de modo consistente pela entidade, ao longo dos períodos. Os usuários devem ser informados de quaisquer mudanças nas práticas e seus efeitos.

O Referencia Conceitual do IASB afirma que a relevância e a confiabilidade de uma informação contábil podem perder sua utilidade devido à demora de sua divulgação (tempestade). Para obter um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, o Framework preconiza a busca da melhor forma possível de satisfazer o processo decisório dos usuários.

Para Deloitte (2009), a busca de equilíbrio entre o Custo e Benefício da informação pode constituir uma limitação à relevância e confiabilidade da informação.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96) “a informação deve proporcionar benefício superior ao seu custo”. Porém análise do custo e benefício não é uma tarefa fácil; é, às vezes, impossível.

A dificuldade reside no fato de que a avaliação do custo e benefício é um exercício de julgamento e nem sempre os custos recaem sobre “os usuários que usufruem dos benefícios”. É necessário que os atores das demonstrações financeiras saibam desta limitação (CFC, 2008, p. 15).

Na busca da satisfação dos objetivos das Demonstrações Financeiras é importante um balanceamento entre as características qualitativas. E a importância relativa das características contatadas em vários casos é uma questão de julgamento pessoal dos profissionais.

O Framework do IASB coloca que as Demonstrações Financeiras são apresentadas conforme o conceito de visão verdadeira e apropriada “*true and fair view*” da posição patrimonial e financeira, o desempenho e das manutenções na posição financeira (CFC, 2008, p. 15).

Conclui-se que a característica qualitativa específica aos usuários é a compreensibilidade.

As características qualitativas de tomada de decisão são relevâncias, confiabilidades e Comparabilidades.

Materialidade é atributo de relevância, enquanto representação fiel, a Primazia da essência sobre a Forma, a Neutralidade, a Prudência e a Integridade são atributos de confiabilidade.

A relação entre Custo e Benefício e a tempestividade são restrições a emissão da informação e a avaliação das Demonstrações Financeiras é feita pelo valor justo.

#### ***5.1.4 Características qualitativas das Demonstrações Financeiras do Sysco-OHADA***

Segundo Richard e Collette (2005, p. 39), os princípios contábeis auxiliam a “identificar as características fundamentais (conceito de ativo e de passivo, periodicidade, avaliação) de um tipo de contabilidade e a natureza de informações a fornecer”.

Segundo Gouadain e Wade (2002), o Referencial Sysco-OHADA adotou formalmente oito princípios para que a contabilidade se tornasse uma ferramenta importante para a mensuração adequada de riqueza e do crescimento de uma empresa num determinado tempo. Estes oito princípios são agrupados em três conjuntos: I - os princípios relacionados à avaliação; II - os relativos à periodicidade das atividades contábeis; III - os princípios relativos à escolha dos fatos a contabilizar e seu modo de apresentação.

Os princípios relacionados à avaliação ajudam o profissional na escolha das unidades para mensuração dos elementos a registrar, bem como as correções necessárias. Eles são formados do princípio de custo histórico e de prudência. Para Gouadain e Wade (2002), o princípio de custo histórico inclui o princípio da “*expression monétaire*” (expressão monetária), que consiste em registrar somente as operações externas de natureza financeira, e o princípio de “*nominalisme monétaire*” (controle monetário), que ressalta a estabilidade da unidade monetária decorrente do tempo. O art. 35 do AUDC prescreve que a avaliação dos elementos contábeis deve ser feita conforme o princípio do custo histórico e de prudência e de continuidade da exploração, mas é possível reavaliação dos elementos do balanço, segundo as disposições previstas nos artigos 62, 63, 64 e 65 do AUDC. No caso do princípio da prudência, segundo o art. 3 do AUDC, a contabilidade deve respeitar a regra da prudência, observando as obrigações de regularidade, de sinceridade e a transparência, inerentes à forma,

ao controle, à apresentação e à comunicação das informações tratadas. A prudência é uma apreciação razoável dos eventos e das operações, conforme o art. 6 do AUDC. Este princípio obriga o contador a escolher entre dois valores, sendo preferível aquele que fornece o menor resultado. Ele deve proteger os usuários do *financial reporting* e os dirigentes de uma falsa imagem da empresa. Gouadain e Wade (2002; p. 125) enunciam que a prudência está “ligada à função jurídica da contabilidade, traduz a preocupação de evitar uma sobre avaliação do resultado e da situação da empresa”. É preciso ressaltar que o princípio de prudência cria uma assimetria entre a apreensão das perdas e ganhos, pois os primeiros são automaticamente registrados como despesas nas contas de resultado do exercício, enquanto os ganhos são reconhecidos quando ocorrem.

Os princípios relativos à periodicidade das atividades contábeis são classificados em continuidade da exploração, especialização dos exercícios, correspondência do Balanço de Fechamento e Balanço de Abertura. No caso da continuidade da exploração, segundo Richard e Collette (2005), a empresa não tem intenção nem necessidade de se acabar, nem de reduzir, de forma importante. Já a Especialização dos Exercícios associa a cada exercício as receitas e despesas ocorridas. O período de observação da atividade (exercício contábil) é o ano civil, artigo 7 do AUDC, ficando na base de cortes do fechamento do exercício, dos encargos e produtos constatados anteriormente e da inscrição no resultado dos produtos a receber e os encargos a pagar. Este princípio justifica a aplicação do regime de competência. Quanto à Correspondência do Balanço de Fechamento e Balanço de Abertura, segundo Artigo 34 do AUDC, o balanço de abertura de um exercício deveria corresponder ao balanço de encerramento do exercício passado. A principal consequência desse princípio é de proibir a imputação diretamente dos capitais próprios (patrimônio líquido), dos impactos (ganhos e perdas) relativos à mudança de método e também dos produtos e encargos ligados ao exercício passado em que foram omitidos. Essas correções devem ficar na conta de resultado do novo exercício. O Sistema Contábil OHADA considera dois casos em que é possível imputar diretamente os erros sobre os capitais próprios (patrimônio líquido), sem passar pela conta do resultado: I - a ocorrência de uma mudança de regulamentação contábil (o uso de um novo plano contábil geral, ou uma modificação de uma disposição do sistema contábil OHADA); II - a correção de um erro fundamental (MABUDU, 2005). O princípio de permanência de métodos, enunciado pelos artigos 34 e 40 do AUDC, é indispensável para a comparação das demonstrações financeiras no tempo. As modificações de origem interna são decididas pela própria empresa. Elas podem ser feitas, por exemplo, sobre os métodos de avaliação ou o modo de apresentação das Demonstrações Financeiras. Pode-se citar a decisão

de avaliação de estoques do método PEPS pela média ponderada, que leva à modificação do resultado. A permanência do exercício trata igualmente das correções de erros.

Os princípios relativos à escolha dos fatos a contabilizar e o modo de apresentação podem ser classificados em importância significativa, prevalência da essência sobre a forma e o princípio de transparência. São considerados significativos todos os elementos suscetíveis de influenciar o julgamento dos destinatários das Demonstrações Financeiras sobre o patrimônio, a situação financeira e o resultado da empresa (artigo 33 do AUDC).

Os artigos 3, 4 e 5 do AUDC definem as características básicas para auxiliar os usuários externos na sua tomada de decisão: confiabilidade, regularidade, sinceridade, compreensão e comparabilidade.

Conclui-se que as características qualitativas das Demonstrações Financeiras: Transparência, confiabilidade, regularidade, sinceridade, compreensão e comparabilidade.

Os princípios fundamentais: custo histórico, prudência, continuidade da exploração, especialização dos exercícios, permanência de métodos, importância significativa, prevalência da essência sobre a forma.

### ***5.1.5 Mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras IASB***

As Demonstrações Financeiras expressam os efeitos financeiros das transações da entidade, que são classificados conforme suas características econômicas. Assim, os elementos relacionados com a avaliação da posição financeira no Balanço Patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os relacionados à avaliação do desempenho na Demonstração do Resultado são as Receitas e Despesas. As mutações na posição financeira refletem os elementos destas duas demonstrações citadas (CFC, 2008)

Um conjunto completo de Demonstrações Financeiras é composto de: Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Resumo de políticas Contábeis e Notas Explicativas.

Convém ressaltar que o IASB não exige um formato padronizado para divulgação das demonstrações Financeiras, mas o IAS 1 apresenta exemplos de formatos mínimos aceitáveis (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2009).

O Balanço Patrimonial apresenta a situação financeira da entidade em um determinado momento. Os elementos que permitem sua mensuração são os ativos, os passivos e o

patrimônio líquido. O ativo é um resultado de transações passadas, controlado pela entidade, do qual se espera benefício econômico futuro. Já o passivo se define como sendo uma obrigação presente, proveniente também de transações passadas, cuja liquidação se espera que resulte em uma saída de recursos da entidade em espera de benefício econômico futuro. O patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade após dedução de todos os seus passivos.

A demonstração do resultado apresenta o desempenho financeiro da entidade num determinado intervalo de tempo. Seus elementos são as receitas e despesas. As receitas são aumentos nos benefícios econômicos decorrentes de um exercício contábil, materializados pela entrada de recurso, aumento de ativos ou diminuição de passivos, resultando em aumentos do patrimônio líquido. As despesas, por sua vez, são diminuições nos benefícios durante um exercício contábil, marcadas pela saída de recursos ou redução de ativos ou existência de passivos, resultando em diminuição do patrimônio líquido.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 288) “um recurso ou uma obrigação” é reconhecido (presente) numa Demonstração de posição, porque foi possível mensurá-lo e não somente porque ele foi definido.

Como requisito ao processo de reconhecimento de um item como integrante dos elementos das Demonstrações Financeiras, Niyama e Silva (2008, p. 128) afirmam que “o reconhecimento deve acontecer numa demonstração contábil”. Nesse caso, seriam o ativo, o passivo e o patrimônio líquido reconhecidos no Balanço Patrimonial, e, na DRE, as receitas e as despesas.

Para o IASB (2007), o reconhecimento é o processo de inclusão de um item que preencha os requisitos de um elemento do Balanço Patrimonial ou da DRE, justificando um benefício econômico futuro para a empresa e uma mensuração confiável.

Percebe-se que o item deve, primeiramente, ser reconhecido (definido) e, depois, justificar sua possibilidade de trazer benefício futuro à empresa, e, por fim, ser mensurável de maneira segura e confiável.

O IASB (2007) define um ativo como sendo um recurso controlado pela empresa devido aos eventos passados, cujos futuros benefícios econômicos são esperados. Adicionalmente a esta definição, Niyama e Silva (2008, p.128) acham que devem ser considerados três critérios:

1. a materialidade: relevância do valor expresso e, caso ele seja insignificante, deve ser reconhecido na DRE;

2. a probabilidade de ocorrência: trata-se da incerteza do acontecimento do benefício futuro. Nesse ponto, os mesmos autores reconhecem a dificuldade de medir o nível de incerteza que se aparenta ao nível de risco;
3. a confiabilidade da avaliação: a medida deve ser confiável.

Conclui-se que para o reconhecimento de um item como integrante das Demonstrações Financeiras, o IASB coloca que ele deve ser definido primeiramente como elemento das Demonstrações Financeiras e depois passar pelos critérios de reconhecimento (benefício econômico futuro, materialidade, probabilidade e medida confiável).

### **5.1.6 Mensuração dos Elementos das Demonstrações Financeiras Sysco-OHADA**

O artigo 26 do AUDC descreve os elementos constitutivos das Demonstrações Financeiras relacionadas ao sistema normal: I - o balanço; II - as demonstrações do resultado do exercício; III - a demonstração das origens e aplicações de recursos (TAFIRE) as notas explicativas; IV - nota explicativa adicional.

O Balanço Patrimonial descreve, separadamente, os elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido (capital próprio) (artigo 30 do AUDC). O quadro 14 apresenta as principais classes dos elementos do Balanço Patrimonial do Sysco-OHADA, sistema normal.

Classe	Ativo	Classe	Passivo
	a- Ativo imobilizado		a - Capitais Próprios e Recursos Assimilados
	Cargas imobilizadas		Capital
	Imobilizações incorporais		Prêmios e reservas
	Imobilizações corporais		Resultado Líquido do exercício
	Adiantamento /imobilizações		Outros capitais próprios
	Imobilizações financeiras		
	b- Ativo circulante		b - Obrigações Financeiras e Recursos Assimilados
	Ativo circulante “HAO”		
	Estoques		c - Passivo Circulante
	Créditos e empregos assimilados		
	c- Tesouraria - Ativo		d - Tesouraria - Passivo

**Quadro 14: Apresentação do Balanço Sysco-OHADA, Sistema Normal**

Fonte: Adaptação da OHADA

A DRE ou “*le Compte de resultat*” classifica os produtos em atividade de exploração (*Activité Ordinaire-AO*), em atividades financeiras e excepcional (*Hors Activité Ordinaire-HAO*) para a obtenção dos saldos de gestão (artigo 31 do AUDC).

A Doar apresenta os fluxos de recursos e a aplicação de recursos do exercício, subdividido em fluxo de investimento e de financiamento. Esta tabela está dividida em duas partes: a tabela dos saldos financeiros e a de recursos e aplicação dos recursos (artigo 32 do AUDC). As notas Explicativas “*états annexés*” completam e esclarecem o entendimento das demonstrações compostas dos elementos, tendo um caráter significativo (artigo 33 do AUDC).

O Sysco-OHADA não definiu explicitamente o ativo, nem o passivo, mas os descreveu como elementos do balanço, assim como o patrimônio líquido das Demonstrações Financeiras. Os ativos classificam-se, de cima para baixo, em ordem crescente de liquidez, em ativo imobilizado (cargas imobilizadas, imobilização incorpórea, corpórea e financeira), ativo circulante (estoques, devedores e a parte *HAO*) e tesouraria ativa (títulos, valores a receber, bancos, caixa).

E bom frisar que as contas “cargas imobilizadas” são despesas de valores elevados, como despesas de constituição de empresas e despesas que não pertencem unicamente a um exercício. Estes valores são transferidos nas contas de classe 20 - cargas imobilizadas “*Charges immobilisées*” e diretamente amortizadas em 2 a 5 anos.

No caso do Passivo e Patrimônio líquido, Richard e Collete (2005), notando o caráter subjetivo do conceito de passivo, defendem que ele traz, entre outras, duas preocupações. A primeira é saber se os recursos dos sócios e os seus resultados devem ser considerados como passivo, e a segunda, quais obrigações a serem consideradas no passivo. Para o primeiro caso, Richard e Collete (2005) acham que pode ser dividida em dois conceitos: o conceito restritivo e o conceito extensivo. Na concepção restritiva, o patrimônio líquido é diferenciado do passivo (ver fórmula n.º 1)

$$\text{Ativo} - \text{Obrigações (Passivo)} = \text{Patrimônio Líquido (Situação Líquida)} \quad (1)$$

Essa concepção, segundo os mesmos autores, é a mais apropriada, pois apresenta distintamente os recursos dos sócios e os de terceiros, dando uma visão vertical do balanço. A concepção extensiva, por sua vez, apresenta o passivo como um conjunto de recursos externos (obrigações) e “internos” (sócios). Neste caso, o balanço se apresenta em forma horizontal (ver fórmula 2).

$$\text{Ativo} = \text{Passivo interno (patrimônio líquido)} + \text{Passivo externo (obrigações)} \quad (2)$$

No que diz respeito ao reconhecimento das obrigações de uma empresa, Richard e Collete (2005) sugerem 4 tipos de critérios, a saber:

- 1 critério de origem interna ou externa da obrigação: o critério interno emana de uma decisão da empresa, trazendo-lhe uma obrigação interna; já o de origem externa implica uma obrigação com terceiro;
- 2 critério de irreversibilidade (ou de reversibilidade): uma obrigação irreversível é uma dívida, cujos prazos e valores foram determinados e o produto recebido. Quanto ao critério de reversibilidade da obrigação, ele pode ser ligado ao evento passado, que o prejudica ou anula. Assim, as obrigações reversíveis podem ter uma probabilidade de acontecimento diferente, pois ela pode ter uma realização provável (fortemente provável), possível (mediamente provável) ou uma realização incerta (não provável);
- 3 critério relacionado ao valor e à data das obrigações: uma obrigação pode existir quanto a seu objeto, mas pode lhe faltar o montante e o prazo;
- 4 critério de afetabilidade: há possibilidade de saber o destino da obrigação.

O Sysco-OHADA apresenta as receitas e despesas subdivididas em operacionais, financeiras e “*Hors Activité Ordinaire*” (caráter excepcional). Logicamente, teria um resultado operacional e financeiro e um resultado “*Hors Activité Ordinaire*”. Para Gouadain e Wade (2002, ps. 214 e 215), o tema “*Hors Activité Ordinaire*” está relacionado às despesas e receitas eventuais devido à “uma reestruturação da empresa ou aos eventos extraordinários como fenômeno natural”, mas o IASB não favorece essa distinção.

Conclui-se que o Sysco-OHADA não foi explícito sobre os critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras.

O quadro 15 apresenta a síntese da comparação entre o referencial conceitual do IASB e o do Sysco-OHADA.

IASB	SYSCO-OHADA
<b>A - Objetivos das Demonstrações Financeiras</b>	
Fornecer informações úteis sobre a posição financeira, o desempenho e as mudanças da posição financeira da entidade, aos inúmeros usuários.	Fornecer informações do balanço patrimonial, da situação financeira e do resultado das empresas aos parceiros econômicos.
<b>B - Característica qualitativas das Demonstrações Financeiras</b>	
<p>A característica qualitativa específica aos usuários é a compreensibilidade.</p> <p>As características qualitativas de tomada de decisão são relevância, confiabilidade e comparabilidade.</p> <p>Materialidade é atributo de relevância, enquanto representação fiel, a Primazia da essência sobre a Forma, a Neutralidade, a Prudência e a Integridade são atributos de confiabilidade.</p> <p>A relação custo e benefício e a tempestividade são restrições à emissão da informação.</p>	<p>As características qualitativas das Demonstrações Financeiras: transparência, confiabilidade, regularidade, Sinceridade, compreensão e comparabilidade.</p> <p>Os princípios fundamentais: custo histórico, prudência, continuidade da exploração, especialização dos exercícios, permanência de métodos, importância significativa, prevalência da essência sobre a forma.</p>
<b>C-Elemento das Demonstrações financeiras</b>	
<p>Ativo, Passivo, Patrimônio líquido, Receitas Despesas.</p> <p><b>Jogo completo de Demonstrações Financeiras:</b> Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, demonstração dos fluxos de caixa, resumo de políticas contábeis e notas explicativas.</p>	<p>Ativo, Passivo, Patrimônio líquido, Receitas Despesas,</p> <p><b>Jogo completo de Demonstrações Financeiras:</b> Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado, DOAR-TAFIRE, Notas explicativas (12 tabelas), Notas explicativas adicionais (2 tabelas)</p>
<b>D - Mensuração dos elementos das Demonstrações financeiras</b>	
O item deve ser definido com elemento das Demonstrações Financeiras e passar pelos critérios de reconhecimento (benefício econômico futuro, materialidade, probabilidade e medida confiável).	O Sysco-OHADA Não foi explícita os critérios de reconhecimento e mensuração dos elementos das Demonstrações Financeiras.

**Quadro 15:** Síntese da Estrutura Conceitual IASB *versus* Sysco-OHDADA

Fonte: autor

De maneira geral, as duas Estruturas Conceituais têm basicamente o mesmo objetivo: servir de guia para as práticas contábeis. Mas, o referencial IASB é mais abrangente do que o do Sysco-OHADA.

## 5.2 Comparação práticas e normas contábeis IASB e Sysco-OHADA

A partir de algumas normas editadas pelo IASB, será verificado se há divergência ou semelhanças no critério de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras dos dois sistemas. Os comentários das normas do Sysco-OHADA são tirados do próprio sistema (Ato Uniforme do Direito contábil da OHADA- AUDC), (GOUADAIN e WADE, 2002; MABUDU, 2005).

IASB	Sysco-OHADA
<b>IAS 1-Apresentação das demonstrações financeiras</b>	
<p>O IAS1 determina a forma de elaboração e de divulgação das Demonstrações Financeiras bem como os elementos e informações que devem nelas constar. Não há exigência na forma de apresentação das informações.</p> <p>No balanço, os ativos e passivos são classificados em corrente e não corrente, mas é possível a classificação em ordem de liquidez, quando proporciona informações relevantes.</p>	<p>As Demonstrações Financeiras do Sysco-OHADA são formalizadas. No balanço patrimonial, as contas são classificadas em ordem crescente de exigibilidade e de liquidez. As despesas e receitas figuram na DRE, segundo suas naturezas, e podem ser analisadas em operacionais, financeiras, não operacionais e outras operações (artigo 31 do AUDC). A Demonstração de fluxo de caixa não é obrigatória, mas apareça na DOAR ou <i>TAFIRE</i>.</p>
<b>IAS 2-Estoques</b>	
<p>Os estoques são reconhecidos quando os riscos e benefícios referidos a estes são transferidos a empresa. Eles são avaliados ao custo e valor líquido de realização o menor. Para mensuração do inventário, os métodos PEPS e média ponderada são permitidos, enquanto o de UEPS não.</p>	<p>No Sysco-OHADA, os estoques são reconhecidos pelo custo histórico (artigos 36, 37 e 44 do AUDC). Os métodos PEPS e média ponderada são adotados para avaliação dos estoques. Não é permitido o uso do método UEPS (Artigo 44 do AUDC).</p>
<b>IAS 11-Contrato de construção</b>	
<p>Contrato de construção é, em geral, um contrato de modalidade preço determinado. As despesas e receitas do contrato de construção são reconhecidas pelo método de porcentagem de conclusão, ou seja, conforme ocorre a atividade de construção. Quando é difícil estimar com certeza o resultado do contrato, a receita é reconhecida na extensão dos custos incorridos. Os custos dos contratos são reconhecidos como despesas quando incorridos.</p>	<p>O Sysco-OHADA considere o contrato de construção como um contrato a longo prazo (excede, pelo menos, dois exercícios). Segundo Mabudu (2005), além do método de porcentagem de conclusão, o Sysco-OHADA adota o método de acabamento (o resultado da operação é reconhecido somente no final da obra) e o método de benefício parcial no inventario (o resultado da operação sera considerado somente se o contrato pode dar lucro).</p>

<b>IAS 12-Imposto de renda</b>	
<p>Os impostos nas Demonstrações Financeiras são divididos em imposto corrente e imposto diferido. Um passivo no Balanço patrimonial é registrado em contra partida das despesas do Imposto Corrente. Um imposto diferido é a diferença temporal entre o lucro contábil e o lucro tributário. Quando o valor contábil é maior do que a base tributária, imposto diferido passivo. Os impostos diferidos são provisionados no seu valor contábil, constatado na Demonstração de Resultado.</p>	<p>O ROSC-Senegal (2005) afirma que o Sysco-OHADA trata o imposto diferido nas contas consolidadas. Nas contas individuais, ele é tratado como provisão tributária sem fundamento econômico.</p>
<b>IAS 16-Imobilizado</b>	
<p>Um item de ativo é reconhecido como imobilizado se for possível medir seu custo com certeza e se ele pode trazer benefícios econômicos futuros à empresa. O imobilizado entra na empresa ao custo (valor justo do contrato mais custos diretos associados) e é depreciado sobre sua vida útil. A reavaliação do imobilizado é feito ao valor justo. Se ela for positiva, deve ser creditada uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido. Mas, se for negativa, é debitada na DRE.</p>	<p>Segundo Gouadain e Wade (2002), no Sysco-OHADA, os ativos imobilizados são compostos de encargos imobilizados e os imobilizados. Define imobilizado como sendo um conjunto de bens destinados a ficar, por longo tempo na empresa, sobre a mesma forma. Os imobilizados são reconhecidos ao custo histórico (aquisição) e ao custo de produção (produção da empresa). O artigo 61 do AUDC prescreve que a diferença de reavaliação é reconhecida no Patrimônio Líquido.</p>
<b>IAS 17-Arrendamento</b>	
<p>O <i>leasing</i> é um contrato que transfere o direito de uso de um ativo de um proprietário (arrendador) por um período determinado a um terceiro (arrendatário). Existem 2 tipos de <i>leasing</i>: operacional e financeiro. No caso do <i>leasing</i> financeiro, o arrendatário reconhece o bem como um ativo, em contra partida de um passivo de mesmo valor no balanço patrimonial. O ativo será depreciado e os pagamentos sobre o ativo arrendado serão divididos entre as despesas financeiras e amortização do passivo aberto.</p>	<p>Segundo o princípio de prevalência da essência sobre a forma, evocado no artigo 10 do AUDC da OHADA, o bem objeto de <i>leasing</i> financeiro é tratado como se fosse uma aquisição financiada, considerando a opção de compra no final do contrato e segue o mesmo procedimento que o IASB. Porém, segundo Mabudu (2005) se o valor do bem objeto de <i>leasing</i> for menor que 5% do total dos ativos imobilizados que possui a empresa, a transação deve ser considerada como contrato de <i>leasing</i> operacional.</p>
<b>IAS 18-Receitas</b>	
<p>A receita é medida ao valor justo de remuneração recebida ou a receber. A receita oriunda da prestação de serviços é reconhecida na finalização da transação na data do balanço. A receita, quando oriunda da venda de bens é reconhecida na transferência dos riscos e benefícios da propriedade.</p>	<p>O sysco-OHADA classificou as receitas numa conta chamada de conta de atividade “<i>ordinaire</i>”, ou seja, atividade operacional. Menciona que as receitas são classificadas conforme sua natureza, bem como as despesas. As receitas são subdivididas em vendas, subvenções, produção imobilizada e outras receitas. (GOUADAIN e WADE, 2002). Não foi explicitamente exposto os critérios de reconhecimento das receitas e despesas.</p>

<b>IAS 19-Benefícios a empregados</b>	
Os benefícios a empregados são todas as formas de vencimento pagos por uma empresa em troca de serviços prestados e pode compreender os benefício de curto prazo (salários), pós-emprego (término do contrato ou aposentadoria) ou de seguro (vida, saúde). Os encargos e obrigações com plano de benefícios de aposentadoria para empregados devem ser reconhecidos conforme o regime de competência, ou seja, as obrigações avaliadas pelo valor presente (passivo atuarial) e os ativos pelo valor justo.	ROSC-Senegal (2005) afirma que, no Sysco-OHADA, a constituição de provisões para aposentadoria é facultativa.
<b>IAS 21-Efeito de variação na taxa de câmbio</b>	
As operações em moeda estrangeira são convertidas em moeda funcional na data da transação. As diferenças cambiais apresentadas na data do encerramento do exercício são reconhecidas como receitas ou despesas do período.	A variação cambial é tratada como uma diferença cambial e é reconhecida no Balanço Patrimonial.
<b>IAS 38-ativo intangível</b>	
O ativo intangível é um ativo imaterial, não monetário identificável. Eles podem ser adquiridos ou gerados pela empresa. Quando adquiridos separadamente, estes ativos são reconhecidos pelo custo. Quando gerados pela empresa, eles são separados em fases de pesquisa e fase de desenvolvimento. Os gastos de pesquisas não podem ser capitalizados. Já os gastos incorridos na fase de desenvolvimento podem ser capitalizados conforme critérios e amortizados segundo sua vida útil. Os ativos intangíveis que têm vida útil determinada e podem sofrer do teste de <i>impairment</i> .	Segundo Mabudu (2005, p. 380) os gastos de pesquisa e desenvolvimentos ligados a uma encomenda ou uma produção específica são considerados como custo adicional ao custo do estoque específico. Os critérios de reconhecimento dos gastos de pesquisa e desenvolvimento são semelhantes aos do IASB, mas a vida útil do ativo intangível não pode ser maior que 5 anos, exceto caso excepcional (MABUDU, 2005).

**Quadro 16:** Práticas de reconhecimento contábil IASB/OHADA

Fonte: Adaptação Deloitte (2009)

As normas editadas pelo IASB, baseadas em pronunciamentos têm maior consistência do que as adotadas pela OHADA. Além disso, as normas IFRS são regularmente atualizadas e interpretadas para facilitar seu entendimento. Já o Sysco-OHADA, conjunto de regras, é menos detalhado sobre alguns critérios de reconhecimento dos elementos das Demonstrações Financeiras.

## **6 ANÁLISE DAS CONDIÇÕES ECONÔMICAS, CONTÁBEIS E EDUCACIONAIS DO BLOCO OHADA**

As causas das divergências contábeis internacionais são múltiplas e relacionadas a vários fatores internos e específicos de cada nação. Não existe um número exato de fatores causadores das divergências contábeis. Niyama (2006) apresentou os resultados de alguns autores, a saber: Saudagarhan (2004) que destacou 10 razões; Nobes (1998) identificou 17 e Redebaugh e Gray (1993) revelaram 14 causas que explicam a heterogeneidade de práticas contábeis constatadas nos países.

Conforme constam as práticas, os princípios contábeis e o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade são influenciados tanto pelos usuários internos quanto pelos externos, bem como pelas condições econômicas, políticas e culturais de cada país. Contudo, Weffort (2005) alega que as práticas contábeis de um país resultam de uma conjugação de fatores complexos, como o nível de desenvolvimento econômico.

Nesta seção, serão analisadas as características do sistema contábil (modelo e regulação), as condições de escolaridade (índice de desenvolvimento humano e formação contábil) e as condições econômicas (tipo de empresas, mercado de ações, coeficiente de abertura comercial – importação e exportação) da OHADA. Tais fatores serão comparados com o ambiente de países que estão em processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, como Estados Unidos, França, Japão, África do Sul e Brasil.

### **6.1 Características do Modelo de Sistemas Contábeis**

Frente à subjetividade da classificação de sistemas contábeis entre países, vários pesquisadores, Niyama; Costa e Aquino (2005) destacaram dois modelos contábeis: o modelo anglo-saxão e o modelo europeu-continental, caracterizados regularmente pelos seguintes fatores: a) existência de uma classe contábil atuante; b) sistema de financiamento das empresas; c) ação governamental no âmbito contábil; e d) usuários das demonstrações financeiras. O sistema de regulação contábil de uma nação vem sendo impactado por vários agentes, que, segundo seus objetivos e autoridades, editam leis, regulamentos ou recomendações para que as empresas tenham normas comuns influenciadoras na elaboração das demonstrações contábeis. O governo, na maioria dos casos, está presente na regulação contábil. O sistema legal pode ser visto como uma organização social, política, econômica e

jurídica de uma instituição. Sob a ótica do plano político, o tipo de sistema (*common law ou code law*) pode influenciar a prática contábil. Uma instabilidade política pode afetar a contabilidade, gerando uma instabilidade econômica, que terá conseqüências nas práticas contábeis, como é o caso de alguns países da OHADA. Weffort (2005) argumenta que esta instabilidade política seria uma explicação do atraso no desenvolvimento econômico e social de uma nação, uma vez que o sistema econômico é fortemente dependente do sistema político. Neste contexto, é questionável se a instabilidade descrita pelo autor possa vir a ser a causa para a limitação da prática contábil verificada nos países membros da OHADA. Infere-se que o mercado não poderá se desenvolver em um ambiente de insegurança.

O quadro 17 apresenta os dois grandes modelos contábeis onde se encaixariam os sistemas contábeis dos Estados Unidos, África do Sul, Japão, Brasil, França e bloco OHADA. São apresentadas as diferenças e semelhanças que influenciam as práticas contábeis internacionais conforme

Fatores	Modelo Anglo-Saxão		Modelo Europeu-Continental			
	EUA	África do Sul	Japão	Brasil	França	OHADA
a) Profissão Contábil	Forte e atuante	Forte e atuante	Fraca e pouco atuante	Fraca e pouco atuante	Fraca e pouco atuante	Fraca e pouco atuante
b) Sistema de Financiamento	Mercado de ações	Mercado de ações	Instituições financeiras	Instituições financeiras	Instituições financeiras	Instituições financeiras
c) Ação do governo	Pouca influência do governo	Pouca influência do governo	Forte influência do governo	Forte influência do governo	Forte influência do governo	Forte influência do governo
d) Usuários	Para investidores	Para investidores	Bancos e outras instituições			

**Quadro 17:** Sistemas Contábeis e Fatores

Fonte: Adaptação de Niyama (2006).

No âmbito OHADA, não existe um órgão privado ou um órgão independente que assuma o processo de elaboração das normas contábeis. Essa tarefa é delegada ao Conselho de Ministros dos respectivos países da união. Este Conselho é formado pelos Ministros de Finanças e o de Direito dos 16 países membros. Existe a Ordem dos Especialistas Contábeis Autorizados, mas ela não tem poder para editar normas contábeis. Na França, o sistema legal está baseado em um Plano de Contas e definido por lei, cujo Conselho Nacional de Contabilidade (CNC), sob a ordem do Ministro das Finanças, é responsável pela regulação contábil. No Japão, o *Business Accounting Deliberation Council* (BADC), integrante do Ministério das Finanças, edita as normas contábeis.

O bloco dos países OHADA apresenta um modelo de sistema contábil europeu-continental, em função da influência econômica e política herdada no período colonial (ver detalhes históricos relatados na seção 4). O sistema legal, associado ao modelo europeu-continental, é o “*code law*”, caracterizado pelo rigor e a exaustividade das regras e procedimentos contábeis; além disso, não incentiva a criatividade, pois “tudo é proibido, a menos que esteja explicitamente permitido em lei” (NIYAMA; COSTA; AQUINO, 2005, p. 47). Já no modelo anglo-saxão, o sistema legal é caracterizado como sendo “*common-law*”. Este sistema é menos detalhado e mais flexível com relação à adoção de regras contábeis, se comparado ao sistema “*code-law*”. Além disso, favorece a criatividade, pois a filosofia básica seria “tudo é permitido, a menos que esteja explicitamente proibido em lei” (NIYAMA, COSTA, AQUINO, 2005, p. 47). Neste modelo, a profissão contábil é forte e mais atuante, devido a um mercado de capital desenvolvido. O governo exerce pouca influência na atividade contábil, que fica a cargo do profissional através de órgãos privados. No caso dos Estados Unidos, a regulação da contabilidade fica por conta da *Securities and Exchange Commission* e da *Finacial Accounting Standards Board*. Quanto à África do Sul, é o *Financial Services Board* (FSB).

A profissão contábil na OHADA é pouco atuante e fraca se comparada com a dos Estados Unidos e da África do Sul. A França, o Brasil e o Japão também apresentam uma condição profissional menos atuante (ver quadro 12). Weffort (2005) alerta que, no processo de adoção das normas internacionais, um dos fatores é o nível de desenvolvimento do sistema educacional profissional vigente, pois pode influenciar a prática contábil de uma nação. Além disso, o contador deve ter uma qualificação apropriada. Para Niyama, Costa e Aquino (2005, p. 39) “o status da profissão contábil acaba influenciado positivamente na qualidade das Demonstrações Contábeis elaboradas e os relatórios de auditoria são considerados, de uma forma geral, mais confiáveis e independentes”. Esta situação é perceptível nos países de *common Law*, cuja profissão contábil precisa seguir a evolução e a exigência do mercado de capital e, por isto, existe um alto nível de qualificação. Um outro aspecto importante é a independência da profissão, que é um fator de fortalecimento da corporação, ao invés dos países de *code-law*, cuja profissão fica dependente da regulamentação governamental.

O sistema de financiamento ou de captação de recursos das empresas americanas e da África do Sul é feito especialmente por meio do mercado de ações. Já o do japonês, Brasileira, francês e do bloco da OHADA é mais por meio das instituições financeiras. Sabe-se que a bolsa de valores regula o mercado de capitais, através de edição de regras aplicáveis às

empresas de capital aberto. A forma como a empresa capta recursos influencia o tipo de Demonstrações Contábeis a ser elaborado pelo profissional. Em outras palavras, atrás da forma de captação de recursos se esconde o tipo de usuário, pois, os investidores e os credores necessitam de diferentes tipos de informações. Logo, é possível conhecer o tipo de informações econômicas demandadas em países com forte mercado de ações, as Demonstrações Financeiras são direcionadas para satisfazer às necessidades dos seus investidores. Como a contabilidade na OHADA tem uma influência do governo, a elaboração das demonstrações atende principalmente às demandas das instituições financeiras.

Heem (2004, p. 13) apresenta outra abordagem a respeito às diferenças contábeis entre o sistema francesa antes do adoção das normas IFRS (modelo europeu-continental) e o EUA (modelo Anglo-Saxona) resumida no quadro 18 a seguir:

	<b>Sistema contábil da França</b>	<b>Sistema contábil EUA</b>
<b>Fonte de captação de recursos</b>	Bancos	Mercados de capitais
<b>Sistema jurídico</b>	Normas contábeis editadas pelo governo (Plano Geral de Contas e Código Comercial). Resultado contábil base do resultado fiscal.	Normas adotadas pelos organismos privados. Resultado contábil distinto do resultado fiscal.
<b>Usuários principais</b>	Credores, fornecedores, Estado, empregados...	Investidores
<b>Visão da empresa</b>	Jurídica	Econômica
<b>Resultado</b>	Tendência a diminuir-lo (provisão)	Refletir a situação econômica da empresa.
<b>Ligação fiscal/contabilidade</b>	Ligação estreita entre fiscalidade e contabilidade	Fiscalização tratada nas notas explicativas.

**Quadro 18:** Origem das diferenças contábeis França *versus* EUA

Fonte: adaptação Heem (2004, p. 13)

Neste quadro observe-se que o sistema contábil francesa difere do norte americano em vários pontos e o fator principal que guia a preparação e apresentação das demonstrações financeiras parece ser o tipo de usuário. A contabilidade dos EUA se foca nos investidores enquanto a da França nos credores. Deste então os outros fatores como sistema jurídico, visão da empresa, determinação do resultado concorrem ao fortalecimento das informações para estes usuários. Por exemplo, os bancos não estão interessados o lucro, mas sim, como receber com segurança o dinheiro emprestado (visão jurídica). Contrariamente ao investidor, preocupado pelo lucro da empresa (visão econômica) (HEEM, 2004).

No entanto, para verificar o grau de influência educacional, técnico-especializada e econômica existentes em cada país, é interessante utilizar indicadores que possam dar uma maior veracidade às informações, como será visto.

Conclui-se que cada país tem o seu ambiente contábil próprio, significando que existe um sistema contábil diferente. As normas e práticas contábeis são inseparáveis e existe ação recíproca entre o ambiente e as práticas contábeis. Logo, “esse forte vínculo entre ambiente e as práticas contábeis é, em grande parte, responsável por suas diferenciações” (WEFFORT, 2005, p. 39).

## **6.2 Nível de Abertura Comercial**

Freire (1998) argumenta que o grau de abertura do comércio internacional poderia ser um dos motivos para a globalização dos mercados. Logo, em busca das razões de divergências nas práticas e na apresentação das Demonstrações Contábeis internacionais, o fluxo de troca de mercadorias, que movimenta a economia, também pode afetar as evidenciações das informações contábeis.

Weffort (2005) afirma que as especificidades da contabilidade de uma nação podem decorrer das condições econômicas. Elas atestam o nível de desenvolvimento econômico de um país, e conseqüentemente, o tipo de prática contábil.

Segundo Freire (1998) existe uma relação de dependência entre nível de globalização econômica, nível de abertura ao comércio internacional e nível de desenvolvimento de um país. Isto quer dizer que “as informações sobre o volume das exportações e das importações de mercadorias e de serviços e os fluxos de investimentos internacionais relacionados com o produto interno bruto (PIB) são elementos que podem informar sobre o nível de globalização dos países” (FREIRE, 1998, p. 163). A atividade comercial internacional pode ser caracterizada pelo volume das exportações e importações de bens e serviços realizados. Logo, o nível de desenvolvimento econômico de uma nação pode ser medido pela evolução do volume das trocas internacionais de bens e serviços. A globalização econômica é influenciada por uma diversidade de fatores em que “o nível de globalização econômica de um país dependeria de sua abertura ao comércio internacional”. Entende-se por abertura comercial, a evolução do volume de exportações e de importações em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) de um país.

Para o estudo do nível de abertura ao comércio internacional do conjunto de países da OHADA, dos Estados Unidos, do Japão, da França, do Brasil e da África do Sul, foram coletados dados da *World Factbook* sobre as exportações, as importações e o PIB, de cada país, no período de 2000 a 2008. Enquanto, o coeficiente de exportação é calculado pela proporção das exportações em relação ao PIB, o coeficiente de abertura das importações é igual à proporção das importações em relação ao PIB, resultando na divisão do valor importado pelo consumo aparente doméstico. O coeficiente de abertura comercial de um país é um indicador de comparação internacional, cujo objetivo é o de avaliar níveis de transações comerciais externas de diferentes países. Para se medir o coeficiente de abertura comercial, calcula-se a proporção das exportações e importações em relação ao Produto Interno Bruto (PIB) de um determinado país em um dado período de tempo. A seguir, serão apresentadas as fórmulas dos coeficientes.

$$\text{Coeficiente de Exportação} = \text{Exportação} / \text{PIB} \quad (1)$$

$$\text{Coeficiente de Importação} = \text{Importação} / \text{PIB} \quad (2)$$

$$\text{Balança Comercial} = \text{Exportação} - \text{Importação} \quad (3)$$

Nas tabelas 1, 2 e 3 são apresentados os volumes de exportações e importações em bilhões de dólares e o PIB do bloco de países da OHADA, EUA, Japão, França, Brasil e África do Sul. Vale frisar que foram excluídos os dados da Guiné Equatorial e do Congo, porque apresentaram valores de exportações maiores do que o PIB, podendo interferir na interpretação dos dados da OHADA.

Os maiores volumes de exportações ocorreram nos países desenvolvidos, Estados Unidos, Japão e França, no período de 2000 à 2008. Embora a média das exportações no bloco OHADA seja pequena, houve um crescimento de 0,89 bilhões em 2000, para 2,79 bilhões de dólares em 2008, representando uma variação positiva de 313% (ver tabela 1).

**Tabela 1:** Exportações dos Países em Bilhões de Dólares

	<b>EUA</b>	<b>Japão</b>	<b>França</b>	<b>Brasil</b>	<b>Africa do Sul</b>	<b>OHADA (média)</b>
<b>2000</b>	663,00	413,00	304,70	46,90	28,00	0,89
<b>2001</b>	776,00	450,00	325,00	55,10	30,80	0,95
<b>2002</b>	723,00	383,80	307,80	57,80	32,30	0,84
<b>2003</b>	687,00	383,80	307,80	59,40	31,80	0,94
<b>2004</b>	714,50	447,10	346,50	73,28	36,77	1,07
<b>2005</b>	795,00	538,80	419,00	95,00	41,97	1,21
<b>2006</b>	927,50	550,50	443,40	115,10	50,91	1,68
<b>2007</b>	1024,00	590,30	490,00	137,50	59,15	2,00
<b>2008</b>	1140,00	665,70	558,90	159,20	71,52	2,79

Fonte: CIA World Factbook

Na última década, houve crescimento das importações em todos os países, mostrando que a troca comercial entre os países vem aumentando. Embora a OHADA apresente valores pequenos em relação aos demais países, os dados denotam uma expansão das relações comerciais dos países africanos, que passou de 0,73 bilhões de dólares em 2000, para 1,69 bilhões de dólares em 2008, apresentando uma variação positiva de 284% (ver tabela 2).

**Tabela 2:** Importações dos Países em Bilhões de Dólares

	<b>EUA</b>	<b>Japão</b>	<b>França</b>	<b>Brasil</b>	<b>Africa do Sul</b>	<b>OHADA (média)</b>
<b>2000</b>	912,00	306,00	280,80	48,70	26,00	0,73
<b>2001</b>	1.223,00	355,00	320,00	55,80	27,60	0,72
<b>2002</b>	1.148,00	292,10	303,70	57,70	28,10	0,68
<b>2003</b>	1.165,00	292,10	303,70	46,20	26,60	0,77
<b>2004</b>	1.260,00	346,60	339,90	48,25	33,89	0,89
<b>2005</b>	1.476,00	401,80	419,70	61,00	39,42	1,01
<b>2006</b>	1.727,00	451,10	473,30	78,02	52,97	1,33
<b>2007</b>	1.869,00	524,10	529,10	91,40	61,53	1,49
<b>2008</b>	1.987,00	571,10	601,40	115,60	76,59	1,69

Fonte: CIA World Factbook de 2008

O Produto Interno Bruto (PIB) é a soma de todas as riquezas (bens e serviços) produzidas em uma determinada região ou parcela da sociedade durante um período determinado. De maneira simplificada, no cálculo do PIB a preços de mercado, consideram-se apenas os valores agregados, evitando dupla contagem de valores gerados na cadeia de produção. O crescimento econômico dos países, por estar relacionado à evolução do PIB, mostra-se semelhante ao constatado nas análises anteriores. O PIB dos países aumentou no período de 2000 a 2008. No caso do bloco OHADA, o PIB cresceu de 10,93 bilhões de

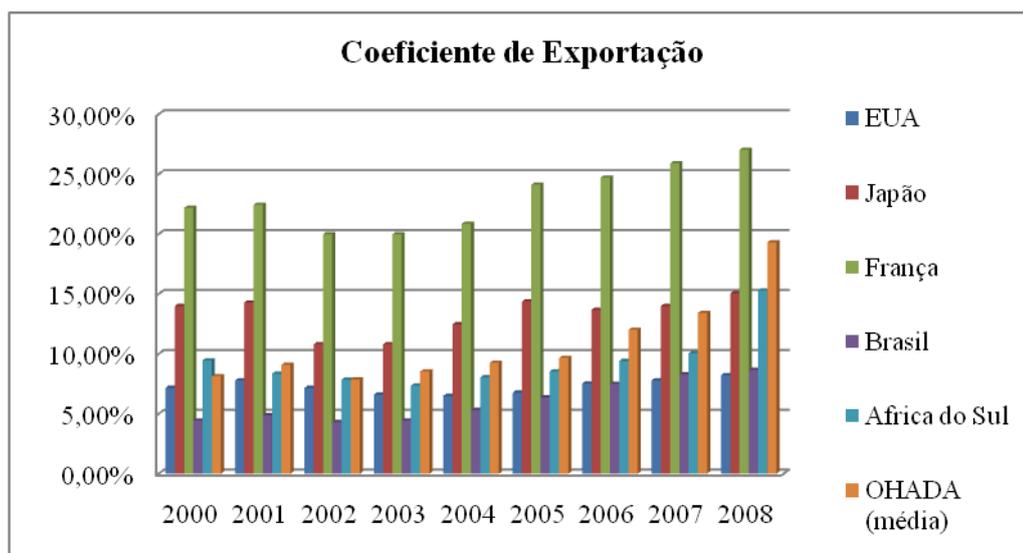
dólares em 2000 para 14,47 bilhões, em 2008, representando uma variação de 132% no período analisado (ver tabela 3).

**Tabela 3:** PIB dos Países em Bilhões de Dólares

	EUA	Japão	França	Brasil	Africa do Sul	OHADA (média)
<b>2000</b>	9.255,00	2.950,00	1.373,00	1.057,00	296,10	10,93
<b>2001</b>	9.963,00	3.150,00	1.448,00	1.130,00	369,00	10,47
<b>2002</b>	10.082,00	3.550,00	1.540,00	1.340,00	412,00	10,69
<b>2003</b>	10.400,00	3.550,00	1.540,00	1.340,00	432,00	11,02
<b>2004</b>	10.990,00	3.582,00	1.661,00	1.375,00	456,70	11,58
<b>2005</b>	11.750,00	3.745,00	1.737,00	1.492,00	491,40	12,54
<b>2006</b>	12.310,00	4.025,00	1.794,00	1.536,00	540,80	13,97
<b>2007</b>	13.130,00	4.218,00	1.891,00	1.655,00	587,50	14,94
<b>2008</b>	13.860,00	4.417,00	2.067,00	1.838,00	467,60	14,47

Fonte: CIA World Factbook

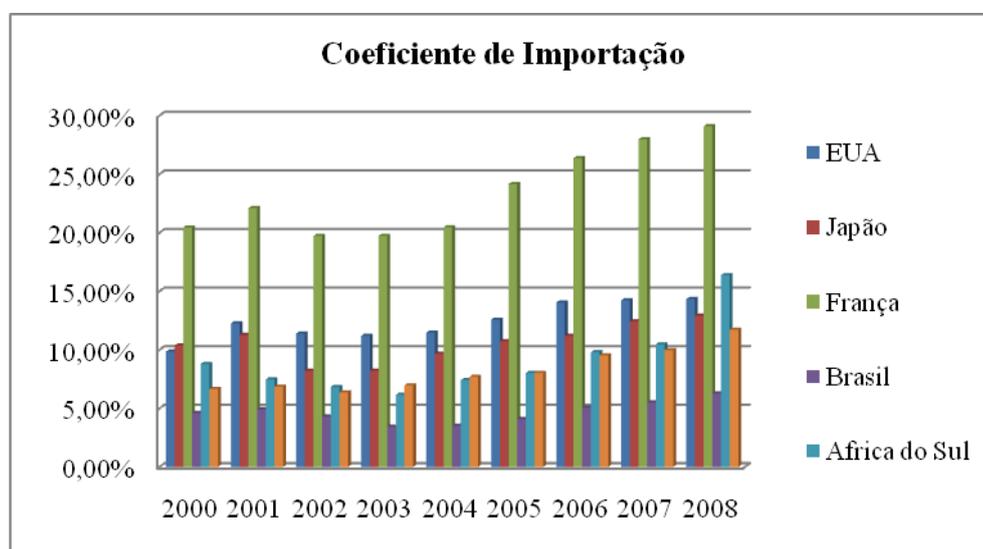
Freire (1998, p. 165) adverte que a evolução das exportações e importações não traduz absolutamente a realidade sobre a “sua integração no mercado internacional” e sugere o cálculo do coeficiente de exportação e do coeficiente de importações. Os resultados tratados nas figuras 4 e 5 revelam condições na classificação apresentadas nas estatísticas anteriores. No ano de 2000, França, Japão e África de Sul apresentaram os melhores Coeficientes de Exportações. Em 2008, embora o Coeficiente tenha aumentado praticamente em todos os países, o bloco de países da OHADA obteve um dos melhores resultados, chegando à segunda posição, seguido da França. No caso específico do Brasil, nota-se que, embora tenha apresentado crescimento, o desempenho econômico é medíocre se comparado com os demais países analisados. Isto demonstra que a economia brasileira continua relativamente fechada. A comparação com os Estados Unidos mostra um coeficiente não tão superior aos dos brasileiros. Pesquisadores (ver, por exemplo, HADDAD, 2000) sinalizam que a proporção de serviços no PIB americano é muito maior e esta comparação pode ser enganosa, pois a economia americana é muito mais aberta que a brasileira.



**Figura 4: Coeficiente de Exportação**

Fonte: Adaptações de dados da CIA World Factbook

Ao observar o coeficiente de importações, a França ocupa o primeiro lugar. O bloco de países da OHADA apresenta também um resultado significativo no período analisado, demonstrando que o valor do consumo intra-indústrias vem aumentando *vis-à-vis* o consumo doméstico.



**Figura 5: Coeficiente de Importação**

Fonte: Adaptações de dados da CIA World Factbook

A balança comercial é outro fator revelador de abertura comercial, representando a diferença entre o volume das exportações e importações, ou seja, as vendas de produtos ou serviços confrontadas com as compras importadas. O resultado pode ser considerado mais favorável quando as vendas efetuadas superam as compras e, menos favorável, quando o

volume das vendas do período é inferior às compras de produtos importados. Nesse contexto, o Japão apresenta o melhor resultado em 2008, embora tenha obtido um patamar mais elevado em 2000, 2004 e 2005. Brasil e OHADA apresentam também resultados positivos desde 2000 e 2003, respectivamente. A França e nos Estados Unidos, tiveram uma balança comercial negativa. No caso dos Estados Unidos, a balança comercial passou a ficar cada vez menos favorável; o déficit da balança comercial americana cresceu de 249 bilhões de dólares em 2000 para mais de 847 bilhões em 2008.

**Tabela 4:** Balança Comercial (\$ Bilhões)

	<b>EUA</b>	<b>Japão</b>	<b>França</b>	<b>Brasil</b>	<b>Africa do Sul</b>	<b>OHADA (média)</b>
<b>2000</b>	-249,00	107,00	23,90	-1,80	2,00	0,16
<b>2001</b>	-447,00	95,00	5,00	-0,70	3,20	0,23
<b>2002</b>	-425,00	91,70	4,10	0,10	4,20	0,16
<b>2003</b>	-478,00	91,70	4,10	13,20	5,20	0,17
<b>2004</b>	-545,50	100,50	6,60	25,03	2,88	0,18
<b>2005</b>	-681,00	137,00	-0,70	34,00	2,55	0,20
<b>2006</b>	-799,50	99,40	-29,90	37,08	-2,06	0,35
<b>2007</b>	-845,00	66,20	-39,10	46,10	-2,38	0,51
<b>2008</b>	-847,00	94,60	-42,50	43,60	-5,07	1,10

Fonte: CIA World Factbook

Foi realizado um ranking dos indicadores de abertura comercial calculando a média de cada um por cada país (exemplo: soma por dos valores da balança comercial da OHADA de 2000 a 2008 dividida por 9). Os resultados são apresentados na tabela 5.

Quando se examina o coeficiente de exportações, França, Japão e OHADA têm ocupado os primeiros lugares no *ranking*. Diferentemente dos países desenvolvidos, o bloco OHADA tem receitas de exportações advindas do extrativismo e da agricultura, setores de baixos investimentos tecnológicos, cuja produção é destinada a abastecer o mercado externo. A incipiente industrialização do continente, por sua vez, está restrita a alguns pontos do território. As indústrias africanas levam grande desvantagem em relação ao setor produtivo altamente desenvolvido dos Estados Unidos, França e Japão, ou mesmo de países subdesenvolvidos, industrializados, como o Brasil. Os Estados Unidos se apresentam como o país mais aberto ao comércio internacional, pois são primeiros exportadores, importadores e possui o maior PIB (tabela 5). O bloco da OHADA é considerado como fechado, pois classificado em último lugar (tabela 5). Isto é decorrente do processo tardio de abertura ao

comércio internacional da maioria dos países em desenvolvimento. Sachs e Warner (1995, *apud* FREIRE, 1998, p. 171) apresentaram o período de abertura comercial de diversos países. Os EUA e a França foram os primeiros a se abrirem ao comércio internacional, em 1950 e 1959, respectivamente. Brasil e África do Sul optaram pela abertura ao comércio internacional em 1991, e, na época, nove dos 14 países membros da OHADA, tinham uma economia fechada. Conclui-se que o nível de desenvolvimento e o grau de abertura ao comércio internacional pode explicar as causas da diferenciação das práticas contábeis e, conseqüentemente, da convergência às normas contábeis internacionais.

A tabela 5 apresenta o *ranking* dos indicadores de abertura comercial dos países estudados.

**Tabela 5:** Ranking dos Indicadores de Abertura Comercial dos Países, período de 2000 à 2008.

	<b>Import.</b>	<b>Export.</b>	<b>C. Import.</b>	<b>C. export.</b>	<b>PIB</b>	<b>Bal. Com.</b>
<b>USA</b>	1	1	2	5	1	6
<b>Japão</b>	3	2	3	2	2	1
<b>França</b>	2	3	1	1	3	5
<b>Brasil</b>	5	4	6	6	4	2
<b>África do Sul</b>	4	5	4	4	5	3
<b>OHADA</b>	6	6	5	3	6	4

Fonte: Adaptação dados CIA World factbook:<http://www.indexmundi.com>

### 6.3 Mercado de Ações

A Bolsa Regional de Valores Mobiliários (BVRM) de Abidjan, Costa do Marfim, que pertencia à África Ocidental, é a única existente no bloco de países da OHADA. Havia no país apenas 39 empresas, demonstrando que o movimento do comércio de ações é muito pequeno (ADJASI e YARTEY, 2007). Além disto, este mercado de capitais sofre ainda de baixa liquidez. A BVRM não é reconhecida pela Federação Internacional de Bolsas de

Valores (FIBV). Na África subsaariana somente a Bolsa de Valores da África do Sul, *Johannesburg Stock Exchange* é membro desta federação. Isto atesta a fraqueza do mercado de capitais dos países membros da OHADA. Segundo Adjasi e Yartey (2007), os mercados de capitais africanos vêm crescendo bastante. Em 1989, havia somente oito Bolsas de Valores, sendo três localizados na África do norte e cinco na África subsaariana. Atualmente, existem mais de 19 bolsas atuando no mercado africano.

O *Regional Stock Exchange* ou a Bolsa Regional de Valores Mobiliários (BRVM) da África Ocidental foi criado em 1997 e começou a funcionar em 1998, com 36 companhias. Os membros são: Benin, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné Bissau, Mália, Níger, Senegal e Togo, que formam os países da UEMOA. Sua sede encontra-se a Abidjan (Capital econômica da Costa do Marfim). Atualmente, ela tem 40 empresas listadas e 34 pertencem à Costa do Marfim (90%) (ver quadro 13). O Níger segue com duas empresas, Senegal, Benin, Togo e Burkina Faso uma cada, enquanto a Guiné Bissau e o Mália não possuem nenhuma sequer. De sua criação até 2008, teve um crescimento de 04 companhias. Já comparando o número de companhias domésticas da OHADA com as do EUA, Japão, França, Brasil e África do Sul, remarca-se que o bloco OHADA, com dezesseis países, tem o menor número de companhias listadas (quadro 14). Com esse número de companhias, visto que a maioria delas pertencem somente a um país, bem como o seu nível de crescimento insignificante, a exigência do mercado de capitais não afetará contabilmente o bloco OHADA como um todo. Já a situação dos demais países é diferente, pois segundo Leite (2001, p. 6), as companhias domésticas das Bolsas dos EUA, Japão e França cresceram respectivamente de “7671, 2263 e 450 em 1995 para 8450, 2416 e 711, em 1998”. Isso dar um crescimento sucessivo no mesmo período de 797 (10%) pelos EUA, 153 (7%) pelo Japão e 261 (58%) pela França. Enquanto isso o volume de companhias do bloco OHADA não cresceu.

O quadro 19 a seguir apresenta o numero de companhias listadas na BRVM

Nº	Países	Razão social	Símbolo	Sede
01	Costa do Marfim	ABIDJAN CATERING	ABJC	Abidjan
02		BICICI	BICC	Abidjan
03		BERNABE - CI	BNBC	Abidjan
04		SICABLE	CABC	Abidjan
05		CEDA	CDAC	Abidjan
06		CFAO-CI	CFAC	Abidjan
07		CIE	CIEC	Abidjan
08		FILTISAC S.A	FTSC	Abidjan
09		NEI	NEIC	Abidjan
10		NESTLE-CI	NTLC	Abidjan
11		PALMCI	PALC	Abidjan
12		PHCI	PHC	Abidjan
13		PEYRISSAC	PRSC	Abidjan
14		SAFCA	SAFC	Abidjan
15		SODECI	SDCC	Abidjan
16		SDV-SAGA CI	SDSC	Abidjan
17		CROWN SIEM	SEMC	Abidjan
18		SGBCI	SGBC	Abidjan
19		SAGECO	SGCC	Abidjan
20		SHELL- CI	SHEC	Abidjan
21		SICOR	SICC	Jacqueville
22		SIVOA	SIVC	Abidjan
23		SOLIBRA	SLBC	Abidjan
24		SMB	SMBC	Abidjan
25		SOGB	SOGC	San Pedro
26		SAPH	SPHC	Abidjan
27		SARI	SRIC	Abidjan
28		SETAO	STAC	Abidjan
29		SITAB	STBC	Abidjan
30		SIVOM	SVOC	Abidjan
31		TOTAL	TTLC	Abidjan
32		TRITURAF	TTRC	Bouaké
33		UNILEVER CI	UNLC	Abidjan
34		UNIWAX	UNXC	Abidjan
35	Níger	BOA-NIGER	BOAN	Niamey
36		BOA-NIGER	BOAN1	Niamey
37	Senegal	SONATEL	SNTS	Dakar
38	Togo	ETI	ETIT	Lomé
39	Burkina Faso	ONATEL	ONTBF	Ouagadougou
40	Benin	BOA-BENIN	BOAB	Cotonou
	Guiné Bissau			
	Mali			

**Quadro 19:** Companhias Listadas na Bolsa Regional de Valores e Mobiliário Oeste Africano  
Fonte: www.brvm.org – BRVM, 2009

Vale frisar que seis países da Comunidade Econômica e Monetária da África Central (CEMAC), formada por Camarões, Centro-Africana, Congo, Gabão, Guiné Equatorial e

Chade, abriram, em 13 de agosto de 2008, a Bolsa Regional de Valores Mobiliários da África Central (BRVMAC). Como é um organismo criado recentemente, os resultados do impacto sobre a economia da OHADA, bem como dos aspectos contábeis, não podem ser ainda notados.

Observa-se claramente que Estados Unidos, Japão e França apresentam os maiores números de empresas com ações negociadas. Brasil e África do Sul, países em desenvolvimento, embora tenham também um mercado de ações atuante, têm um número relativamente pequeno, se comparado com os dos Estados Unidos. Pode-se inferir que devido ao pequeno número de empresas listadas no bloco da OHADA, a influência da contabilidade internacional ainda é insignificante.

O Quadro 20 apresenta o número de companhias listadas nas bolsas de valores dos países estudados.

<b>Países</b>	<b>Ano de 2007</b>	<b>Ano de 2008</b>
Estados Unidos	9252	9593
Japão	2389	2374
França (Euronext)	1155	1002
Brasil	395	383
África do Sul	411	411
OHADA (BRVM)	38	38

**Quadro 20:** Número de Companhias Domésticas nas Bolsas de Valores  
Fonte: www.world-exchanges.org – WFE – 2009

#### **6.4 Desenvolvimento Humano**

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), calculado pelas Nações Unidas, é composto de um conjunto de fatores sociais e econômicos, como o acesso à saúde pública (taxa de natalidade e de mortalidade e a expectativa de vida), a educação (taxa de alfabetização dos adultos e nível de escolaridade), a renda (PIB *per capita*). No relatório do PNUD de 2005 e 2009, os países eram agrupados em tipos de IDH: elevado (valor entre 0,9 a 0,8); IDH médio (valor entre 0,8 a 0,5); fraco (valor entre 0,5 a 0.). Os indicadores revelam que os países desenvolvidos apresentam os melhores resultados, classificados como de alto desenvolvimento humano.

No quadro 21, são apresentados os IDH em 2005 e 2009 dos Estados Unidos, França, Japão, África do Sul, Brasil e o conjunto de países da OHADA. Uma comparação foi feita entre os IDH de 2005 e 2009 para ver nível de desenvolvimento de cada país.

Grupos	Países	IDH 2005	IDH 2009	Variação	Ranking	Nível
		A	B	A-B	2009	
Outros Países	<b>França</b>	0.952	0.961	0,009	8	Alto
	<b>Japão</b>	0.953	0.960	0,007	10	
	<b>Estados Unidos de América</b>	0.951	0.956	0,005	13	
	<b>Brasil</b>	0.800	0.813	0,013	75	
	<b>África do Sul</b>	0.674	0.683	0,009	129	
Bloco Da OHADA	<b>Gabão</b>	0.677	0.755	0,078	103	Médio
	<b>Guiné Equatorial</b>	0.642	0.719	0,077	118	
	<b>Congo (Brazzaville)</b>	0.548	0.601	0,053	136	
	<b>Comores</b>	0.561	0.576	0,015	139	
	<b>Camarões</b>	0.532	0.523	-0,009	153	
	<b>Togo</b>	0.512	0.499	-0,013	159	Baixo
	<b>Benin</b>	0.437	0.492	0,055	161	
	<b>Costa do Marfim</b>	0.432	0.484	0,052	163	
	<b>Senegal</b>	0.499	0.464	-0,035	166	
	<b>Guiné (Conakry)</b>	0.456	0.435	-0,021	170	
	<b>Guiné-Bissau</b>	0.374	0.396	0,022	173	
	<b>Chade</b>	0.388	0.392	0,004	175	
	<b>Burkina Faso</b>	0.370	0.389	0,019	177	
	<b>Mali</b>	0.380	0.371	-0,009	178	
	<b>República Centro-Africana</b>	0.384	0.369	-0,015	179	
	<b>Níger</b>	0.374	0.340	-0,034	182	

**Quadro 21:** Índice de Desenvolvimento Humano – IDH dos Países em 2005 e 2009

Fonte: *United Nations Development Program – PNUD*

África do Sul, Gabão, Guiné Equatorial, Congo (Brazzaville), Comores e Camarões apresentaram IDH médio em 2009. Dos 16 países da OHADA, 11 estiveram entre aqueles com baixo desenvolvimento humano. Isto revela o nível de escolaridade do conjunto de países da OHADA, que é baixo, e, conseqüentemente, um forte indicador do baixo perfil de conhecimento em normas e práticas contábeis internacionais. Tais países necessitam realizar investimentos de base para que possam atingir patamares elevados de conhecimento técnico-especializado, não somente na área contábil, mas também fundamental.

Os países com IDH elevado conheceram um acréscimo em 2009. Enquanto os de IDH baixo registraram um decréscimo (6 países sobre 11). Esta situação mostra que o bloco OHADA como um todo tem um problema de desenvolvimento que poderia ter reflexo na atividade econômica e conseqüentemente na contabilidade. Convém ressaltar ainda que não

houvesse mudança significativa na classificação, mas sim nos números. Os maiores acréscimos foram registrados no bloco da OHADA com o Gabão (0,78), Guiné Equatorial (0,77).

Conclui-se que o IDH de um país pode ser um indicador de desenvolvimento econômico e revelador do nível de sofisticação da contabilidade associada. Os resultados apresentados pelo bloco OHADA como um todo, comparados aos demais países, mostraram que há necessidade da OHADA aumentar os investimentos no nível da educação básica, bem como um plano de execução educacional de curto e longo prazo, que possa fortalecer a profissão contábil. Logo, pelas atuais condições apresentadas (econômicas, financeiras e educacionais), o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade deverá ocorrer a longo prazo. O Sistema contábil OHADA como resposta ao âmbito econômico de seus membros, não alcançou totalmente o seu objetivo ainda.

## 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho, na área da Contabilidade Internacional, analisou as condições de regulação contábil dos países membros da Organização para Harmonização do Direito dos Negócios na África (OHADA) face à convergência às normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo IASB. Seu diferencial, com relação a trabalhos similares na área foi abordar na esfera da África, onde um pequeno número de pesquisa foi realizado. Com isso, identificou-se um potencial campo de estudo a ser desenvolvido no bloco, na busca de apresentar mecanismos para uma regulação contábil internacional.

A revisão bibliográfica apresentou alguns modelos de regulação contábil, bem como os fatores que influenciam a convergência de normas internacionais, tais como mercado de ações, economia, educação e cultura.

A partir dos resultados, foi observado que houve um grande esforço dos países da OHADA em regular seu ambiente econômico, judiciário e contábil. O sistema legal da OHADA segue o modelo europeu-continental. A Estrutura Conceitual da OHADA tem como característica essencial a exigência de Demonstrações Financeiras em três níveis, segundo o tamanho da atividade exercida pela empresa. A regulação econômica e contábil na zona pode ser enquadrada na teoria de interesse público, pois os estados membros pelo intermédio do Conselho de Ministros (órgão supremo) intervêm para evitar o monopólio de empresas e incentivar a concorrência e o investimento. O comércio da união é fechado e as condições econômicas e educacionais não proporcionam em curto prazo para uma convergência internacional da contabilidade. Do total de dezesseis países do bloco, cinco (5) apresentam médio e onze (11) baixo IDH em 2009. O número de empresas listadas nas Bolsas de Valores BRVM (UEMOA) e BRVM-AC (CEMAC) é pouco. Existe divergência de aplicação dos dez (10) normas comparadas entre o sistema contábil OHADA o IASB.

Quanto aos objetivos, considera-se que todos foram alcançados:

- a. Identificação das origens históricas da regulação do sistema contábil OHADA. Na seção quatro (4), foram apresentados os fatores históricos da regulação econômica e contábil. Aprendeu-se que os países da África passaram por profundas mudanças sócio-culturais e econômicos devido à colonização da Europa. Estes países não tiveram uma cultura contábil própria, uma vez que herdaram as práticas contábeis do colonizador Francês, através da adoção de seu sistema contábil, o plano geral de contas codificado de 1957;

- b. Identificação das semelhanças entre as normas contábeis emitidas pela OHADA e as IASB. Na seção 5, foram comparadas dez (10) principais normas internacionais: apresentação das Demonstrações Financeiras (IAS1), estoques (IAS 2), os contratos de construção (IAS 11), o imposto diferido (IAS 12), a reavaliação de ativos (IAS 16), o *leasing* financeiro (IAS 17), as receitas (IAS 18), os benefícios a empregados (IAS 19), os efeitos de mudanças em taxas de câmbio (IAS 21) e os ativos intangíveis (IAS 38). Observou-se que o Sysco-OHADA, com relação ao IASB, é um sistema completo, que se focaliza na natureza e nas características das informações a serem evidenciadas nas demonstrações contábeis, assim como na organização da contabilidade, nos procedimentos e formas de escriturações contábeis a serem observadas. Mas, o Referencial Contábil OHADA, conjunto de regras (Ato uniforme) de contabilidade é pouco detalhado e sujeito a diversas interpretações. Além disso, suas notas explicativas requerem muitas tabelas. Enquanto as normas do IASB (constantemente atualizadas e interpretadas) contemplam as empresas de grande porte e é focalizada num arcabouço conceitual e num texto de base (o IAS 1)-apresentação das demonstrações financeiras, o Sysco-OHADA lida com todo tipo de empresa em função de seu tamanho;
- c. Análise das condições sócio-econômicas dos conjuntos de países membros da OHADA para compará-las com países cujo processo de convergências é avançado. Na seção 6 foram apresentadas as condições econômicas e educacionais do bloco OHADA versus EUA, Japão, França, Brasil e África do Sul. Foi concluído que a zona OHADA apresenta o menor nível de desenvolvimento econômico e educacional, comparada aos demais países escolhidos;
- d. Verificação da necessidade dos países da OHADA de se alinharem às normas IAS/IFRS. Nas seções 4, 5, 6 foi possível verificar a existência de um modelo contábil ainda em processo de adaptação na união e que as condições econômicas poderiam dificultar o entendimento das normas IFRS. Aprendeu-se que o Direito Contábil OHADA, apesar de sua supremacia sobre a lei nacional, não é aplicado unanimemente na zona. Foi possível verificar que não existe um órgão independente e competente para elaboração e adoção das normas contábeis da OHADA

Atualmente adotar as normas IAS/ IFRS para os países da OHADA não seria uma tarefa fácil, uma vez que, com quase dez (10) anos de existência do Sysco-OHADA, ainda há dificuldade para sua aplicação. Além disso, o mercado de capital da OHADA é pouco desenvolvido para suscitar uma mudança da política de regulação contábil.

Uma série de ações merece ser feita antes de iniciar um processo de harmonização às normas IAS/IFRS:

- No plano político - o bloco OHADA precisa criar um clima seguro para o desenvolvimento das atividades econômicas e favorecer o investimento privado;
- No plano da profissão contábil - deve-se efetivar o funcionamento do Conselho Contábil da OHADA (CC-OHADA) e do Conselho Nacional de Contabilidade (CNC), previstos nos textos da OHADA, mas que ainda não se tornaram realidade. O funcionamento efetivo desses dois órgãos permitiria a atualização das normas do Sysco-OHADA, pois os problemas reais relacionados à atividade, à profissão, à formação e à normalização contábil serão percebidos e trazidos ao Conselho de Ministro para adoção. É preciso, também, criar um sistema de fiscalização da profissão pelo Conselho de Ministro, para adoção.

Dada a velocidade das informações e dos negócios, sugere-se que novos estudos sejam realizados juntos aos países da África, a fim de verificar quais são as dificuldades encontradas pelas empresas na aplicação das normas do Sysco-OHADA.

Por fim, novos estudos comparativos, a partir de indicadores de abertura de mercado, poderão ser realizados em países onde ainda não apresentaram planos de adoção do IFRS.

A criação do Sysco-OHADA é uma prova de que os países africanos são cientes da mudança econômica internacional e que isto lhes exige um fortalecimento da capacidade de reflexão e da participação nos debates internacionais a respeito da contabilidade.

## REFERÊNCIAS

- ADJASI, Konla Charles; YARTEY, Amo Charles. **Stock development in Sud-Saharan África: Critical Issues and Challenges**. IFM working paper: 2007. Disponível em <[http://www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1012992](http://www.papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1012992)> Acesso em 29/05/ 2009.
- AGLIETTA, Michel. **Régulation et crises du capitalisme**. Calmann-Levy. Paris, 1976.
- AKUÉ, Michel Akouété. **Colloque OHADA & Lutte contre la Corruption: Histoire de l'OHADA**. 29 février 2008. Disponível em <[http://www.baselgovernance.org/fileadmin/docs/pdf/Events/OHADA\\_Akue.pdf](http://www.baselgovernance.org/fileadmin/docs/pdf/Events/OHADA_Akue.pdf)> Acesso em 25/02/2009.
- AUDC-Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises. JO.OHADA n° 10 du 20/11/2000, p.1 & s.
- AUDCG-Acte Uniforme relatif au droit comercial général. JO.OHADA n° 1 du 01/10/1997, p.1 & s.
- AUSC-Acte Uniforme du 17 avril 1997 relatif au droit des sociétés commerciales et de groupement d'interêt économique. JO.OHADA n° 2 du 01/10/1997, p.1 & s.
- BAKER, C. R.; BARDU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 42, p. 272-304, 2007
- BCEAO: Banque Centrale des Etats de l'Afrique de l'Ouest-.<<http://www.bceao.int>>acesso 12/03/2009
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e prática**. São Paulo. Atlas, 2003.
- BRANCO, Manuel Castelo. Natureza e utilidade das estruturas conceituais das informações financeiras. **Revista TOC**. Lisboa: 2006, n°. 75, p. 22-30.
- BRASIL. **Lei nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera a Lei nº. 6.404/76, Lei das Sociedades por Ações.

BRVM. Bourse Regional des Valeurs Mobilières d' Abidjan (Costa do Marfim).  
<<http://www.brvm.org>> Acesso em 25/02/2009.

CARDOSO R. L.; SILVA, M. A.; TENÓRIO, T.G.; SARAIVA, E. J; Regulação da contabilidade e regulação contábil: teorias e Análise da lei nº. 11.638/07. Anais... **18º Congresso Brasileiro de Contabilidade**, Porto Alegre, 2008.

CARDOSO, R. L; SARAIVA, E. J.; TENÓRIO, F. G.; SILVA, M. A. Regulação da Contabilidade: Teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista Brasileira de Administração Pública**, 2009.

CASTRO, Marcelo Lima de. Uma contribuição ao estudo da harmonização de normas na era da Globalização. **1º Seminário USP de Contabilidade**. 01 e 02 de outubro de 2001

CFC. Conselho Federal de Contabilidade . **Resolução nº 1.055**, de 07 de outubro de 2005

CFC. Conselho Federal de Contabilidade . **Resolução nº 1.103**, de 28 de setembro de 2007

CFC. Conselho Federal de Contabilidade . **Resolução nº 1.121**, de 01 abril 2008

CIA World factbook. Disponível em< <http://www.indexmundi.com/g/g.aspx?v=2198&c=iv&l=pt>>. Acesso em 04 de março de 2009.

COLLIER, David, “The Comparative Method”, pp.105-119 in Ada W. Finifter, ed., Political Science: The State of the Discipline II (Washington, D.C.: American Political Science Association, 1993). Download from David Collier’s webpage:  
<<http://www.polisci.berkeley.edu/Faculty/bio/permanent/Collier,D> > Acesso 24 novembro 2008.

CPC-COMITE DE PRONUNCIAMENTO CONTABIL. **A busca da convergência da contabilidade aos padrões internacionais**. Programa de trabalho 2007-2009 do 17/12/2007.

CVM.Comissão de Valores Mobiliários. **Protegendo quem investe no futuro**.  
<http://www.cvm.gov.br>. Acesso 02/11/2008.

CVM-Comissão de Valores Mobiliários. **Estudo sobre as diferenças e similaridades entre as normas internacionais de contabilidade IFRS e as normas e práticas contábeis brasileiras de 30/04/2008**. Disponível em <http://www.cvm.gov.br> . Acesso em 05/11/2008.

DE ROCCHI, Carlos Antonio. **Transferência Internacional de tecnologia Contábil**: Um estudo comparativo numa perspectiva geográfico-temporal. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção), Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. **A caminho do IFRS**. Mundo corporativo n.º 18 conteúdo adicional 2007. Disponível em <<http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/IFRS%20-%20Aprova%C3%A7%C3%A3o.PDF>> Acesso em 14 novembro 2008.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. The IASB structure. Disponível em <<http://www.iasplus.com>. > Acesso em 20 março 2009.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. International Financial Reporting Standards -IFRS. Disponível em <<http://www.iasplus.com>. > Acesso em 20 outubro 2009

DJONGOUE, Guy. Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise: une analyse de l'audit légal dans les entreprises. **Anais... Colloque International**, Université Catholique de Lille-France, 3 Novembre 2007.

DOLABELLA, M, M; ANTUNES CAMPOS, J, H; SILVA DA CRUZ, W, M,. Regulação contábil: Um estudo exploratório. **Anais... 3º Encontro de Pesquisa em Administração e Contabilidade**, 2003.

DÖPCKE; Wolfgang Adolf Karl. A vida das linhas retas: Cincos mitos sobre as fronteiras na África Negra. **Revista Brasileira de Política Internacional**: Brasília, v4, nº1, P.77-109, 1999.

União Européia - EU: Regulamento (CE) nº 297/2008 e do Conselho, de 11 de março de 2008 substituindo o Regulamento (CE) nº 1606/2002 relativo a adoção das normas internacionais de contabilidade. Disponível <[http // euro-lex.europa.eu](http://euro-lex.europa.eu)> acesso 15 setembro 2009

FIANI, R. Teoria da Regulação Econômica: Estado Atual e Perspectivas Futuras. Rio de Janeiro: IE/UFRJ, **Texto para Discussão**, n.º 423, 1998.

FRANCHINI, A.A, CASTRO, G. P. C. A Teoria da regulação: uma revisão. **Revista Eletrônica da Economia**. Site Vianna Júnior, v.4, p. 1, 2004.

FREIRE, Fátima de Souza. **L'influence de la globalisation économique et de la dynamique des avantages comparatifs dans le secteur textile international et brésilien.** Tese (Doutorado em Ciência Social), Université Des Sciences Sociales de Toulouse I, France, 1998.

GENET, L; REMOD, R; CHAUNU, P; MARCET, A; KI ZERBO, J. **Le monde contemporain.** Paris: Hatier, 1962.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa.** 4<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GIROTTI, Maristela. Reportagem: O Brasil e a adoção do padrão contábil internacional. **Revista Brasileira de Contabilidade** editada pelo CFC, n<sup>o</sup> 167 setembro/outubro 2007.

GOUANDAIN, Daniel; WADE, El Bachir. **Comptabilité Générale: Système Comptable OHADA.** Paris: Estem, 2002.

GOUGH, I. "Welfare Regimes in Development Contexts: A Global and Regional Analysis". In: Gough, I., Wood, G. (eds.). **Insecurity and Welfare Regimes in Asia, Africa and Latin America: Social Policy in Development Contexts.** Cambridge, Cambridge University Press., 2004.

GUEY, Babacar; TALL, Saïdou Nourou. **OHADA: Traité et actes uniformes comentés et annotés:** Traité du 17 octobre 1993 relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique. 3<sup>ème</sup> ed, p.17-64. France: Juriscope, 2008.

HARVEY, D. **Condição pós-moderna.** São Paulo: ed. Loyola, 1992.

HEEM, Grégory. Lire les états financiers en IFRS. [S1]: ed d'organisation, 2004. disponível

HENDRIKSEN, E. S; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB-INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Financial Reporting Standards* (IFRSs). London: IASB, 2007.

IASB-INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. Framework for the preparation and presentation of Financial Statements (1989)

<<http://www.iasb.org>>. Acesso 18/12/2008.

INSIGHT. **The Journal of the IASB and the IASC Foundation** – INSIGHT Q3 e Q4, 2007

IUDICIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução, **Revista Contabilidade e Finanças**, nº 38, p. 7-19, maio/agosto, 2005.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro. **Cadernos da FACECA**, v. 11, nº 1, p 51-65, jan/jun 2002.

LEVÊQUE, F. **Economie de la réglementation**. Collection Repères, Éditions La Découverte, Paris, 1999.

LISBOA, Nahor Plácido. **Uma contribuição ao estudo da harmonização de normas contábeis**. Dissertação de mestrado à FEA/USP, 1995.

LOHOUES-OBLE, jacqueline. L'Organisation pour l'Harmonisation en Afaire du droit des affaires (OHADA): Innovations dans le droit comercial général. **Petites affiche** (Le quodien Juridique), nº205, p.8 à 18, 13 octobre 2004.

MABUDU, Joel. **Système Comptable OHADA: De la comptabilité Générale à la technique comptable approfondie**. 2<sup>ème</sup> ed. [S1]: 2005.

MARTINS, Eliseu. **O Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a Convergência às Normas Internacionais de contabilidade**. 2º Fórum de Contabilidade da UnB, 30/09-02/10 2008.

MARTOR, Boris; THOUVENOT Sébastien. **La semaine juridique : entreprise et affaires**. Juris- Classeur Périodique (JCP), v.5, nº 44, 28 octobre 2004.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. São Paulo: Atlas, 2007.

MBAYE Keba: **L'Organisation pour l'Harmonisation en Afaire du droit des affaires (OHADA):L'histoire et objectifs de l'OHADA**. Petites affiche (Le quodien Juridique), nº205, p.4 à 7, 13 octobre 2004.

NDJANYOU, Laurent. **Portée du système comptable OHADA sur la production et la diffusion del'information financière des entreprises de petite dimension.** Revue africaine de l'Intégration Vol.2 No.2, juillet 2008.

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

NIYAMA, Jorge Katsumi; COSTA, Patrícia de Souza; AQUINO, Ducineli Régis Botelho de. Principais Causas das Diferenças Internacionais no Financial Reporting: Uma Pesquisa Empírica em Instituições de Ensino Superior do Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. **Revista Contexto**, Porto Alegre, v. 5, n. 8, p. 31-50, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2008.

OHADA: Ates Uniformes en vigueur jusqu'en 2008. Disponível em <<http://www.OHADA.com/chrophp>>. Acesso em 13/03/2009.

OHADA: Dates d'adhésion des pays membres de l'OHADA. Disponível em <<http://www.OHADA.com/chrophp>>. Acesso em 13/03/2009.

OHADA. **Traité du 17 octobre 1993, relatif a l'Harmonisation du droit des affaires en Afrique.** JO.OHADA n° 4 du 01/11/1997, p.1 & s.

OHADA-ORGANISATION POUR L'HARMONISATION EN AFRIQUE DU DROIT DES AFFAIRES <<http://www.ohada.com>>.

PAILLUSSEAU, Jean. **La semaine juridique: entreprise et affaires.** Juris- Classeur Périodique (JCP), v.5, n° 44, 28 octobre 2004.

PARTNER, Boris Martor; PILKINGTON, Nanette; PATNER, David S. Sellers; THOUVENOT, Sébastien. **Business Law in Africa: OHADA and the harmonization Process.** 2<sup>ème</sup> ed. London: Global Market Briefings, 2007.

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: Experiência brasileira, norte-americana e internacional.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade de Brasília, Universidade Federal de Paraíba, Universidade Federal da Pernambuco, Universidade Federal de Rio Grande do Norte, 2002.

POUGOUE; Paul-Gérard; NGUEBOU-TOUKAM; Josette; ANOUKAHA François. **OHADA: Traité et actes uniformes comentés et annotés**: actes uniformes relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'interêt économique. 3<sup>ème</sup> ed, p.311-584. France: Juriscope, 2008.

PRICEWATERHOUSECOOPER. Interactive IFRS adoption by country map. Disponível em <<http://www.pwc.com/usifrs>> Acesso 12 novembro de 2009.

REAL, Miguel. **Filosofia de direito**. São Paulo: Saraiva, 2005.

Reports on the Observance of Standards and Codes –ROSC: **Rapport sur l'application des normes de comptabilité et de l'audit au Sénégal**. 18 avril 2005 Disponível em <[http://www.worldbank.org/ifa/rosc\\_aa.html](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html)> Acesso 12/04/2009.

RICHARD, Jacque et COLETTE, Christine. **Système comptable Français et normes IFRS**. 7<sup>ème</sup> ed. Paris: Dunod, 2005.

SERE, Souleymane. **OHADA: Traité et actes uniformes comentés et annotés**: actes uniformes relatif a l'organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises . 3<sup>ème</sup> ed, p.585-650. France: Juriscope, 2008.

SUNDER, Shyam. **Theory of accounting and control**, Ohio, International Thomson Publishing. 1997.

UEMOA: Union Economique et Monétaire Ouest Africain. Disponível em <<http://www.uemoa.int/actes/Indec/Deploiement.htm>> acesso le 12/04/2009.

VIEGAS, Waldyr. **Fundamentos lógicos da metodologia científica**. 3<sup>a</sup> ed. Brasília: Universidade de Brasília, 2007.

VINHAES, Elbia. O novo papel do Estado nos setores de infra-estrutura: Reflexões sobre regulação. **Anais...** Anapad 1999.

VISCUSI, W.K; VERNON, J.M; HARRINGTON JR, J.E. **Economics of regulation and antitrust**. 3 ed. Cambridge: The MIT press, 2000.

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

WFE: WORLD FEDERATION OF EXCHANGES. Disponível em <<http://www.world-exchanges.org>>. Acesso em 20/03/2009.

**Anexo 1:** Elementos das Demonstrações financeiras segundo o tipo de sistema.

	SN	SS	SMT
<b>Balanco</b>	x	x	x <sup>(2)</sup>
<b>DRE</b>	x	x	x <sup>(2)</sup>
<b>DOAR – TAFIRE</b>	x		
<b>NOTA EXPLICATIVA</b>			
Tabela 1: ativo Imobilizado	x	x <sup>(1)</sup>	
Tabela 2: amortização	x	x <sup>(1)</sup>	
Tabela 3: ganho ou perda / alienação de ativo imobilizado	x		
Tabela 4: provisões inscritas no balanço	x		
Tabela 5: bens adquiridos em leasing e contratos assimilados	x	x <sup>(1)</sup>	
Tabela 6: prazos dos credores na data do encerramento	x	x <sup>(1)</sup>	
Tabela 7: prazos dos devedores na data do encerramento	x	x <sup>(1)</sup>	
Tabela 8: consumos intermediários	x		
Tabela 9: distribuição do resultado e outros elementos característicos dos 5 últimos anos	x <sup>(3)</sup>	x <sup>(3)</sup>	
Tabela 10: projeto de distribuição do resultado do exercício.	x <sup>(3)</sup>	x <sup>(3)</sup>	
Tabela 11: numero de empregados e pessoas exteriores	x <sup>(4)</sup>		
<b>NOTA EXPLICATIVA ADICIONAL</b>			
Tabela 12: produção do exercício em quantidade e em valor	x		
Tabela 13: compras destinadas a produção em quantidade e em valor	x		

Documentos normatizados das Demonstrações financeiras Sysco-OHADA

Fonte: Sysco-OHADA

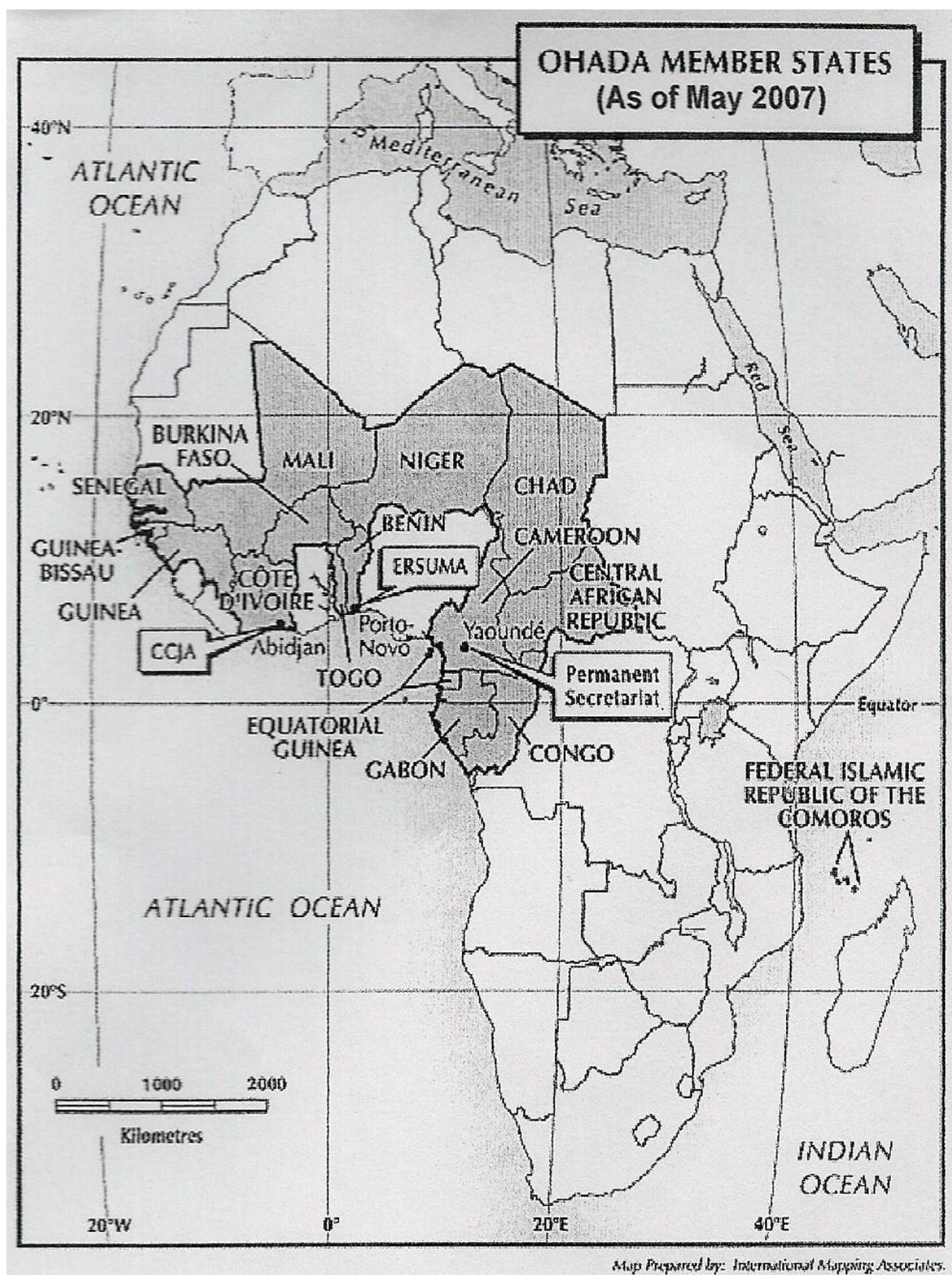
(1): informações simplificadas

(2): informações contábeis apresentadas numa única folha

(3): informações evidenciadas somente pelas AS e algumas SARL

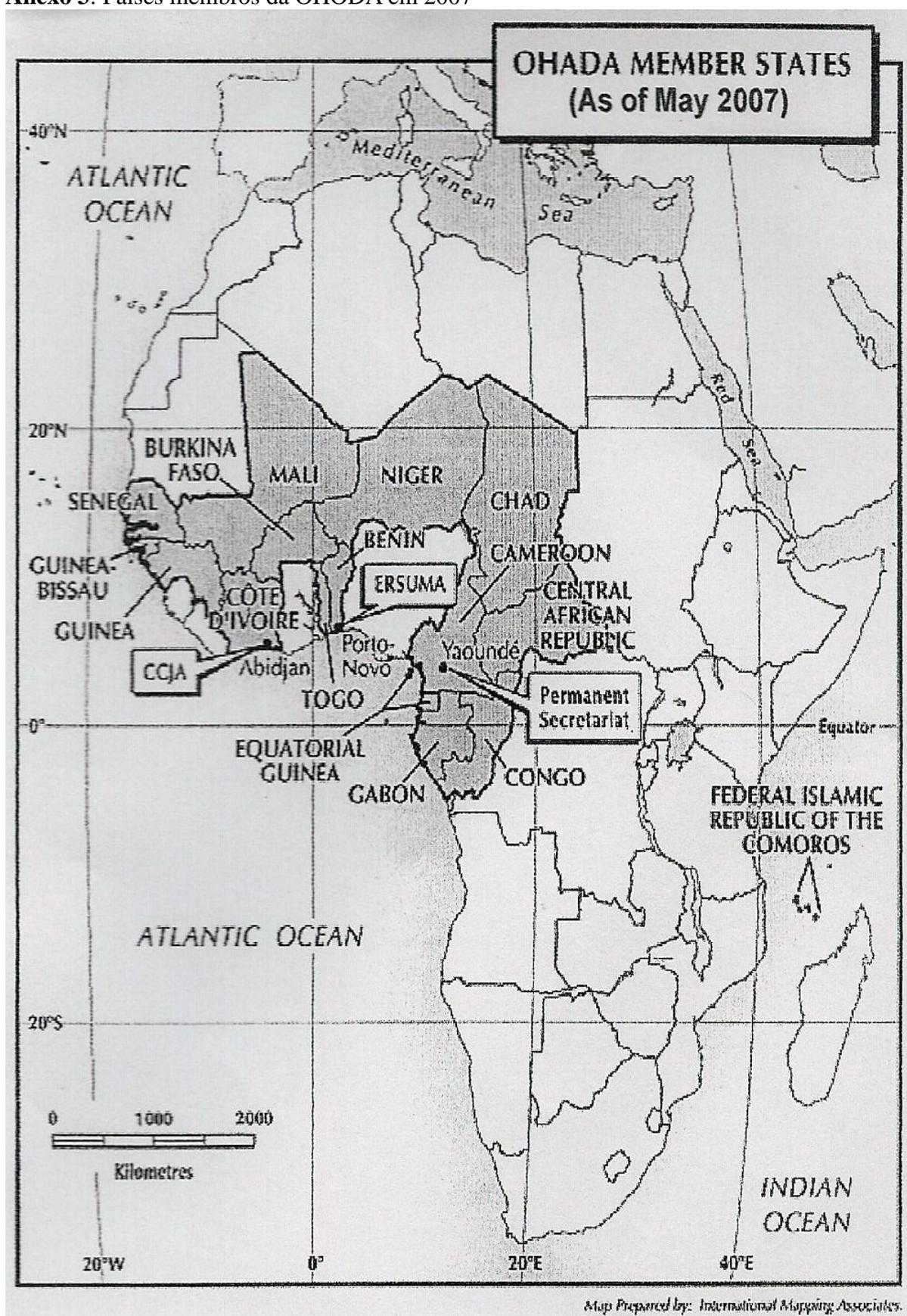
(4): Evidenciada somente quando as informações são significativas

**Anexo 2:** Organizações regionais e Econômicas da África



**Fonte:** Partner e al (2007, p 307)

Anexo 3: Países membros da OHODA em 2007



Fonte: Partner e al (2007, p 308)