

CONTABILIDADE INTERNACIONAL APLICADO ÀS MÉDIAS E PEQUENAS EMPRESAS

* Ivan Prates dos Santos

email: ivanprates.s@hotmail.com.br

* Randerson dos Santos

email: randermix@hotmail.com

* Tatiana Steluti Silva Professora (UNIJALES)

email: steluti.silva@hotmail.com

RESUMO

Nos últimos anos, a contabilidade brasileira passou por grandes mudanças visando o atendimento a convergência ao padrão internacional da contabilidade. Inicialmente a obrigatoriedade caiu somente sobre as empresas de grande porte e as empresas de capital aberto. A partir de então, no ano de 2010 as empresas de pequeno porte também passaram a ser obrigadas a apresentar sua contabilidade convergida as normas do IFRS. Assim sendo, todas as demonstrações contábeis passaram por mudanças e a elas as empresas tiveram que se adequar. Assim sendo, o presente trabalho tem como objetivo identificar e analisar as diferenças das IFRS aplicadas as PMEs em relação as IFRS aplicadas as demais empresas. A metodologia utilizada para a realização deste trabalho foi a bibliográfica, onde foram consultados livros, artigos, revistas a respeito do assunto abordado. Verificou-se que as normas internacionais aplicadas as PME são muito mais simples do que as normas internacionais aplicadas as demais empresas, sendo essa a principal diferença entre elas. Sendo assim, com essas mudanças, sugere-se as micro e pequenas empresas que busquem a especialização de seus funcionários para que se atendam as necessidades da legislação em si, e principalmente as necessidades dos usuários internos e externos da contabilidade.

Palavras-Chave: contabilidade, convergência, PMEs, IFRS.

Introdução

A contabilidade é um instrumento de gestão e de controle importantíssimo para sobrevivência de uma empresa. Esta ferramenta demonstra por meio de seus relatórios em qualquer período a situação real de uma empresa. Pode-se dizer que a contabilidade é um provedor de informações para o planejamento, controle, gestão financeira e patrimonial de qualquer empresa. Além de necessária, ela é obrigatória conforme está previsto no artigo 1.179 do Código Civil Brasileiro.

Nesses últimos anos a contabilidade vem passando por diversas transformações, as quais interferem relevantemente aos padrões adotados no cenário brasileiro. Tais alterações implicam na adequação a um padrão internacional, fruto da globalização da economia mundial.

A adoção de normas internacionais de contabilidade, que também são conhecidas pela sigla IFRS (International Financial Reporting Standards), não é mais prerrogativa das empresas de grande porte e das companhias abertas. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou em 2009, uma resolução convertendo as normas do IFRS para que estas também sejam usadas pelas pequenas e médias empresas. A NBC T 19.41 indica um consenso para tal implementação.

A Contabilidade Internacional consiste em uma importante ferramenta para o processo universal de transparência e facilidade nos fluxos comerciais, financeiros e também de investimentos entre as mais diversas economias internacionais. O processo de convergência às normas internacionais no Brasil já está submetendo as empresas desde 2010 para se adequarem à essa nova realidade contábil; porém alguns fatores sejam eles práticos ou operacionais tendem a impor obstáculos ou desafios para tal, principalmente ligados a questões econômicas e fiscais. Ainda que a harmonização e adoção das novas normas já estejam sendo praticadas por mais de cem países, esse processo não é tão simples como parece; este exigirá que as empresas busquem mecanismos e subsídios de conhecimento e atualização para posterior adequação.

*Ivan Prates dos Santos (Discente de graduação em Ciências Contábeis – Unijales)

*Randerson dos Santos (Discente de graduação em Ciências Contábeis – Unijales)

*Tatiana Steluti Silva Gonçalves (Docente UNIJALES. Pós Graduada Gestão de Negócios e controladoria, graduada em Ciências Contábeis)

Assim sendo, o presente trabalho visa discorrer mediante pesquisa bibliográfica um estudo sobre o contexto teórico e prático deste processo de internacionalização da Contabilidade nas pequenas e médias empresas, sendo de compreensão acessível aos contadores, administradores, estudantes afins, empresários e demais interessados.

Em virtude dos reflexos oriundos da harmonização das normas internacionais de contabilidade à contabilidade brasileira, eis que o objetivo do presente trabalho é identificar e analisar as diferenças das IFRS aplicadas as PMEs em relação as IFRS aplicadas as demais empresas. Buscando demonstrar os conceitos de Pequenas e Médias Empresas, quanto a sua classificação e definição, a cronologia histórica do processo de convergência da Contabilidade aos padrões internacionais, e ainda as novidades trazidas pela Lei 11638/07 e quais empresas estão obrigadas as IFRS.

O trabalho desenvolveu-se através de pesquisas bibliográficas, artigos e materiais disponibilizados pela internet pertinentes á temática em questão, onde buscou-se demonstrar como a contabilidade internacional passou á ser aplicada para as ME's.

Em virtude do nível de atualidade do tema, seu estudo torna-se oportuno e essencial, visto que o mesmo possibilitará a exposição conceitual e teórica das principais mudanças, reflexos, vantagens, e dificuldades que possivelmente poderão existir nesse processo, viabilizando a ênfase nas Pequenas e Médias Empresas, dada a representatividade que as mesmas possuem no âmbito nacional e internacional dos negócios e na contribuição à economia.

REFERENCIAL TEÓRICO

Pequenas e Médias Empresas

Definição e Conceitos

A definição de uma empresa como pequena, média ou grande é de grande relevância atualmente, pois a isenção de impostos, a obtenção de créditos, os registros, os incentivos, etc. ocorrem em função do enquadramento da empresa segundo seu porte, que de acordo com a legislação, varia segundo as suas atividades, faturamento e demais particularidades legalmente previstas.

Sendo assim, considera-se empresa uma unidade econômica constituída por um empresário individual ou por uma sociedade empresária que executam uma atividade organizada, utilizando-se da gestão de recursos humanos, materiais e financeiros, visando lucratividade. O Código Civil Brasileiro define empresário no artigo nº 966 como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços, exceto de natureza intelectual.

Como parte da comunidade empresarial, não se pode negar que as pequenas empresas contribuem significativamente para o bem estar econômico-social do país.

Elas contribuem para a produção de uma parte substancial do total de bens e serviços.

No que tange aos conceitos de identificação de pequenas e médias empresas deparamos com inúmeros e variados critérios, tais como número de empregados, volume de faturamento/receita anual, patrimônio, número de estabelecimentos existentes etc., critérios estes adotados por órgãos governamentais IBGE, Receita Federal, SEBRAE, bancos, entidades de classes, entre outras existentes.

Além dos critérios anteriormente citados, é preciso conhecer a diferença entre porte e enquadramento de uma empresa, onde muitas vezes, conceitos de micro e pequenas são compreendidos com uma mesma definição. A Lei nº 7.256 de 27/11/1984, define sobre o que é micro empresa. As empresas que se enquadram nesta Lei são beneficiadas pela Lei Complementar 123/2006 que define um tratamento diferenciado que serão esclarecidos no transcorrer deste trabalho.

Definição e características de ME e EPP segundo a LC123/2006

As empresas que auferirem este valor estabelecido serão consideradas Micro Empresa e Empresa de Pequeno Porte, respectivamente. Está previsto na Lei que somente perderão a qualidade de EPP se ultrapassarem o valor de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), perdendo assim o direito do tratamento diferenciado.

Um dos benefícios impostos pela Lei é o recolhimento dos tributos e contribuições devidos de forma simplificada com a adoção do regime Simples Nacional conforme esta prevista em seu Artigo 12. É importante ressaltar que algumas atividades estão vedadas para opção de enquadramento do Simples Nacional.

A importância da Contabilidade para micro e pequenas empresas PMEs

Sempre que é preciso tomar uma decisão, faz-se necessário e prudente ser e ter informações a respeito daquilo que se quer fazer para que o resultado seja o esperado. Nas empresas, este processo é tão útil quanto necessário; os sócios-proprietários das empresas precisam se basear em alguma fonte de informação sobre o resultado do seu negócio. Essas informações devem estar disponíveis na contabilidade da entidade.

Segundo FERRARI (2005; p. 2) a Contabilidade "é a ciência que tem por objeto o patrimônio das entidades e por objetivo o controle desse patrimônio, com a finalidade de fornecer informações a seus usuários".

MARION (2009; p. 29) diz que "os usuários são as pessoas que se utilizam da Contabilidade, que se interessam pela situação da empresa e buscam na Contabilidade suas respostas".

Evidentemente, os gerentes (administradores) não são os únicos que se utilizam da Contabilidade. Os investidores (sócios ou acionistas), ou seja, aqueles que aplicam dinheiro na empresa, estão interessados basicamente em obter lucro, por isso se utilizam dos relatórios contábeis, analisando se a empresa é rentável; os fornecedores de mercadorias a prazo querem saber se a empresa tem condições de pagar suas dívidas; os bancos, por sua vez, emprestam dinheiro desde que a empresa tenha condições de pagamento; o governo quer saber quanto de impostos foi gerado para os cofres públicos; outros interessados desejam conhecer melhor a situação das empresas; os empregados, os sindicatos, os concorrentes etc. (MARION. 2009; p. 29)

A contabilidade é mantida seguindo princípios que possibilitam a correta abordagem dos fatos que ocorrem no interior das empresas, chamados fatos contábeis,

que formam a base dos dados que serão, seguindo uma lógica contábil (adoção dos princípios contábeis no reconhecimento das receitas, dos custos e das despesas), a demonstração da real situação da empresa em determinado momento.

Esses princípios ou regras contábeis se baseiam teórica e praticamente na observação de duas vertentes conhecidas também como os pilares da teoria da contabilidade: a entidade e a continuidade.

Em primeiro lugar há a necessidade da existência da entidade contábil, ou seja, uma pessoa para quem é mantida a Contabilidade. Não havendo entidade contábil, não há, evidentemente, a contabilidade aplicada [...] a contabilidade é mantida para a entidade como uma pessoa distinta dos sócios. A Contabilidade é realizada para a entidade, devendo o contador fazer um esforço para não misturar as movimentações da entidade com a dos proprietários. Pessoas físicas e jurídicas não devem ser confundidas, ou sócios não devem ser confundidos com empresas. (MARION, 2009, p. 31)

Assim sendo, a contabilidade é um instrumento importante para a tomada de decisão, visto que é dela que são extraídas as informações gerenciais do negócio e que dão condições dos usuários internos tomarem as melhores decisões em busca do objetivo máximo de uma entidade com finalidade lucrativa ou não. A falta da contabilidade faz com que a empresa não tenha base nem informações a respeito de seu negócio que facilite a gestão dos recursos e a continuidade da operação da empresa seja de que porte for.

Pequenas e Médias Empresas conforme RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.255 de 10 de dezembro de 2009

De acordo com a Resolução CFC nº 1.255/2009 as pequenas e médias empresas são conceituadas como sendo aquelas que apresentam as seguintes características:

I – Não tem obrigação pública de prestação de contas;

II – Elaboram demonstrações contábeis para fins gerais (usuários externos)

Com relação à obrigação pública, a empresa tem obrigação pública de prestação de contas se seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações (bolsa de valores ou mercado de balcão), ou se possuir negócios (bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras, fundos mútuos e bancos de

investimentos).

Em relação ao regime de tributação, as pequenas e médias empresas são livres para fazerem a opção do regime em que a legislação permitir. Podem ser consideradas também pequenas e médias empresas as Companhias de Capital Fechado, Limitadas (ambas, é claro, desde que não enquadradas com empresa de grande porte).

O objetivo das demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira, através do balanço patrimonial, o desempenho por meio das demonstrações de resultado e resultado abrangente e o fluxo de caixa da organização.

A Cronologia do Processo de Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais

A legislação contábil no Brasil nos últimos anos

A evolução da contabilidade está diretamente ligada ao desenvolvimento econômico, assim, na medida em que a economia se desenvolve, surgem novas necessidades e conseqüentemente a contabilidade se aprimora para suprir essas novas exigências.

A harmonização das práticas contábeis internacionais passa ser uma necessidade global, na medida em que as relações comerciais internacionais se tornam negociações corriqueiras para inúmeros países. Essa evolução dos negócios, que ocorre em nível mundial, vem exigir da contabilidade a uniformização dos procedimentos contábeis, buscando facilitar as negociações para investidores e também financiadores.

No Brasil esta adequação das normas brasileiras de contabilidade as normas internacionais de contabilidade vem sendo discutido há vários anos, o que se intensificou a partir do final da década de 1990.

De acordo com Peleias e Bacci:

A primeira exigência legal brasileira sobre padronização veio com a Lei nº 1083 e o Decreto nº 2679, ambos de 1860 e já abordados neste trabalho. Entretanto, a primeira discussão sobre harmonização e padronização contábil no Brasil com a participação da classe contábil ocorreu em 1926, e as primeiras alterações na regulamentação ocorreram em 1940, com os Decretos – Lei nº 2.416/40 e 2627/40, com inovações significativas: o primeiro com normas sobre a contabilidade Pública dos Estados e

Municípios, e segundo tratando das sociedades anônimas. (PELEIAS; BACCI, 2004, p. 47)

Desta forma, em 1940 foi sancionado o Decreto-Lei 2627 de 26/09/1940 que Legislava sobre a sociedades anônimas. Fazendo parte da evolução da regulamentação das sociedades anônimas no ano de 1976, foi criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) através da Lei 6.385 de 07/06/1976, com a finalidade de regulamentar o mercado de valores mobiliários, a CVM é o órgão que estabelece regras de contabilização, avaliação e apuração das Demonstrações Contábeis de sociedades que negociam títulos em bolsas de valores. Ainda em 1976, criou-se a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que revogou o Decreto-Lei 2.627 após 36 anos, trazendo um grande avanço e modificações significativas na estrutura das demonstrações, revolucionando a Legislação.

No ano de 1997 foram criadas duas importantes Leis, a Lei 9.447 de 14.03.1997 que dispõe sobre a responsabilidade solidária de controladores de instituições submetidas aos regimes de que tratam a Lei nº 6.024, de 13 de março de 1974, e o Decreto-lei nº 2.321, de 25 de fevereiro de 1987; sobre a indisponibilidade de seus bens; sobre a responsabilização das empresas de auditoria contábil ou dos auditores contábeis independentes; sobre privatização de instituições cujas ações sejam desapropriadas, na forma do Decreto-lei nº 2.321, de 1987. A outra importante Lei foi a 9.457, de 05.05.1997 que altera dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as sociedades por ações e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários

No ano de 2001 foi decretada e sancionada Lei 10.303 de 31.10.2001 que alterou e acrescentou vários dispositivos na Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

Também em 2001, o IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) passou a desenvolver um trabalho de tradução das normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB (International Accounting Standards Board).

No ano de 2005 o CFC (Conselho federal de Contabilidade) através da resolução 1.055/2005 criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. O artigo 3º desta resolução determina que:

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (Resolução CFC nº 1.055/2005)

O CPC é composto por representantes de entidades representativas da área contábil e do mercado de valores. A criação desse comitê representa o empenho da classe contábil e entidades na busca por harmonizar as práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais.

A partir da criação do CPC em 2005 vários comunicados, pronunciamentos, deliberações e leis foram editadas para finalmente ocorrer à convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, conforme mostra a tabela a seguir:

Ambiente legal e regulamentar da contabilidade no Brasil

A contabilidade no Brasil tradicionalmente sempre foi vinculada a legislação (originariamente a tributária e depois a societária em conjunto) e à regulamentação por organismos governamentais (Banco do Brasil, Superintendência de Seguros Privados, CVM,), sendo assim, politicamente fraca a influência de órgãos de classes ou institutos representativos da profissão para determinação de procedimentos contábeis.

O ambiente em que a contabilidade brasileira se desenvolveu mostra a sua grande ligação com a escrituração. Apenas no ano de 1972 foi divulgada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) a expressão princípios contábeis (Resolução 321/72) e pelo Banco Central do Brasil - BC (Circular 179/72) tornando obrigatória a sua observância na elaboração da contabilidade das companhias de capital aberto.

Entretanto, nem o CFC, nem o BC, responsável então pela fiscalização do mercado de capitais antes da criação da CVM (Comissão de Valores Mobiliários) chegaram a definir quais exatamente eram os princípios contábeis a serem atendidos. Portanto, prevaleceu naquela época mesmo que informalmente os conceitos sobre princípios contábeis geralmente aceitos que eram ministrados em cursos de graduação sob forte influência da escola norte americana de contabilidade até então aplicados no Brasil.

Somente no ano de 1981, o CFC divulgou a Resolução 530, definindo quais eram os princípios fundamentais de contabilidade a serem observados na elaboração das

demonstrações contábeis bem como no tratamento dos fatos contábeis. No entanto, somente no ano de 1993, o grande passo na questão dos princípios fundamentais de contabilidade foi dado pelo Conselho Federal de Contabilidade, com a edição da Resolução 750, definindo os sete princípios, sendo eles: Entidade; Continuidade; Custo Original como base de valor; Prudência; Competência; Objetividade e Atualização Monetária.

No entanto, citadas as normas brasileiras de contabilidade pelo CFC, a mesma não tinha força legal para exigir que as empresas apresentassem sua contabilidade seguindo os preceitos das normas brasileiras editadas pelo conselho, pois as mesmas estavam sujeitas a observância de normas legais e regulamentares e não as do CFC.

A criação da Lei 12249/10 além de outros assuntos deu ao CFC e aos CRCs o poder de regulamentação e fiscalização da profissão contábil, combinado logo em seguida com atualização da Resolução 750 que tratava dos princípios fundamentais de contabilidade pela Resolução CFC 1282. Dentre as principais alterações, destacam-se a eliminação do princípio da Atualização Monetária, incorporando o princípio do Registro pelo Valor Original.

Vinculação da legislação tributária com a escrituração mercantil das empresas.

Alguns autores indicam que a questão tributária de todos os países é uma das principais diferenças existente na contabilidade das empresas e poderiam influenciar no processo de convergência da contabilidade ao padrão internacional proposto pelo IFRS.

A questão tributária em questão refere-se ao objetivo do fisco voltado apenas para a tributação do lucro das empresas e consequentemente estabelecem critérios ou percentuais bem definidos para reconhecimento das despesas ou receitas (por exemplo, a depreciação do ativo imobilizado interposta em alíquota anual) enquanto os usuários da contabilidade querem ver outros propósitos na contabilidade, em sua grande parte diferente da visão do fisco como, por exemplo, os investidores (querem avaliar o retorno do investimento), os credores (querem conhecer o fluxo de caixa futuro das empresas para garantia de recebimento). Dessa forma, os critérios de reconhecimento e mensuração de ativos, passivos e resultado para propósitos de contabilidade financeira fatalmente são impactados pelas normas fiscais.

Embora a contabilidade no Brasil seja fortemente influenciada pelo fator tributário, a criação da Lei 11.941/2009 (Regime Tributário de Transição) traz uma

independência da contabilidade contábil e, com isso, esperou-se acabar com as interferências fiscais na contabilidade, permitindo as empresas ajustarem a contabilidade seguindo princípios internacionalmente aceitos anteriormente garantidos com a criação da lei 11.638/2007.

A Lei 11.638/2007 combinada com a Lei 11.941/2009

Desde a publicação da lei nº 6.404/76, a contabilidade passou por um período sem grandes alterações em sua forma. Todas as mudanças significativas que ocorreram não modificaram a forma de se contabilizar e demonstrar o patrimônio das empresas por meio dos demonstrativos contábeis obrigatórios. As mudanças no decorrer do tempo foram especificamente de ordem tributária, visando o controle da sonegação fiscal e aumento da arrecadação.

A economia no mundo passa por um momento de expansão onde cada vez mais se vê a presença de empresas estrangeiras tentando se estabelecer em outros países em busca de novos mercados. Não só a presença de empresas estrangeiras em mercados que não sejam de sua própria nacionalidade, mas o surgimento de investidores interessados em depositar ações em capital de empresas que possuem capital aberto também tem sido observado.

Baseado nesse pressuposto, no Brasil foi aprovada a Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007 que alterou e revogou alguns dispositivos previstos nas Leis 6.385 e 6.404, ambas sancionadas no ano de 1976, que tratavam sobre a divulgação das demonstrações contábeis e financeiras das empresas de grande porte, com vistas à adequação das mesmas as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) expedidas pelo IASB (International Accounting Standards Board), que é uma entidade sem fins lucrativos que publica e atualiza todas as normas contábeis com sede em Londres, Inglaterra.

Com a aprovação da Lei 11.638/07 e as adequações posteriores constantes na Medida Provisória nº 449/08 convertida na Lei 11.941/09, a contabilidade brasileira caminha para a convergência internacional das demonstrações financeiras, ou seja, a completa harmonização das demonstrações contábeis de uma forma que a contabilidade feita no Brasil seja prontamente compreendida por analistas ou investidores de outros países e, assim da mesma forma analistas e investidores brasileiros possam analisar

demonstrativos contábeis de empresas estrangeiras com a finalidade de estreitar as relações comerciais em busca do fortalecimento econômico das empresas.

Atualmente, uma mesma operação, como por exemplo a avaliação de um ativo, pode ser registrada na contabilidade das entidades de formas diferentes de acordo com a legislação de cada país e a forma de apresentação ou divulgação das demonstrações contábeis acabam dificultando o trabalho dos analistas, uma vez que ao analisarem as demonstrações financeiras de uma empresa e fornecer informações para investidores, importadores e exportadores interessados em conhecer a real situação da empresa que está sendo analisada numa possibilidade de aproximação ou criação de parcerias.

Essas diferentes formas de se contabilizar uma mesma operação pode ser decisiva na escolha de uma empresa que deseja exportar ou importar produtos para seu uso ou consumo e dificultam no processo de compra e venda entre empresas de diferentes nacionalidades como também impossibilita a comparação entre preços justamente pelas formas diferentes de se contabilizar, até então, de um país para o outro.

A harmonização das demonstrações contábeis tem o intuito de unificar a contabilidade, ou seja, o registro de uma mesma operação em um país tem que ser idêntico em outro. Desta forma, os procedimentos contábeis adotados no Brasil serão os mesmos realizados em qualquer outro país do mundo facilitando então a compreensão das demonstrações contábeis para a tomada de decisão.

As empresas obrigadas a contabilidade internacional

A lei 11.638/2007 surgiu como o último passo da convergência da contabilidade das empresas com sede no Brasil a contabilidade internacional. Esta lei alterou e revogou alguns dispositivos da lei 6404/1976, lei conhecida como a Lei das S.A. Entre as principais alterações destacou-se:

- a substituição da DOAR (Demonstração das origens e aplicações de recursos) pela DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa);
- a obrigatoriedade da DVA (Demonstração do Valor Agregado);

A lei em questão estabeleceu a obrigatoriedade de adoção do padrão internacional de contabilidade tanto as S.A. de capital aberto e fechado, bem como as empresas de grande porte que são sociedades ou conjunto de empresas do mesmo grupo que tiverem, na data do balanço do exercício anterior, ativo total superior a R\$ 240

milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões; Essas empresas ou sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sobre a forma de Sociedades Anônimas de capital aberto, deverão ter obrigatoriedade de auditoria independente em suas demonstrações e apresentar sua contabilidade seguindo os padrões internacionais de contabilidade.

No ano de 2009 foi decretada a Lei 11.941 que trouxe alterações na legislação tributária, criando o RTT – Regime Tributário de Transição que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis criados pela Lei nº. 11.638/07.

Outra importante alteração observada pela lei 11.941/2009, com o intuito de adequar os padrões contábeis nacionais aos internacionais equivaleu-se a estrutura patrimonial: ativo e passivo tiveram suas estruturas segregadas, sendo que o ativo foi dividido em ativo circulante e não-circulante, sendo que este último passou a ser formado pelos grupos de contas: realizável a longo-prazo, investimentos, imobilizado e intangível. O ativo permanente foi extinto, sendo substituído pelo “não-circulante”. O ativo diferido também foi extinto e os saldos existentes permanecerão até sua liquidação.

O passivo, a estrutura foi assim dividida: circulante, não-circulante e patrimônio líquido.

Abaixo um comparativo da mudança da estrutura do Balanço Patrimonial com a Lei 6.414/76 em relação a Lei 11.638/07 adequado pela Lei 11.941/09.

Tabela 1: Balanço Patrimonial: Ativo e Passivo e seus Subgrupos de acordo com a lei 6.404/1976

Ativo	Passivo
Circulante (normalmente até 365 dias)	Circulante (normalmente até 365 dias)
Realizável a Longo Prazo (após 365 dias)	Exigível a Longo Prazo (após 365 dias)
Permanente	Resultado de Exercícios Futuros
Investimentos	Patrimônio Líquido
Imobilizado	Capital
Diferido	Lucros Acumulados

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 2: Balanço Patrimonial: Ativo e Passivo e seus Subgrupos de acordo com a Lei 11.638/2007 adequada pela Lei 11.941/2009.

Ativo	Passivo
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo (após 365 dias)	Patrimônio Líquido
Investimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Ajuste de Avaliação Patrimonial
	Reserva de Lucros
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Fonte: Elaborado pelo autor

Com a edição das citadas leis, passou a ser obrigatória a todas as empresas as seguintes Demonstrações Contábeis:

- I. Balanço Patrimonial;
- II. Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente;
- III. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido ou Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- IV. Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- V. Demonstração do Valor Adicionado;
- VI. Notas Explicativas.

A Contabilidade para a Micro e Pequena empresa segundo a padronização internacional.

O objetivo central da contabilidade, não só das PMEs é o oferecimento de informações sobre a posição financeira da empresa em qualquer tempo (balanço patrimonial), o desempenho das operações (medido pela DRE) e os fluxos de caixa da organização.

Essas demonstrações contábeis devem exprimir com clareza e objetividade a posição real da empresa no tempo, para que sejam tomadas as decisões de acordo com o objetivo do negócio. Para ser útil, as demonstrações devem respeitar e possuir características que justificam a sua importância na interpretação e tomada de decisão

pelos seus usuários, que em sua grande maioria não são conhecedores afincos da contabilidade.

As informações que são apresentadas devem conter as seguintes características qualitativas de informação:

1. Compreensibilidade;
2. Relevância;
3. Materialidade;
4. Confiabilidade;
5. Primazia da essência sobre a forma;
6. Prudência;
7. Integralidade;
8. Comparabilidade;
9. Tempestividade;
10. Equilíbrio entre custo e benefício;

Todas essas características fazem da informação contábil, um instrumento qualitativo e auxiliar para os usuários da contabilidade, pois representará a real posição financeira e patrimonial da empresa, facilitando o processo de decisão.

Essas informações contábeis são demonstradas em estruturas mundialmente reconhecidas como tal e preceitua a forma como os dados são passados, tratados e transformados em informações úteis e abrangentes.

O Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial de uma entidade é uma estrutura na qual as informações contábeis são apresentadas graficamente da seguinte forma $\text{Bens} + \text{Direitos} = \text{Obrigações}$, os quais são demonstrados em duas colunas verticais, como segue na figura abaixo:

Segundo HENDRIKSEN (1999, p. 282), Balanço Patrimonial é “um resumo dos recursos e das obrigações de uma empresa aos acionistas e outros investidores, a intervalos regulares, sob a forma de uma demonstração da posição financeira”, ou seja, é uma demonstração contábil estática, que informa em um determinado momento, a posição financeira e patrimonial de uma empresa.

Pelo lado do Ativo, todas as contas tem origem devedora, pois segundo o método das partidas dobradas, toda a aplicação de recursos deve-se ter antes uma origem, ou seja, de onde saiu o recurso que em sua natureza é devedora. O lado do Passivo e Patrimônio Líquido, todas as contas possuem natureza credora, ou seja, para originar o recurso, a empresa buscou este em uma outra fonte, também conhecido como fornecedor ou credor de recursos materiais ou não. Por isso, a essência da natureza das contas do lado do passivo serem de natureza devedora, uma vez que a empresa passa a ser credora de outras empresas ou entidades.

Ativo e passivo são entendidos da seguinte forma:

- *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.
- *Passivo* é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.

A característica essencial do Ativo é a contribuição direta, ou indiretamente para com o fluxo de caixa e equivalentes de caixa da empresa. Porém, muitos ativos bens móveis, imóveis e imobilizados tem forma física e não tão quanto financeiros, pois pelo menos a curto prazo não há a intenção de venda dos mesmos por parte da empresa, visto que são adquiridos para a manutenção do negócio e não para comercialização.

O Passivo possui como característica essencial é de que a entidade tem a obrigação presente de agir ou desempenhar de uma certa maneira para compensá-la. A compensação, ou liquidação da obrigação presente, exige geralmente pagamento em caixa ou equivalente, ou transferência de outros ativos, prestação de serviços, a substituição daquela obrigação por outra obrigação, ou conversão da obrigação em patrimônio líquido.

O Patrimônio líquido é o resíduo dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e ganhos ou perdas reconhecidos diretamente no patrimônio líquido. (Pronunciamento Técnico Contábil PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf> Acesso em 13 de Julho de 2011)

A Demonstração do Resultado de Exercício

A Demonstração de Resultado de Exercício (DRE) é um relatório contábil que mede o desempenho e o resultado da empresa em determinado período, nesta demonstração será relacionando as receitas e as despesas ocorridas neste período.

O Pronunciamento Técnico Contábil para micro e pequenas empresas estabelece que todas as entidades demonstrem seus desempenhos em duas demonstrações: demonstração de resultado de exercício e demonstração do resultado abrangente. Essas demonstrações são utilizadas como medidas de desempenho ou como base para avaliações de setores, retorno de investimento, ou resultado por ação da entidade.

Como se vê, a DRE relaciona em sua estrutura para apresentação, as receitas e as despesas que são confrontadas em determinado período para conhecer qual foi o resultado da entidade. Assim, o CFC por meio do Pronunciamento Técnico Contábil expedido especificamente para a contabilidade das micro e pequenas empresas com as alterações aplicadas pela lei 11.638/2007 e 11.941/2009, define o conceito de receitas e despesas como segue:

Receitas são aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entradas ou aumentos de ativos ou diminuições de passivos, que resultam em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aportes dos proprietários da entidade.

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade. . (Pronunciamento Técnico Contábil PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf> Acesso em 13 de Julho de 2011)

A definição de receita pelo CFC abrange tanto as receitas que ocorrem da própria operação da empresa quanto dos ganhos originados de operações que não sejam da atividade principal da entidade, como por exemplo, a venda de um imobilizado. Em suma, as receitas são positivas e representam aumento do patrimônio da entidade.

As receitas normais referem-se ao aumento do patrimônio líquido originado da própria operação da entidade podendo ser de variedades de nomes de acordo com a atividade fim da empresa: vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, *royalties* e aluguéis, etc. Os ganhos são outros tipos de aumento de patrimônio líquido que também se caracterizam como receitas, mas que não são propriamente ditas, pois

não decorrem das atividades normais da entidade, tais como: receita com venda de ativo imobilizado (desde que a empresa não seja vendedora de máquinas etc), juros recebidos.

O reconhecimento dos ganhos na DRE é geralmente demonstrado separado das receitas normais, pois o seu conhecimento é útil apenas para conhecimento de aumento patrimonial e tomada de decisões econômicas. A outra parte da DRE, que representa os esforços financeiros ou não ocorridos para o funcionamento e geração de receitas das entidades são as despesas, que abrange tanto as despesas normais que ocorrem no curso normal da entidade e as perdas eventuais que representam a diminuição do PL.

As despesas normais são reduções do patrimônio líquido que surgem durante o exercício em uma entidade. As despesas normais geralmente são esforços financeiros feitos pela entidade para vender o seu produto, tais como, custo das vendas de produtos, salários e ordenados de funcionários, taxas, impostos etc. Também podem resultar de esforços não financeiros (ou redução de ativos) como a depreciação de máquinas e equipamentos imobilizados ou provisão para perdas financeiras, que em operação, resultam em desgastes que ao longo do tempo se deteriora e diminui a sua capacidade de produção e recebimento, reconhecidos devidamente na contabilidade como despesas.

As perdas eventuais também são enquadradas como despesas e reduzem de alguma forma o patrimônio líquido da empresa. O reconhecimento das perdas, como não são da própria operação, são demonstradas em separado das despesas normais, visto que sua apreciação visa a tomada de decisões de cunho econômico e não de atividade.

A equação formada pela estrutura da DRE resulta em: $\text{Receitas} - \text{Despesas} = \text{Lucro}$ (objetivo da entidade com fins lucrativos)

Tabela 3 - Demonstração do Resultado do Exercício

Demonstração do Resultado do Exercício
(+) Receitas Normais
(-) Despesas Normais
(+) Ganhos
(-) Perdas
(=) Lucro ou Prejuízo do Exercício

Fonte: Elaborado pelo autor.

Reconhecimento e mensuração na contabilidade de ativo, passivo, receita e despesa.

O reconhecimento de fatos contábeis como sendo ativo, passivo, receita ou despesa é o processo que consiste na incorporação na demonstração contábil os itens que atendam as características a definição da essência do fato como sendo uma operação que vá integrar o ativo, passivo, receita ou despesa da entidade.

A incorporação destes fatos contábeis como sendo pertencentes ao ativo, passivo, receita ou despesa da entidade depende do atendimento dos seguintes critérios:

(a) for provável que algum benefício econômico futuro referente ao item flua para ou da entidade; e

(b) tiver um custo ou valor que possa ser medido em bases confiáveis.

Quanto ao reconhecimento da contabilidade dos fatos e a que grupo serão pertencentes, a importância da observância dos critérios está no fato de que se não forem corretamente aplicados, as informações contábeis podem sofrer distorções e não exprimir a realidade da entidade na data do demonstrativo contábil tanto em seu ativo, passivo e resultado.

Demonstração do Resultado Abrangente

A Demonstração do Resultado Abrangente foi aprovada pelo Pronunciamento Técnico Contábil CPC nº 26, de setembro de 2009. Sua obrigatoriedade para as empresas também é citada na Resolução CFC nº 1.185/09. De acordo com a Resolução 1.273/10 defini-se “Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não são derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários”(Resolução CFC 1.273/10).

A Resolução CFC nº 1.185/09 estabelece que as empresas devem elaborar e apresentar o Demonstrativo do Resultado Abrangente em separado da Demonstração do Resultado do Exercício, porém, em sua forma, a mesma resolução diz que as entidades também podem apresentar a DRA como parte integrante da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), pois, ambas demonstram na prática, os

ajustes efetuados no patrimônio líquido a qualquer valor ou ação que ocorra no patrimônio líquido das entidades.

Quanto aos outros resultados que serão apresentados na DRA, as entidades também deverão divulgar os efeitos tributários relacionados a cada componente dos resultados abrangentes, incluindo todos os ajustes de reclassificação no demonstrativo e mencionando também nas notas explicativas. Visto que, em suma, a demonstração do resultado abrangente é formada pela relação de três componentes: o resultado líquido do período, os outros resultados abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado da entidade em determinado exercício.

A Resolução CFC 1.273/10, por meio de seu apêndice A, exemplifica como ficaria uma Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido com evidenciação dos outros resultados abrangentes e da demonstração do resultado abrangente.

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) tem como objetivo relatar ou demonstrar todas as modificações ocorridas no patrimônio líquido da entidade em determinado período de tempo conhecido como exercício contábil. Tais alterações, modificações ou variações no patrimônio líquido das empresas podem ocorrer por vários motivos, como:

- a) acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- b) redução por dividendos;
- c) acréscimo por reavaliação de ativos (quando o resultado for credor);
- d) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- f) acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- g) acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- h) acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- i) redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- j) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores. (Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/demonstmutapl.htm>> Acesso em 09 de outubro de 2011)

Basicamente, o patrimônio líquido, objeto da DMPL, está dividido nas seguintes contas:

- Capital Social;
- Reservas de Capital;
- Ajustes de Avaliação Patrimonial;
- Reservas de lucros;
- Prejuízos acumulados.

.1 Capital Social: É a parte do patrimônio líquido que representa a participação dos acionistas ou quotistas da empresa. Os valores registrados no capital social são oriundos de recursos colocados pelos sócios quando da abertura da empresa na forma de dinheiro, direito ou bens. O seu aumento também pode ocorrer em virtude de transferências de valores da conta de reservas de lucros.

.2 Reservas de Capital: Pela conta Reservas de Capital, são lançados valores recebidos pela empresa que não transitam pelo resultado, por não se referirem a entrega de bens ou serviços da empresa em troca da receita. São classificadas nesse grupo as seguintes transações: ágio na colocação de ações, prêmio recebido na emissão de debêntures, doações e subvenções de investimentos etc.

.3 Ajustes de Avaliação Patrimonial: O ajuste de avaliação patrimonial é uma correção do valor apresentado no balanço patrimonial, tanto pelo ativo quanto pelo passivo, por seu valor justo. O objetivo deste ajuste é expressar a realidade patrimonial da empresa na data do balanço em decorrência de seu valor justo. Desta forma, ao se avaliar o valor justo das contas patrimoniais (ativo ou passivo), o saldo da conta ajuste de avaliação patrimonial pode apresentar tanto saldo credor quanto saldo devedor, uma vez que esta conta receberá a contrapartida dos lançamentos de correção dos valores originais das contas patrimoniais para o seu valor justo, sendo que no caso de uma conta do ativo ter um aumento, isso resultará em um registro a débito na conta do ativo e um crédito na conta ajustes de avaliação patrimonial que está situada no patrimônio líquido. Isso também ocorre com as contas do passivo, onde um aumento do seu valor original

ensejará em um lançamento a crédito no passivo e uma contrapartida a débito na conta ajustes de avaliação patrimonial.

.4 Reservas de Lucros: São classificadas no grupo de reservas de lucros as contas de apropriação de lucros do exercício, uma vez que apurados, os mesmos devem ter sua distinção traçada pela empresa e não acumular como era feito antes da entrada em vigor da lei 11.638/2007. Assim, as reservas de lucros são constituídas basicamente das seguintes reservas:

.4.1 Reserva Legal: Constituída em 5% do lucro líquido do exercício, limitado até 20% do capital social.

.4.2 Reserva Estatutária: Reserva de lucro estabelecida no estatuto da empresa.

.4.3 Reserva para contingência: Utilizada para compensar prejuízos futuros.

.4.4 Reserva para Planos de Investimentos: Retenção de parte do lucro com finalidade de orçamento de capital para investimentos (construções de novas empresas, aquisições de imóveis, renovações, inovações, etc).

.4.5 Reserva de Lucros a Realizar: Com o objetivo de evitar a descapitalização da empresa através da distribuição de lucros não realizados financeiramente.

.5 Prejuízos Acumulados: É o grupo de contas onde é lançado o prejuízo apurado na demonstração do resultado do exercício

A elaboração da DMPL consiste em partir do saldo de início do exercício social de todas as contas do exercício social de todas as contas do patrimônio líquido até chegar no saldo do fim do exercício social, demonstrando as transações que afetaram o valor do saldo das contas, conforme demonstra a figura abaixo:

Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) foi instituída e obrigatória as empresas de capital aberto e as empresas de grande porte (as grandes Ltdas) pela lei 11.638/2007, substituindo assim a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR). A citada lei também determinou as empresas de capital fechado que, na data

do balanço patrimonial de 2008 apresentasse um patrimônio líquido inferior a R\$2.000.000,00 (Dois Milhões de Reais) estariam desobrigadas de elaborar e publicar a DFC.

A DFC, respeitada a sua estrutura de fluxos segregados, deverá ser publicada de forma direta (com os fluxos partindo da movimentação do caixa e equivalentes de caixa até o resultado do exercício) ou de forma indireta (partindo com base no lucro/prejuízo do exercício). Tanto o modelo direto, quanto o modelo indireto de publicação da DFC por parte das empresas são aceitos pelos órgãos fiscalizadores, restando as empresas optar por um ou por outro ao apresentar suas demonstrações.

.1 Fluxo das operações normais da empresa: Esta primeira parte da DFC está relacionada as operações normais da empresa, ou seja, os aumentos ou diminuições das contas do ativo e do passivo, e o efeito que essas variações causam no fluxo de caixa da empresa.

Como regra geral, os aumentos do ativo circulante provocam o uso de dinheiro (caixa) e as diminuições do ativo circulante produzem caixa (origem de caixa). Os aumentos do passivo circulante evitam a saída de dinheiro, aumentando o caixa. Já as reduções do passivo circulante significam que houve pagamento, e portanto, a saída de recursos do caixa. Para calcular as variações líquidas, basta subtrair o saldo anterior do saldo atual das constas do circulante (ativo e passivo).

.2 Atividades de investimentos: Referem-se ao não circulante da empresa. Quando uma empresa adquire máquinas e equipamentos para seu imobilizado, ações, veículos etc., reduz o caixa. Quando a empresa vende estes itens, aumenta o caixa.

.3 Atividades de financiamentos: Os financiamentos poderão vir dos proprietários (aumento de capital em dinheiro) ou de terceiros (financiamentos, bancos etc.)

Abaixo uma figura ilustrativa com dados fictícios de uma DFC gerada no modelo direto:

As IFRS aplicadas as PMEs e as distinções quanto as IFRS aplicadas as demais empresas

As micro empresas e empresas de pequeno porte estão obrigadas a elaborar a contabilidade seguindo o padrão internacional de contabilidade a partir de 1 de janeiro de 2010 com a criação da lei 11.941/2009 e divulgação do Pronunciamento Técnico PME do Conselho Federal de Contabilidade (Resolução CFC 1.255 e NBC T 19.41), sendo a elas obrigadas todas as demonstrações contábeis previstas na legislação.

Desta forma, para as PMEs, foi editado e aprovado em dezembro de 2009, pelo CPC o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PME). Esse pronunciamento foi elaborado a partir do *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* (IFRS for SMEs) do IASB. E a aplicação do CPC PME é obrigatória para todas as pequenas e médias empresas no Brasil na preparação de suas demonstrações contábeis a partir de 2010.

A aplicação das normas CPC PME são muito mais simples se comparadas com o CPC Pleno, e sua aplicação deve ser feita somente por empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas, independente de sua forma jurídica (Ltda., S.A. etc.).

Portanto, no CPC PME, pequenas e médias empresas são entendidas como aquelas que não têm obrigação pública de prestação de contas e que elaboram demonstrações contábeis para fins gerais destinadas a usuários externos, tais como algum dos proprietários que não esteja envolvido na administração do negócio, credores existentes e potenciais e agências de avaliação de crédito.

De acordo com o CPC PME uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas se seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado ou se estiverem em processo de emissão para negociação em mercado aberto ou se possuírem ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios (tais como os bancos, cooperativas de crédito, seguradoras, fundos mútuos).

Assim, estão impedidas de aplicar o CPC PME:

- as companhias abertas, reguladas pela CVM - Comissão de Valores Mobiliários;
- as sociedades de grande porte como definidas pela Lei 11.638/07;
- as sociedades reguladas por órgãos reguladores com poder legal para determinar práticas contábeis, como o Banco Central do Brasil, a Superintendência de Seguros Privados, entre outros;

Ressalta-se que, como o CFC aprovou todos os pronunciamentos do CPC, as sociedades anônimas de capital fechado que não forem de grande porte, bem como as sociedades por quotas de responsabilidade limitada que optaram por não observar as normas expedidas pela CVM, devem cumprir as exigências dos pronunciamentos, instruções e orientações do CPC PME.

Para melhor entendimento segue uma tabela evidenciando a estrutura do CPC PME e as divergências existentes com relação aos CPC pleno.

TABELA 4 - Relação das seções do CPC PME, seus conteúdos e CPC Pleno relacionado

Seção	Assunto	CPC(1)	Diverge(2)
1	Pequenas e médias empresas	-----	-----
2	Conceitos e princípios gerais	CPC 00	Não
3	Apresentação das demonstrações contábeis	CPC 26	Não
4	Balanço patrimonial	CPC 26	Não
5	Dem. do resultado e do resultado abrangente	CPC 26	Sim
6	DMPL e Dem. de lucros ou prejuízos acumulados	CPC 26	Sim
7	Demonstração dos fluxos de caixa	CPC 03(R1)	Não
8	Notas explicativas às demonstrações contábeis	CPC 26	Não
9	Demonstrações consolidadas e separadas	CPC 36 e 35	Sim
10	Políticas contábeis, mudança de estimativa retificação de erro	CPC 23	Não
11	Instrumentos financeiros básicos	CPC 38 a 40	Sim
12	Outros tópicos sobre instrumentos financeiros	CPC 38 a 40	Sim
13	Estoques	CPC 16(R1)	Não
14	Investimento em controlada e em coligada	CPC 18	Sim
15	Investimento em empreendimento controlado em conjunto	CPC 19	Sim
16	Propriedade para investimento	CPC 28	Não
17	Ativo imobilizado	CPC 27	Não
18	Ativo intangível exceto goodwill	CPC 4	Sim
19	Combinação de negócios e goodwill	CPC 15	Sim

20	Operações de arrendamento mercantil	CPC 6	Não
21	Provisões, passivos e ativos contingentes	CPC 25	Não
22	Passivo e patrimônio líquido	CPC 39	Não
23	Receitas (e contratos de construção)	CPC 30 e 17	Não
24	Subvenção governamental	CPC 7	Não
25	Custos de empréstimos	CPC 20	Sim
26	Pagamento baseado em ações	CPC 10	Não
27	Redução ao valor recuperável de ativos	CPC 01 e 31	Não
28	Benefícios a empregados	CPC 33	Sim
29	Tributos sobre o lucro	CPC 32	Não
30	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	CPC 02(R1)	Sim
31	Hiperinflação	-----	-----
32	Evento subsequente	CPC 24	Não
33	Divulgação sobre partes relacionadas	CPC 5	Não
34	Atividades especializadas (Ativos biológicos, atividades de extração e concessão)	CPC 29 e 34	Não
35	Adoção inicial deste pronunciamento	-----	-----

Fonte: Manual de Técnicas e práticas de aplicação da Lei 11.638/07 nas PMEs

- (1) Indicação do Pronunciamento do CPC que trata do assunto indicados.
- (2) Indicação da existência de divergências significativas em relação ao CPC que trata do assunto em razão das simplificações permitidas pela seção do CPC PME.

Desta forma, a tabela acima indica se a seção do CPC PME diverge significativamente do CPC correspondente. Nos casos em que a indicação é “Não”, o conteúdo é tratado da mesma forma no CPC correspondente e na Seção do CPC PME, todavia, a redação neste último é mais resumida.

Já, nos casos em que a indicação é “Sim”, isso implica que os procedimentos contábeis exigidos na seção do CPC PME são simplificados em comparação aos procedimentos contábeis exigidos no CPC correspondente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme discorrido no decorrer do trabalho, fica evidente que a contabilidade tem passado nos últimos tempos por um grande processo de convergência ao padrão internacional. Em um primeiro momento, as alterações na contabilidade atingiram principalmente as empresas de grande porte e as empresas de capital aberto.

Com a aprovação da Resolução CFC nº 1.255/2009, que criou a NBC T 19.41, as pequenas e médias empresas também tiveram de se adequar a convergência da contabilidade ao padrão internacional. A resolução teve como objetivo a adoção de uma única linguagem contábil no Brasil, e por meio do Pronunciamento Técnico Contábil para Pequenas e Médias Empresas, tornou obrigatória aos contabilistas registrarem os fatos contábeis destas empresas já observando a regulamentação imposta pelos órgãos reguladores.

Assim sendo, a partir de 2010, o padrão internacional da contabilidade passou a ser adotado por todas as entidades, independentemente de sua forma de constituição ou porte, julgando tanto as grandes empresas quanto as pequenas como obrigadas ao cumprimento da elaboração e apresentação de suas demonstrações contábeis na observância das normas internacionais de contabilidade, inseridas pela lei 11.638/2007 e 11.941/2009.

A obrigatoriedade para a adoção das IFRS pelas micro e pequenas empresas não poderia ser diferente em virtude de sua importância no cenário econômico brasileiro. De acordo com estudo realizado pelo Sebrae (Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas empresas) no ano de 2006, as micro e pequenas empresas representam 98% das empresas do Brasil e 62% das empresas exportadoras - equivalendo a 2,3% do valor das exportações - e geram 20% do PIB (Produto Interno Bruto). Desta forma, a adaptação a contabilidade internacional tornou-se inevitável para esse tipo de empresa.

Pode-se notar que, mesmo sendo empresas de micro e de pequeno porte, elas são fundamentais para o crescimento econômico do País, e a adoção da contabilidade internacional pode trazer benefícios ou vantagens principalmente para as micro e pequenas empresas que atuam com exportação, pois suas demonstrações contábeis já estarão adequadas ao modelo internacional o que facilitará negociações e a expansão de negócios.

Para as demais PMEs, a adoção da contabilidade internacional indica que os demonstrativos contábeis poderão vir a ser instrumentos de gestão e controle patrimonial, pois a contabilidade internacional prevê que os balanços expressem fielmente em valor, o patrimônio real das empresas, impossibilitando que qualquer efeito tributário venha a dificultar a sua compreensão ou prejudicar os resultados, já que no Brasil, a contabilidade é influenciada pelos aspectos tributários, o que é ruim.

Ainda, através deste presente trabalho, verificou-se que as diferenças existentes entre as IFRS PME e IFRS aplicadas as demais empresas, ocorrem no que diz respeito, a complexidade com que uma e outra foram elaboradas, visto que os CPC PME são muito mais simples quando comparados com os CPC Pleno. Nesta comparação, os itens que mais se divergem são referente : DRA, DMPL e DLPA, Ativo Intangível exceto goodwill, Combinação de Negócios e goodwill, Demonstrações Consolidadas e Separadas, Instrumentos Financeiros, Custo de Empréstimos, Investimentos em Coligadas e Controladas, Benefícios a Empregados, Efeitos nas mudança na Taxa de Cambio.

Com tudo, resta as micro e pequenas empresas investirem em seus funcionários que cuidam de sua contabilidade buscando a especialização, ou contratar empresas contábeis especializadas que dêem o suporte para que as mesmas possam ao mesmo tempo proporcionar o atendimento a legislação brasileira e internacional da contabilidade, bem como elaborar e apresentar relatórios contábeis úteis para a tomada de decisão, em um mundo cheio de oportunidades de negócio e que para que sejam tomadas as decisões corretas para o acerto e o recorrente alcance do objetivo das entidades.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

BRASIL, **Lei Complementar 123 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. (Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm#art89>, acesso em 19 de Junho de 2011)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, Resolução CFC nº 1.055/05, de 7 de outubro de 2005. **Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e da outras providencias.**

http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1055.htm

ESGOTI, Arioaldo Quais são as demonstrações contábeis obrigatórias? (Disponível em <http://www.aesgoti.cnt.br/index_arquivos/artigo_aesgoti_demonstracoes.htm> Acesso em 01 de Setembro de 2011)

FERRARI, Ed. Luiz. Contabilidade Geral: teoria e 950 questões. 5ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

HENDRICKSEN, Eldon, BREDÁ Michael F. Van. Teoria da contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo : Atlas. 1999.

Manual de Técnicas e Práticas de aplicação da Lei 11.638/07 nas pequenas e médias empresas.

MARION, Jose Carlos. Contabilidade Básica: Atualizada conforme a Lei 11.638/07, MP Nº 449/08 (Lei 11.941/09) e Pronunciamentos do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). 10ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo; BACCI, João. **Pequena Cronologia do desenvolvimento Contábil no Brasil: os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade**. Revista Administração On Line, São Paulo, v. 5, n. 3, p. 39-47, jul./ago./set. 2004. Disponível em: http://www.fecap.br/adm_online/art0503/art5034.pdf . Acesso em : 16 de junho de 2011.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº 1.159 publicada no Diário Oficial da União em 13/02/0009. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao_cfc1159_2009.htm> Acesso em 07 de Setembro de 2011

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº. 1.255, publicada em 10 de Dezembro de 2009. Aprova a Contabilidade para pequenas e médias empresas. . Disponível em <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1255.htm> Acesso em 07 de Julho de 2011.

BRASIL, Lei Federal nº. 11.638 aprovada em 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em 28 de Março de 2011.

BRASIL, Lei Federal nº. 11.941 aprovada em 27 de Maio de 2009. Converte em Lei Federal a Medida provisória nº. 449, de 3 de Dezembro de 2008 e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em 30 de Março de 2011.

Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC Nº. 1.185, publicada em 28 de Agosto de 2009. Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em <http://crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res1185.htm> Acesso em 01 de Maio de 2011.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Disponível em <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/guia/demonstmutapl.htm>> Acesso em 01 de Maio de 2011.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para pequenas e médias empresas. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf> Acesso em 13 de Julho de 2011.