

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - CIC
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA - CEPCON**

MÁRIO LÚCIO MARCONDES RIBEIRO

**ESTUDO COMPARATIVO ENTRE A NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE –
CPC PME – E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS – SMEs**

Belo Horizonte

2013

MÁRIO LÚCIO MARCONDES RIBEIRO

ESTUDO COMPARATIVO ENTRE A NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE –
CPC PME – E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE – IFRS – SMEs

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e
Pesquisas em Contabilidade e Controladoria da
Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito
parcial à obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientador: Prof. Osmar Teixeira de Abreu

Belo Horizonte

2013



UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
Faculdade de Ciências Econômicas - Departamento de Ciências Contábeis
Centro de Pós-graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria - CEPCON

Ata da Sessão Pública de Defesa de Trabalho Final de **MÁRIO LÚCIO MARCONDES RIBEIRO**, no. de registro **2012694696**, aluno do Curso de Especialização em Auditoria da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais. Aos trinta e um dias do mês de outubro do ano de dois mil e treze, às dezenove horas, na Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal de Minas Gerais, o presidente da Banca Examinadora Prof. Osmar Teixeira de Abreu, abriu a sessão pública de defesa de trabalho final de Mário Lúcio Marcondes Ribeiro, intitulado "**Estudo Comparativo entre a Norma Contábil – CPC MPE – e a Norma Contábil Internacional – IFRS – PME's**". A Banca Examinadora, indicada pelo Colegiado do Curso em setembro de 2013 e foi constituída pelos professores, *Osmar Teixeira de Abreu (orientador) e João Aristides de Moraes*. A defesa constou da apresentação de seminário versando sobre o assunto do trabalho, seguido de arguição do candidato pelos membros da banca. Posteriormente, a banca examinadora reuniu-se em sala fechada para o julgamento final, tendo sido considerado APROVADO com nota/conceito 8,12 o trabalho final de Mário Lúcio Marcondes Ribeiro. O resultado foi comunicado ao público presente pelo Prof. Osmar Teixeira de Abreu, que, em seguida, declarou encerrada a sessão. Nada mais havendo a tratar, lavrou-se a presente Ata, que será assinada pelos membros da Banca Examinadora. Belo Horizonte, 31 de outubro de 2013.*****

Prof. Osmar Teixeira de Abreu _____
(Especialista)

Prof. João Aristides de Moraes _____
(Especialista)

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar a Deus, por possibilitar que eu esteja vivendo esse momento único em minha vida. Aos professores e funcionários da Universidade Federal de Minas Gerais, por todo o respeito, dedicação e incentivo recebido durante o período que estudei na instituição. Agradeço de maneira muito especial a meu orientador, Prof. Osmar Teixeira de Abreu, pela orientação recebida. A todos os colegas de sala, pelo companheirismo, amizade e pelos momentos felizes vividos durante todo o curso. Agradeço à minha esposa Elaine, minhas filhas: Marcela e Amanda, por toda a compreensão e apoio demonstrados durante minha ausência em casa. E finalmente a todos meus amigos e familiares pelo apoio, incentivo e compreensão que sempre demonstraram em minha vida, e que ainda continuam como meu alicerce de vida.

“De tudo ficam três coisas:
A certeza de estarmos sempre começando;
A certeza de que é preciso continuar
E a certeza de que podemos ser interrompidos antes de terminarmos.

Portanto, devemos:
Fazer da interrupção um caminho novo,
Da queda um passo de dança,
Do medo uma escada,
Do sonho uma ponte,
Da procura um encontro.”

(Fernando Sabino)

SIGLÁRIO

ABRASCA - Associação Brasileira das Sociedades de Capital Aberto

APIMEC - Associação dos Profissionais e Investidores do Mercado de Capitais

ART. – Artigo

BACEN - Banco Central do Brasil

BOVESPA - Bolsa de Valores do Estado de São Paulo

BP – Balanço Patrimonial

BR GAAP – Brazil Generally Accepted Accounting Principles

CCL – Capital Circulante Líquido

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DC's - Demonstrações Contábeis

DCUG - Demonstrações Contábeis de Uso Geral

DFC - Demonstração dos Fluxos de Caixa

DOAR - Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE - Demonstração do Resultado do Exercício

DVA - Demonstração do Valor Adicionado

FASB - Financial Accounting Standards Board

FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras

IAS - International Accounting Standards

IASB - International Accounting Standards Board

IASC - International Accounting Standards Committee

IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

ICPC – Interpretação Técnica do Comitê de Pronunciamento Contábil

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

IFRS- International Financial Reporting Standards

IFRS SME's- International Financial Reporting Standards Small and Medium Entities

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC T – Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica –

NIC - Normas Internacionais de Contabilidade

NIIC - Normas Internacionais de Informações Contábeis

NIIF - Normas Internacionais de Informações Financeiras

OMC - Organização Mundial do Comércio

PIB – Produto Interno Bruto

PME'S - Pequenas e Médias Empresas

S/A – Sociedade por Ações

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SME's – Standards Small and Medium Entities

US-GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

RESUMO

O objetivo desta pesquisa é evidenciar as mudanças relativas a convergência contábil brasileira das pequenas e médias empresas no que diz respeito às normas contábeis internacionais – IFRS através de uma análise comparativo-crítica das 35 seções relativas ao IFRS - SMEs. Para atingir o objetivo realiza-se um estudo descritivo com abordagem qualitativa através de uma pesquisa bibliográfica sobre temas relacionados ao problema, elaborando-se 5 blocos de estudos dentro das seções, sendo o primeiro bloco a adoção inicial dos pronunciamentos, no bloco 2 aborda-se a apresentação das demonstrações financeiras e instrumentos financeiros, no bloco 3 aborda-se investimentos e ativo imobilizado, no bloco 4 o ativo intangível e subvenções governamentais e por último no bloco 5 aborda-se a análise das seções de custos. Os resultados sugerem que houve poucas diferenças nas orientações quanto aos registros, procedimentos e demonstrações financeiras, porém, poderá ocorrer um grande ganho para as empresas reconhecidas como pequenas e médias no cenário econômico e financeiro mundial, pois, passarão a ser visualizadas por possíveis investidores estrangeiros gerando assim oportunidades financeiras em outros países.

Palavras-chave: Convergência contábil -Demonstrações financeiras - Pequenas e médias empresas – Pronunciamentos - IFRS –

ABSTRACT

This research aimed to highlight the changes regarding the convergence of the accounting of the small and media Brazilian entities concerning to the international accounting regulations based on a comparative and critical analysis of 35 sessions of the IFRS-SMEs. The results were based on a descriptive qualitative approach of the biographic researches on the theme. The study was divided into 5 sections in which the first part concerns to a Framework for the preparation and present of financial statements and first time adoption , the second one presents the financial statements and financial instruments; in the third section regards to investments and permanent assets, the fourth relates the intangible assets and government grants, and then the fifth closes with the cost analysis section. The results suggested that the orientations of registers, proceedings and financial demonstrations there were not much differentiation however, there might be a considerable profit to companies considered small and medium size at the economics settings worldwide regarding the fact that those companies are going to be seen by foreign investors. That is, it might generate financial opportunities to other countries.

Keywords: Convergence of the accounting - Financial statements - Small and medium entities - Pronouncements - IFRS

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1. TEMA	12
1.2. PROBLEMA DA PESQUISA	13
1.3. OBJETIVOS	13
1.3.1. OBJETIVO GERAL	13
1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
1.4. JUSTIFICATIVA	14
1.5. METODOLOGIA UTILIZADA	14
1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1. PRINCIPAIS CONCEITOS	15
2.1.1. CONTABILIDADE.....	15
2.1.2. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	16
2.1.3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	21
3. ANÁLISE COMPARATIVA DOS CPCs E IFRS.....	30
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	38
4.1. RESULTADOS OBTIDOS COM O TRABALHO.....	38
4.2. SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS	38
5. REFERÊNCIAS	40

QUADROS

Quadro 01 – Informações para Demonstrações Contábeis.....	24
Quadro02 – Adoção inicial da Legislação e NIC.....	30
Quadro 03 – Demonstrações financeiras e instrumentos financeiros.....	31
Quadro 04 – Ativo imobilizado.....	32
Quadro 05 – Ativo intangível - Arrendamento mercantil - Subvenção e assistência governamental - Combinação de negócios - Ágio.....	33
Quadro 06 – Mudanças, custos, eventos, contingentes, passivos, benefícios e tributos	34

1. INTRODUÇÃO

1.1. TEMA

O cenário econômico mundial vem passando por grandes transformações em virtude do aumento da competitividade global, das inovações financeiras e da internacionalização dos mercados de capitais.

Diante disso, surge uma oportunidade de realizar um estudo comparativo entre as Normas Brasileiras de Contabilidade – Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1255, de 10 de dezembro de 2009 (alterada pelas seguintes resoluções: Resolução CFC nº 1285, de 18 de junho de 2010 - Resolução CFC nº 1319, de 9 de dezembro de 2010 - Resolução CFC nº 1324, de 18 de fevereiro de 2011 e Resolução CFC nº 1329, de 18 de março de 2011) - Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – Pequenas e Médias empresas (PME) e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) – International Financial Reporting Standards Small and Medium Entities (IFRS SMEs) para que haja uma melhor preparação das informações das demonstrações financeiras das empresas através de uma linguagem semelhante mundialmente, a fim de atender financiadores, investidores e empresas que buscam recursos no mercado globalizado.

Por isso grande parte dos países no mundo caminha para uma harmonização das suas normas contábeis. E com o Brasil não poderia ser diferente. Assim, o país começou a exigir a aplicação das Normas Internacionais de Informações Contábeis (NIIC) das empresas brasileiras, inicialmente com a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que alterou a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações (S/A), e a partir de 2010, com o advento do pronunciamento técnico das Pequenas e Médias Empresas (PMEs) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis com aplicação a partir de 1º de Janeiro do ano de 2010.

Segundo o portal do governo www.brasil.gov.br - acessado em 12 de outubro de 2013, cerca de 99% das empresas brasileiras são micros, pequenas e médias empresas, e que as mesmas precisam sempre se planejar, posto as grandes dificuldades que enfrentam para se manterem no mercado atual, competitivo e dinâmico. Essas empresas representam 20% do Produto

Interno Bruto (PIB) e geram cerca de 94 milhões de empregos cabendo aos empresários conscientizarem que haverá necessidade, mas, principalmente, vantagens de se manter a contabilidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade.

1.2. PROBLEMA DA PESQUISA

Embora o tema sobre a adequação das normas brasileiras de contabilidade às NIIC venha sendo discutido há vários anos, observa-se poucas literaturas a respeito do mesmo.

Assim, com a obrigação das pequenas e médias empresas de também apresentarem suas demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade a partir de 1º de Janeiro de 2010 e pelo fato que o Conselho Regional de Contabilidade (CRC) começará a fiscalizar a aplicação desta Resolução a partir do ano de 2014, conforme anunciado no site da organização.

- Um estudo comparativo entre a CPC – PME e as IFRS SMEs para demonstrar as diferenças das normas e subsidiar o processo de adaptação das empresas brasileiras às exigências do modelo IFRS?

1.3. OBJETIVOS

1.3.1. OBJETIVO GERAL

Constitui-se objetivo da pesquisa:

- Identificar por meio de pesquisa bibliográfica quais foram as principais mudanças na apresentação das demonstrações financeiras convergentes às IFRS.

1.3.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Revisar conceitos e normas aplicáveis ao tema;

- Traçar uma evolução histórica sobre a harmonização contábil com conceitos, importâncias e críticas;
- Apresentar evolução do ambiente regulatório da contabilidade no Brasil
- Apresentar um quadro comparativo entre o CPC PME e as IFRS SMEs

1.4. JUSTIFICATIVA

A escolha do tema prende-se ao fato de não haver estudos precisos comparando a norma CPC PME e as IFRS SMEs para um melhor entendimento e aplicação.

1.5. METODOLOGIA UTILIZADA

Comparação do CPC PME com as IFRS SMEs.

Trata-se, portanto, de um estudo comparativo qualitativo entre a norma CPC PME e as IFRS SMEs – através de uma análise explicativa.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis revisa gradativamente as normas, para melhor entendimento da convergência contábil brasileira às normas internacionais de contabilidade, a fim de facilitar o cumprimento, por parte das empresas no uso das IFRS de forma mais eficaz, no que se refere as informações para os investidores, integridade de mercado e formação de capital demonstrando assim a idoneidade da mesma.

1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho encontra-se estruturado em: esta Introdução; no Capítulo 2, o Referencial Teórico, onde se apresenta os principais conceitos sobre o tema; no capítulo 3, a análise geral dos CPCs demonstrando as diferenças entre as norma brasileira de contabilidade CPC – PME e as IFRS SMEs; no Capítulo 4, as considerações finais do trabalho e por último as referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. PRINCIPAIS CONCEITOS

2.1.1. CONTABILIDADE

Segundo o grande investidor norte-americano Warren Buffet APUD SZUSTER (et.al, 2010, p.11):

“(...) existem muitas maneiras de descrever o que está acontecendo com uma empresa, mas seja lá o que se diga, sempre se retorna à língua da Contabilidade. Quando uma filha de seu amigo perguntou as disciplinas a cursar na Faculdade, respondeu: “Contabilidade, a língua dos negócios.” Para interpretar as demonstrações financeiras de uma empresa, você tem que saber interpretar os números. Para isso, precisa aprender Contabilidade. Se você não sabe ler o placar, não sabe como anda o jogo, o que significa que não consegue distinguir os vencedores dos perdedores.”

A finalidade básica da contabilidade de acordo com IUDÍCIBUS (2000) é prover informações econômicas para os usuários de forma a propiciar decisões racionais.

Tendo, portanto, uma função essencial de produção e comparação dos resultados obtidos entre períodos estabelecidos, é a contabilidade quem faz o registro dos negócios realizados e a verificação e análise dos resultados gerados. Ela deve identificar, classificar e evidenciar as operações da entidade e de todos os fatos, interpretando-os e transformando os dados em informações precisas para seus usuários.

Segundo FRANCO (1996, p.62):

“A contabilidade é uma ciência que visa o estudo dos fatos patrimoniais de uma determinada entidade através do registro, da classificação, da demonstração, da análise e interpretação da situação a fim de promover informações necessárias à tomada de decisões por parte da gestão com relação a sua composição, variações e resultados econômicos.”

SÁ (1999, p.41), define contabilidade como:

“[...] ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais.”

O objetivo da contabilidade é prover os gestores de todas as informações possíveis para uma boa gestão, análises dos controles além de apurar o resultado final das entidades informando seus lucros e prejuízos, ou seja, tentar fornecer o máximo de informações relevantes para as decisões que poderão ser tomadas por diversos usuários.

2.1.2. PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

No Brasil, os princípios contábeis foram objeto de regulação a partir da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. No ano de 1981 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e logo em seguida a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em 1986, emitiu uma deliberação (Deliberação nº 029, de 05 de fevereiro de 1986), classificando-os em postulados, princípios propriamente ditos e convenções.

Em 2008, a Deliberação nº 029, de 05 de fevereiro de 1986 da CVM foi revogada pela Deliberação nº 539, de 14 de março de 2008, passando a separá-los em pressupostos básicos e características qualitativas.

Com o advento da internacionalização das normas brasileiras de contabilidade, o conselho federal de contabilidade emitiu a Resolução nº 1.282, de 28 de maio de 2010 alterando, em parte, a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993.

Essas resoluções definem os princípios, dando certa aparência de universalidade e generalidade, evidenciando o conhecimento científico, em busca das causas primeiras.

Os princípios da contabilidade são segundo o CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993 em seu Art. 3º:

“Art. 3º São Princípios de Contabilidade: (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;

IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;

V) ~~o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;~~ (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10)

VI) o da COMPETÊNCIA;

VII) o da PRUDÊNCIA

Conforme conceitos dados pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, resumidamente os princípios são apresentados como:

- **O princípio da entidade:**

É a distinção e separação entre pessoa física e pessoa jurídica, onde o patrimônio da empresa jamais se confunde com o dos seus sócios.

- **O princípio da continuidade**

Avalia o patrimônio e o registro das suas mutações considerando que a entidade, terá sua vida continuada ao longo do tempo, e a continuar operando por tempo indeterminado.

- **O princípio da oportunidade**

É o momento em que devem ser registradas as variações patrimoniais. Devem ser feitas imediatamente e de forma integral, independe das causas que as originaram, contemplando os aspectos físicos e monetários.

- **O princípio do registro pelo valor original**

A contabilidade deve efetuar os lançamentos pelo valor de aquisição ou pelo custo de fabricação somando-se a eles todos os gastos que foram necessários para colocar o bem em condições de gerar benefícios presentes ou futuros para a empresa; todos os lançamentos deverão estar sempre em moeda corrente do país. Se a empresa efetuar qualquer transação em moeda estrangeira, os valores correspondentes devem ser convertidos à moeda nacional.

- **O princípio da competência**

Este princípio determina que independente de recebimento ou não todos os registros de receitas e despesas deverão ser reconhecidos nos períodos a que se referem de acordo com o fato gerador.

- **O princípio da prudência**

Determina que diante de duas alternativas válidas, que seja adotado sempre o menor valor para os bens ou direitos e o maior valor para as obrigações ou exigibilidades (conceito alterado pela seção 2 do CPC - PME - conforme abaixo).

Além dos conceitos dados pela Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, a seção 2 do CPC PME - define os conceitos e princípios gerais básicos que suportam as demonstrações contábeis das PMEs, transcritos abaixo *ipsis verbis*:

- **Compreensibilidade:**

A informação apresentada em demonstrações contábeis deve ser apresentada de modo a torná-la compreensível por usuários que possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade e a disposição de estudar a informação com razoável diligência. Entretanto, a necessidade por compreensibilidade não permite que informações relevantes sejam omitidas com a justificativa que possam ser de entendimento difícil demais para alguns usuários.

- **Relevância:**

A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando é capaz de

influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

a) **Materialidade:**

A informação é material – e, portanto, tem relevância – se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Entretanto, é inapropriado fazer, ou deixar sem corrigir, desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado e resultado abrangente) ou fluxos de caixa.

b) **Confiabilidade:**

A informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse. Demonstrações contábeis não estão livres de viés (ou seja, não são neutras) se, por meio da seleção ou apresentação da informação, elas são destinadas a influenciar uma decisão ou julgamento para alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

c) **Primazia da essência sobre a forma**

Transações e outros eventos e condições devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal. Isso aumenta a confiabilidade das demonstrações contábeis.

d) **Prudência**

As incertezas que inevitavelmente cercam muitos eventos e circunstâncias são reconhecidas pela divulgação de sua natureza e extensão e pelo exercício da prudência na elaboração das demonstrações contábeis. Prudência é a inclusão de certo grau de

precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou a superavaliação deliberada de passivos ou despesas. Ou seja, a prudência não permite viés.

e) Integralidade

Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou torná-la enganosa e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

f) Comparabilidade

Os usuários devem ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial, financeira e no seu desempenho. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos. Assim, a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes, outros eventos e condições devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos, e também por entidades diferentes. Adicionalmente, os usuários devem ser informados das políticas contábeis empregadas na elaboração das demonstrações contábeis, de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.

g) Tempestividade

Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar da

necessidade da elaboração dos relatórios em época oportuna, com a necessidade de oferecer informações confiáveis. Ao atingir-se um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, a principal consideração será como melhor satisfazer as necessidades dos usuários ao tomar decisões econômicas.

h) Equilíbrio entre custo e benefício

Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. Entidades, individualmente, também usufruem dos benefícios, incluindo melhor acesso aos mercados de capital, efeitos favoráveis nas relações públicas e, talvez, custos menores de capital. Os benefícios também podem incluir melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.

2.1.3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme conceitos dados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica 3.1 (NBC T3.1), resumidamente as demonstrações contábeis são apresentadas como sendo a representação apropriada da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), do desempenho financeiro (demonstração do resultado e do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade, além das notas explicativas (políticas contábeis significativas e explanatórias). Exige-se nas demonstrações contábeis uma apresentação adequada, confiável e que informe todas as transações e seus efeitos, definições e critérios de reconhecimento de todos os lançamentos dentro do plano de contas. Ou seja, é uma técnica que se encarrega de

expor os fatos contábeis, através de relatórios visando facilitar a interpretação da composição dos fatos que afetam o patrimônio.

• **Balanco Patrimonial**

O balanço patrimonial de uma empresa é apresentado como sendo uma demonstração contábil que tem por objetivo mostrar a relação de saldos de todas as contas da entidade (ativo, passivo e patrimônio líquido), ordenadas de forma padronizada, por ordem de liquidez, permitindo ao usuário a visualização estática e rápida da posição econômico-financeira da empresa, demonstrada em valores monetários em determinada data, sendo básico para a análise de variações ocorridas durante certo período de tempo.

SILVA (2002, p.6) define e comenta sobre balanço patrimonial:

"É uma demonstração que relata os bens e direitos (Ativo), e as obrigações e a participação dos acionistas (Passivo) da empresa, dando, dessa forma, ao leitor, a posição patrimonial e financeira da empresa."

"O termo balanço tem a ver com balança, pois os dois lados: ativo e passivo, devem estar em consonância, isto é, equilibrados com os mesmos totais. A isto chamamos de Equilíbrio Patrimonial, de onde resulta a seguinte Equação Patrimonial:

ATIVO = PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO"

Segundo CARVALHO (et al.2006) citado por SZUSTER (et al.2010, p.103) o Balanço Patrimonial:

"Tem como objetivo mostrar a posição financeira de determinada empresa em momento específico e informar a capacidade de geração dos fluxos futuros de caixa. Toda empresa prepara seu balanço patrimonial ao final de cada ano. As companhias abertas têm a obrigação de divulgá-lo ao público, assim como as demais peças contábeis, a cada trimestre. Para efeito interno, o ideal é a elaboração na periodicidade mensal"

O balanço patrimonial se torna um relatório contábil de extrema importância, representando a posição patrimonial e financeira da entidade, o resultado de suas operações, as movimentações ocorridas no seu patrimônio líquido e as origens e aplicações dos seus recursos.

- **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)**

A Demonstração do Fluxos de Caixa (DFC), objetiva evidenciar, num determinado período, as modificações que originaram as variações no capital circulante (capital de giro) da entidade, ou seja, ativo circulante - passivo circulante. Em outras palavras, apresenta:

- Operações de financiamento (origens)
- Operações em investimento (aplicações)
- Operações dos recursos (capital de giro líquido) da empresa;
- Alterações na posição financeira da empresa determinadas por mutações;
- Movimentações do capital de giro líquido.

Portanto:

- Esclarece a política da empresa de aplicações em atividades operacionais, de investimento e financiamento.
- Explicita e analisa os recursos gerados pelas próprias operações, livre de itens que não afetam o caixa e seus equivalentes, ou seja, o DFC ao apresentar as transações dos três programas concilie tais componentes com o equivalente ao caixa e equivalentes de caixa.

- **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)**

Segundo Szuster (et.al, 2010, p.147):

“A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é uma forma estruturada de se evidenciar a composição do resultado da entidade, ou seja, é um critério de se organizarem as receitas auferidas e as despesas incorridas no período. Ao apresentar o resultado (lucro ou prejuízo), a DRE evidencia a riqueza gerada pela entidade num determinado período(exercício), sabendo-se que essa riqueza pertence, ao fim das contas, aos acionistas da entidade.”

Desta forma pode-se resumidamente dizer que a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é uma demonstração contábil que se destina a evidenciar a formação do resultado líquido do exercício, através do confronto das receitas, custos e despesas apuradas e segundo

os princípios contábeis brasileiros, ela deve ser elaborada de acordo com o regime de competência.

A DRE é, tão somente, a estruturação! A ordenação da movimentação desta conta que transitoriamente, recebe todas as receitas, custos/despesas.

IUDÍCIBUS (2004, p.194) comenta que:

“A Demonstração do Resultado do Exercício é um resumo ordenado das receitas e despesas da empresa em determinado período. É apresentada de forma dedutiva (vertical), ou seja, das receitas subtraem-se as despesas e em seguida, indica-se o resultado (lucro ou prejuízo)”.

A demonstração do resultado do exercício, conhecida também como demonstração da dinâmica patrimonial, oferece uma síntese financeira dos resultados operacionais e não operacionais de uma empresa em certo período.

MARION (2003, p.127), conceitua a finalidade essencial da DRE:

“A DRE é extremamente relevante para avaliar desempenho da empresa e a eficiência dos gestores em obter resultado positivo. O lucro é o objetivo principal das empresas”.

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, exige das empresas que discriminem na DRE as seguintes informações:

Quadro 011 – Informações para Demonstrações Contábeis

Informação	O que demonstra
Receita líquida das vendas e serviços.	Resultado das deduções das vendas brutas (-) deduções e abatimentos (=) vendas líquidas.
Custo das mercadorias e serviços vendidos.	Conjunto dos custos atribuíveis à produção ou aquisição de bens e geração de serviços.
Lucro bruto operacional.	Resultados das vendas líquidas (-) custo das mercadorias / produtos / serviços vendidos.
Despesas com as vendas.	Despesas referentes à atividade da empresa e que não se confundem com o custo de produção.
Despesas financeiras, deduzidas das receitas.	Despesas referentes à atividade da empresa e que não se confundem com o custo de produção.
Despesas gerais e administrativas.	Despesas referentes à atividade da empresa e que não se confundem com o custo de

	produção.
Outras despesas operacionais.	Despesas referentes à atividade da empresa e que não se confundem com o custo de produção.
Lucro líquido ou prejuízo operacional.	Resultado bruto menos a despesa operacional = (=) lucro bruto operacional (-) Despesas operacionais (despesas ocorridas no mês), despesas com vendas, despesas, administrativas, resultado financeiro, (-) despesas financeiras, (+) receitas financeiras, outras despesas operacionais.
Outras receitas e despesas não operacionais. (redação dada pela seção 2, seção 5 e seção 23 do CPC PME)	Despesas ou receitas que não decorrem do objetivo social da empresa.
Resultado do exercício antes do imposto sobre a renda.	Resultado obtido antes das provisões dos impostos = lucro líquido operacional (+) receitas não-operacionais (-) despesas não operacionais.
Provisão para imposto sobre a renda.	Provisão feita para o imposto de renda e contribuição social.
Participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias.	Despesas ou receitas que não decorrem do objetivo social da empresa.
Contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.	Despesas ou receitas que não decorrem do objetivo social da empresa.
Lucro ou prejuízo líquido do exercício.	Resultado líquido obtido no período = lucro após provisão para imposto de renda e contribuição social (-) participações, debêntures, empregados, administradores, partes beneficiárias e contribuições estatutárias.
Lucro ou prejuízo líquido por ação do capital social.	Lucro ou prejuízo líquido do exercício dividido pelo total de ações do capital.

Fonte: Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007 –CPC PME - Adaptação do modelo apresentado -

A demonstração do resultado do exercício fornece um resumo financeiro dos resultados das operações financeiras de uma entidade durante um período específico em geral 31 de dezembro do ano calendário.

- **Demonstração do Valor Adicionado (DVA)**

A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é uma demonstração que informa o valor da riqueza criada pela empresa e a forma de sua distribuição sendo que, para sua elaboração, a

DRE é uma das principais fontes de informação. A empresa, de acordo com sua atividade, cria riquezas em montantes muito superiores aos lucros que são de propriedade dos sócios e acionistas. A DVA identifica as riquezas criadas e a forma como elas são distribuídas para empregados, governo, financiadores, proprietários, etc.

Para DE LUCA (1998, p.28):

“A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um conjunto de informações de natureza econômica . É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração.”

SANTOS e LUSTOSA (1998, p.4) avaliam:

"A distribuição do valor adicionado equivale ao conceito macroeconômico de renda nacional. A transformação de recursos intermediários em produtos e serviços finais só é possível pelo emprego dos fatores de produção (trabalho, capital, governo, empresa)."

De um modo geral , os autores consultados acreditam que a remuneração dos fatores (juros salários, alugueis, impostos e lucros) pelas empresas constitui a renda em poder da sociedade , que retorna às em presas tanto na aquisição de seus produtos e serviços como sob a forma de novos financiamentos, tornando-se cíclico.

Portanto, qualquer demonstração contábil, aqui se tratando da DVA, somente poderá ser modificada em caso de erro ou fraude.

- **Notas explicativas**

As notas explicativas são complementos às demonstrações contábeis, quadros analíticos ou outras demonstrações contábeis necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa.

O Art. 176 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, em seu §5º menciona que as informações que devem constar nas notas explicativas são:

- I. apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II. divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III. fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e
- IV. indicar:

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;
- b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);
- c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3o);
- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social;
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1o); e
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

A importância das notas explicativas é para, principalmente, evidenciar e priorizar apenas as informações relevantes, ou seja, aquelas que prejudicam a análise, caso não sejam divulgadas.

A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 enumera em seu Art. 247 parágrafo único:

“Parágrafo único. Considera-se relevante o investimento:

- a) em cada sociedade coligada ou controlada, se o valor contábil é igual ou superior a 10% (dez por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia;
- b) no conjunto das sociedades coligadas e controladas, se o valor contábil é igual ou superior a 15% (quinze por cento) do valor do patrimônio líquido da companhia.”

Nesse artigo incluem-se a descrição dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais e das práticas contábeis adotadas, dos ajustes dos exercícios anteriores, reavaliações, ônus sobre ativos, detalhamento das dívidas de longo prazo, do capital e dos investimentos relevantes em outras empresas, eventos subsequentes importantes após a data do balanço etc.

As notas explicativas poderão estar relacionadas a qualquer outra das demonstrações financeiras como a demonstração do valor adicionado ou fluxo de caixa.

- **Ativo**

Segundo SZUSTER (et.al., 2010, p.38) entende-se por ativo a aplicação de recursos da qual se espera a geração de benefícios econômicos futuros.

Os autores ainda reconhecem como ativos tangíveis, ou aplicação de recursos visando sua obtenção, aqueles materializados em mercadorias e produtos de comércio da entidade, destinados à venda e/ou distribuição, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e almoxarifado, relacionados à transformação ou ao uso da própria entidade, no processo de suas atividades fins.

SANTOS (2003, p.2) esclarece a etimologia da palavra e nos dá o seguinte conceito:

“O termo intangível vem do latim tangere ou tocar. Logo, os bens intangíveis são aqueles que não podem ser tocados, porque não possuem corpo físico. Contudo, a tentativa de relacionar a etimologia da palavra intangível à definição contábil dessa categoria não será exitosa, haja vista que muitos outros ativos não possuem tangibilidade e são classificados como se tangíveis fossem, tais como despesas antecipadas, duplicatas a receber, aplicações financeiras etc.”

Assim o ativo representa a aplicação dos recursos detidos por uma entidade, consubstanciada em bens e direitos de propriedade exclusiva da empresa, expressos em termos monetários, que concentram em si a capacidade de gerar benefícios econômicos presentes e/ou futuros para a mesma. Se tornando positivo para o patrimônio.

IUDÍCIBUS (2000, p.130) também nos mostra três aspectos a serem observados na definição de ativos:

- "1. o ativo deve ser considerado à luz de sua propriedade e/ou à luz de sua posse e controle; normalmente as duas condições virão juntas;
2. precisa estar incluído no ativo, em seu bojo, algum direito específico a benefícios futuros (...) ou, em sentido mais amplo, o elemento precisa apresentar uma potencialidade de serviços futuros (fluxos de caixa futuros) para a entidade;
3. o direito precisa ser exclusivo da entidade; (...)"

O ativo tem como característica principal o fato de poder se transformar em um determinado momento em fluxos líquidos de entrada de caixa ou no mínimo em promessa de tal. Esta capacidade de transformação poderá se dar somente com um ativo ou um conjunto de ativos simultaneamente.

- **Passivo**

Segundo SZUSTER (et.al. 2010, p.39):

“Entende-se por Passivo a origem de recursos financiados por terceiros, além das obrigações assumidas pela entidade que exigirão desembolso de recursos no futuro, ou seja, contas a pagar, salários a pagar, impostos a pagar, entre outros.”

Os autores ainda reconhecem o passivo como perdas incorridas ou expectativa de perdas assumidas pela entidade, relacionados com eventos passados ou presentes a serem pagos em momento específico no futuro, com sacrifício de ativos ou prestação de serviços.

Existem passivos que são resultados de eventos passados que poderão ser confirmados, e/ou, de um evento futuro incerto não totalmente sob controle da entidade; e/ou, quando o valor para sua liquidação não puder ser mensurado com confiabilidade.

No geral, e, sem levarmos em conta definições de exigibilidade, todos os autores consultados definem passivo como sacrifícios futuros ou imediatos em consequência de transações ou eventos passados.

Tirando algumas exceções, e definindo numa linguagem singular, a maioria dos conceitos sobre passivos são tratados como dívidas da entidade.

3. ANÁLISE COMPARATIVA DOS CPCs E IFRS

Os impactos causados pelas IFRS nas pequenas e médias empresas foram descritas abaixo através de uma forma resumida das normas. Detectou-se algumas diferenças mínimas entre as normas do CPC.

Procurou-se nesta pesquisa destacar estas diferenças que podem impactar nas entidades de pequeno porte, porém, para se fazer uma aplicação mais adequada recomenda-se a consulta das normas integralmente.

Colocou-se abaixo uma análise das normas CPC separadas em blocos e com assuntos distintos evidenciando as mudanças ocasionadas pela mesma.

Quadro 02 – Adoção inicial da Legislação e NIC

Bloco 1	
CPC's emitidos para a adoção inicial da Legislação e NIC	
Seção CPC PME	Equivalente IFRS SMEs
CPC 01 Pronunciamento conceitual básico - estrutura conceitual	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
CPC 13 - Adoção inicial da Lei nº 11.638/07 e da medida provisória nº 449/08	IFRS 1 First Time Adoption
CPC37 - Adoção inicial das normas internacionais de contabilidade	IFRS 1 First Time Adoption
CPC43 - Adoção inicial dos pronunciamentos técnicos CPC 15 e 40	IFRS 1 First Time Adoption

Fonte: CPC PME – IFRS SMEs – adaptado pelo autor

Comentários:

Nesse bloco os CPC's foram emitidos com a finalidade de auxiliar no entendimento e aplicação das alterações ocorridas. Alterações ocorridas nas Leis e no próprio CPC. Apesar de serem bastante semelhantes ao IFRS 1 existem algumas diferenças nesses CPCs que eliminam alternativas e requerem outros itens por motivos da legislação societária brasileira. Assim, políticas contábeis, mudanças nas estimativas e retificação de erros passaram a ser aceitos.

Podemos citar como diferença a reavaliação de ativos (proibida por lei).

Quadro 03 – Demonstrações financeiras e instrumentos financeiros

Bloco 2	
Demonstrações financeiras e instrumentos financeiros	
Seção CPC PME	Equivalente IFRS SMEs
CPC 03 - Demonstração dos fluxos de caixa	IAS 7 Statement of Cash Flows
CPC 04 - Ativo intangível	IAS 38 Intangible Assets
CPC 05 - Divulgação sobre partes relacionadas	IAS 24 Related Party Disclosures
CPC 10 - Pagamento baseado em ações	IFRS 2 Share Based Payment
CPC11 - Contratos de seguro	IFRS 4 Insurance Contracts
CPC 12 – Ajuste a valor presente	Sem equivalente
CPC 21 – Demonstração intermediária	IAS 34 Interim Financial Reporting
CPC 22 – Informações por segmento	IFRS 8 Operating Segments
CPC 23 – Políticas contábeis, mudança de estimativas e retificação de erro;	IAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors;
CPC 26 – Apresentação das demonstrações contábeis	IAS 1 Presentation of Financial Statements
CPC 35 – Demonstrações separadas	IAS 31 Interests in Joint Ventures
CPC 38 – Instrumentos financeiros; reconhecimento e mensuração (substitui o CPC 14)	IAS 32 Financial Instruments Presentation
CPC 39 – Instrumentos financeiros ; apresentação;	IAS 39 Financial Instruments; Recognition and measurement;
CPC 40 – Instrumentos financeiros ; evidenciação	IFRS 7 Financial Instruments; Disclosures
CPC 41 – Resultado por ação	IAS 33 – Earnings per share

Fonte: CPC PME – IFRS SMEs – adaptado pelo autor

Comentários:

Nesse bloco serão fornecidas as bases detalhadas sobre o fluxo de caixa, sua apresentação e divulgações relacionadas. Assim a empresa terá condições de avaliar sua capacidade em gerar caixa.

Diferentemente do IAS a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) será requerida e regulamentada. É exigida como componente das demonstrações financeiras das companhias abertas, pois, oferece mais elementos de análise da natureza de custos e despesas da companhia.

Devido à complexidade do capital próprio no Brasil, nesse bloco é apresentada a orientação para sua implantação ao ambiente brasileiro.

As contas a receber devem ser registradas a valor presente.

Classificam-se os instrumentos financeiros como para negociação, sem considerar se devem ou não ser classificados como disponíveis para vendas ou mantidos até o vencimento.

Conforme a Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que estabelece a proibição da reavaliação de ativos, somente poderá ser aplicada como opção de prática contábil a uma classe de ativos, os quais passarão a ser reavaliados a valor justo, conforme IFRS.

Apresenta-se uma nova categoria de ativos denominada "ativos a serem distribuídos aos proprietários".

A entidade deverá apresentar todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período em duas demonstrações:

- Demonstração do resultado do período
- Demonstração do resultado abrangente do período (começando com o resultado líquido e incluindo os outros resultados abrangentes).

Quadro 04 – Ativo imobilizado

Bloco 3	
Ativo imobilizado	
Seção CPC PME	Equivalente IFRS SMEs
CPC 01 - Redução ao valor recuperável de ativos	IAS 36 Impairment of Assets
CPC 16 - (R1) Estoques	IAS 2 Inventory
CPC 17 - Contratos de construção	IAS 111 Construction Contracts
CPC 27 – Ativo imobilizado	IAS 16 – Property plant & equipment
CPC 28 – Propriedades para investimento	IAS 40 Investment property
CPC 30 – Receitas	IAS 18 Revenue
CPC 31 – Ativo não circulante mantido para venda e operação descontinuada	IFRS 5 – Non-current assets held for sale and discontinued operations
ICPC 01 - Contratos de concessão	IFRIC 12 - Contratos de Concessão de Serviços
ICPC 10 - Deemed cost (custo atribuído) e o ajuste de avaliação patrimonial	IAS 16 – Property plant & equipment

Fonte: CPC PME – IFRS SMEs – adaptado pelo autor

Comentários:

Nesse bloco teremos a primeira norma a ser editada pelo CPC e aprovada pela CVM exigindo-se divulgações adicionais em relação à receita bruta e líquida.

A Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, estabelece a proibição da reavaliação de ativos, muito embora, ela possa ser aplicada (somente como opção de prática contábil, caso exista indicação que condições se alteraram durante o ano - CPC 27-) a toda uma classe de ativos, os quais passam a ser reavaliados a valor justo, regularmente, de acordo com o IFRS.

O CPC 31 apresenta uma categoria adicional de ativos, denominado “ativo a serem distribuídos aos proprietários”. Este CPC refere-se ao pagamento dos dividendos aos proprietários podendo ser escolhido entre um ativo não caixa ou uma alternativa em caixa.

O ICPC 10 trata do *Deemed Cost* (custo atribuído) e o ajuste de avaliação patrimonial. A lei proíbe a reavaliação de ativos, mas permite na adoção inicial o *deemed cost*, ou seja, o custo atribuído que, se apurado nos bens do ativo imobilizado, poderá ser registrado na contabilidade e constituída a reserva denominada ajuste de avaliação patrimonial (AAP).

Quadro 05 – Ativo intangível - Arrendamento mercantil - Subvenção e assistência governamental - Combinação de negócios - Ágio

Bloco 4	
Ativo intangível - Arrendamento mercantil - Subvenção e assistência governamental - Combinação de negócios - Ágio -	
Seção CPC PME	Equivalente IFRS SMEs
CPC 06 - Operações de arrendamento mercantil	IAS 17 Leases
CPC 07- Subvenção e assistência governamentais	IAS 20 Accounting for government Grants and disclosure of Government Assistance
CPC 15 - Combinação de negócios	IFRS 3 - Business Combinations
ICPC 09 - Demonstrações contábeis individuais, demonstrações separadas demonstrações consolidadas e aplicação do método de equivalência patrimonial	IAS 27 – Consolidated and separate financial statements

Fonte: CPC PME – IFRS SMEs – adaptado pelo autor

Comentários:

Nesse bloco constarão exemplos de casos relatando a realidade brasileira, pois, os subsídios governamentais são bastante comuns e assumem várias formas no Brasil dependendo do setor. Nesse bloco temos também a proibição de amortização do ágio.

Quadro 06 – Mudanças, custos, eventos, contingentes, passivos, benefícios e tributos

Bloco 5	
Mudanças de taxas de câmbio - Custos de transações - Custos de empréstimos - Provisões - evento subsequente - Contingentes - Ativos contingentes - Passivos - Benefícios a empregados - Tributos sobre o lucro –	
Seção CPC PME	Equivalente IFRS SMEs
CPC 02 - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis	IAS 21 The effects of Changes in foreign Exchange Rates
CPC 08 - Custos de transações e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários	IAS 32 Financial Instruments Presentation
CPC 20 - Custos de empréstimos	IAS 23 Borrowing Costs
CPC 24 - Evento subsequente	IAS 1 Presentation of Financial Statements
CPC 25 – Provisões, passivos, contingentes e ativos contingentes	IAS 37 – Provisions, contingent liabilities and contingent assets
CPC 32 – Tributos sobre o lucro	IAS 12 Income taxes
CPC 33 – Benefícios a empregados	IAS 19 – Employee benefits IAS 26 – Accounting and reporting by retirement benefit plans
CPC 38 - Instrumentos financeiros; reconhecimento e mensuração (substitui o CPC 14)	IAS 32 Financial Instruments Presentation
CPC 39 - Instrumentos financeiros ; apresentação;	IAS 39 Financial Instruments; Recognition and measurement;
CPC 40 – Instrumentos financeiros; evidenciação	IFRS 7 – Financial instruments; disclosures
ICPC 08 – Custos de transações e prêmios na emissão de títulos e valores mobiliários	IAS 32 – Financial instruments presentations

Fonte: CPC PME – IFRS SMEs – adaptado pelo autor

Comentários:

Esse bloco contém parágrafos adicionais que abordam a interpretação IFRIC 16. Incluindo a adoção da mesma moeda funcional da controladora para a controlada através de uma conta específica no patrimônio líquido.

Indicam-se também as diferenças cambiais que devem ser capturadas na taxa de capitalização.

Esclarece como serão contabilizados os dividendos e declara que os dividendos mínimos exigidos conforme a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 devem ser registrados como item no passivo, mesmo sendo esta conclusão extraída com base no IFRS, não existe interpretação no IFRS.

Exige-se o registro de provisões para "obrigações legais" independente da liquidação da mesma ou não. Além das provisões para contratos onerosos e obrigações constituídas.

Como no Brasil é muito diversificada a cobrança de tributos, exige-se um detalhamento completo nas divulgações do tributo sobre o lucro, pois, estão relacionados receita bruta X receita líquida. A base tributária será o montante dedutível ou tributável. O reconhecimento da recuperação futura será permitido somente quando sua realização for provável limitada à estimativa de lucros tributáveis dos 10 (dez) anos seguintes. Todos os tributos diferidos serão classificados como não circulantes independentes de sua natureza.

Os ganhos e perdas atuariais vindos de planos de aposentadoria, planos de contribuição ou qualquer ativo de um plano de benefício a empregados deverão ser reconhecidos no patrimônio líquido. Este registro está sujeito a um teste de limite máximo.

A obrigação será o total líquido do valor presente da obrigação presente de benefício definido – é o valor presente, sem a dedução de quaisquer ativos do plano ou pagamento futuro esperado, requerido para liquidar a obrigação decorrente do serviço dos empregados no período corrente e em períodos anteriores; somando-se a ele, qualquer ganho atuarial (menos quaisquer perda atuarial) não reconhecido; provenientes do plano ou redução das contribuições futuras.

O valor reconhecido na demonstração do resultado abrangente é baseado em três estimativas atuariais, o efetivo pagamento do empregador não é uma delas. Subtraindo-se dele qualquer custo do serviço passado não reconhecido – derivam de alteração ou introdução de benefícios, podendo esse custo ser positivo ou negativo; retirado o valor justo dos ativos do plano.

Quando o valor líquido da obrigação for negativo é permitido o reconhecimento de um ativo, apenas no caso em que este ativo for recuperável por reembolsos provenientes do plano ou redução das contribuições futuras.

O valor reconhecido na demonstração do resultado abrangente é baseado em três estimativas atuariais sendo elas:

- **Custo do serviço corrente:** É o aumento no valor presente da obrigação de benefício definido resultante do serviço prestado pelo funcionário no período.
- **Custo de justo:** É o aumento no valor presente da obrigação de benefício definido durante o período devido a liquidação (pagamento) dos benefícios estarem mais próximos do desconto da obrigação.
- **Retorno esperado sobre os ativos do plano:** São os juros, dividendos e outras receitas obtidas através dos ativos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizadas, ou não, sobre os ativos do plano, menos quaisquer custo de administração e imposto devido do próprio plano.

O valor reconhecido da demonstração do resultado abrangente é: Custo do serviço corrente; Custo de juros; Retorno esperado sobre quaisquer ativos; Ganhos e perdas atuariais reconhecidos; Custo do serviço passado reconhecido; O efeito de qualquer redução ou liquidação.

Para as diferenças atuariais quando houver ganho ou perda atuarial (resultados reais divergentes dos estimados) existe a possibilidade do reconhecimento da diferença utilizando 3 (três) metodologias: Corredor, Reconhecimento imediato no resultado e Reconhecimento imediato em outras receitas abrangentes (dentro do patrimônio líquido).

- Método do corredor: Deve ser definido o valor limite do corredor, que é o maior valor entre 10% do valor justo dos ativos do plano e da obrigação de benefícios definido. Apenas a diferença atuarial que ficar fora do limite do corredor será reconhecida no resultado durante o período médio restante de trabalho dos empregados.
- Método do reconhecimento no resultado: A variação é reconhecida integralmente e imediatamente no resultado, o que faz o passivo ser reconhecido por um valor mais adequado.

- Método do reconhecimento em outros resultados abrangentes: A variação é reconhecida imediatamente no resultado abrangente, ficando a variação dentro do patrimônio, nunca transitando pelo resultado (outros resultados abrangentes não reclassificáveis).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

4.1. RESULTADOS OBTIDOS COM O TRABALHO.

Essa pesquisa mostra comparativos que apontam para uma convergência tranquila e sem sobressaltos das normas brasileiras de contabilidade às normas internacionais de contabilidade. Porém, devido as pequenas e médias empresas serem obrigadas a apresentar seus resultados, os contadores que fazem a contabilidade de empresas grandes terão mais facilidades de adotarem as práticas das normas contábeis convergentes as normas internacionais de contabilidade. E, o mesmo, não podemos dizer sobre os contadores que fazem a contabilidade somente para pequenas e médias empresas.

Conclui-se, também, que para as PMEs conseguirem empréstimos e investidores com mais eficiência precisam apresentar melhores relatórios financeiros. A prática da contabilidade mundial, historicamente, sempre apresentou divergências entre países diferentes. E, isto, fazia sentido somente quando os investidores procuravam oportunidades apenas em seu país de origem. Com a globalização dos mercados de capitais, as diferenças encontradas nos relatórios financeiros levavam os investidores e credores a não investirem em outros mercados devido a dificuldade de compreensão dos relatórios. Ao se adequar os relatórios financeiros conforme as IFRS as PMEs serão capazes de apresentar demonstrações contábeis que contenham informações úteis, para os credores e investidores poderem avaliar fluxo de curto prazo em dinheiro, liquidez e solvência, acabando de uma vez com a incerteza das informações.

4.2. SUGESTÕES PARA PESQUISAS FUTURAS

Estudos futuros poderão averiguar, após publicações dos balanços segundo as novas normas, como os contadores, os CRCs e a alta administração estão lidando com a questão da maior subjetividade na mudança de normas para princípios, e, igualmente será importante pesquisar de que forma estará evoluindo a qualidade da mão de obra e, se os contadores ocuparão lugar de destaque dentro das estratégias das empresas.

Sabemos que os avanços e mudanças que ocorrem com muita frequência no mundo globalizado em que vivemos nos exigem a sempre nos aperfeiçoarmos e a procurar por mais conhecimentos que possam ser colocados em uso no dia a dia. Assim, esta pesquisa tem como seu conteúdo uma orientação a quem precisar de uma efetiva aplicação das novas normas internacionais de contabilidade que são regidas pelas IFRS.

5. REFERÊNCIAS

Brasil, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976

Brasil, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007

Brasil, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009

Brasil, Resolução CFC nº 750, de 29 de Dezembro de 1993

Brasil, Resolução CFC nº 1255, de 10 de dezembro de 2009

Brasil, Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010

Brasil, Deliberação CVM nº 29, de 05 de Fevereiro de 1986

Brasil, Deliberação CVM nº 539, de 14 de março de 2008

CRC-SP/IBRACON. Contabilidade no Contexto Internacional. Ed. Atlas, 1997.

DE LUCA, Márcia Martins Mendes. Demonstração do valor adicionado: do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998.

FASB – Financial Accounting Standards Board, atualizado anualmente

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

IASB – International Accounting Standards Board, atualizado anualmente.

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores. Normas Internacionais de Contabilidade. E.Melhoramentos, 1998.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da contabilidade. São Paulo: Atlas, 6. ed., 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos, Contabilidade Comercial. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.

LISBOA, Nahor Plácido. Uma Contribuição ao Estudo da Harmonização de Normas Contábeis, Dissertação de Mestrado, FEA/USP, 1995.

MARION, José Carlos, Contabilidade Empresarial. 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SÁ, Antonio Lopes. Teoria da contabilidade. 2.ed. – São Paulo: Atlas, 1999

SANTOS, Helenice Almeida. O Brasil precisa acelerar mudanças e definir prioridades. Comex News, Belo Horizonte, ano 4, nº 13, março 2002.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P. Ativos intangíveis: análise das principais alterações introduzidas pelos FAS 141 E 142

SANTOS;LUSTOSA, Paulo Roberto B. Proposta de um modelo de DVA – Demonstração do Valor Adicionado – adequado ao novo desenho institucional e mercantil do setor elétrico brasileiro. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisa Econômica – FIPE, 1998.

SILVA,Ernesto José da. Manual da Contabilidade.Guarapuava:2002.

SZUSTER, Natan; CARDOSO,Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman;SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER Flávia Rechtman.Contabilidade geral: Introdução à Contabilidade Societária.2 ed.São Paulo: Atlas, 2010.