

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

THAYSE NUNES DE SOUZA

**NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AS
NORMAS BRASILEIRAS: UMA ABORDAGEM ATUALIZADA**

CRICIÚMA

2012

THAYSE NUNES DE SOUZA

**NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AS
NORMAS BRASILEIRAS: UMA ABORDAGEM ATUALIZADA**

Trabalho de Conclusão do Curso,
apresentado para obtenção do grau de
bacharel no Curso de Ciências Contábeis da
Universidade do Extremo Sul Catarinense,
UNESC.

Orientador: Professor Esp. Marcos Danilo
Rosa Viana.

CRICIÚMA

2012

THAYSE NUNES DE SOUZA

**NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS
AS NORMAS BRASILEIRAS: UMA ABORDAGEM ATUALIZADA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de Bacharel no Curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de pesquisa em Contabilidade Financeira.

Criciúma, 10 de Julho de 2012.

BANCA EXAMINADORA

Professor Esp. Marcos Danilo Rosa Viana – Orientador

Professor (a) Esp. – Daniela Figueredo - Examinador

Professor Esp. – Luciano Rocha Ducioni - Examinador

Dedico este trabalho aos meus pais e meu irmão, onde recebi todo o apoio e compreensão, para seguir em frente, diante as dificuldades encontradas e todos meus verdadeiros amigos que me deram força para correr atrás dos meus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a **Deus**, por me proporcionar tantas coisas maravilhosas que já obtive e irei obter.

Aos meus pais **Edson e Janete** que são meu esteio e sem eles, eu não seria nada nesta vida.

Ao meu irmão **Thiago**, que sempre teve paciência comigo.

Ao meu amado **Filipe**, que soube me compreender nos momentos em que estive ausente, assim como sempre me motivou.

Aos **meus colegas de trabalho**, onde todos os dias posso aprender com os mesmos, algo novo e me engrandeço profissionalmente e por todo o apoio e compreensão ao longo da confecção deste trabalho.

Aos **meus grandes amigos e amigas** que sempre me deram apoio e carinho para persistir em meus objetivos.

Ao meu Orientador **Marcos Danilo Rosa Viana**, que me transmitiu conhecimento, auxílio e atenção.

Aos demais professores do Curso de Ciências Contábeis, pelos conhecimentos compartilhados durante os anos de convivência acadêmica.

Enfim, a todos aqueles que torceram por mim e que de alguma forma contribuíram para a conclusão deste curso.

"Para realizar grandes conquistas, devemos não apenas agir, mas também sonhar; não apenas planejar, mas também acreditar".

(Anatole France)

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 01: Órgãos Reguladores Internacionais e Brasileiros de Contabilidade.....	28
Quadro 02: Demonstrações Contábeis Exigidas (Obrigatórias).....	43
Quadro 03: Balanço Patrimonial e sua nova Estrutura após a publicação das Leis nºs 11.638/07 e 11/941/09	52
Quadro 04: : Laudo de Avaliação de Recuperabilidade – <i>Impairment</i>	61
Quadro 05: Contabilização	61
Quadro 06: Teste de Recuperabilidade <i>Impairment</i>	62
Quadro 07: Cálculo Ajuste a Valor Presente	64
Quadro 08: Recebimento do Empréstimo para Imobilização + Juros a Apropriar.....	64
Quadro 09: Balancete ou Balanço Patrimonial.....	64
Quadro 10: Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	66
Figura 01: Exemplo de DMPL para empresas que não possuem Controladas	68
Quadro 11: Demonstração do Resultado do Exercício	70
Quadro 12: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto.....	74
Quadro 13: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Indireto	76
Quadro 14: Demonstração do Valor Adicionado – Empresas em Geral	79
Quadro 15: Demonstrações Contábeis para PME	85
Figura 02: CPC´s Emitidos CPC 00 ao CPC 11.....	87
Figura 03: CPC´s Emitidos CPC 12 ao CPC 24.....	88
Figura 04: CPC´s Emitidos CPC 25 ao CPC 37.....	88
Figura 05: CPC´s Emitidos CPC 38 ao CPC PME	88
Figura 06: CPC´s Em fase de emissão CPC 18 (R1) ao CPC 44.....	88

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA Associação Brasileira das Companhias Abertas
AC Ativo Circulante
ANC Ativo Não Circulante
ANEEL Agência Nacional de Energia Elétrica
ANS Agência Nacional de Saúde
ANTT Agência Nacional de Transportes Terrestres
APIMEC Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
AVP Ajuste à Valor Presente
BACEN Banco Central do Brasil
BM&FBOVESPA Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CFC Conselho Federal de Contabilidade
CPC Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CT Comunicado Técnico
CTG 2000 Comunicado Técnico 2000
CVM Comissão de Valores Mobiliários
DFC Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRE Demonstração do Resultado do Exercício
DVA Demonstração do Valor Adicionado
FASB Financial Accounting Standards Board
FIECAFI Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IAS International Accounting Standard
IASB International Accounting Standards Board
IASC International Accounting Standards Committee
IBRACON Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC Federação Internacional de Contadores
IFRS International Financial Reporting Standards
IMPAIRMENT Teste de Recuperabilidade de Ativos
IN Instrução Normativa

INTOSAI Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IT Interpretação Técnica

NBC P Norma Brasileira de Contabilidade Profissional

NBC PA Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas a contadores que atuam como Auditores Independentes

NBC PG Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas a todos os profissionais de Contabilidade

NBC PI Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas contadores que atuam como Auditores Internos

NBC PP Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos contadores que atuam como Peritos Contábeis

NBC T Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

NBC TA Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor

NBC TAG Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas À Auditoria Governamental

NBC TG Normas Brasileiras de Contabilidade convergente com as *IFRS*

NBC TI Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna

NBC TO Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração

NBC TP Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Perícia

NBC TR Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão

NBC TSC Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos Convergentes

NBC TSP Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria

OT Orientação Técnica

PC Passivo Circulante

PCGA Princípios Contábeis Geralmente Aceitos

PL Patrimônio Líquido

PME Pequenas e Médias Empresas

PNC Passivo Não Circulante

RFB Receita Federal do Brasil

RTT Regime Tributário de Transição

SEC Securities and Exchange Comission

SMES Small and Medium – Sized Entities

SOX Lei Sarbanes Oxley

SUREG Superintendência Regional

SUSEP Superintendência de Seguros Privados

US GAAP US Generally Accepted Accounting Principles

RESUMO

SOUZA, Nunes de, Thayse. **Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas às Normas Brasileiras de Contabilidade: Uma Abordagem Atualizada.** 2012, 102 p. Orientador: Professor Especialista Marcos Danilo Rosa Viana. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O crescimento econômico mundial e os investidores estrangeiros instalados em diversas nações trouxeram à necessidade de uma padronização, no tocante a elaboração de demonstrações financeiras, haja vista que gera gastos ao preparar os demonstrativos e os dados contidos precisam ser mais claros e com informações melhor elaboradas. Para que essa padronização seja feita, é necessário que cada país inserido no processo de convergência, se adapte aos padrões das Normas Internacionais de Contabilidade. No Brasil, para que a padronização fosse inserida e apresentada ao contexto contábil, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, por meio da Resolução 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC e com o apoio de diversas entidades, como a: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BM&FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuaria e Financeiras, o CPC foi elaborado com o objetivo de traduzir, estudar as Normas Internacionais de Contabilidade, assim como estudar, preparar e emitir os Pronunciamentos Técnicos e sua correlação com as Normas Internacionais de Contabilidade. A Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76 sofreu algumas alterações e foi reformulada pelas Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, esta convertida pela MP nº 449/2008. Tais alterações elencam mudanças, exclusões e inclusões nos grupos do Balanço Patrimonial, no DRE, na exigência das Demonstrações Contábeis Obrigatórias, as novas sistemáticas de cálculos de recuperabilidade de ativos, como o Ajuste a Valor Presente e teste de *Impairment*, entre outras e demais que poderão surgir. Deste modo, pode-se concluir que a Lei das Sociedades por Ações, traz benefícios aos investidores externos, ou empresas que captam recursos no exterior, onde suas demonstrações são analisadas externamente, objetivando demonstrar confiabilidade e segurança. As empresas de pequeno e médio porte não tem obrigação pública de elaborar todas as demonstrações contábeis que são exigidas para as Sociedades Anônimas, mas podem efetuar as mesmas para fins gerenciais e melhor controle das informações econômicas.

Palavras-chave: Normas Internacionais de Contabilidade, Governança Corporativa, Lei nº 6.404/76, Lei nº 11.638/07, Lei nº 11.941/09, Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA E PROBLEMA	11
1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA	12
1.3 JUSTIFICATIVA	13
1.4 METODOLOGIA.....	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 CONTABILIDADE INTERNACIONAL.....	16
2.2 ESCOLA ITALIANA (EUROPEIA) DE CONTABILIDADE	17
2.3 ESCOLA AMERICANA DE CONTABILIDADE	19
2.4 SÍNTESE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE NO BRASIL	20
2.5 HARMONIZAÇÃO, CONVERGÊNCIA E PADRONIZAÇÃO	21
2.6 GOVERNANÇA CORPORATIVA E HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS.....	22
2.7 INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS.....	26
2.7.1 United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)	27
2.8 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E ÓRGÃOS REGULADORES	28
2.8.1 Composição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	30
2.8.2 Composição do Comitê Gestor de Convergência no Brasil	34
2.9 PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS NO BRASIL	35
2.10 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E SUA ESTRUTURA	36
2.10.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e sua Estrutura.....	37
2.10.3 Segregação das Normas Brasileiras de Contabilidade	38
2.13 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SEUS REFLEXOS NA PROFISSÃO DE CONTADOR.....	39
2.14.1 Compreensibilidade	44
2.14.2 Relevância	44
2.14.3 Materialidade	45
2.14.4 Integralidade	45
2.14.5 Confiabilidade	46
2.14.6 Primazia da Essência sobre a Forma	46
2.14.7 Neutralidade	46
2.14.8 Comparabilidade	47

2.14.9 Tempestividade	47
2.14.10 Continuidade	48
2.14.11 Uniformidade	48
2.14.12 Prudência	49
2.14.13 Equilíbrio entre Custo e Benefício	50
2.15 BALANÇO PATRIMONIAL	50
2.16 FIM DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS	58
2.17 CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO (<i>LEASING</i>)	58
2.18 CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO IMOBILIZADO	59
2.19 TESTE DE RECUPERABILIDADE DOS ATIVOS (<i>IMPAIRMENT</i>)	60
2.20 AJUSTE A VALOR PRESENTE	62
2.21 DEMONSTRAÇÕES DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS - DLPA ..	65
2.22 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - DMPL ...	66
2.23 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	68
2.24 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA	71
2.24.1 Demonstração do Fluxo de Caixa pelo Método Direto	74
2.24.2 Demonstração do Fluxo de Caixa pelo Método Indireto	75
2.25 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO	77
2.26 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)	80
2.27 CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	82
2.28 POSIÇÃO ATUAL DOS PRONUNCIAMENTOS, INTERPRETAÇÕES E ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS	85
3 CONSIDERAÇÕES FINAIS	90
REFERÊNCIAS	93

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por finalidade apresentar as principais alterações trazidas com a aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade às Normas Brasileiras de Contabilidade. Destacar ainda, as principais alterações trazidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, elencando a posição atual dos pronunciamentos técnicos e contábeis já emitidos, revisados, em fase de revisão, em fase de emissão e os previstos. Assim, inicialmente neste capítulo é apresentado o tema e qual sua importância para o desenvolvimento do trabalho. Da mesma forma, evidencia-se a construção do problema do presente estudo. Em seguida se descreve o objetivo geral e objetivos específicos, na sequência a justificativa para elaboração deste trabalho. Por fim, se destaca a metodologia utilizada, para alcançar os objetivos propostos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

Devido à evolução tecnológica do Brasil e a sua importância relacionada a Ciências Contábeis e da mesma forma, que teve o reconhecimento da profissão contábil surge à importância das novas Normas de Contabilidade Internacional que vem compatibilizar com as Normas Brasileiras de Contabilidade. Pois, nos últimos anos aumentaram os índices de investidores estrangeiros aplicando seus recursos no Brasil. Assim como, destaca-se ainda, o interesse de se conhecer os diferentes modelos contábeis existentes em cada país.

Para que as empresas brasileiras realizem negociações em Bolsa de Valores e captação de recursos é necessário que as mesmas passem a elaborar e compreender as demonstrações financeiras de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade. Com isto as demonstrações tornam-se compreensíveis à todos os investidores, retratando a situação financeira e econômica das empresas brasileiras.

No Brasil, as empresas que possuem capital aberto com participação de investidores estrangeiros, devem elaborar as suas demonstrações contábeis, dentro

dos novos padrões internacionais de contabilidade, adequados às Normas Internacionais.

As empresas devem adotar o Padrão *IFRS* completo ou *IFRS* para PMEs de acordo com seu porte, definido pela Lei nº 11.638/07.

Para que a padronização das normas contábeis e de auditoria se tornasse realidade e fosse viabilizada, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

O Comitê Gestor de Convergência surgiu com a finalidade de coordenar o processo de convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais nas áreas de Contabilidade Pública, auditoria e de assuntos regulatórios.

Com o aumento de investidores estrangeiros no país, a elaboração de demonstrativos financeiros passou a exigir mais tempo e gastos adicionais com pessoal ao preparar a documentação necessária a leitura dos informes.

Com a inserção dos países no processo de convergência, teve-se a necessidade da adequação e aprimoramento técnico aos profissionais contábeis envolvidos na elaboração das demonstrações utilizadas nos padrões internacionais.

A harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil é realidade e existem novos pronunciamentos técnicos contábeis emitidos, revisados e em fase de revisão, que são abordadas no decorrer deste estudo.

Desta forma, busca-se com esta pesquisa, apresentar a todos os usuários das demonstrações contábeis, o seguinte problema: Com as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas as Normas Brasileiras, quais as atualizações realizadas e previstas, após a adoção do IFRS no Brasil, a partir dos Pronunciamentos Técnicos Contábeis do Comitê de Pronunciamentos Contábeis?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

O objetivo geral da pesquisa consiste em apresentar as principais novas normas contábeis que estabelecem a harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade que é realidade no Brasil, em formas de Pronunciamentos Técnicos Contábeis. Para tanto, entende-se necessário que o assunto seja tratado de forma

mais específica, no que diz respeito às alterações que promoveram a adequação das normas contábeis.

Para atingir o objetivo geral, têm-se os seguintes objetivos específicos a serem traçados:

- Apresentação dos aspectos metodológicos e conceituais, referente ao tema.
- Demonstrar as principais alterações nas demonstrações contábeis com a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade.
- Destacar as principais alterações trazidas pelas Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, elencando a posição atual dos pronunciamentos técnicos e contábeis já emitidos, revisados, em fase de revisão e em fase de emissão.

1.3 JUSTIFICATIVA

Há alguns anos, o cenário econômico brasileiro vem recebendo muitas alterações. Os investidores estrangeiros estão aplicando seus recursos em maior número de ações na Bolsa de Valores. Conforme divulgação do *site* investmax em 2011, a participação dos investidores estrangeiros representou 1/3 dos negócios na BM &F BOVESPA S.A. O investidor interno está incluso nesta representação, pois com essas alterações ele está exigindo maior transparência das demonstrações contábeis das empresas, visando maximizar as relações com outros investidores e elaborar melhores apresentações dos resultados, de forma que os acionistas, investidores, gestores e credores as compreendam.

A harmonização vem sendo debatida com maior ênfase, por forma de congressos e seminários de Contabilidade, promovendo mudanças nos critérios de avaliações financeiras, tais mudanças são realizadas por meio do CPC que é o órgão responsável por traduzir, interpretar, emitir ou editar as orientações e repassar aos órgãos reguladores brasileiros, quanto a sua implementação.

É necessária a pesquisa deste assunto, para que seja compreendido e refletido o grau de importância desse novo momento em que a Contabilidade Brasileira está passando.

Este trabalho foi elaborado a partir de livros, leis, normas e pronunciamentos. Na abordagem geral do assunto, encontram-se muitas dificuldades, visto ainda existirem poucas referências bibliográficas, havendo tão somente normas e pronunciamentos técnicos, pois se trata de tema novo.

Mesmo assim, procurou-se abordar ajustes trazidos às novas práticas contábeis e os já previstos pelas Normas Internacionais de Contabilidade para serem aplicadas às Normas Brasileiras de Contabilidade, a partir da posição atual dos Pronunciamentos emitidos e aqueles ainda em fase de emissão do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Dentre os Pronunciamentos emitidos, tratou-se daqueles que estão em fase de emissão, pois no decorrer deste trabalho, novas alterações e atualizações poderão surgir.

1.4 METODOLOGIA

A definição de pesquisa em sua essencialidade, não é encontrada em uma só forma, pois tem uma amplitude de conceitos e traz consigo uma visão de conhecimento novo.

De forma essencial, segundo Luna (1996, p.15), “pesquisa visa a produção de conhecimento novo, relevante teórica e socialmente fidedigno”.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada em caráter exploratório, devido ao assunto abordado ser novo, com pouca exploração.

Para Reis (2008, p. 55), “a pesquisa exploratória é o primeiro passo de qualquer pesquisa, que acontece quando o tema escolhido é pouco explorado e o pesquisador precisa incorporar características inéditas e buscar novas abordagens”.

No tocante aos procedimentos, esta pesquisa é de caráter bibliográfico, pois o material é encontrado em publicações em livros, artigos científicos, pronunciamentos, leis e em meio eletrônico – *Internet*. Segundo Reis (2008, p. 51), a pesquisa bibliográfica é a técnica que auxilia o estudante a fazer a revisão da literatura possibilitando conhecer e compreender melhor os elementos teóricos que fundamentarão a análise do tema e objeto de estudos escolhidos.

O problema é de caráter qualitativo, pois tem o objetivo de descrever sobre determinado assunto. Ao abordar o tema, Richardson (1985, p. 39) descreve os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação entre as variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por outros grupos sociais.

Conforme citado anteriormente, neste trabalho utilizaram-se métodos e processos científicos, com um caráter exploratório. Pois, este é um tema recente, sendo realizada a pesquisa bibliográfica, onde é possível descrever as individualidades do tema escolhido, e analisada de maneira qualitativa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O crescimento da globalização, os diferentes tipos de mercados internacionais e a relação de investimentos entre diversos países, trouxeram a necessidade de uma padronização das informações contábeis, de modo que os relatórios e demonstrações financeiras fossem mais transparentes e confiáveis, trazendo maior credibilidade às empresas, além de reduzir seus custos, e transmitir a seus investidores dados mais concretos.

Segundo Marques (2010, p. 46),

a globalização dos negócios, no que diz respeito ao desenvolvimento do mercado de capitais internacional, e o crescimento dos investimentos diretos estrangeiros somado à formação de blocos econômicos, traz consigo a necessidade de se ter um conjunto de normas contábeis internacionais que viabilizem a comparação de informações entre companhias de um mesmo grupo ou de grupos distintos.

A expansão econômica mundial e os diversos tipos de mercados neste cenário geraram informações precisas proporcionando maior credibilidade aos investidores. Para atender estas necessidades dos investidores, fez-se necessária a emissão de relatórios e demonstrações financeiras, com maiores informações.

Surgiu então, o processo de adoção das normas internacionais de Contabilidade ao padrão IFRS no Brasil e em diversos países.

2.1 CONTABILIDADE INTERNACIONAL

A Contabilidade é uma ciência econômica e sua utilização é caracterizada por instrumento de informação, gerando o conhecimento da estrutura econômico-financeira das entidades.

Segundo Ferrari (2008, p.1), “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”.

A Contabilidade estuda o patrimônio das entidades e fornece informações da atual posição econômica, patrimonial e financeira das entidades. A mesma evoluiu, de acordo com o crescimento das sociedades.

Segundo Nagatsuka e Teles (2002, p. 02),

o desenvolvimento da Contabilidade em toda sua história esteve intimamente ligado ao desenvolvimento econômico e às transformações sociopolíticas e socioculturais experimentadas em cada época. O homem foi sentido a necessidade de aperfeiçoar seu instrumento de avaliação da situação patrimonial ao mesmo tempo em que as atividades econômicas foram-se tornando mais complexas.

A Contabilidade Internacional tem como finalidade, conforme destaca Antunes (2007, p.3),

[...] incentivar os investimentos estrangeiros, a partir da unificação das normas contábeis, facilitando o entendimento das informações divulgadas para os usuários de todas as partes do mundo, reduzindo as dúvidas de natureza contábil e, em decorrência, gerando crescimento econômico.

Essa Contabilidade Internacional proporciona aos investidores estrangeiros e aos usuários das informações geradas, o melhor entendimento das demonstrações financeiras unificadas.

2.2 ESCOLA ITALIANA (EUROPEIA) DE CONTABILIDADE

A escola europeia foi impulsionada após a divulgação do método das partidas dobradas, em meados do século XVIII ou XIX.

“Após o surgimento do método das partidas dobradas (século XVIII ou XIX) e sua divulgação através da obra do Frei Luca Pacioli, a escola italiana ganhou grande impulso e se espalhou por toda a Europa”. Marques (2010, p. 33).

A escola italiana teve grande dimensão pela Europa, após a divulgação do método das partidas dobradas e contribuiu para o surgimento de várias teorias e correntes.

O “Contismo” foi o primeiro a surgir, na linha de corrente de pensamentos contábeis da Escola Italiana, onde teve como seu primeiro iniciador da história do Pensamento Contábil Luca Pacioli.

Segundo Lopes (2009, p. 27), “para os adeptos desta corrente, a principal preocupação da Contabilidade seria com o processo de escrituração e com as técnicas de registros através das contas”.

O “Contismo” se preocupava com a forma de escriturar as contas e das suas técnicas de registros.

O “Personalismo” surgiu em relação ao “Contismo”, para então poder dar personalidade as contas.

Marques (2010, p. 20), aborda que “o Personalismo foi uma escola de pensamento contábil que surgiu em reação ao contismo, dando personalidade às contas para poder explicar as relações de direitos e obrigações”.

O “Personalismo” surgiu para que as contas existentes tivessem uma personificação de seus direitos e obrigações.

Ao surgimento desta corrente, não havia se pensado em fundamentação jurídica para as contas.

Marques (2010, p. 20), descreve que “foi Giuseppe Cerboni, que aceitando o princípio da personificação das contas, deu-lhe o conceito jurídico dos direitos e obrigações, suprimindo a figura simbólica do administrador e colocando as personalidades (contas) em contato direto com o proprietário”.

A personificação das contas obteve conceito jurídico dos direitos e obrigações, colocando as mesmas em contato com o proprietário da entidade.

O “Neocontismo” surgiu por volta de 1915, após a criação e personificação das contas, reforçando o objeto do estudo da contabilidade como patrimônio.

Lopes (2009, p. 28), descreve que “por volta de 1915, surge no cenário contábil o “Neocontismo”, escola que reforçou o objeto do estudo da contabilidade como patrimônio ou, melhor dizendo, a riqueza patrimonial”.

Os “Neocontistas” defendiam que a Contabilidade tinha a função de registrar e classificar as contas e não tinham a mesma para demonstrar os aspectos econômicos e gerenciais.

Conforme Lopes (2009, p. 28), “para os Neocontistas, a principal função da contabilidade era a de registrar e classificar as contas e não a de demonstrar os aspectos econômicos e gerenciais oriundos destas”.

Os pensadores desta corrente defendiam a função da contabilidade somente para registro e classificação das contas e que não fosse, além disso, o aprimoramento, ou seja, além do registro e classificação, a equação determinada era (ATIVO – PASSIVO = PATRIMÔNIO LÍQUIDO), salientando a dinâmica do Balanço Patrimonial.

O “Controlismo” surgiu para que os bens, direitos e obrigações das empresas, tivessem uma maneira de serem controlados.

Marques (2010, p. 21) salienta que “com o desenvolvimento das idéias do “Controlismo”, pode-se, perceber que muitos fatos, devido a sua natureza técnica, escapam a vigilância contábil”.

O “Controlismo” surge para efetuar controles sobre as contas patrimoniais da entidade, sendo assim as contas não devem ser só registradas e classificadas, mas também devem ser controlados os fenômenos relacionados às variações de patrimônio das empresas.

O “Aziendalismo” defendia a ciência administrativa, onde seria ela a organização, a administração e o controle.

Segundo enuncia Marques (2010, p. 21), “os precursores deste pensamento, queriam mostrar que o fundamento, era ter acrescido a parte científica da Contabilidade, sendo, a organização, administração e o controle, contribuindo assim, à ciência administrativa e esquecia-se do campo da contabilidade ao levantamento patrimonial, só lembrando das empresas”.

O “Patrimonialismo” surgiu na Itália por volta de 1926 e ganhou destaque no mundo todo.

Lopes (2009, p. 29), define o “Patrimonialismo” como “o patrimônio como objeto da contabilidade, sendo este a grandeza real que se transforma com a evolução das atividades econômicas”.

O “Patrimonialismo” defende o pensamento em que o patrimônio é o objeto da contabilidade e conforme as evoluções das atividades econômicas da entidade evoluem ou diminui, o mesmo é transformado, podendo ser assim analisada as variações patrimoniais de um período.

2.3 ESCOLA AMERICANA DE CONTABILIDADE

O final do século XIX e o começo do século XX tiveram diversos acontecimentos, onde houve expansão da Contabilidade e necessidade de aprimoramentos para seus usuários, para atender o aumento do surgimento de indústria e comércio naquela época.

A expansão rápida do comércio e o desenvolvimento do mercado de capitais propiciou o surgimento de um campo com maior abrangência para a Contabilidade.

De acordo com Marques (2010, p.40),

o desenvolvimento do mercado de capitais e o rápido crescimento do comércio e da indústria proporcionaram o surgimento de um campo fértil para o desenvolvimento das ciências contábeis, pois, com o surgimento dos grandes conglomerados comerciais e industriais, com participação de inúmeros acionistas, a Contabilidade, além de se tornar mais complicada, necessitou de um aprimoramento objetivando atender números cada vez mais elevados de usuários, que pressionavam as organizações buscando informações com a finalidade de garantir a segurança de seus investimentos.

A Contabilidade Norte-Americana teve sua expansão iniciada no momento em que o crescimento da indústria e comércio, assim como o mercado de capitais aumentou e foi necessário um maior aprimoramento para seus usuários e investidores.

2.4 SÍNTESE HISTÓRICO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

Ao se conceituar a origem da Contabilidade deve observar os fatores que influenciaram a evolução da sociedade e os fatos que impulsionaram a economia brasileira. No século XIX muitas famílias europeias vieram para o Brasil em busca de trabalho, em maior quantidade as famílias italianas, essas que não se destacaram somente na agricultura, mas em demais áreas econômicas e sociais.

A imigração de famílias europeias e de demais nações para o Brasil contribuiu para a expansão econômica e para a criação de critérios para os estabelecimentos comerciais, iniciando um processo contábil para os mesmos.

Em decorrência da expansão econômica, surge em 1850 a criação do Código Comercial, instituído pela Lei nº 556, de 25 de Junho de 1850, esse código obrigava os comerciantes a seguirem alguns critérios estabelecidos.

Leite (2005, p.31) descreve que a Contabilidade deve:

[...] seguir uma ordem uniforme de Contabilidade e escrituração e ter livros, para esse fim. Fazer anualmente um Balanço Geral de seu Ativo e Passivo, compreendendo todos os bens de raiz móveis e semoventes, mercadorias, dinheiros, papéis de crédito e quaisquer outras espécies de valores, além de todas as dívidas e obrigações passivas, datando e o assinando. Lançar

no diário, com clareza, todas as suas operações de comércio, letras e outros papéis de crédito e tudo o que receber em sua conta.

A elaboração desse Código Comercial, foi considerado um dos principais elementos que motivou o desenvolvimento da Contabilidade no Brasil, obrigando que as escriturações fossem feitas e que o balanço anual fosse elaborado, composto pelos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais.

Na década de cinquenta, o Brasil teve que se qualificar em seu ramo contábil, com a chegada de novas empresas e investidores estrangeiros.

Conforme Marques (2010, p. 24),

no Brasil a aplicação de Contabilidade, era de forma mista, com ênfase da europeia, mas com a chegada das multinacionais na década de cinquenta, foi necessários se qualificar juntamente com a Contabilidade Americana, pois neste momento, haviam empresas industriais, e neste enlace, foram trazidos também os escritórios de auditorias e consultorias para auxiliarem as empresas que estavam se instalando no Brasil. Mas hoje o Brasil desenvolve uma Contabilidade praticamente independente, claro, que, trabalhando com os moldes exigidos no Conselho Internacional de Contabilidade.

A Contabilidade brasileira teve influência da Contabilidade europeia e, posteriormente da contabilidade americana, com a instalação de multinacionais. Hoje no Brasil o ramo contábil assume uma postura mais independente, dentro das exigências internacionais.

2.5 HARMONIZAÇÃO, CONVERGÊNCIA E PADRONIZAÇÃO

Harmonização, convergência e padronização, atualmente estão sendo discutidos com maior amplitude, principalmente quando as normas internacionais de contabilidade são abordadas.

Para Choi e Meek (2005, p. 275 apud Carlin, 2008, p.2),

harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos, nos aspectos onde essas práticas podem ser diferentes, de maneira que os padrões harmonizados estejam livres de conflitos lógicos e permitam a comparabilidade da informação financeira entre diferentes países.

A harmonização contábil pretende que as diferentes demonstrações contábeis e práticas existentes no mundo, sejam reduzidas e que passem a existir novas comparações entre os mesmos, por meio de reconciliação das contas.

A convergência aos padrões internacionais é definida por direcionar um melhor entendimento das demonstrações contábeis padronizadas, diminuindo o risco de erro na interpretação dos mesmos.

De acordo com o *site* do Conselho Federal de Contabilidade (2012, p. 01),

a convergência contábil aos padrões internacionais tornou-se irreversível em um contexto de inserção do Brasil, na economia global e de fortalecimento do mercado de capitais nacional, uma vez que, a apresentação de dois conjuntos de demonstrações contábeis, um de acordo com os padrões nacionais e outro de acordo com os padrões internacionais, pode facilitar erros e ensejar confusões de interpretação. Adicionalmente, a convergência contábil amplia a transparência das empresas para investidores de vários mercados, tendo potencial para contribuir para a redução do custo de capital das empresas.

A convergência contábil aos padrões internacionais permite melhor interpretação e comparabilidade das demonstrações contábeis, gerando maior transparência aos investidores de vários mercados.

A padronização caracteriza-se por impor um conjunto limitado de regras, onde o mesmo padrão contábil será aplicado a diversas situações.

Segundo Choi e Meek (Choi e Meek 2005; NYMA, 2007 apud Carlin, 2008, p. 2). “A padronização significa a imposição de um conjunto rígido e estreito de regras, sem flexibilização, aplicando o mesmo padrão contábil a diversas situações”.

A padronização caracteriza a imposição de conjunto de regras rígidas, onde o padrão contábil determinado deve ser utilizado em situações diversas.

Contudo, a harmonização, convergência e a padronização são aspectos que otimizam as demonstrações tornando-as acessíveis a todos os usuários, de forma que venham contribuir para diminuir os erros ao gerar as informações necessárias aos interessados.

2.6 GOVERNANÇA CORPORATIVA E HARMONIZAÇÃO DAS NORMAS CONTÁBEIS

Governança Corporativa é um conjunto de processos que regulam o modo como uma empresa é gerida, com ênfase na proteção dos administradores, investidores, governo, clientes que estão envolvidos na atividade da empresa direta

ou indiretamente. Tendo em vista que as Companhias que exercerem práticas positivas de Governança Corporativa tendem a terem mais valorização no mercado.

Segundo Fulgêncio (2007, p. 311) a Governança Corporativa é definida por, [...] um sistema que garante o tratamento igualitário entre os acionistas, além de transparência e responsabilidade na divulgação dos resultados da empresa.

Esta Governança visa aumentar o valor da sociedade, a credibilidade, a visão externa positiva e facilitar aos acionistas o acesso ao capital tendo como objetivo recuperar e garantir a eles a confiabilidade de sua empresa.

Para Padoveze (2005, p.90),

as empresas que adotam o conceito de Governança Corporativa tendem dar maior transparência de seus negócios e padrões contábeis e financeiros para o mercado, tornando-se empresas com maior aceitação geral e, conseqüentemente, atrativas para investimentos. A adoção do conceito Governança Corporativa talvez seja um dos melhores instrumentos para o relacionamento com os investidores, uma vez que deixa de tratá-los como acionistas residuais, passando a incorporar suas metas no conjunto de estratégias e objetivos da empresa.

Tal política de gestão indica aos acionistas, sócios, conselho de administração e gestão, diretoria, auditoria independente e conselho fiscal, o relacionamento de práticas corretas, para que a companhia tenha êxito, credibilidade e anos de sucesso em seus negócios.

O conjunto de medidas não deve ser estabelecido de qualquer forma. É necessário que exista um suporte internacional que exija as organizações dos países, a adequação necessária, de modo correlato, para que as mesmas se englobem no processo de padronização das Normas Internacionais de Contabilidade.

De acordo com Cova (2008, p. 30),

[...] não é possível estabelecer o conjunto de medidas conhecido por boas práticas de governança, no ambiente das organizações, sem o suporte informacional requerido para que os principais fundamentos dessa governança se tornem efetivos. Ademais, em virtude da crescente integração dos negócios e operações financeiras no mundo globalizado, o melhor acesso às fontes de capital apenas é possível se os agentes se comunicarem num padrão comum.

Em função da globalização as empresas estão adotando um conjunto de medidas que as tornam mais competitivas diante do mercado econômico mundial.

Com isso, a Governança Corporativa auxilia as empresas a competir de forma igualitária com o aumento da concorrência, seguindo os padrões adotados na estrutura informacional.

Devido a este aumento e as informações que as empresas instaladas em diversas nações tem que gerar e demonstrar, surge a harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade, para tornar mais transparentes as informações e facilitar a análise e compreensão do investidor, assegurando que ele tenha maior convicção na tomada de decisão.

Ainda, sobre o crescimento de novos mercados no cenário mundial o *site* classe contábil destaca que através da influência financeira das empresas:

o crescimento e a globalização da Economia mundial, principalmente através da influência financeira das empresas multinacionais em outros países, têm nos trazido um avanço tecnológico e informacional livre das barreiras do tempo e da distância. Isso tem forçado a adaptação das informações contábeis, usualmente preparadas de acordo com padrões e práticas locais, aos padrões internacionais, para que assim atinjam igualmente as perspectivas dos usuários locais e dos externos, e assim possam ser interpretadas de forma unilateralmente correta e utilizadas como bases de medidas ou comparação uniformes.

Por meio deste crescimento, com influência financeira de empresas multinacionais em vários países, houve avanço tecnológico e com o mesmo, veio à necessidade da adaptação das informações contábeis, sendo preparadas de forma a atender os padrões locais, atingindo aos usuários locais e externos. Assim como a interpretação das mesmas e a utilização de forma correta, para a comparabilidade uniforme.

Na década de 2000 ocorreram fraudes e escândalos financeiros em grandes corporações nos Estados Unidos.

Conforme Reeve (2010, p.296),

durante os escândalos financeiros que envolveram a enron, world com, tyco international, ltd, adelphia communications e outras empresas no início da década de 2000, os acionistas, os credores e outros investidores, perderam milhões, e em alguns casos, bilhões de dólares. o clamor público resultante levou o congresso norte – americano a promulgar a Lei Sarbanes – Oxley de 2002.

As grandes corporações envolvidas nos escândalos financeiros, onde investidores perderam milhões em investimentos, resultou num clamor público, onde o Congresso Norte – Americano veio a promulgar a Lei Sarbanes Oxley.

Devido aos grandes escândalos financeiros e fraudes contábeis praticados nos Estados Unidos por executivos e colaboradores de empresas de grande porte e de capital aberto, com ações negociadas na bolsa de valores com o intuito de recuperar a credibilidade do Mercado de Capitais Norte – Americano, surgiu a Lei Sarbanes – Oxley (SOX) em 2002.

Meneghetti (2010, p. 70), relata que:

nos EUA, a resposta às fraudes veio por meio da edição da Lei Sarbanes – Oxley (SOX), de julho de 2002, que foi instituída devido aos escândalos contábeis envolvendo empresas bem conceituadas no mercado Norte – Americano e que afetaram, significativamente, a credibilidade do mercado de ações dos Estados Unidos

A Lei SOX visa aumentar a transparência e reparar o que a credibilidade pública perdeu ao longo das fraudes encontradas, funcionando como modelo de auditoria altamente rígido e controlador dos processos das empresas.

A Lei Sarbanes – Oxley tem um alto padrão de exigência dos controles internos, para que a construção dos mesmos seja eficaz, no tocante as transações e a preparação das demonstrações financeiras. Segundo Reeve (2010, p. 297), “esses controles são essenciais porque dificultam as fraudes e impedem a preparação de demonstrações financeiras fraudulentas”.

De acordo com Cruz (2010, p. 189), “a Lei SOX, é um conjunto de regras e normas que devem ser obrigatoriamente cumpridas pelos executivos das empresas de capital negociado em bolsa, ou de empresa que negociem com elas”.

A Lei SOX é um conjunto de regras e normas, que tem o objetivo de maximizar as formas de controles internos e financeiros das empresas de capital aberto, que cotem ações na bolsa de valores norte americana.

Existem algumas dezenas de empresas de capital aberto no Brasil e que apresentam ter negociação de títulos em bolsas internacionais.

Conforme destaca Álvares, Giacometti e Gusso (2008, p. 102), a lei Sarbanes-Oxley se estende além dos limites territoriais norte americanos e se aplica a toda e qualquer empresa que negocie no mercado de valores mobiliários dos Estados Unidos. Existem mais de três dezenas de empresas abertas que operam no Brasil e são listadas, tendo títulos negociados em bolsas internacionais, incluindo Nova York.

Essas modificações introduzidas, através da implantação da lei SOX, procuram apresentar normas rígidas, referentes a governança corporativa e maior transparência nas informações.

2.7 INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

O *International Financial Reporting Standards (IFRS)* é definido como as normas internacionais de contabilidade, que são elaboradas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, onde é responsável pela padronização das Normas Contábeis.

Marques (2010, p.46), relata que,

as Normas Internacionais de Contabilidade são elaboradas pelo *International Financial Accounting Standards Board (IASB)*, entidade sem fins lucrativos, sediada em Londres, responsável pela padronização das normas contábeis cujos procedimentos são denominados de *IFRS (International Financial Reporting Standards)*. O *IASB* foi criado em 1º de Abril de 2001 para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o *International Accounting Standards Committee (IASC)*, denominadas de *IAS (International Accounting Standard)*.

No período de 2001, as *IFRS* eram conhecidas como *International Accounting Standards (IAS)*.

O *IASB* era conhecido como *International Accounting Standards Committee (IASC)*, até 2000, este que foi fundado em 1973, por representantes de alguns países como: Alemanha, Austrália, Canadá, França e México.

Como Young e O'Byrne (2001, p. 186), relataram na época,

o *International Accounting Standards Committee – IASC*, sediado em Londres e responsável pela promulgação dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (*PCGA*) no plano internacional, criou uma regra, em 1998, exigindo que as empresas iniciem contabilizações como ativos os investimentos em marcas, software, patentes e até mesmo fidelidade de clientes.

Ainda destacam Nagatsuka e Teles (2002, p.10), “o objetivo do *IASB* é fixar os padrões de contabilidade internacionais”.

Os objetivos do *IASB* vão além dos objetivos que o antigo *IASC* pretendia realizar, pois o mesmo não buscava a real convergência das normas de contabilidade, objetivando maior clareza das informações, ao contrário do *IASB* que está pleiteando essa padronização e expansão dos mercados globalizados, tal

expansão se dará pelo apoio que essa transparência de informações está causando nas companhias.

2.7.1 United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)

As *United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* são os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos, que são as diretrizes utilizadas para preparar os registros e relatórios e são emitidos pelo *Financial Accounting Standards Board (FASB)*.

Segundo Gitman (2000, p. 100), os princípios de Contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos, *US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)* “são autorizados pelo organismo de regulamentação do exercício profissional de contabilidade o *Financial Accounting Standards Board (FASB)*”.

De acordo com Downes e Goodman (1993, p.201) conceituam *Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*,

convenções, regras e procedimentos que definem práticas contábeis aceitas, incluindo princípios genéricos, bem como procedimentos pormenorizados. A orientação básica foi definida pelo Conselho dos Princípios Contábeis do Instituto Americano dos Auditores Independentes (Accounting Principals Board of the American Institute of Certified Public Accountants), que foi sucedido em 1973 pelo Conselho dos Padrões de Contabilidade Financeira (Financial Accounting Standards Board – FASB), uma organização independente auto-regulamentada.

A *FASB* tem a função de publicar e interpretar as declarações de normas contábeis financeiras.

Segundo Padoveze e Reeve (2010, p.14), “nos Estados Unidos, a Comissão Regulatória de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board – FASB*) é o principal órgão normativo responsável pelo desenvolvimento dos princípios contábeis”.

De acordo com Niyama e Gomes (2002), o *FASB* foi fundado em 1973, onde a finalidade expressada é de estabelecer normas e padrões contábeis para os Estados Unidos.

A Comissão de Valores Mobiliários americana é o (*Securities and Exchange Commission – SEC*) – o organismo regulador federal que supervisiona a venda de títulos mobiliários.

órgão criado em 1934 nos EUA com o objetivo de proteger investidores e manter a integridade dos mercados de valores mobiliários, Assim, fica a cargo da SEC promover a divulgação de informações relevantes, fazer cumprir as leis que regem os mercados, e proteger os investidores que interagem nesses mercados. É o órgão regulador do mercado de capitais norte-americano, equivalente à CVM. (IGF, 2012).

A SEC foi criada com o objetivo de proteger os investidores e manter a integridade das negociações dos mercados de valores mobiliários e é semelhante a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) no Brasil.

2.8 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E ÓRGÃOS REGULADORES

Abaixo apresenta-se um quadro comparativo, definindo os principais órgãos internacionais e sua compatibilidade com os órgãos brasileiros, responsáveis pelo processo de Adoção das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil.

No Quadro 01 é demonstrado um comparativo, de forma sucinta, entre os Órgãos Reguladores Internacionais e Brasileiros de Contabilidade.

Quadro 01: Órgãos Reguladores Internacionais e Brasileiros de Contabilidade.

Órgãos Reguladores Internacionais	Definição	Órgãos Reguladores Brasileiros	Definição
<i>FASB</i>	O <i>Financial Accounting Principles</i> é o organismo que regulamenta o exercício profissional contábil e os princípios contábeis geralmente aceitos. (<i>US GAAP</i>).	CFC	O <i>Conselho Federal de Contabilidade</i> foi criado pelo Decreto Lei nº 9.295/46, é o principal órgão que representa e fiscaliza a profissão contábil no Brasil.
<i>IASB</i>	O <i>International Financial Reporting Standards</i> foi criado em 1º de Abril de 2001 para promover ajustes nas normas contábeis internacionais.	CFC	O <i>Conselho Federal de Contabilidade</i> foi criado pelo Decreto Lei nº 9.295/46, é o principal órgão que representa e fiscaliza a profissão contábil no Brasil.
Continua... <i>US GAAP</i>	O <i>US Generally</i>	CFC	O <i>Conselho Federal de</i>

Conclusão...	<i>Accepted Accounting Principles (US GAAP)</i> são os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos, regulamentados pelo <i>FASB</i> .		<i>Contabilidade</i> foi criado pelo Decreto Lei nº 9.295/46, é o principal órgão que representa e fiscaliza a profissão contábil no Brasil.
<i>SEC</i>	Órgão criado em 1934 nos EUA com o objetivo de proteger investidores e manter a integridade dos mercados de valores mobiliários. Assim fica a cargo da <i>Securities and Exchange Commission (SEC)</i> promover a divulgação de informações relevantes, fazer cumprir as leis que regem os mercados, e proteger os investidores que interagem nesses mercados.	<i>CVM</i>	A <i>Comissão de Valores Mobiliários (CVM)</i> tem a função de regulamentar e fiscalizar o mercado de capitais. Trata-se de uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda do Brasil.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em Janeiro de 2000, foi elaborado um anteprojeto de lei de reforma da Lei nº 6.404/76, pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

em Janeiro de 2000 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) elaborou um Anteprojeto de lei da reforma da Lei 6.404/76. a proposição teve, desde o início, por finalidade a modernização e harmonização da lei societária em vigor com os princípios fundamentais e melhores práticas contábeis internacionais, visando a inserção do Brasil no atual contexto de globalização econômica. (MARQUES, 2010, p. 47).

No Brasil, as demonstrações contábeis elaboradas eram regidas pela Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, esta que era conhecida como dispor sobre sociedade por ações. Porém esta citada lei sofreu alterações e revogação, pela Lei nº 11.638/2007 que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por ações e alteração pela Lei nº 12.431, de 27 de Junho de 2011, que [...] dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas operações que especifica, conforme (JUSBRASIL, 2011). A Lei n. 6.385 de 07 de dezembro de 1976, [...] dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. (CNB, 2011).

A Lei 11.638/07 foi publicada para promover alguns ajustes nas demonstrações financeiras.

“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 das demonstrações financeiras”. (BRASIL,2007).

A função da CVM é definida como a regulamentação e fiscalização do mercado de capitais.

Conforme Mariano e Meneses (2011, p. 59),

a CVM tem a função de regulamentar e fiscalizar o mercado de capitais. Trata-se de uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda do Brasil. Na verdade sua extensão é um pouco maior, pois a CVM disciplina, regulamenta e fiscaliza valores mobiliários, atuando assim, nas bolsas de mercadorias e de futuros, nas entidades de balcão organizado e nas entidades de compensação e liquidação de operações com valores mobiliários.

A Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009, institui o Regime Tributário de Transição (RTT). “Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição” [...]. (BRASIL, 2009).

O Conselho Federal de Contabilidade foi criado pelo Decreto-Lei nº 9.295/46, é o principal órgão que representa e fiscaliza a profissão contábil no Brasil. Segundo Costa (2010, p.13) “esse órgão [...] possui uma representação em cada Estado, formando os Conselhos Regionais de Contabilidade”.

A representação do Conselho Federal de Contabilidade se dá por meio dos Conselhos Regionais de Contabilidade em cada Estado.

2.8.1 Composição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Com o intuito de auxiliar o Conselho Federal de Contabilidade e a Comissão de Valores Mobiliários, foi criado em 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

Conforme descrição do art. 3º da Resolução CFC N. 1.055, objetivo do CPC consiste no,

[...] 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.

O CPC foi criado para ser o único órgão responsável pela emissão dos pronunciamentos contábeis no Brasil.

Segundo Reeve (2010, p.14), “o Comitê de Pronunciamentos (CPC) foi criado em 07 de outubro de 2005 pela Resolução n. 1.055/2005 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), para ser o único órgão responsável pela emissão dos pronunciamentos contábeis no Brasil” [...].

Portanto, o CPC não é um órgão regulador, mas sua finalidade é de estudar os pronunciamentos técnicos e que esses possam ser sugeridos aos órgãos reguladores.

A Lei n.º 11.638/07 permitiu que os órgãos reguladores estabelecessem convênio com uma entidade criada, com o objeto de estudo e a divulgação de princípios, assim como normas e padrões de contabilidade e auditoria.

Giroto (2009, p. 7 n.º 175), define que:

para garantir a convergência das normas brasileiras aos padrões *IFRS* – emitido pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* e já adotado por mais de 100 países -, a nova lei possibilitou à Comissão de Valores Mobiliários (CVM), ao Banco Central do Brasil e aos demais órgãos e agências reguladoras celebrar convênio “com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas”.

O Conselho Federal de Contabilidade criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 07 de Outubro de 2005, visando o aprimoramento, viabilização e divulgação das normas contábeis internacionais, devido a crescente importância da internacionalização das mesmas.

A Resolução CFC nº 1.055/05, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. O Conselho Federal de Contabilidade, no exercício de suas atribuições legais e regimentais.

O CPC é composto por entidades que se uniram e o criaram para estudar e divulgar os princípios, normas e padrões de contabilidade e auditoria, como objeto.

Determina o art. 1º do Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) terá as seguintes entidades em sua composição:

o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BM&FBOVESPA S.A. – Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras foi, por expressa solicitação desses seus membros componentes iniciais, formalmente criado pela Resolução nº. 1.055, de 07 de outubro de 2.005 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, para que este, além de dele participar, lhe desse a infra-estrutura de apoio que viabilizasse o atingimento de sua missão.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) atribui ao estudo, pesquisa, discussão, elaboração e deliberação sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos técnicos.

É necessário entender de que forma funciona o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, no tocante a reunião dos membros e as aprovações dos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações Técnicas. Os artigos do Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC a seguir descrevem o funcionamento do mesmo.

Art. 3º O CPC se reunirá no mínimo uma vez por mês, com a presença de mais da metade dos seus membros, preferencialmente na sede do Conselho Federal de Contabilidade em Brasília (DF), ou na do Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo, em São Paulo (SP), ou, então, na sede de uma das entidades componentes deste CPC.

Art. 4º A convocação para essas reuniões será efetuada pelo Coordenador Técnico do CPC, ou por 1/3 (um terço) dos seus membros, por e-mail a ser fornecido e mantido cadastrado relativamente a cada membro ou por outra forma aprovada em reunião do próprio CPC, com pelo menos 15 (quinze) dias de antecedência, sendo que esse prazo poderá ser reduzido se todos os membros assim concordarem.

Art. 5º A aprovação dos Pronunciamentos Técnicos, das Orientações e das Interpretações se dará, sempre, por no mínimo 2/3 (dois terços) dos membros do CPC.

Art. 6º Para as demais deliberações, inclusive eleição dos Coordenadores e Vice-Coordenadores do CPC, a aprovação se dará por maioria simples.

Art. 7º Para a aprovação das matérias de que tratam os Arts. 5o e 6º serão computados os votos de membros não presentes à reunião, desde que se manifestem, por escrito, até o momento da votação na reunião para isso convocada.

Art. 8º Os votos vencidos nas deliberações de que trata o Art. 5o poderão ser acompanhados de declaração de voto e constarão da ata.

Art. 9º Serão sempre convidados a participar das reuniões do CPC até dois representantes de cada uma das seguintes entidades: Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Banco Central do Brasil – BACEN, Superintendência dos Seguros Privados – SUSEP, Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, Federação Brasileira de Bancos – FEBRABAN e Confederação Nacional da Indústria – CNI.

Art. 10 O CPC poderá convidar ainda para suas reuniões, a critério do seu Coordenador Técnico ou por deliberação de 1/3 dos seus membros, especialistas e representantes das agências reguladoras e de entidades que possam colaborar com temas específicos.

Art. 11 Os convidados referidos nos Arts. 9o e 10 terão direito a voz, mas não a voto.

Art. 12 O CPC poderá, em caráter temporário, criar Comissões compostas por entidades e/ou especialistas para assessoramento em assuntos de interesse específico.

O Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC também ressalta a forma como são elaborados e emitidos os documentos, conforme os artigos 13 ao 20 mencionados, abaixo:

Art. 13 De acordo com a Resolução CFC nº. 1.055/05, é atribuição do CPC estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos, podendo, inclusive, emitir Interpretações, Orientações, Comunicados e Boletins.

Art. 14 Os Pronunciamentos Técnicos estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados.

§ 1º O Pronunciamento Técnico é identificado pela sigla CPC, seguida de numeração sequencial, seguido de hífen e denominação, por exemplo, CPC 01 – “Denominação”.

§ 2º Os Pronunciamentos Técnicos, após aprovados, serão divulgados juntamente com:

1. Sumário;
2. Termo de Aprovação;
3. Relatório de Audiência Pública.

Art. 15 As Interpretações são emitidas para esclarecer, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos.

§ 1º A Interpretação é identificada pela sigla ICPC, seguida de numeração sequencial, seguido de hífen e denominação, por exemplo, ICPC 01 – “Denominação”.

§ 2º As Interpretações, após aprovadas, serão divulgadas juntamente com:
Termo de Aprovação;

Relatório de Audiência Pública, quando houver.

Art. 16 As Orientações possuem caráter transitório e informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.

§ 1º A Orientação é identificada pela sigla OCPC, seguida de numeração sequencial, seguido de hífen e denominação, por exemplo, OCPC 01 – “Denominação”.

§ 2º As Orientações, após aprovadas, serão divulgadas juntamente com:
Termo de Aprovação; Relatório de Audiência Pública, quando houver.
Parágrafo único. Quando houver a revogação de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação, sua numeração não será reutilizada.

Art. 17 O CPC dará conhecimento público da aprovação ou revogação de seus documentos, por meio dos seguintes termos: Termo de Aprovação – contendo, obrigatoriamente, a informação da Ata da Reunião do CPC em que se deu a aprovação do documento; Termo de Revogação – contendo, obrigatoriamente, a informação da Ata da Reunião do CPC em que se deu a revogação do documento;

Art. 18 Com o objetivo de que todos os documentos emitidos pelo CPC estejam convergentes às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), o CPC dará conhecimento público da inclusão de aprimoramentos e de correções em

documentos já editados, por meio do documento intitulado “Revisão CPC No “X””.

§ 1º A Revisão CPC é seguida de numeração sequencial, por exemplo, REVISÃO CPC Nº. “X”.

§ 2º As Revisões CPC, após aprovadas, serão divulgadas juntamente com: Termo de Aprovação;

1. Relatório de Audiência Pública, se houver.

§ 3º Os documentos revisados serão identificados pela sigla do documento a que se refere, seguido da letra R, numeração sequencial, seguido de hífen e denominação, por exemplo, CPC 01 (R1) – “Denominação”. A letra R identifica que aquele CPC foi revisado e o número 1 identifica que foi realizada uma primeira revisão.

§ 4º Os itens revisados serão identificados ao final do novo texto do Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação, pela sigla NR, entre parênteses.

§ 5º A aprovação do documento de Revisão CPC se dará nos termos do Art. 5º deste Regimento Interno.

Art. 19 Os Comunicados têm como objetivo chamar a atenção para algum esclarecimento adicional sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações, além de outros comentários sobre a adoção das normas internacionais no Brasil, junto à mídia e demais interessados no tema.

Parágrafo único. Os Comunicados do CPC serão seguidos de numeração seqüencial, por exemplo, Comunicado CPC Nº. “X”.

Art. 20 Os Boletins, serão divididos em nacionais e internacionais, e têm como objetivo informar, a todos os interessados, as novidades sobre as atividades do CPC, sobre normas internacionais e demais assuntos correlatos.

Parágrafo único. Os Boletins do CPC, nacionais e internacionais, serão seguidos de numeração seqüencial, por exemplo, Boletim CPC Nº. “X”, e Boletim CPC Internacional Nº. “X”, respectivamente.

Os Pronunciamentos Técnicos são emitidos para estabelecerem conceitos, estrutura e procedimentos. As Interpretações são emitidas para que os pronunciamentos sejam melhor esclarecidos e posteriormente interpretados. As Orientações Técnicas possuem caráter informativo e são destinadas a dar um apoio esclarecedor à emissão dos Pronunciamentos e Interpretações.

2.8.2 Composição do Comitê Gestor de Convergência no Brasil

Foi criado o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, por meio da Resolução CFC nº 1.103, de 28/09/2007.

Segundo Cenofisco (2011,p. 8),

o Comitê tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como aprimoramento nas práticas profissionais.

De acordo com o *site* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012, p. 01),

o Comitê Gestor foi criado pela Resolução CFC nº 1.103/07 e tem como objetivo identificar e monitorar as ações a serem implantadas para viabilizar a convergência das Normas Contábeis e de auditoria, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC, dos Pronunciamentos de Contabilidade e Auditoria editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e IBRACON, respectivamente, bem como de assuntos regulatórios no Brasil, visando o alinhamento às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais em matéria regulatória.

Ainda o mesmo *site* do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012, p. 01), destaca que o Comitê Gestor de Convergência tem por finalidade,

traçar plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios. Em relação à contabilidade societária, o processo de convergência está a cargo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). As entidades trabalham com agendas complementares.

Então, conclui-se que o Comitê Gestor de Convergência possui finalidade de traçar plano de ação, assim como coordenar o processo da convergência das normas brasileiras às normas internacionais, em áreas determinadas, como a de auditoria, contabilidade pública e de assuntos regulatórios.

2.9 PROCESSO DE ADOÇÃO DAS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS NO BRASIL

Ao final de 2007 foi publicada a Lei n.º 11.638, esta reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976), onde sua visão era de “adequá-la a necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, em virtude da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros”. (GIROTTI, 2009, p.7, n.º 177).

O mesmo autor relatou que as empresas que se enquadram como pequeno e médio devem começar a elaborar suas demonstrações contábeis a partir de 2010, de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 19.41.

o processo de adoção do IFRS para PMEs no Brasil teve início com a publicação da Resolução CFC n.º 1.255, de 10 de dezembro de 2009, que

aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC T) 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, com vigência a partir dos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010. (GIROTTO, 2009, p.7, n.º 177).

Conforme Cenofisco (2011, p. 3),

as definições das Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09 devem ser observadas por todas as empresas obrigadas a obedecer à Lei das S/A, compreendendo não só as sociedades por ações, mas também as demais empresas, inclusive as constituídas sob a forma de limitadas, independentemente da sistemática de tributação por elas adotada.

No caso das empresas de grande porte, as mesmas devem atentar para o art. 3º da Lei nº 11.638/07 que trata sobre a obrigatoriedade das demonstrações financeiras e da contratação de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. (BRASIL, 2007).

A adoção aos padrões do IFRS ao Brasil está trazendo mudanças significativas para as empresas, em virtude do crescimento econômico e relações com investidores, se faz necessária essa adaptação de conformidade com as normas internacionais.

2.10 CLASSIFICAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE E SUA ESTRUTURA

As Normas Brasileiras de Contabilidade, de modo geral, são classificadas em Profissionais e Técnicas.

De acordo com Cenofisco (2011, p.3), “as Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas Profissionais ou Técnicas, estabelecem preceitos de conduta profissional e padrões e procedimentos técnicos necessários para o adequado exercício profissional”.

As Normas Brasileiras de Contabilidade devem seguir os mesmos padrões que são utilizados nas normas internacionais para elaboração e estilo. Compreendem as Interpretações Técnicas e Comunicados Técnicos.

2.10.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais e sua Estrutura

As Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais são divididas em: Geral, Auditor Independente, Auditor Interno e do Perito.

Segundo Cenofisco (2011, p.3), as Normas Brasileiras de Contabilidade são elencadas na seguinte ordem:

- a) Geral – NBC PG: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas indistintamente a todos os profissionais de Contabilidade;
- b) Do Auditor Independente – NBC PA: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas, especificamente, aos contadores que atuam como auditores independentes;
- c) Do Auditor Interno – NBC PI: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como auditores internos;
- d) Do Perito – NBC PP: são as normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas especificamente aos contadores que atuam como peritos contábeis.

2.10.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas e sua Estrutura

As Normas Brasileiras de contabilidade técnicas apresentam uma estrutura com maior amplitude do que as Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais.

Segundo Cenofisco (2011, p. 4), as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas são elencadas na seguinte ordem:

- a) Geral – NBC TG: são as Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*; e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;
- b) Do Setor Público – NBC TSP: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, emitidas pela *International Federation of Accountants (IFAC)*; e as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais;
- c) De Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica – NBC TA: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Independente emitidas pela IFAC;
- d) De Revisão de Informação Contábil Histórica – NBC TR; são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Revisão convergentes com as Normas Internacionais de Revisão emitidas pela IFAC;
- e) De Asseguração de Informação Não Histórica – NBC TO: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Asseguração convergentes com as Normas Internacionais de Asseguração emitidas pela IFAC;

- f) De Serviço Correlato – NBC TSC: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas aos Serviços Correlatos convergentes com as Normas Internacionais para Serviços Correlatos emitidas pela IFAC;
- g) De Auditoria Interna – NBC TI: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de Auditoria Interna;
- h) De Perícia – NBC TP: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicáveis aos trabalhos de perícia;
- i) De Auditoria Governamental – NBC TAG: são as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria Governamental convergentes com as Normas Internacionais de Auditoria Governamental emitidas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

2.10.3 Segregação das Normas Brasileiras de Contabilidade

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Geral (NBC TG) apresentam três espécies em sua segregação.

Conforme Cenofisco apresenta (2011, nº 28/11, p.4), a segregação de Normas Técnicas Geral (NBC TG) são segregadas em:

- a) Normas completas que compreendem as normas editadas pelo CFC a partir dos documentos emitidos pelo CPC que estão convergentes com as Normas do IASB, numeradas de 00 a 999;
- b) Normas Simplificadas para PMEs que compreendem a norma de PME editada pelo CFC a partir do documento emitido pelo IASB, bem como as ITs e os CTs editados pelo CFC sobre o assunto, numerados de 1000 a 1999;
- c) Normas específicas que compreendem as IIs e os CTs editados pelo CFC sobre entidades e assuntos específicos, numerados de 2000 a 2999.

2.11 INTERPRETAÇÃO TÉCNICA (IT)

A Interpretação Técnica objetiva o esclarecimento da aplicabilidade das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Conforme Cenofisco (2011, p.4), “a Interpretação Técnica tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações, transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas normas”.

A interpretação técnica esclarece a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, define regras e procedimentos que possam vir a ser aplicados, mas não irá alterar o conteúdo dessas normas.

2.12 COMUNICADO TÉCNICO (CT)

O Comunicado Técnico tem o objetivo definido de esclarecer assuntos de natureza contábil.

Para Cenofisco (2011, p.4), “o Comunicado Técnico tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade”.

O Comunicado Técnico esclarece assuntos de natureza contábil, definindo procedimentos a serem observados, ponderando os interesses da profissão e da sociedade.

Foi criado o Comunicado Técnico CTG 2000 através da Resolução CFC nº 1.159, de 13/02/2009 (DOU de 04/03/2009).

Segundo Cenofisco (2011, p.3), “o Comunicado Técnico CTG 2000 tem por objetivo orientar os profissionais de contabilidade na execução dos registros e na elaboração as demonstrações contábeis, a partir da adoção das novas práticas contábeis adotadas no Brasil”.

Tal objetivo deve atender às Leis nºs 11.638/07 e 11.941/09, assim como aos Pronunciamentos Técnicos que são emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade, estas que são editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.13 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SEUS REFLEXOS NA PROFISSÃO DE CONTADOR

Nos últimos anos, em decorrência dos fatores econômicos e políticos, a prática contábil brasileira vem passando por significativas alterações, que influenciam o modo de trabalho dos profissionais. A convergência aos padrões internacionais traz mudanças, novas técnicas e procedimentos para os profissionais estudarem, interpretarem e implantarem em sua rotina de trabalho, pois é exigida cada vez mais a atualização e aprimoramento.

Beuren e Brandão destacam (2001, p.122),

[...] à ascensão cada vez maior de blocos econômicos e das empresas transnacionais, vem-se consolidando a necessidade de comparabilidade das informações contábeis divulgadas internacionalmente pelos profissionais dessa área. Evidenciam-se, dessa forma, a importância da harmonização de normas e técnicas, bem como o interesse de profissionais cometidos e dispostos a contribuir para o desenvolvimento da contabilidade e sua utilidade para os usuários.

O contador é cada vez mais solicitado nas organizações, pois ele tem um conhecimento vasto e não é mais considerado um funcionário que mecanicamente opera sua rotina de trabalho. A informação gerada por ele tem de influenciar nas tomadas de decisões das empresas, por isso é cada vez mais constante a participação do mesmo no gerenciamento das organizações. São poucos os que buscaram a especialização da implantação das normas internacionais e o mercado encontra-se com uma grande quantidade, porém sem qualidade.

Segundo destaca Braga (2007, p.17).

existe atualmente uma grande oportunidade a ser explorada: há poucos profissionais de contabilidade com domínio das práticas contábeis internacionalmente aceitas e aqueles que desenvolvem tal competência terão certamente uma vantagem competitiva no mercado de trabalho, com maior probabilidade de obter um melhor emprego, com melhor remuneração e reconhecimento profissional.

Com essas mudanças, uma cultura de transparência nas informações contábeis, em virtude de que o mercado brasileiro está aberto aos fluxos de capitais estrangeiros frequentemente está surgindo, após a publicação da Lei n. 11.638 de 2007.

Giotto (2007, p.7), descreve que:

no último dia útil de 2007, 28 de dezembro, foi publicada a Lei n.11638, que reformulou a parte contábil da Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976), visando adequá-la à necessidade de maior transparência e qualidade das informações contábeis, em virtude da realidade econômica do Brasil e do mundo, com suas economias globalizadas e mercados abertos aos fluxos de capitais estrangeiros.

A globalização trouxe muitas mudanças para o setor contábil, o aumento de investidores estrangeiros no País, novas leis, pronunciamentos e técnicas, buscando uma padronização das normas, facilitando a compreensão das informações geradas, no tocante ao aspecto financeiro e contábil. É indispensável à participação do contador nesse processo de mudanças e adaptações.

Segundo Marques (2010, p.46), [...] as demonstrações contábeis da nova realidade, onde se torna obrigatória a adoção de um padrão contábil internacional.

Com a implantação das Normas Internacionais de Contabilidade, muitas alterações nas demonstrações contábeis e financeiras estão sendo destacadas, em virtude de uma padronização mundial.

2.14 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E SUAS EXIGÊNCIAS

As organizações empresariais existem para que objetivos sejam realizados, para isso utilizam recursos materiais como mão-de-obra e serviços de terceiros, estes que auxiliam no alcance dos objetivos (lucro, investimentos, continuidade, entre outros). Para isso os gestores necessitam de informações sobre os aspectos financeiros das mesmas.

Para que a tomada de decisão tenha êxito, é necessário que se levante o maior número de informações possível, em um determinado período.

Segundo Costa (2010, p.151), “uma ferramenta utilizada para sintetizar as informações contábeis é conhecida como análise das demonstrações contábeis ou análise financeira”.

Na definição de Reeve e Warren (2010, p.23), “depois que as transações são registradas [...] são preparados os relatórios para os usuários. Os relatórios contábeis que fornecem essas informações são chamados de demonstrações financeiras”.

Conforme Padoveze e Benedicto (2004, p.3)

podemos definir análise de balanço como a aplicação de raciocínio analítico dedutivo sobre os valores dos elementos patrimoniais e suas inter-relações, expressos nas demonstrações contábeis de uma entidade, com a finalidade de conseguir uma avaliação econômico-financeira da situação e do andamento de suas operações.

Para Marion (2005, p. 15)

poderíamos dizer que só teremos condições de conhecer a situação econômico – financeira de uma empresa por meio dos três pontos fundamentais de análise: *Liquidez* (Situação Financeira), *Rentabilidade* (Situação Econômica) e *Endividamento* (Estrutura de Capital).

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p. 596 e 597),

as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

As demonstrações contábeis apresentam as informações da entidade, de modo que satisfaça os objetivos de proporcionar as informações. Essas informações são acerca do seguinte, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p. 597),

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p.597), ainda destaca que a entidade deve apresentar as demonstrações contábeis, por um conjunto completo, incluindo:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b) demonstração do resultado do período;
- (c) demonstração do resultado abrangente do período;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (f) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- (g) notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e
- (h) balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente ou procede à reapresentação de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis.

Devido à reformulação da Lei nº 6.404/76, com o advento das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/09, as demonstrações contábeis obrigatórias, passaram por alterações, como observa-se no Quadro 02, elaborado a partir das leis citadas, de

modo a ser comparado como eram exigidas as Demonstrações antes e depois da reformulação da Lei nº 6.404/76.

Quadro 02: Demonstrações Contábeis Exigidas (Obrigatórias)

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EXIGIDAS (OBRIGATÓRIAS)		
Leis	S/A Capital Aberto	S/A Capital Fechado
Lei nº 6.404/76	Balanco Patrimonial Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	Balanco Patrimonial Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
Lei nº 11.638/07	Balanco Patrimonial Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração do Fluxo de Caixa Demonstração do Valor Adicionado	Balanco Patrimonial Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração do Fluxo de Caixa
Lei nº 11.941/09	Balanco Patrimonial Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração do Fluxo de Caixa Demonstração do Valor Adicionado	Balanco Patrimonial Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido Demonstração do Resultado do Exercício Demonstração do Fluxo de Caixa

Fonte: Adaptação das Leis nº 6.404/76; nº 11.638/07; nº 11.941/09

Como se observa, o art. 176 da Lei 11.638/2007 determina que a companhia fechada deva elaborar ao final de cada exercício social, além das outras demonstrações obrigatórias, a demonstração do fluxo de caixa, se o Patrimônio Líquido na data do balanço exceder a R\$ 2.000.000,00.

Se a companhia for de capital aberto, deverá elaborar a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), e foi incluído as exigências de demonstrações, a demonstração do valor adicionado (DVA), em substituição a Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos (DOAR).

Segundo Costa (2010, p.34 e 35), “as sociedades limitadas de pequeno e médio porte (as que possuem ativo total igual ou inferior a R\$ 240.000.000,00 ou receita bruta anual inferior a R\$ 300.000.000,00 estão dispensadas de apresentar o Fluxo de Caixa”.

As organizações que são denominadas limitadas, não sofreram alterações em suas demonstrações, mas sem obrigatoriedade de divulgação devem elaborar o Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e DRE. Estão dispensadas de apresentar o Fluxo de Caixa, mas não são impedidas de elaborar, para meios de controles internos e gerenciais.

2.14.1 Compreensibilidade

Todos os aspectos contábeis de uma operação devem ser retratados na formulação de uma informação contábil, pois a mesma tem que ser compreensiva, ou seja, clara, pressupondo que o usuário tenha conhecimento razoável, sobre contabilidade e atividade econômica.

Para Ludícibus e Marion (2007, p. 64), “a informação contábil precisa ser compreensiva, isto é, completa, e retratar todos os aspectos contábeis de determinada operação ou conjunto de eventos e operações”.

Para que uma informação contábil seja compreensível é necessário o conhecimento específico do usuário que a formule e que sejam levados em conta, todos os aspectos das operações que possam afetar o patrimônio.

2.14.2 Relevância

A Relevância objetiva ser atingida quando o destinatário compreende o objetivo da informação que é divulgada e a mesma pode auxiliar na tomada de decisão.

Para o CPC PME (2010, p.08),

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 relevância requer que as informações sejam repassadas de forma útil aos usuários e que os mesmos compreendam a capacidade que a informação divulgada determina numa decisão ou no alcance metas definidas pelos mesmos.

2.14.3 Materialidade

A Materialidade está relacionada à observância no tocante à relevância das informações evidenciadas.

Para o CPC PME (2010, p.08),

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.

O conceito de Materialidade está relacionado à determinação do que deve ser divulgado, para tais fins.

A Materialidade tenta mensurar, o que tal fato poderá influenciar na distorção das demonstrações contábeis verificadas.

Para Lopes (2009, p.43), na conceituação da doutrina contábil “a denominada convenção da Materialidade normatiza que o contabilista deve observar, durante a execução de suas atividades, a relevância das informações evidenciadas”.

É necessário conhecer as necessidades dos usuários das informações contábeis, para que as informações declaradas, não apresentem inverdades.

2.14.4 Integralidade

Para que uma informação constante das demonstrações contábeis apresente confiança, ela precisa ser completa.

A informação constante das demonstrações contábeis deve ser confiável, para ser completa, “dentro dos limites de materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou distorcida, e, portanto, não-confiável e deficiente em termos de sua relevância”. CPC 26 (2010, p. 21).

A informação das demonstrações contábeis que é constante, precisa apresentar dados confiáveis e que seja completa, dentro dos limites de materialidade e custo, e que em termos de relevância não tenha omissão.

2.14.5 Confiabilidade

Uma informação precisa apresentar – se confiável, tendo qualidade e deve ser livre de erros, representando exatamente aquilo que se quer demonstrar.

Segundo o CPC 26 (2010, p. 20),

uma informação pode ser relevante, mas a tal ponto não confiável em sua natureza ou divulgação que o seu reconhecimento pode potencialmente distorcer as demonstrações contábeis. Por exemplo, se a validade legal e o valor de uma reclamação por danos em uma ação judicial movida contra a entidade são questionados, pode ser inadequado reconhecer o valor total da reclamação no balanço patrimonial, embora possa ser apropriado divulgar o valor e as circunstâncias de sua reclamação.

Uma informação precisa ser confiável para ser útil e quando ela demonstra qualidade e confiança, logo demonstra liberdade de erros.

2.14.6 Primazia da Essência sobre a Forma

A informação deve representar de modo adequado, o que realmente ela representa, em relação a transações e outros eventos.

O CPC PME (2010, p.20) relata que “para que a informação represente” adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal.

Sempre que houver dúvidas, a essência da informação, deve prevalecer sobre a forma jurídica, pois as transações e outros eventos devem ser contabilizados de acordo com a realidade econômica, porém deve representar adequadamente o que ocorreu.

2.14.7 Neutralidade

A informação contida nas demonstrações contábeis deve ser imparcial.

Para CPC PME (2010, p.20), para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações

contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

As demonstrações contábeis devem conter informações neutras ou imparciais, pois induzem na tomada de decisão, visando o resultado a ser atingido.

2.14.8 Comparabilidade

Para os usuários poderem utilizar a Comparabilidade, é necessário que os mesmos tenham condições de comparar, avaliar e identificar as possíveis tendências, demonstrações contábeis, situação patrimonial e financeira das entidades.

Para o CPC PME (2010, p. 09),

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 e 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 apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e 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, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças.

A comparabilidade permite aos usuários que eles possam efetuar comparações, avaliações e identificações de tendências, no tocante as demonstrações contábeis e a situação patrimonial e financeira da entidade.

2.14.9 Tempestividade

A informação contábil precisa chegar dentro do tempo estimado de execução da mesma.

Conforme Jochem (2012, p.15), “a informação contábil precisa ser oferecida dentro do tempo de execução da decisão. Se a informação chegar após o tempo de execução da decisão ela pode perder a relevância”.

A informação contábil necessita ser oferecida dentro do tempo de execução da decisão, e não após, pois a mesma não pode perder a relevância.

2.14.10 Continuidade

A Contabilidade avalia o patrimônio da entidade e registra suas operações, de forma a considerar que a mesma, terá uma vida contínua, sem sofrer liquidação ou extinção, até que fatos provem o contrário.

De acordo com o CPC 26 (2010, p. 599),

quando da elaboração de demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

O princípio contábil da Continuidade expressa que a Contabilidade efetua avaliações do patrimônio da entidade, assim como registra as suas mutações e considera que a entidade deve ter vida longa, ao menos que fatos provem ao contrário, com sua extinção ou liquidação.

2.14.11 Uniformidade

Este princípio é determinado de forma que a Contabilidade deve ser mantida, de modo que os usuários das demonstrações contábeis tenham o mínimo de dificuldade ao traçar as tendências.

Segundo Schier (2006, p.29), “a Contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma forma com menor grau de dificuldade possível”.

A Uniformidade determina que a Contabilidade de uma entidade deve delinear os critérios, de modo que facilite a compreensão da mesma aos usuários, diminuindo o grau de dificuldade.

Isso informa que após ser adotado determinado critério pela contabilidade, se tiver alterações, será informado por meio de notas explicativas.

Schier (2006, p.29) destaca que:

essa convenção informa que, depois que a contabilidade adotou determinado critério de avaliação de um ativo, ela deverá adotar esse critério uniformemente ao longo dos exercícios. Significa dizer que a alternativa adotada deve ser utilizada sempre; se houver necessidade de mudança, a contabilidade deverá informar, por meio de nota explicativa, a razão da mudança de critério e a consistência do processo adotado.

Após a contabilidade efetuar alguma mudança em determinado critério, terá que informar por meio de notas explicativas, a razão da mudança de critério, assim como a devida consistência do processo adotado.

2.14.12 Prudência

O princípio da Prudência estabelece uma ponderação entre as contas do Ativo e Passivo.

Segundo Reeve (2010, p.17), “o princípio da prudência determina a adoção do menor valor para os componentes do Ativo e do maior valor para os do Passivo”.

Segundo o CPC 26 (2010, p.21), a prudência em ocasiões de consistir no emprego,

de um certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados.

A orientação de adotar o menor valor para os componentes do Ativo e do maior para os do Passivo, em um pensamento conservador, orienta os contadores, em caso de dúvida, nunca aumentar a receita e o ativo, mas sim aumentar as despesas e o Passivo.

2.14.13 Equilíbrio entre Custo e Benefício

A relação de equilíbrio entre custo e benefício de uma informação, deve passar por um exercício de julgamento, analisando os custos para gerar uma informação e os benefícios que a mesma produz.

Na visão do CPC 26 (2010, p. 21 e 22),

o equilíbrio entre custo e benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas.

Os custos de uma informação, não vão recair apenas, sobre os usuários que vão usufruir do benefício e os benefícios gerados podem ir para outros usuários, além de quem preparou as informações.

2.15 BALANÇO PATRIMONIAL

Durante um determinado ou especificado período, as informações que o Balanço Patrimonial fornece é um retrato instantâneo no tocante a situação financeira da empresa.

Para Zvie e Kane (2000, p. 403), “o Balanço Patrimonial fornece um retrato “instantâneo” da condição financeira de uma empresa durante um tempo específico. O balanço é uma lista dos Ativos e Passivos da empresa naquele momento. A diferença entre os ativos e os passivos é o valor líquido da empresa, também chamado de *Patrimônio Líquido*”.

O Balanço Patrimonial fornece em um tempo específico o retrato da condição econômica da empresa. Sua equação é definida entre o Ativo – Passivo = Patrimônio Líquido, ou seja, o valor líquido da empresa.

O Balanço Patrimonial possui a função básica de evidenciar o conjunto patrimonial da entidade. Os bens e direitos são classificados e evidenciados no Ativo e evidenciados no Passivo, as obrigações em valor patrimonial dos sócios e acionistas.

Segundo Benedicto e Padoveze (2004 , p.25),

o Ativo evidencia os elementos patrimoniais positivos, enquanto o Passivo evidencia dois elementos até antagônicos: mostra em primeiro lugar, as dívidas da empresa, consideradas elementos patrimoniais negativos e, em segundo lugar complementando a equação contábil, o valor da riqueza dos acionistas, evidenciada na figura do Patrimônio Líquido.

O Ativo demonstra os elementos patrimoniais da empresa. O Passivo primeiramente demonstra os valores da dívida da mesma e após o resultado da riqueza dos sócios e acionistas.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p. 603), o Balanço Patrimonial deve no mínimo, de acordo com a legislação, apresentar as seguintes contas:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) clientes e outros recebíveis;
- (c) estoques;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);
- (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) e ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (f) ativos biológicos;
- (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) propriedades para investimento;
- (i) imobilizado;
- (j) intangível;
- (k) contas a pagar comerciais e outras;
- (l) provisões;
- (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);
- (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;
- (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 32;
- (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
- (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

A entidade não deve ter especificamente somente estas contas registradas no Balanço Patrimonial. Sempre que for relevante para o entendimento

da posição financeira e patrimonial da entidade, poderá apresentar contas adicionais.

As novas alterações dos grupos e subgrupos do Balanço Patrimonial são determinadas pela Lei nº 11.941/09 e pelo Pronunciamento Técnico CPC 26.

A alteração da redação do artigo 178 da Lei nº 6.404/76, foi vigorada do seguinte modo para a estrutura dos grupos e subgrupos do Balanço Patrimonial:

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante;

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.(BRASIL, 1976, ARTIGO 178).

Cenofisco (2011, p.4), ressalta que, “a nova estrutura de classificação aplicar-se à aos saldos de 31/12/2007, nos casos em que a entidade optar por apresentar as demonstrações contábeis daquela forma comparativa com as de 31/12/2008”.

Com base nas alterações e inclusões trazidas pela Lei nº 11.941/09, convertida pela MP nº 449/2008 após sua publicação e da Lei nº 11.638/2007, assim, são demonstradas de forma objetiva no Quadro 03.

Quadro 03: Balanço Patrimonial e sua nova Estrutura após a publicação das Leis nºs 11.638/07 e 11/941/09

Balanço Patrimonial		
Lei nº 6.404/76	Lei nº 11.638/2007	Lei nº11.941/09
Ativo	Ativo	Ativo
Ativo Circulante	Ativo Circulante	Ativo Circulante
Ativo Realizável a Longo Prazo	Ativo Realizável a Longo Prazo	
Continua... Ativo		

Conclusão... Permanente Investimento Imobilizado Diferido	Ativo Permanente Investimento Imobilizado Intangível Diferido	Ativo Não Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível
Passivo	Passivo	Passivo
Passivo Circulante	Passivo Circulante	Passivo Circulante
Passivo Exigível a Longo Prazo	Passivo Exigível a Longo Prazo	Passivo Não Circulante
Resultados Futuros	Resultados Futuros	
Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Reservas de Reavaliação Reservas de Lucros Prejuízos Acumulados	Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Ações em Tesouraria	Patrimônio Líquido Capital Social Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Ações em Tesouraria Prejuízos Acumulados

Fonte: SILVA, (2010, p.24).

Como se pode observar, o Quadro 03 demonstra primeiramente que o Ativo foi dividido em Circulante e Não Circulante, o Ativo Realizável à Longo Prazo foi transferido para a Conta Ativo Não Circulante, nos quais são classificados os ativos com prazo de liquidez superior a um ano.

O subgrupo Ativo Intangível foi introduzido pela Lei nº 11.638/07, de acordo com a nova redação ao art. 178 da Lei nº 6.404/76.

Cenofisco (2011, p.6), descreve que no Ativo Intangível devem ser classificados as seguintes aquisições de ativos:

[...] os valores que estavam em outras contas do Ativo Permanente, em conformidade com a legislação anterior, bem como as novas transações que representem bens incorpóreos, como marcas, patentes, direitos de concessão, direitos de exploração, direitos de franquia, direitos autorais, gastos com desenvolvimento de novos produtos, ágio por expectativa de resultado futuro[...]

O Pronunciamento Técnico CPC 04 (2010, p. 129), descreve que as entidades,

frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento ,a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

O Ativo Permanente foi excluído passando a vigorar o grupo Ativo Não Circulante.

A Lei nº 11.941/09 acrescentou ao artigo 38 da Lei nº 6.404/76 o artigo 299-A, extinguindo o grupo e eliminando o Ativo Diferido.

Art. 38. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida dos arts.299-A e 299-B:

“Art. 299-A. O saldo existente em 31 de dezembro de 2008 no ativo diferido que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação de que trata o § 3º do art. 183 desta Lei.” (BRASIL, 2009, ART. 38, “ART 299-A”).

Segundo Cenofisco (2011, p.4), “as entidades em fase pré-operacional, que continuaram contabilizando os gastos pré-operacionais ao longo do exercício de 2008, em conformidade com a Lei nº 11.638/07, devem a partir de 05/12/2008, realizar os registros contábeis dos referidos gastos em contas de resultados”.

No grupo Imobilizado, no momento em que a Lei nº 6.404/76 foi promulgada, em seu artigo 179, inciso IV, apresenta a descrição de que “no Ativo Imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das

atividades da companhia e da empresa; ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”.

No artigo 179, inciso IV, após a redação dada pela Lei nº 11.638/07 deve ser classificado “no Ativo Imobilizado: os direitos que tenham por objetos bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controles desses bens”.

Diante disso, o Grupo Ativo Permanente e o subgrupo Ativo Diferido foram extinguidos passando a vigir o grupo Ativo Não Circulante foi criado, onde passou a ser composto por Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

O Passivo Exigível a Longo Prazo passou para Passivo Não Circulante, após a conversão da MP nº 449/08 em Lei nº 11.941/09.

De acordo com a inclusão da Lei nº 11.941, de 2009 no artigo 178 da Lei 6.404/76,

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:
I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Foi extinto o grupo de Resultados de Exercícios futuros. Conforme artigo 38 da Lei nº 6.404/76, onde foi incluído o artigo 299-B, na edição da Lei nº 11/941/09.

Art. 38. A Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, passa a vigorar acrescida dos arts. 299-A e 299-B:

“Art. 299-B. O saldo existente no resultado de exercício futuro em 31 de dezembro de 2008 deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida. (BRASIL, 2009, ART. 38 “ART. 299-B”).

Conforme é citado por Cenofisco, (2011, p. 4), “os saldos de resultados de Exercícios Futuros existentes até a data de 04/12/2008 devem ser reclassificados na data de 05/12/2008 para o grupo do passivo não circulante, em contas representativas de receitas e despesas diferidas”.

O Patrimônio Líquido é a diferença entre o Ativo e Passivo. Para Costa (2010, p.54), “o Patrimônio Líquido é a diferença algébrica entre o Ativo e Passivo, e

corresponde ao montante pertencente aos sócios ou proprietários da empresa. Portanto, se o Passivo é considerado capital de terceiros, o Patrimônio Líquido representa o capital próprio da empresa”.

Ribeiro (2008, p.45) define Patrimônio Líquido como parte do Balanço Patrimonial que “corresponde a capitais próprios. Os elementos que o compõe representam à origem dos recursos próprios, derivados dos proprietários ou da gestão normal do patrimônio”.

A Lei nº 11.638/07 em seu artigo 178, alínea “d” da Lei nº 6.404/76 introduz a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, na estrutura do Patrimônio Líquido.

Conforme Cenofisco (2011, p.7),

este grupo faz parte do Patrimônio Líquido, todavia não deve ser entendido como uma conta de Reserva de Lucros, haja vista que os referidos valores ali contabilizados ainda não transitaram pelo resultado, sendo caracterizado como um grupo especial do Patrimônio Líquido, pela Lei nº 11.638/07”.

A conta reserva de reavaliação foi transferida para o Ativo e seus valores deverão ser lançados no Imobilizado.

Segundo Cenofisco (2011, p.6) “a Lei nº 11.638/07 vedou a realização de qualquer tipo de reavaliação espontânea de bens. Os saldos existentes nas reservas de reavaliação devem ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até a data de 31/12/2008”.

Após isso deverão ser lançados no imobilizado, de modo a verificar a recuperabilidade de um bem, ou seja, que nenhum bem fique lançado maior que seu custo de aquisição.

A nova forma de registrar Prêmios na Emissão de Debêntures foi determinada pela Lei nº 11.638/07. Deste modo, os prêmios recebidos na emissão de Debêntures, devem ter sua apropriação efetuada como receita financeira.

Para o Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p.201),

subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

A alteração no grupo do Patrimônio Líquido trouxe a proibição do registro direto em contas de reservas de Patrimônio Líquido das subvenções para investimentos, mediante redução ou isenção de impostos, conforme a Lei nº 11.638/07. Cenofisco destaca (2011, p.7) “isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulos à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e das doações recebidas do Poder Público”.

Destaca-se também o Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p. 204),

A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado.

Para Cenofisco (2011, p.7) “para que sejam preservados os direitos ao benefício fiscal, os lucros relativos aos incentivos fiscais que, por força de lei não são passíveis de distribuição aos acionistas/cotistas, devem ser registrados na conta “Reservas de Lucros de Incentivos Fiscais”.

A Lei nº 11.638/07 introduziu ao artigo 178 “alínea d” da Lei nº 6.404/76, a nova classificação para a conta de Prejuízos ou Lucros Acumulados para Prejuízos Acumulados, pois os lucros acumulados não determinavam a destinação. Essa exigência da não manutenção do saldo positivo é válida somente para as sociedades por ações e não para as demais sociedades e entidades.

Conforme Cenofisco (2011, p.7),

[...] a nova legislação societária vedou às sociedades por ações apresentarem saldo de lucros sem destinação, não sendo mais permitido, para esse tipo de sociedade, apresentar nas suas demonstrações contábeis, a partir da data de 31/12/2008, saldo positivo na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados. É válido ressaltar ainda que a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados deve permanecer no Plano de Contas de todas as entidades, haja vista que o seu uso continuará sendo feito para receber o registro do resultado do exercício, bem com as suas várias formas de destinações (constituições de reservas, distribuição de lucros ou dividendos, etc.).

A extinção da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados para Prejuízos Acumulados determina que os lucros sejam destinados.

2.16 FIM DA SEGREGAÇÃO DAS RECEITAS E DESPESAS OPERACIONAIS E NÃO OPERACIONAIS

As receitas e despesas eram classificadas em: operacionais e não operacionais.

Em conformidade com a Lei nº 11.941/09, as receitas e despesas passam a ser segregadas em Outras Receitas e Outras Despesas. Cenofisco (2011, p.7) descreve que as receitas e despesas “que estavam sendo classificadas como não operacionais, em conformidade com a lei anterior, devem ser denominadas “Outras Receitas” e “Outras Despesas”.

A forma de tratamento fiscal para os resultados operacionais e não operacionais deve permanecer a mesma, para fins de apuração e compensação.

2.17 CONTRATOS DE ARRENDAMENTO MERCANTIL FINANCEIRO (*LEASING*)

O arrendamento mercantil caracteriza-se por uma operação de financiamento, não tendo a necessidade da compra efetiva do bem. O Pronunciamento Técnico CPC 06 (2010, p.181), define os seguintes termos utilizados para o arrendamento mercantil:

arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. Arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido. Arrendamento mercantil operacional é um arrendamento mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro.

Cenofisco (2011, p.6), destaca que os contratos de leasing financeiro, devem ser contabilizados como imobilizado para a entidade arrendatária,

[...] na sua forma é um efetivo financiamento de ativos, devem ser contabilizados como imobilizado na entidade arrendatária, independente da propriedade jurídica do bem, além do passivo respectivo. Da mesma forma, na entidade arrendadora o referido bem (objeto de contrato de arrendamento mercantil) deve ser tratado com um bem vendido de forma financiada, com o reconhecimento contábil do recebível correspondente.

A entidade arrendatária deve contabilizar o contrato de *leasing* financeiro como imobilizado, além do passivo respectivo e a entidade arrendadora deve tratar como um bem vendido de forma financiada.

2.18 CÁLCULO DA DEPRECIAÇÃO DOS BENS DO IMOBILIZADO

A promulgação da Lei nº 11.638/07 estabelece alguns critérios para as depreciações e amortizações do ativo imobilizado, tais critérios baseados na vida útil econômica estimada dos bens.

Segundo Cenofisco (2011, p. 5) “a adoção desse critério deve ser exigida só a partir do exercício iniciado em 01/01/2009. Desta forma, podem ser utilizadas, para o exercício de 2008, as taxas de depreciações e amortizações dos bens do ativo imobilizado que a entidade vinha anteriormente adotando”.

De modo geral, as taxas de depreciação e amortização são definidas e permitidas pela legislação atual.

O Pronunciamento Técnico CPC 27 (2010, p. 08), elenca alguns critérios de depreciação:

cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro. De forma similar, se o arrendador adquire um ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item. A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida resultado a

menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque. De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo Intangível.

A depreciação de um ativo deve ser reconhecida no resultado e o valor depreciável de um ativo deve ser revisado ao final de cada exercício.

2.19 TESTE DE RECUPERABILIDADE DOS ATIVOS (*IMPAIRMENT*)

O teste de recuperabilidade de ativos objetiva apurar o valor líquido de um ativo, para sua realização, de forma prudente.

Segundo o *site* Porto de Souza (2012,p.02),

a essência do teste de recuperabilidade é evitar que um ativo esteja registrado por um valor maior que o valor recuperável; o teste busca verificar se o ativo não está desvalorizado em relação ao valor real. Um ativo estará desvalorizado quando o valor contábil registrado é maior que o valor recuperável, por venda ou por uso. Entenda-se por valor contábil o valor que o ativo está apresentado no balanço patrimonial; ou seja, pelo valor histórico deduzido de depreciação, exaustão ou amortização acumulada e de provisão para perda, se existir.

A reformulação da Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, com a Lei nº 11.638/07, trouxe a obrigatoriedade do teste de *Impairment* no Brasil, ou a análise sobre os valores registrados no Imobilizado e Intangível.

O Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010, p.45), define que o “Valor Recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso”.

A Revista Brasileira de Contabilidade (2010, nº 186 , p. 28) relata que,

inicialmente, o registro de bens na Contabilidade é realizado mediante a mensuração pelo custo de aquisição, no entanto, o dinamismo econômico e a evolução tecnológica afetam negativamente a capacidade de retornos futuros dos ativos. Baseadas nesse cenário, as entidades normativas do meio contábil enfocaram suas atenções para estabelecer metodologias precisas para o reconhecimento dessas perdas, sendo a mais utilizada o Teste de Impairment.

O mesmo Pronunciamento Técnico CPC 01 (2010, p. 45) também descreve que, “a entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo”.

A entidade ao final de cada período no controle de todo seu ativo, deve analisar se houve desvalorização nos mesmos, para poder mensurar o valor recuperável destes que provavelmente perderam valor.

Jochem (2011, p.35), descreve um caso prático de aplicação de um teste de recuperabilidade – *Impairment*, onde o “Reconhecimento Inicial de uma máquina X é R\$ 30.000,00; Depreciação Acumulada é R\$ 10.000,00; Valor Contábil R\$ 20.000,00. A entidade percebeu que o valor de mercado deste ativo diminuiu consideravelmente e assim irá fazer o teste de *Impairment*”.

Então, no Quadro 04 é avaliado o ativo pelo valor da venda.

Quadro 04: : Laudo de Avaliação de Recuperabilidade – *Impairment*

<i>Impairment</i> pelo Valor da Venda	
Valor de Venda do Ativo	R\$ 15.000,00
Custo da Venda	(R\$ 1.000,00)
Valor Líquido de Venda do Ativo	R\$ 14.000,00

Fonte: Jochem (2011, p. 35)

A máquina teve seu reconhecimento inicial em R\$ 30.000,00, mas houve um teste de recuperabilidade pelo valor de sua venda em R\$ 15.000,00 onde o valor líquido da venda passou a ser R\$ 14.000,00.

A sua contabilização é demonstrada, segundo o Quadro 05.

Quadro 05: Contabilização

Contabilização	
Valor Contábil do Ativo	R\$ 20.000,00
Valor máximo recuperável	R\$ 14.000,00
Perda por Desvalorização	R\$ 6.000,00
Continua... D – Perda por Desvalorização (Resultado)	R\$ 6.000,00

Conclusão... C – Perdas estimadas por valor não recuperável (Redutora do Ativo)	R\$ 6.000,00
---	--------------

Fonte: Jochem (2011, p. 35)

No teste realizado encontra-se um valor de perda de R\$ 6.000,00.

No Balanço Patrimonial, de acordo com o Quadro 06, o valor líquido no Ativo Imobilizado correspondentes a máquina X resulta em R\$ 14.000,00 após o teste de recuperabilidade *Impairment*.

Quadro 06: Teste de Recuperabilidade *Impairment*

ATIVO	PASSIVO
Imobilizado R\$ 14.000,00	
Máquinas e Equipamentos R\$ 30.000,00 Depreciação Acumulada (R\$ 10.000,00) Perdas Estimadas por desvalorização (R\$ 6.000,00)	

Fonte: Jochem (2011, p. 36)

O teste de *Impairment* permite a compreensão de avaliar o valor do ativo pelo reconhecimento inicial menos a depreciação até o momento da venda, subtraindo o custo da venda, onde o valor líquido de depreciação, menos o valor líquido da venda, encontra-se o valor da perda por desvalorização do mesmo, evitando que qualquer ativo seja movimentado dentro do Balanço Patrimonial, com valor acima do valor recuperável.

2.20 AJUSTE A VALOR PRESENTE

O Ajuste a Valor Presente envolve elementos do Ativo e Passivo de Curto e Longo Prazo, para que seja estimado um valor corrente, no decorrer das situações normalizadas de uma entidade, para um Fluxo de Caixa futuro.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 12 (2010, p.311),

são sujeitos a ajuste a valor presente todos os realizáveis e exigíveis que tenham sido negociados ou determinados sem a previsão de encargos ou rendimentos financeiros. Mas são também passíveis de ajuste a valor presente os que tenham sido negociados ou determinados com previsão de encargos ou rendimentos financeiros, mas com taxas não condizentes com as prevalecentes no mercado para as condições econômicas do momento e os riscos das entidades envolvidas. Não estão sujeitos a ajuste a valor presente os realizáveis e exigíveis com condições de impossibilidade ou extrema dificuldade de determinação de data de seu vencimento ou efetiva realização e aproveitamento seus. Assim, as normas internacionais de contabilidade, e este Pronunciamento, vedam o ajuste a valor presente do imposto de renda e da contribuição social diferidos ativo ou passivo. Em certas circunstâncias não são também ajustáveis a valor presente determinados contratos de mútuo e saldos de certos impostos a recuperar. Há certas situações de mercado em que, dada a existência de uma única entidade com determinada política de juros, sem qualquer característica de incentivo fiscal, essas taxas de juros se transformam nas taxas desse mercado, o que faz com que não se façam ajustes a valor presente que não os derivados dessas mesmas taxas. É o caso das operações de financiamento com o BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social que, por essas razões, continuam reconhecidas pelo “custo amortizado” (“pela curva”), ou seja, pelas próprias taxas de juros contratadas.

No artigo 183, inciso VIII da Lei nº 6.404/76 diante da nova redação dada pela Lei nº 11.638/07, tangente aos critérios de avaliação de ativos, têm –se:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

No artigo 184, inciso III da Lei nº 6.404/76 diante da nova redação dada pela Lei nº 11.941/09, tangente aos critérios de avaliação de passivos, segue:

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios: III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

A seguir, é demonstrado um exemplo de Ajuste a Valor Presente, adaptado de Pedro (2011 p. 19),

“Uma empresa obtém um empréstimo em 31.12.2008 no valor de R\$ 600.000,00, para compra de uma máquina. Pagamento em 02 parcelas de R\$ 300.000,00 com taxa de juros de 10% a.a”.

A demonstração do cálculo do valor presente é demonstrada, perante o Quadro 07.

Quadro 07: Cálculo Ajuste a Valor Presente

1º Ano: VP = $\frac{R\$ 300.000,00}{(1+0,10)^1}$ = R\$ 272.727,00	2º Ano: VP = $\frac{R\$ 300.000,00}{(1+0,10)^2}$ = R\$ 247.934,00
--	--

Fonte: Pedro (2011, p.19).

O total do Valor Presente da máquina é R\$ 520.661,00.

No Quadro 08 é demonstrado o recebimento do empréstimo mais os juros a serem apropriados.

Quadro 08: Recebimento do Empréstimo para Imobilização + Juros a Apropriar

MÁQUINAS (IMOBILIZADO) R\$ 520.661,00	EMPRÉSTIMOS PASSIVO CIRCULANTE R\$ 300.000,00
EMPRÉSTIMO PASSIVO NÃO CIRCULANTE R\$ 300.000,00	JUROS A APROPRIAR PASSIVO CIRCULANTE R\$ 27.273,00
APROPRIAR MENSALMENTE JUROS A APROPRIAR PASSIVO CIRCULANTE E NÃO CIRCULANTE PELO REGIME DE COMPETÊNCIA	JUROS A APROPRIAR PASSIVO NÃO CIRCULANTE R\$ 52.066,00

Fonte: Pedro (2011, p. 20)

No Quadro 09, são dispostos os valores do Ajuste a Valor Presente da máquina adquirida e os juros a apropriar, assim como o empréstimo em um período, no Balancete ou Balanço Patrimonial de determinado período.

Quadro 09: Balancete ou Balanço Patrimonial

BALANCETE OU BALANÇO PATRIMONIAL			
ATIVO		PASSIVO	
CIRCULANTE		CIRCULANTE	
		EMPRÉSTIMO	R\$ 300.000,00
		(-) Juros a Apropriar	(R\$ 27.273,00)
Continua...			R\$ 272.727,00

Conclusão... ATIVO NÃO CIRCULANTE		PASSIVO NÃO CIRCULANTE	
IMOBILIZADO		EMPRÉSTIMO	R\$ 300.000,00
Máquina	R\$ 520.661,00	(-) Juros a Apropriar	(R\$ 52.066,00)
			R\$ 247.934,00
TOTAL	R\$ 520.661,00	TOTAL	R\$ 520.661,00

Fonte: Pedro (2011, p. 20)

A aquisição da máquina é registrada pelo valor líquido menos os juros sobre o valor do empréstimo, assim como a apropriação dos mesmos é apropriada no Passivo Circulante e Não Circulante, de acordo com o período de cada parcela.

2.21 DEMONSTRAÇÕES DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS - DLPA

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados DLPA é elaborada para evidenciar em um determinado período de tempo o resultado da entidade.

Para Nagatsuka e Teles, (2002, p.142), “a DLPA mostra as variações nos lucros ou prejuízos acumulados (PL)”.

De acordo com o artigo 186, da Lei nº 6.404/76, a estrutura da DLPA deve ser evidenciada da seguinte forma:

I – o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II – as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III – as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os 32 decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

Conforme Santos (2010), o artigo 186 passou por uma alteração em seu inciso I, com a nova redação dada pela Lei nº 9.249/95, passando para: “Art. 186, I –

o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores [...]”. Essa alteração se deu pelo fato da extinção da correção monetária nas demonstrações financeiras.

No Quadro 10, um modelo de DLPA elaborado a partir da adaptação do artigo 186 da Lei nº 6.404/76, incisos I, II e III, §§ 1º e 2º e dos artigos 194 aos 197 da referida Lei, conforme demonstrado a seguir:

Quadro 10: Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – Período: --/--/-- a--/--/--		\$
1.	Saldo Inicial em 01/01 – (do período anterior)	
2.	(±) Ajuste de Exercícios Anteriores	
	– Efeitos de mudanças de critério contábil – Art. 177 - § 1º	
	– Retificação de erros de cálculo de exercício anteriores	
3.	= Saldo Ajustado	
4.	(+) Reversão da Reserva para contingência não utilizada	
5.	(±) Lucro Líquido ou Prejuízo do Período	
6.	(-) Destinação do Lucro:	
	– Reserva Legal – Art. 194 (5% do Lucro Líquido até 20% do Capital Social)	
	– Reserva Estatutária – Art. 194 (Critérios Estabelecidos no Estatuto)	
	– Reserva para Contingências – Art. 195	
	– Reserva de Lucros a Realizar – Art. 197	
	– Lucros Retidos – Art. 196 – para aumento de capital	
	– Dividendos obrigatórios – Art. 202	
7.	= Saldo Final	
8.	Dividendo por ação do Capital Social	

Fonte: SILVA, (2010, p. 32).

2.22 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO - DMPL

São evidenciadas na DMPL, as mudanças, os lucros e prejuízos alcançados no Patrimônio Líquido da entidade, assim como a destinação dos

resultados positivos para as reservas, assim como os dividendos e os juros sobre o capital próprio.

Segundo Nagatsuka e Teles, (2002, p.143) “a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido evidencia, de forma completa, as mudanças em natureza e valor ocorridas no Patrimônio Líquido da entidade, em um determinado período de tempo”.

Conforme Santos (2010, p.25), a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido,

fornece a movimentação ocorrida durante o exercício nas diversas contas componentes do Patrimônio Líquido: faz clara indicação do fluxo de uma conta para a outra e indica origem e o valor de cada acréscimo ou diminuição do Patrimônio Líquido durante o exercício.

O Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p.610) determina que a entidade deve apresentar nas Demonstrações do Patrimônio Líquido,

- a) O resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;
- b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos das alterações nas políticas contábeis e as correções de erros reconhecidas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente as mutações decorrentes: do resultado líquido; de cada item dos outros resultados abrangentes; e de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

Deste modo, pode-se compreender que com a extinção da conta Lucros Acumulados do Patrimônio Líquido, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido DMPL fornece de forma mais completa para a entidade, relatando as mutações ocorridas em determinado período no Patrimônio Líquido.

A seguir, é apresentado na Figura 01, um modelo de DMPL, onde não está inserido o Patrimônio Líquido da Companhia e sim o Patrimônio Líquido dos sócios da mesma.

Figura 01: Exemplo de DMPL para empresas que não possuem Controladas

	Capital Social Integralizado	Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1)	Reservas de Lucros (2)	Lucros ou Prejuízos Acumulados	Outros Resultados Abrangentes (3)	Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora	Participação dos Não Controladores no Pat. Líq. das Controladas	Patrimônio Líquido Consolidado	Demonstração do Resultado Abrangente Total da Companhia
Saldos Iniciais	1.000.000	80.000	300.000	-	270.000	1.650.000	158.000	1.808.000	-
Aumento de Capital	500.000	-50.000	-100.000	-	-	350.000	32.000	382.000	-
Gastos com Emissão de Ações	-	-7.000	-	-	-	-7.000	-	-7.000	-
Opções Outorgadas Reconhecidas	-	30.000	-	-	-	30.000	-	30.000	-
Ações em Tesouraria Adquiridas	-	-20.000	-	-	-	-20.000	-	-20.000	-
Ações em Tesouraria Vendidas	-	60.000	-	-	-	60.000	-	60.000	-
Dividendos	-	-	-	-162.000	-	-162.000	-13.200	-175.200	-
Transações de Capital com os Sócios						<u>251.000</u>	<u>3.892 pt</u>	<u>3.892 pt</u>	
Ajustes Instrumentos Financeiros	-	-	-	-	-60.000	-60.000	-	-60.000	-60.000
Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros	-	-	-	-	20.000	20.000	-	20.000	20.000
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas	-	-	-	-	24.000	24.000	6.000	30.000	30.000
Ajustes de Conversão do Período	-	-	-	-	260.000	260.000	-	260.000	260.000
Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período	-	-	-	-	-90.000	-90.000	-	-90.000	-90.000
Outros Resultados Abrangentes					<u>154.000</u>	<u>154.000</u>	<u>6.000</u>	<u>160.000</u>	<u>160.000</u>
Ajustes de Instrum. Financ. Reclasseficado p/ Resultado	-	-	-	-	10.600	10.600	-	10.600	10.600
Realização da Reserva Reavaliação	-	-	-	78.800	-78.800	0	-	-	-
Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação	-	-	-	-26.800	26.800	0	-	-	-
Reclassificações de Resultados Abrangentes	-	-	-	-	-	10.600	-	10.600	10.600
Lucro Líquido do Período				<u>250.000</u>	<u>-</u>	<u>250.000</u>	<u>22.000</u>	<u>272.000</u>	<u>272.000</u>
Constituição de Reservas	-	-	140.000	-140.000	-	0	-	-	-
Saldos Finais	<u>1.500.000</u>	<u>93.000</u>	<u>340.000</u>	<u>0</u>	<u>382.600</u>	<u>2.315.600</u>	<u>204.800</u>	<u>2.520.400</u>	<u>442.600</u>
Resultado Abrangente dos Não Controladores		(6.000 + 22.000)							28.000
Resultado Abrangente dos Sócios da Controladora									414.600

0-1

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 26 (2010, p.618).

A DMPL tem seu processo de elaboração, de modo a ser comparado os fatos ao exercício anterior, para analisar se foram provocadas alterações no Patrimônio Líquido, tais alterações devem ser indicadas em tal demonstração.

2.23 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) é um relatório emitido ao final de um período específico para confrontar as receitas e despesas, pertencentes ao mesmo.

Segundo Benedicto e Salazar, (2004, p.51), “a Demonstração de Resultado de um período normalmente apresenta também os períodos imediatamente anteriores, oferecendo uma visualização dos resultados das operações ocorridas nos correspondentes períodos, que podem representar Lucros ou Prejuízos”.

Para o Pronunciamento Técnico 26 (2010, p.607), a Demonstração do Resultado do Período deve apresentar no mínimo, a seguinte estrutura e

composição de rubricas, de uma entidade, obedecendo a legislação e suas determinações legais,

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens: resultado líquido após tributos das operações descontinuadas; resultado após os tributos decorrente mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- (l) resultado líquido do período;

De acordo com a nova redação a Lei nº 11.638/07, as alterações sofridas na DRE em decorrência da promulgação da Lei nº 11.941/09 foram as seguintes:

- Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:
- IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;
 - VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;
- § 2º (Revogado).

O § 2º foi revogado, pois tratava da reavaliação de ativos e este procedimento que se caracterizava pela reavaliação espontânea de bens do ativo imobilizado foi extinto pela Lei nº 11.638/07. Alteração de despesas e receitas operacionais e não operacionais para outras receitas e outras despesas. Foram exclusas as partes beneficiárias. Inclusão das expressões “mesmo na forma de instrumentos financeiros” e “ não se caracterizem como despesa”.

Para Ribeiro (2010, p. 54), “cada entidade é livre para elaborar, [...] o modelo que melhor espelhe o resultado de suas atividades”.

Cada entidade é livre para elaborar a melhor maneira que se enquadre a forma de verificar seus resultados no DRE, porém devem levar em consideração a

estrutura, apesar de a Lei 6.404/76 não fixar um modelo de demonstração a ser seguido.

No Quadro 11, é apresentado um modelo de relatório da Demonstração do Resultado do Exercício, ressaltando que cada entidade utiliza ou deverá utilizar o que melhor se adapta as suas necessidades, para compreender as informações que o origina o lucro líquido de determinado período.

Quadro 11: Demonstração do Resultado do Exercício

Demonstração do Resultado do Exercício
1. RECEITA OPERACIONAL BRUTA
Vendas de Mercadorias e/ou Prestação de Serviços
2. DEDUÇÕES E ABATIMENTOS
Vendas anuladas
Descontos incondicionais concedidos
ICMS sobre vendas
PIS sobre faturamento
COFINS sobre faturamento
3. RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA (1-2)
4. CUSTOS OPERACIONAIS
Custos de mercadorias vendidas e dos serviços prestados
5. LUCRO OPERACIONAL BRUTO (3-4)
6. DESPESAS OPERACIONAIS
Despesas financeiras
(-) Receitas financeiras
Despesas gerais e administrativas
Outras despesas operacionais
7. OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS
8. LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL (5-6+7)
9. OUTRAS RECEITAS
10. OUTRAS DESPESAS
11. RESULTADO DO EXERCÍCIO ANTES DAS DEDUÇÕES (8+9-10)
12. PROVISÃO PARA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO
13. PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA
14. RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS DEDUÇÕES (11-12-13)
15. PARTICIPAÇÕES
Continua... Debêntures

Conclusão... Empregados
Administradores
Partes beneficiárias
Contr. para Inst. Ou fundo Assist. ou Prev. empregados
16. REVERSÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO
17. LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO (14-15+16)
18. LUCRO LÍQUIDO OU PREJUÍZO POR AÇÃO DO CAPITAL

Fonte: Ribeiro (2008, p.56).

O DRE evidencia a formação do resultado líquido do exercício, determinando lucro ou prejuízo.

Para Galvão e Bressan (2008, p. 61) “o DRE é um relatório com função econômica, ou seja, através dela pode – se extrair informações e elaborar análises tendo em vista os resultados (lucro ou prejuízo) e não a situação financeira da empresa”.

O Demonstrativo do Resultado do Exercício possui informações econômicas da organização, evidenciando se a mesma obteve lucro ou prejuízo em aquele período, iniciando pela receita bruta de vendas assim como também são demonstradas as principais despesas e receitas, como depreciação, despesas comerciais e administrativas receitas financeiras que influenciam no resultado de determinado período.

2.24 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA

Com a reformulação da Lei nº 6.404/76, a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) veio substituir a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos (DOAR).

Segundo Chagas (2005, p.174) a DOAR era destinada “a evidenciar a variação ocorrida, de um exercício para outro, na posição financeira da entidade”.

A Demonstração do Fluxo de Caixa fornece informações em que é possível avaliar as alterações nos Ativos líquidos, a estrutura financeira e a capacidade de modificar valores e prazos do Fluxo de Caixa, adaptando-se as mudanças.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.423), definiram que a Demonstração das Origens e Aplicação de Recursos, tinha por objetivo “[...] apresentar forma ordenada e sumariada principalmente as informações relativas às operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício, e evidenciar as alterações na posição financeira da empresa”.

A DFC mostra a geração e aplicação dos recursos de caixa, fornece o controle do fluxo de entradas e saídas de caixa e onde se gastam recursos de caixa, evidencia o Fluxo de Caixa Realizado e o Fluxo de Caixa Projetado.

A Lei nº 11.638/07 e o CPC 03, regulamentam a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 03 R2 (2010, p.101), destaca em seus objetivos que:

informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

Os usuários das demonstrações contábeis necessitam de ter a capacidade de avaliação para a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, assim como a necessidade da utilização da ferramenta dos fluxos de caixa, pois esta demonstração permite o planejamento das compras e gastos, programação de vencimentos, reduz a necessidade de contratação de empréstimos e pagamentos de encargos, contribui na programação das aplicações financeiras.

O artigo 176 da Lei nº 6.404/76 em seu § 6º alterado pela Lei 11.638/07 determina o seguinte, em sua nova redação:

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

A Demonstração do Fluxo de Caixa não é exigida para companhia fechada, que tenha em seu Patrimônio Líquido, na data do Balanço Patrimonial, valor inferior a R\$ 2.000.000,00.

O Pronunciamento Técnico CPC 03 R2 (2010, p.103), informa que:

a demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de

financiamento. A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada aos seus negócios. A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades. Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

É possível compreender que as Atividades Operacionais são as principais geradoras de receita e outras atividades, com exceção dos investimentos e financiamentos, como as compras de mercadorias, pagamento de fornecedores e recebimentos de clientes.

As Atividades de Investimentos são as aquisições e vendas de Ativos de Longo Prazo e de outros investimentos não incluídos como equivalentes de caixa, como compra de bens para o Ativo Imobilizado.

As Atividades de Financiamentos demonstram o resultado das mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no endividamento, não classificado como atividade operacional, como recursos de terceiros e obtenção de empréstimos.

Comparando a substituição da DFC pela DOAR, Marion (2005, p.63) elucida que,

esta demonstração evidencia as modificações ocorridas no saldo de disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) da companhia em determinado período, por meio de fluxos e recebimentos e pagamentos. Embora a DOAR seja considerada pelos especialistas como uma demonstração mais rica em termos de informação, os conceitos nela contidos, como por exemplo, a variação do capital circulante líquido, não são facilmente apreendidos. A DFC, ao contrário, por ser de linguagem e conceitos mais simples, possui melhor comunicação com a maioria dos usuários das Demonstrações Contábeis.

Deste modo, compreende – se que a DOAR possuía um campo de informações mais qualitativas, porém houve necessidade de uma demonstração mais simples e de melhor nível de entendimento e comunicação com os usuários das Demonstrações Contábeis.

Existem duas formas de elaborar a Demonstração do Fluxo de Caixa: método direto e indireto.

Segundo Autran e Coelho (2003, p. 107), “existem, na verdade dois métodos utilizados para a elaboração da DFC. O primeiro, denominado método direto, é estruturado a partir dos registros financeiros constantes nos relatórios contábeis e equivalentes de caixa. E o método indireto, parte do lucro líquido do período, apurado na DRE”.

O método direto tem o seu início estrutural nos registros financeiros e o método indireto parte do lucro líquido do período, ajustado pela variação das contas patrimoniais.

2.24.1 Demonstração do Fluxo de Caixa pelo Método Direto

No Método Direto, os recebimentos e pagamentos que decorrem das operações normais de um determinado período, são os recursos que derivam.

Para Padoveze (2004, p.49), “o método direto para a elaboração do fluxo de caixa consiste na acumulação das informações que movimentaram as contas do grupo Disponível, [...] as contas de caixa, bancos e aplicações financeiras”.

Este método coleta as informações de entradas e saídas, contidas em numerários no grupo Disponível, evidenciando a movimentação do saldo de caixa.

No Quadro 12, é apresentado um modelo de DFC pelo Método Direto.

Quadro 12: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto

Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Direto
<p>- Atividades operacionais:</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> Recebimentos de clientes <input type="checkbox"/> Pagamentos a fornecedores de estoques <input type="checkbox"/> Pagamentos de impostos sobre vendas <input type="checkbox"/> Pagamentos de despesas com vendas e administrativas <input type="checkbox"/> Pagamentos de despesas financeiras <input type="checkbox"/> Recebimento de receitas financeiras <input type="checkbox"/> Dividendos recebidos de sociedades investidas <input type="checkbox"/> Pagamentos de Imposto de Renda e Contribuição social <p>Continua... Fluxo de caixa das atividades operacionais</p>

Conclusão... - Atividades de investimentos: Valor da venda de ativos imobilizados <input type="checkbox"/> Aquisição de ativos imobilizados Fluxo de caixa atividades de investimentos
- Atividades de financiamentos: <input type="checkbox"/> Recebimentos de empréstimos e financiamentos <input type="checkbox"/> Pagamentos de empréstimos e financiamentos <input type="checkbox"/> Recebimentos de integralização de capital <input type="checkbox"/> Dividendos pagos Fluxo de caixa das atividades de financiamentos
- Aumento líquido no caixa
- Caixa no início do período
- Caixa no fim do período
- Informações adicionais de atividades de financiamentos e investimentos que não afetou o caixa: Dividendos declarados e não pagos

Fonte: Braga e Almeida (2008, p. 12).

A DFC pelo método direto, quando elaborada desta forma, apresenta as atividades operacionais se confirmam em função dos recebimentos e pagamentos que ocorrem em um período, a representação é efetuada pelos valores recebidos de cliente e valores pagos aos fornecedores e funcionários.

Após são demonstrados os valores pagos sobre impostos e contingências, assim como os valores recebidos, esses provenientes de lucros recebidos, podendo apresentar de modo final, o valor que decorre entre os recebimentos e pagamentos.

2.24.2 Demonstração do Fluxo de Caixa pelo Método Indireto

De acordo com Padoveze (2004, p.49), “o método indireto [...] evidencia a movimentação do saldo de caixa do período, partindo da geração de caixa por meio da demonstração de resultados e das variações dos elementos patrimoniais do balanço que geram ou necessitam de caixa”.

Conforme Benedicto e Salazar (2004, p. 128) “o método indireto da elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa trata da reconciliação do lucro líquido ao caixa líquido gerado pelas operações da empresa”.

Segundo Ribeiro (2008, p.80), na elaboração da DFC pelo método indireto, são derivados, os recursos das atividades operacionais, quando,

são demonstrados a partir do lucro líquido do exercício, ajustados pela adição de despesas e exclusão de receitas consideradas na apuração do resultado e que não afetaram o caixa da empresa, isto é, que não representam saídas ou entradas de dinheiro bem como pela exclusão de receitas realizadas no exercício e recebidas no exercício anterior e pela adição de receitas recebidas antecipadamente que não foram consideradas na apuração do resultado, mas que interferiram no caixa da empresa. Excluem-se também do resultado, os resultados obtidos nas transações de bens do Ativo Permanente, uma vez que as baixas referentes a esses bens devem ser indicadas pelos valores brutos entre as atividades de investimentos.

O Método Indireto parte do lucro líquido ajustado, tal ajuste é efetuado por transações que não envolvem ou afetam o caixa.

No Quadro 13 é apresentado um modelo de DFC pelo método indireto, para melhor possibilidade de entendimento.

Quadro 13: Demonstração do Fluxo de Caixa - Método Indireto

Demonstração do Fluxo de Caixa – Método Indireto
<p>- Atividades operacionais:</p> <p><input type="checkbox"/> Lucro líquido do período</p> <p>Aumento (diminuição) dos itens que não afetam o caixa:</p> <p>Depreciação e amortização</p> <p>Variações monetárias líquidos devedores</p> <p>Resultado de equivalência patrimonial</p> <p>Dividendos recebidos de sociedades investidas</p> <p>Lucro na venda de ativos imobilizados</p> <p>Aumento de contas a receber de clientes</p> <p>Aumento dos estoques</p> <p>Aumento de fornecedores de estoques</p> <p>Aumento de impostos sobre vendas</p> <p>Aumento de impostos sobre lucro</p> <p>Fluxo de caixa das atividades operacionais</p>
<p>- Atividades de investimentos:</p> <p><input type="checkbox"/> Valor da venda de ativos imobilizados</p> <p><input type="checkbox"/> Aquisição de ativos imobilizados</p> <p>Fluxo de caixa das atividades de investimentos</p>
<p>Continua... - Atividades de financiamentos:</p>

Conclusão... <input type="checkbox"/> Recebimentos de empréstimos e financiamentos Pagamentos de empréstimos e financiamentos Recebimentos de integralização de capital Dividendos pagos Fluxo de caixa das atividades de financiamentos
- Aumento líquido no caixa
- Caixa no início do período
- Caixa no fim do período
- Informações adicionais de atividades de financiamentos e investimentos que não afetou o caixa: Dividendos declarados e não pagos

Fonte: Braga e Almeida (2008, p. 27).

Nos dois métodos utilizados na Demonstração dos Fluxos de Caixa, Método Direto e Indireto é verificado que os dados contidos no grupo das atividades de financiamentos, em nenhum momento foram alterados.

Nota-se que a principal diferenciação entre as duas demonstrações ocorre na forma de apresentar, em decorrência das atividades operacionais, a origem e o destino do dinheiro. Tal diferenciação irá acarretar na escolha do melhor método a ser utilizado pela organização, para gerar a informação, conforme sua necessidade e entendimento.

2.25 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO

A Demonstração do Valor Adicionado teve origem na Europa, influenciada pela Inglaterra, França e Alemanha.

Para Marion (2005, p.69),

a DVA evidencia quanto de riqueza uma empresa produziu, ou seja, quanto ela adicionou de valor a seus fatores de produção, e de que forma essa riqueza foi distribuída (entre empregados, governo, acionistas, financiadores de capital e quanto ficou retido na empresa. [...] é uma demonstração bastante útil, inclusive do ponto de vista macroeconômico, uma vez que conceitualmente, o somatório dos valores adicionados (ou valores agregados) de um país representa, na verdade, seu Produto Interno Bruto (PIB).

A Demonstração do Valor adicionado serve para evidenciar a riqueza que uma empresa construiu em determinado período, ou seja, de que modo os seus

fatores de produção foram adicionados pela mesma e como esta está sendo distribuída aos componentes da empresa, como empregados, acionistas e governo.

A DVA se tornou obrigatória para as companhias abertas a elaborarem, ao final de cada exercício social, conforme os artigos 176 e 188 da Lei 6.404/76, reformulada pela Lei 11.638/07,

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria, fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

II – demonstração do valor adicionado – valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela de riqueza não distribuída.

A DVA se tornou obrigatória após a reformulação da Lei 6.404/76 pela Lei nº 11.638/07 e é exigida para companhias de capital aberto, que elaborem esta demonstração ao final de cada exercício social.

O Pronunciamento Técnico CPC 09 (2010, p.239) apresenta critérios para a DVA,

a entidade deve elaborar a DVA e apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício social.

A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações consolidadas e evidencia a participação dos sócios não controladores conforme o modelo anexo. A DVA deve proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas. A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma:

- (a) pessoal e encargos;
- (b) impostos, taxas e contribuições;
- (c) juros e aluguéis;
- (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;
- (e) lucros retidos/prejuízos do exercício.

As entidades mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços devem utilizar o Modelo I, aplicável às empresas em geral, enquanto que para atividades específicas, tais como atividades de intermediação financeira (instituições financeiras bancárias) e de seguros, devem ser utilizados os modelos específicos (II e III) incluídos neste Pronunciamento.

A DVA mensura o quanto de riqueza que uma empresa produziu e de que forma a mesma foi distribuída entre os empregados, governo, acionistas e quanto dessa riqueza permaneceu na empresa.

No Quadro 09, é demonstrado um modelo de DVA, utilizado para empresas em geral, para que possibilite uma melhor compreensão dos usuários das demonstrações contábeis.

Quadro 14: Demonstração do Valor Adicionado – Empresas em Geral

DESCRIÇÃO	Em milhares de reais 20X1	Em milhares de reais 20X0
1 – RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços		
1.2) Outras receitas		
1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios		
1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)		
2 - INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS		
(inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS).		
2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos		
2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros		
2.3) Perda / Recuperação de valores ativos		
2.4) Outras (especificar)		
3 - VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 - DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
5 - VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 - VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
6.2) Receitas financeiras		
6.3) Outras		
7 - VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 - DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (*)		
8.1) Pessoal		
Continua... 8.1.1 – Remuneração direta		

Conclusão... 8.1.2 – Benefícios		
8.1.3 – F.G.T.S		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
8.2.1 – Federais		
8.2.2 – Estaduais		
8.2.3 – Municipais		
8.3) Remuneração de capitais de terceiros		
8.3.1 – Juros		
8.3.2 – Aluguéis		
8.3.3 – Outras		
8.4) Remuneração de capitais próprios		
8.4.1 – Juros sobre o capital próprio		
8.4.2 – Dividendos		
8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício		
8.4.4 – Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/Consolidação)		

(*) O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.

Fonte: CPC (2010, p. 248).

Segundo Marion (2005, p.68), “a Demonstração do Valor Adicionado evidenciará os componentes geradores do valor adicionado a sua distribuição entre empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela retida para investimento”.

Para os investidores e usuários desta demonstração, as informações contidas geram maior clareza e melhor análise na elaboração das atividades da organização.

2.26 REGIME TRIBUTÁRIO DE TRANSIÇÃO (RTT)

No artigo 15 da MP nº 449/2008 convertida na Lei nº 11.941/09, foi instituído o Regime Tributário de Transição (RTT). Este regime relaciona os novos métodos e critérios contábeis, que foram introduzidos pela Lei nº 11.638/07 e pelos

artigos 36 e 37 da mesma Medida Provisória convertida na Lei 11.941/09. Os novos métodos e critérios introduzidos tratam dos ajustes tributários.

Para o Regime de Tributário de Transição (art. 15, 2009),

Art. 15. Fica instituído o Regime Tributário de Transição - RTT de apuração do lucro real, que trata dos ajustes tributários decorrentes dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei. § 1º O RTT vigorará até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária. § 2º Nos anos-calendário de 2008 e 2009, o RTT será optativo, observado o seguinte: I - a opção aplicar-se-á ao biênio 2008-2009, vedada a aplicação do regime em um único ano-calendário; II - a opção a que se refere o inciso I deste parágrafo deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2009; III - no caso de apuração pelo lucro real trimestral dos trimestres já transcorridos do ano-calendário de 2008, a eventual diferença entre o valor do imposto devido com base na opção pelo RTT e o valor antes apurado deverá ser compensada ou recolhida até o último dia útil do primeiro mês subsequente ao de publicação desta Lei, conforme o caso; IV - na hipótese de início de atividades no ano-calendário de 2009, a opção deverá ser manifestada, de forma irretratável, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica 2010. § 3º Observado o prazo estabelecido no § 1º deste artigo, o RTT será obrigatório a partir do ano-calendário de 2010, inclusive para a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido ou arbitrado, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS. § 4º Quando paga até o prazo previsto no inciso III do § 2º deste artigo, a diferença apurada será recolhida sem acréscimos. (BRASIL, 2009).

A Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009 dispõe que a aplicação para as pessoas jurídicas que aderirem ao RTT, para fins como escrituração contábil, devem seguir os métodos e critérios contábeis, com vigência em 31 de dezembro de 2007, conforme destaca o artigo 2 da mesma,

Art. 2º As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 da Lei nº 11.941, de 2009, que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na escrituração contábil, para apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007.

A opção ao Regime RTT, para as empresas que analisarem os critérios contábeis de 31 de dezembro de 2007, no tocante a alteração de conceito de

receitas, custos e despesas, no processo de realização do lucro líquido não possuem efeitos para a apuração do lucro real das mesmas.

A opção para a base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro líquido CSLL das empresas, terá sua apuração realizada de acordo com as normas contábeis previstas na Lei 11.638/07.

Para Matarazzo (2008, p. 01),

a opção pelo RTT é aplicável às pessoas jurídicas ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) de acordo com a sistemática de lucro real ou de lucro presumido. O contribuinte deverá manifestar sua opção pela adoção do RTT na Declaração de Informações Econômicas – Fiscais da Pessoa Jurídica, sendo este regime opcional para 2008 e 2009. A partir de 2010, a adoção do RTT passará a ser obrigatório, até a entrada em vigor da lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis.

A Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009, sofreu uma alteração em seu artigo 8, § 4º pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011, referente a obrigatoriedade da elaboração do Controle Fiscal de Transição (FCONT),

§ 4º A elaboração do FCONT é obrigatória, mesmo no caso de não existir lançamento com base em métodos e critérios diferentes daqueles prescritos pela legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º.

Anteriormente à nova redação dada nesta IN, a obrigatoriedade da elaboração do FCONT, era dispensada, se não existisse lançamento com base em métodos e critérios, diferentes da legislação tributária, com base nos critérios contábeis com vigência em 31 de dezembro de 2007. Com a alteração a elaboração do FCONT, passa a ser obrigatória, mesmo não havendo estes lançamentos.

2.27 CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

As Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09 reformularam trechos da Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76. Essas de forma direta, não afetaram a sistemática de elaboração das demonstrações contábeis para demais sociedades, como as de denominação Limitada ou de Pequeno e Médio Porte.

A resolução CFC nº 1.329/11 alterou a NBC T 19.41 para NBC TG 1000, entrando em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2010. Esta

mesma resolução aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade, convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade, onde especifica as Políticas Contábeis a serem adotadas para as PMEs.

Para essas empresas, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis criou de forma separada o PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, com correlação às Normas Internacionais - *The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS FOR SMEs)*.

Segundo Pronunciamento Técnico PME (2009, p.4),

o termo empresas de pequeno e médio porte adotado neste Pronunciamento não inclui as companhias abertas, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM; as sociedades de grande porte, como definido na Lei nº. 11.638/07; as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades cuja prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador com poder legal para tanto. As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas apenas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais. As leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis. Assim, não se pode esperar que demonstrações contábeis elaboradas de acordo com este Pronunciamento para PMEs sejam totalmente compatíveis com as exigências legais para fins fiscais ou outros fins específicos. Uma forma de compatibilizar ambos os requisitos é a estruturação controles fiscais com conciliações dos resultados apurados de acordo com este Pronunciamento e por outros meios.

O PME deve ser adotado para demonstrações contábeis com fins gerenciais, ele não tem obrigação pública e nem de prestação de contas, sendo para qualquer tipo de sociedade, como limitada e outros tipos societários.

O Pronunciamento Técnico PME (2009, p.6), descreve que as Pequenas e Médias empresas se enquadram, como empresas que:

- (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e
- (b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Exemplos de usuários externos incluem proprietários que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito.

Segundo Jochem (2011, p.9), alguns critérios a ser observados, restringindo as organizações adotarem o PME são:

não poderá possuir ativos em condição fiduciária perante grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios; Não explorar as atividades: bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguros, fundos mútuos e bancos de investimentos, independente do porte de tal entidade. [...] não poderá negociar suas ações em bolsa de valores e também ainda é necessário atentar para o critério previsto na Lei nº 11.638/07 que define empresas de grande porte.

Segundo o *site* Deloitte (2011, p. 04),

a IFRS para PMEs é independente do conjunto completo das IFRSs e, portanto, estão disponíveis para adoção por qualquer país, independentemente de o país ter adotado as IFRSs na íntegra ou não. Cabe a cada país determinar quais entidades devem adotar a IFRS para PMEs. A única restrição do IASB é que empresas listadas em bolsa e instituições financeiras, isto é, empresas obrigadas a prestar contas ao público, não devem usar a IFRS para PMEs.

A IFRS para PMEs foi publicada para atender as exigências dos padrões IFRS, de modo mais simplificado e estável e empresas listadas em bolsas e instituições financeiras, não devem usar tal procedimento.

O mesmo *site* Deloitte (2011, p. 05), apresenta que,

o termo PME foi definido como: as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações financeiras, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que, no exercício social anterior, apresentem ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como PMEs.

As sociedades consideradas de Pequeno e Médio Porte ou as demais limitadas e comerciais, que não se enquadram pela Lei nº 11.638/07 como empresas de grande porte, devem adotar tal pronunciamento emitido pelo CPC.

Do mesmo modo o *site* Deloitte (2011, p. 23), ressalta,

a versão completa das IFRSs e a versão da IFRS para PMEs são modelos separados e distintos. As entidades que podem aplicar a IFRS para PMEs e optam por fazê-lo devem aplicá-la na íntegra (isto é, não podem optar por atender a algumas exigências da IFRS para PMEs e outras da versão completa das IFRSs[...]).

As empresas devem cumprir as exigências dos Padrões IFRS completo ou IFRS para PMEs, de acordo com as determinações de seu porte, não podendo

atender as aplicações um tanto por um padrão e o restante por outro, deverá ser cumprido de modo integral, para qualificar as políticas contábeis, de acordo com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.

Jochem (2011, p. 28), evidenciou no Quadro 15 as demonstrações contábeis obrigatórias pelas empresas enquadradas no PME.

Quadro 15: Demonstrações Contábeis para PME

TIPO DE DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL	PEQUENAS E MÉDIAS
Balanço Patrimonial ou Posição Patrimonial e Financeira	Obrigatório
Demonstração do Resultado do Exercício – DRE	Obrigatória
Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC	Obrigatória
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados – DLPA	Opção para substituir DMPL
Notas Explicativas	Obrigatória

Fonte: Jochem (2011, p.28).

As empresas que se enquadram em Pequeno e Médio Porte não possuem obrigação pública de prestar contas, mas devem adotar o Pronunciamento para elaborar e conhecer melhor as demonstrações contábeis, para fins gerenciais, além de elaborarem suas demonstrações obrigatórias.

2.28 POSIÇÃO ATUAL DOS PRONUNCIAMENTOS, INTERPRETAÇÕES E ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

A posição atual dos pronunciamentos técnicos emitidos, revisados, assim como as interpretações técnicas e orientações técnicas, correspondentes aos Pronunciamentos Técnicos. A sigla (R), seguida de uma numeração, corresponde a quantidade de vezes que o mesmo foi revisado, assim como para as Orientações e Interpretações.

Segundo o Pronunciamento Técnico CPC PME (R1) (2009, p.3),

o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) alcança seus objetivos primariamente por meio do desenvolvimento e publicação dos seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promoção do uso desses documentos em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros. Outros relatórios financeiros compreendem informações fornecidas fora das demonstrações contábeis que auxiliam na interpretação do conjunto completo de demonstrações contábeis ou melhoram a capacidade do usuário de tomar decisões econômicas eficientes. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações são projetados para serem aplicados às demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros de todas as empresas com fins lucrativos. As demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado) e fluxos de caixa da entidade, que seja útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

É possível verificar a data de aprovação pelas entidades que compõem o CPC, sua data de divulgação, a correlação com as Normas Internacionais, a Resolução publicada pelo Conselho Federal de Contabilidade e a correlação com os órgãos reguladores brasileiros.

Na fase final, são apresentados por forma das figuras de 02 a 06, os Pronunciamentos em fase de emissão e revisão ou previstos para datas posteriores.

Figura 02: CPC's Emitidos CPC 00 ao CPC 11.

	EMITIDOS	Data da Aprovação	Data da Divulgação	CORRELAÇÃO							
				IASB	CVM Deliberação	CFC Resolução	BACEN Resolução CMN	SUSEP Circular	ANEEL Despacho	ANTT Comunicado	ANS Resolução Normativa
CPC 00 (R1)	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro	02/12/11	15/12/11	Framework		1.374/11 NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL		430/12 NA IV			290/12 AN I
CPC 01 (R1)	Redução ao Valor Recuperável de Ativos	06/08/10	07/10/10	IAS 36	675/11 639/10	1.292/10 NBC TG 01	3.566/08	430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 02 (R2)	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	03/09/10	07/10/10	IAS 21	640/10	1.295/10 NBC TG 02		430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 03 (R2)	Demonstração dos Fluxos de Caixa	05/11/10	07/10/10	IAS 7	641/10	1.296/10 NBC TG 03	3.604/08	430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 04 (R1)	Ativo Intangível	05/11/10	02/12/10	IAS 38	644/10	1.303/10 NBC TG 04		430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 05 (R1)	Divulgação sobre Partes Relacionadas	03/12/10	07/10/10	IAS 24	642/10	1.297/10 NBC TG 05	3.750/09	430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 06 (R1)	Operações de Arrendamento Mercantil	30/10/08	02/12/10	IAS 17	645/10	1.304/10 NBC TG 06		430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 07 (R1)	Subvenção e Assistência Governamentais	05/11/10	02/12/10	IAS 20	646/10	1.305/10 NBC TG 07		430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 08 (R1)	Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	30/10/08	16/12/10	IAS 39 (partes)	649/10	1.303/10 NBC TG 08		430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 09	Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	30/10/08	12/11/08	-	557/08	1.138/08 1.162/09 NBC TG 09			4.722/09	SUREG 01/09	290/12 AN I
CPC 10 (R1)	Pagamento Baseado em Ações	03/12/10	16/12/10	IFRS 2	650/10	1.314/10 NBC TG 10	3.989/11	430/12 AN IV			290/12 AN I
CPC 11	Contratos de Seguro	05/12/08	17/12/09	IFRS 4	563/08	1.150/09 NBC TG 11		430/12 AN IV	4.722/09	SUREG 01/09	-

Fonte: Site CPC - Coordenadoria de Operações (Atualizado em 14-mar-2012).

Figura 03: CPC's Emitidos CPC 12 ao CPC 24.

CPC 12	Ajuste a Valor Presente	05/12/08	17/12/09	-	564/08	1.150/09 NBC TG 12	-	430/12 AN IV	4.722/09	SUREG 01/09	290/12 AN I
CPC 13	Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da Medida Provisória nº. 449/08	05/12/08	17/12/09	-	565/08	1.152/09 NBC TG 13	-	430/12 AN IV	4.722/09	SUREG 01/09	290/12 AN I
CPC 14	Instrumentos Financeiros, Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação (Fase I)	ESTE PRONUNCIAMENTO FOI ATUALIZADO E CORRESPONDE À ORIENTAÇÃO TÉCNICA OCPC 03 E DEIXA DE TER APLICABILIDADE APÓS A UTILIZAÇÃO DO CPC 38, CPC 39 E CPC 40.									
CPC 15 (R1)	Combinação de Negócios	03/06/11	04/08/11	IFRS 3	665/11	1.350/11 NBC TG 15	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 16 (R1)	Estoques	08/05/09	08/09/09	IAS 2	575/09 alt. 624/10	1.170/09 alt. 1.273/10 NBC TG 16	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 17	Contratos de Construção	08/05/09	08/06/09	IAS 11	576/09	1.171/09 NBC TG 17	-	-	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 18	Investimentos em Coligadas e Controladas	06/11/09	26/11/09	IAS 28	605/09	1.241/09 NBC TG 18	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 19 (R1)	Investimento em Empreendimento Controlado e Conjunto Joint	03/06/11	04/08/11	IAS 31	606/11	1.242/09 alt. 1.351/11 NBC TG 19	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 20 (R1)	Custo de Empréstimos	02/09/11	20/10/11	IAS 23	672/11	1.172/09 alt. 1.359/11 NBC TG 20	-	-	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 21	Demonstração Intermediária	02/09/11	20/10/11	IAS 34	673/11	1.174/09 alt. 1.359/11 NBC TG 21	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 22	Informações por Segmento	26/06/09	31/07/09	IFRS 8	582/09	1.176/09 NBC TG 22	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 23	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	26/06/09	16/09/09	IAS 34	592/09	1.179/09 NBC TG 23	4.007/11	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 24	Evento Subsequente	17/07/09	16/06/09	IAS 10	593/09	1.184/09 NBC TG 24					

Fonte: Site CPC - Coordenadoria de Operações (Atualizado em 14-mar-2012).

Figura 04: CPC's Emitidos CPC 25 ao CPC 37

CPC 25	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	26/06/09	16/09/09	IAS 37	594/09	1.180/09 NBC TG 25	3.973/11	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 26 (R1)	Apresentação das Demonstrações Contábeis	02/12/11	15/12/11	IAS 8	594/09	1.185/09 alt. 1.376/11 NBC TG 26	3.823/09	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 27	Ativo Imobilizado	26/06/09	31/07/09	IAS 10	676/11	1.177/09 NBC TG 27	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 28	Propriedade para Investimento	26/06/09	31/07/09	IAS 37	583/09	1.178/09 NBC TG 28	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 29	Ativo Biológico e Produto Agrícola	07/08/09	16/09/09	IAS 1	584/09	1.186/09 NBC TG 29	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 30	Receitas	07/08/09	16/09/09	IAS 16	596/09	1.187/09 NBC TG 30	-	-	-	-	
CPC 31	Ativo Não Circulante mantido para Venda e Operação Descontinuada	17/07/09	16/06/09	IAS 40	597/09	1.188/09 NBC TG 31	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 32	Tributos sobre o Lucro	17/07/09	16/06/09	IAS 41	598/09	1.189/09 NBC TG 32	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 33	Benefícios a Empregados	04/09/09	07/10/09	IAS 18	599/09	1.193/09 NBC TG 33	-	430/12 NA IV	4.722/09	-	290/12 AN I
CPC 34	Exploração e Avaliação de Recursos Minerais	-	-	IFRS 6	Aguardando Revisão do IASB						
CPC 35 (R1)	Demonstrações Separadas	03/06/11	04/08/11	-	667/11	1.239/09 alt. 1.351/11 NBC TG 35	-	430/12 NA IV	-	-	-
CPC 36 (R1)	Demonstrações Consolidadas	03/06/11	04/08/11	IAS 27	668/11	1.249/09 alt.1.273/10 e 1.351/11 NBC TG 36	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 37 (R1)	Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	05/11/10	02/12/10	IFRS 1	647/10	1.306/10 NBC TG 37	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I

Fonte: Site CPC - Coordenadoria de Operações (Atualizado em 14-mar-2012).

Figura 05: CPC's Emitidos CPC 38 ao CPC PME

CPC 38	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração	02/10/09	19/11/09	IAS 39	604/09	1.196/09 NBC TG 38	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 39	Instrumentos Financeiros - Apresentação	02/10/09	19/11/09	IAS 32	604/09	1.197/09 NBC TG 39	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 40	Instrumentos Financeiros - Evidenciação	02/10/09	19/11/09	IFRS 7	604/09	1.198/09 NBC TG 40	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 41	Resultado por Ação	08/07/10	06/08/10	IAS 33	636/10	1.287/10 NBC TG 41	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC 42	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	-	-	IAS 29	Aguardando Revisão do IASB						
CPC 43 (R1)	Adoção Inicial dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 15 a 41	03/12/10	16/12/10	IFRS 1	651/10	1.315/10 NBC TG 43	-	430/12 NA IV	-	-	290/12 AN I
CPC PME (R1)	Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos	04/12/09	16/12/09	IFRS for SMEs	-	1.255/09 1.285/10 1.319/10 NBC TG 1000	-	-	-	-	-

Fonte: Site CPC - Coordenadoria de Operações (Atualizado em 14-mar-2012).

Figura 06: CPC's Em fase de emissão CPC 18 (R1) ao CPC 44

	Pronunciamento Técnico	Correlação IASB	Estágio Atual
CPC 18 (R1)	Investimento em Coligada e Controlada	IAS 28	Audiência Pública encerrada
CPC 34	Exploração de Avaliação de Recursos Minerais	IFRS 6	Aguardando revisão do IASB
Continua... CPC 40 (R1)	Instrumentos Financeiros: Evidenciação	IFRS 7	Em discussão

Conclusão... CPC 42	Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	IAS 29	Aguardando discussão em processamento no IASB
CPC 44	Demonstrações Combinadas	-	Audiência Pública encerrada

Fonte: Site CPC - Coordenadoria de Operações (Atualizado em 14-mar-2012).

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O empenho e dedicação neste trabalho acerca da pesquisa sobre a padronização das Normas Internacionais de Contabilidade, faz-se compreender que através da expansão econômica mundial e do aumento de investidores estrangeiros aplicando seus recursos em diversas nações e também no Brasil, propiciou exigências de padronização de suas demonstrações financeiras, pois ao longo do tempo em que esses investimentos se concretizaram, teve-se a necessidade de que as organizações elaborassem seus relatórios dentro dos padrões internacionais de Contabilidade, já que a elaboração dos mesmos gerava gastos em sua preparação e de certa forma foi preciso melhor e maior compreensão das informações geradas.

Tal padronização mundial teve seu início a partir dos escândalos com grandes corporações estrangeiras, como a Enron, World Com, Tyco International Ltd, Xerox, entre outras. Estas tiveram suas demonstrações fraudadas por seus gestores, envolvendo Bancos, firmas de Auditoria e Contabilidade e de Advocacia, para cometer inversões das informações e dados financeiros em suas demonstrações. Ao tornarem-se públicos esses acontecimentos praticados nos Estados Unidos e devido ao clamor público, foi instituída em Julho de 2002, a Lei Sarbanes Oxely – SOX, esta Lei surgiu com o intuito de recuperar a credibilidade do mercado de Capitais Norte Americano, exigindo novos controles de critérios para as empresas de capital aberto, com ações negociadas na Bolsa de Valores de *New York*.

A Governança Corporativa engloba este processo da instituição da Lei SOX, onde atua de forma a gerar um conjunto de critérios que administram, regulam o modo como uma empresa é gerida, objetivando boas práticas onde a credibilidade da empresa e a segurança aos investidores, acionistas obtenha destaque.

Devido a estas mudanças no cenário econômico mundial, a imigração de empresas estrangeiras no país e o avanço tecnológico brasileiro, as empresas do Brasil, passaram por algumas modificações ao preparar suas demonstrações financeiras e tiveram que se adaptar para atender os processos de Governança Corporativa, tal processo por ter empresas de porte estrangeiro, situadas no país, e

da reformulação da Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, pela Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09 convertida pela MP nº 449/08.

A aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade as Normas Brasileiras de Contabilidade, não estão sendo realizadas sozinhas. Por meio da união de entidades e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme a Resolução nº 1.055/05 foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Houve necessidade de sua criação para estudar, se relacionar, traduzir as Normas e padrões Internacionais de Contabilidade e Auditoria, assim como criar os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações Técnicas, para fomentar todos os usuários envolvidos na convergência e elaboração de Demonstrações Contábeis Obrigatórias. Com a inserção de novas práticas da Contabilidade brasileira é notável que os profissionais contábeis e empresas, estão buscando constantes aprimoramentos e atualizações nos assuntos tangentes à profissão e o cotidiano das atividades profissionais.

Os objetivos foram alcançados, compreendendo que as alterações trazidas pelas Leis citadas, como a eliminação do grupo Ativo Diferido, a criação do grupo Ativo Intangível, a divisão do Ativo em Circulante e Não Circulante, assim como o Passivo em Circulante e Não Circulante, a eliminação do Ativo Realizável à Longo Prazo e o Passivo Exigível à Longo Prazo, a exclusão do grupo reservas de reavaliação no Patrimônio Líquido, a alteração de Outras Receitas e Outras Despesas no DRE, ao invés de Receitas Operacionais e Não Operacionais e Despesas Operacionais e Não Operacionais, a obrigatoriedade para companhias fechadas elaborarem ao final do Exercício, se o Patrimônio Líquido exceder a R\$ 2.000.000,00 Social a Demonstração dos Fluxos de Caixa, assim como a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), pela Demonstração do Valor Adicionado (DVA) nas companhias S/A de capital aberto e a criação e revisão de Pronunciamentos Técnicos Contábeis, em face dessas alterações não representam apenas mudança de nomenclaturas, mas objetivam a tornar as informações financeiras mais transparentes e seguras ao serem direcionadas aos investidores, acionistas, gestores, Governo e Banco, moldando e capacitando o Brasil em padrões exigidos internacionalmente.

Contudo, este estudo não esgota uma pesquisa sobre a compatibilização das Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas as Normas Brasileiras de Contabilidade, pois novos Pronunciamentos podem surgir e até alterações e reformulações nas Leis estudadas.

REFERÊNCIAS

A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade e a convergência com os padrões do IASB. Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/1122>>. Acesso em: 15. Jul. 2012.

ALVARES, Elismar; GIACOMETTI, Celso; GUSSO, Eduardo. **Governança Corporativa**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

Análise das Demonstrações Contábeis das Companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei nº 11.638/07. Revista Brasileira de Contabilidade. 2010, Nov. nº 186.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução a Metodologia do Trabalho científico**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

AUTRAN, Margarida; COELHO F. Ulysses Cláudio. **Básico de Contabilidade e Finanças**. Rio de Janeiro: Ed. Senac Nacional, 2003.

ANTUNES, Jerônimo. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: IFRS-1**. In: X SEMEAD – SEMINÁRIO EM ADMINISTRAÇÃO FEA –USP, 2007, São Paulo. Disponível em:<<http://jeronimoantunes.files.wordpress.com/2007/10/convergencia-contabil-no-brasil-ifrs-1.PDF>>. Acesso em: 15 nov. 2011.

_____. **Art. 1 ao 20. DESTE REGIMENTO**. REGIMENTO INTERNO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/regimento.htm>> Acesso em: 02 mai. 2012.

BENEDICTO, Gideon Carvalho de; PADOVEZE, Clóvis Luis. **Análise das Demonstrações financeiras**. São Paulo. Pioneira Thomsom Learning, 2004.

_____. BENEDICTO, Gideon Carvalho de; SALAZAR, Albuja Nicolás José. **Contabilidade Financeira**. São Paulo: Pioneira Thomsom Learning, 2004.

BEUREN, ilse Maria; Brandão, Juliana Favero. **Demonstrações Contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização**. São Paulo: Atlas, 2001.

BRAGA, André Luiz da Silva. A convergência das práticas contábeis internacionais e seus impactos na profissão do contador no Brasil. Revista de Ciências Gerenciais, Brasil, v.11, n.13, p-12-17, 2007. Disponível em: <<http://sare.unianhanguera.edu.br/index.php/rcger/issue/view/6>>. Acesso em: 25 nov. 2011.

BRAGA, Hugo R; ALMEIDA, Marcelo C. **Mudanças Contábeis na lei societária: Lei nº 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Lei n. 11.638, 28 de dezembro de 2007. **DOU de 28.12.2007**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2007/lei11638.htm>>. Acesso em: 27 abr. 2012.

CARLIN, Diego de Oliveira. **CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA**. Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul – CRCRS. Porto Alegre, n.8, set. 2008, Disponível em: < [http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08 diego.pdf](http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08%20diego.pdf)>. Acesso em: 01 nov. 2011.

CHAGAS, Gilson. **Contabilidade Geral Simplificada**. Brasília. Editora Senac – DF, 2005.

CENOFISCO. COMITÊ Gestor de Convergência. São Paulo. nº 51, p.3, 4, 5, 6. 7 e 8, semanal, dez. 2011.

CENOFISCO. COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis. São Paulo. nº 32, p. 3, 4, semanal, ago. 2012.

CONTABILIDADE – O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE. Fonte: Editorial IOB. Disponível em: <<http://www.contarnet.com.br/?lk=4&id=12896>>. Acesso em: 19 maio. 2012.

COVA, Carlos José Guimarães. A Adoção das IFRS no Brasil e o fortalecimento das boas práticas da governança corporativa. **Revista Pensar Contábil**. Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 22-30, out. – dez. 2008.

COSTA, Rodrigo Simao da. **Contabilidade para iniciantes em ciências contábeis e cursos afins: inclui as alterações das Leis nº 11.638/2007 e 11.941/2009**. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010**. Conselho Federal de Contabilidade, CFC – Brasília, DF.2011.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 00: Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis**. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 01: Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 03: Demonstração dos Fluxos de Caixa**. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 04:** Ativo Intangível. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 06:** Operações de Arrendamento Mercantil. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 07:** Subvenção e Assistência Governamentais. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 09:** Demonstração do Valor Adicionado. Brasília, 2010. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 10:** Pagamento baseado em Ações. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 12:** Ajuste a Valor Presente. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 26:** Apresentação das demonstrações contábeis. Brasília, 2010. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 27:** Ativo Imobilizado. Brasília, 2010. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 31:** Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. Brasília, 2010. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

_____. **Pronunciamento Técnico PME:** Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Brasília, 2010. Pronunciamentos Técnicos Contábeis 2010. 3 ed. Conselho Federal de Contabilidade.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Processo de Convergência.** Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=289> >. Acesso em : 16. Jul. 2012.

_____. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Comitê Gestor da Convergência no Brasil apresenta plano de ação.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3837> Acesso em: 29 abr. 2012.

COSTA, Rodrigo Simão da. **Contabilidade para iniciantes em ciências contábeis e cursos afins: inclui as alterações da lei 11.638/32007 e 11.941/2009.** São Paulo: Editora Senac, 2010.

CRUZ, Tadeu. **BPM & BPMS: Business Process Management & Business Process Management Systems.** 2. ed. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.

DOWNES, John; Goodman, Elliot Jordan. **Dicionário de Termos Financeiros e de Investimento.** Tradução Ana Rocha tradutores Associados. São Paulo: Nobel, 1993.

ESTRUTURA das Normas Brasileiras de Contabilidade. **Cenofisco,** São Paulo, nº 28, p. 3,4, 5, semanal, jul, 2012.

FERRARI, Ed. Luiz. **Contabilidade geral: provas e concursos.** 8 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

FULGENCIO, Paulo Cesar. **Glossário Vade Mecum: administração pública, Ciências Contábeis, meio ambiente: 14.000 termos e definições.** Rio de Janeiro. Mauad X 2007.

GALVÃO, Alexandre; BRESSAN, Angel Aureliano et. Al. **Finanças Corporativas: Teoria e Prática Empresarial no Brasil.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GIROTTTO, Maristela. **A migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional: especialistas analisam o processo** Revista Brasileira De Contabilidade, n. 177, p.7-23, jan/fev, 2009.

_____. GIROTTTO, Maristela. **Contabilidade e Governança Corporativa.** Revista Brasileira De Contabilidade, n. 182, p.7-11, mar/abr, 2010.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios da Administração Financeira.** 2 ed. Bookman. Porto Alegre: 2000.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

JOCHEM, Laudelino. **IFRS: Contabilidade para pequenas e médias empresas.** Paraná. A.I.C Consultoria Empresarial, 2011.

DELOITTE. **IFRS para PMEs ao seu alcance 2011.** Disponível em: <http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pocket_PME.pdf>. Acesso em: 16. jul. 2012.

IGF Glossário Financeiro. **SEC - Securities and Exchange Commission.** 2012. Disponível em: < http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo_Resp.aspx?id=2702>. Acesso em: 27 abr. 2012.

Instrução Normativa RFB nº 949, de 16 de junho de 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.139, de 28 de março de 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 18 mai. 2012.

IUDÍCIBUS, Sergio de, e MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade:** para o nível de graduação. 3. ed., São Paulo: Atlas, 2002

_____. IUDÍCIBUS, Sergio de, e MARION, José Carlos. **Introdução à teoria da Contabilidade para o nível de graduação.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações:** aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Lei nº 856, de 25 de junho de 1850 revogada pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Código Comercial. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L0556-1850.htmCompilado.htm . Acesso em: 15 jun. 2012.

BRASIL. **Lei 6.385 de 07 de dezembro de 1976.** Disponível em: <<http://www.cnb.org.br/cnbv/leis/lei6385-1976.htm>>. Acesso em: 25 nov. 2011.

_____. BRASIL. **Lei nº 6.404/76.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 18. mai. 2012.

BRASIL. **Lei nº 11.638 de 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/l11638.htm> . Acesso em: 18 mai. 2012.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de Maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e

as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 20 abr.2012.

BRASIL. **Lei nº 12.431, de 27 de junho de 2011.** Disponível em: <<http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/1028180/lei-12431-11>>. Acesso em: 25 nov. 2011.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das Ciências Contábeis no Brasil.** 1. Ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

LOPES, André Charone Tavares Lopes. **Temas da doutrina científica da contabilidade.** 1. Ed. São Paulo: Seven System Internacional Ltda, 2009.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de Pesquisa: uma introdução.** São Paulo; EDUC, 1996.

MARTINS, Orleans Silva. **A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade e a convergência aos padrões do IASB.** Disponível em: <<http://www.classecontabil.com.br/artigos/ver/1122>>. Acesso em 09 mar. 2012.

MENEGHETTI, Daniela. **Análise da Adequação das empresas brasileiras à Lei Sarbanes Oxley.** nº 186. Revista Brasileira de Contabilidade. Nov / Dez 2010.

MARIANO, Fabrício; MENESES, Anderson. Mercado financeiro: teoria, questões comentadas e mais de 100 questões propostas. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis: Contabilidade Empresarial.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARQUES, Wagner Luiz. Contabilidade Geral I – Segundo a Lei 11.638/2007 das Sociedades Anônimas – Passo a Passo da Contabilidade. Gráfica Vera Cruz. Cianorte – Paraná, 2010.

_____. MARQUES, Wagner Luiz. Contabilidade Tributária. Gráfica Vera Cruz. Cianorte – Paraná, 2010.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma. **MP 449/08: O Regime Tributário de Transição e a convergência** para os padrões internacionais contábeis. São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_artigo/pdf/051208154822anexo_bi2037.pdf>. Acesso em: 15 mai. 2012.

Medida Provisória nº 449, de 03 de Dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449impresao.htm> . Acesso em: 20 abr. 2012.

NAGATSUKA, Divane Alves da; TELES Egberto Lucena. **Manual de Contabilidade Introdutória.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

NYIAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de Instituições financeiras.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

O'BYRNE, Stephen O; YOUNG, David S. **EVA E gestão baseada em valor. Guia Prático para implementação.** Porto Alegre: Artmed 2001.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos estrutura, aplicação.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.

Participação dos Investidores Estrangeiros: Contratos Futuros do Ibovespa. Disponível em: <<http://www.investmax.com.br/iM/content.asp?contentid=567>>. Acesso em: 15. Jul. 2012.

PEDRO, Sanches Ismael. **Novas Normas Brasileiras de Contabilidade.** Curso Intensivo IFRS. Meta Cursos e Treinamentos, 17. mai. 2012.

PORTO, Souza de. **Teste de Impairment.** Disponível em: <http://www.portodesouza.com.br/teste-de-impairment>. Acesso em 20 abr. 2012.

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA. **Comitê Gestor de Convergência.** Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=315>. Acesso em: 18. Mai. 2012.

REEVE, James M. et. al. **Fundamentos da Contabilidade – Princípios.** Cengage Learning Edições Ltda. Título Original: Principles Of Accounting, 22 ed. Tradução por: Pedro Cesar de Conti, 2010.

REIS, Linda G. **Produção de Monografia: da teoria à prática.** 2. Ed. Brasília: Senac – DF; 2008.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC Nº 1.055 DE 07.10.2005. Disponível em: < www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc>. Acesso em: 20.abr. 2012.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.159 DE 13.02.2009. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1159_2009.htm. Acesso em: 24 nov. 2011.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.255/09. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1255.doc >. Acesso em 15. jul. 2012.

RIBEIRO, Osni R. **Demonstrações Financeiras – mudanças na lei das sociedades por ações:** como era e como ficou. São Paulo: Saraiva, 2008.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1985.

SANTOS, Antonio Dorvalino dos. **Elaboração e análise das demonstrações contábeis.** Projeto de educação continuada. São Paulo: ITC Consultoria, set. 2010.

SILVA, Ediane Dias da. **Normas Contábeis Internacionais e seus Reflexos nas Atividades Imobiliárias.** 2010. 60 f. Trabalho de Conclusão de Curso (graduação em Ciências Contábeis). Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma.

SCHIER, Carlos Ubiratan da Costa. **Gestão de Custos.** Curitiba: Ibpex, 2006.

ZVIE, Bodie; KANE, Alex e etc al. **Fundamentos de Investimentos.** Trad. Robert Bryan Taylor. 3 ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

