

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE – UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**CRISTIANE LOPES SAVI MUNDO**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS AO PADRÃO  
INTERNACIONAL COM ÊNFASE NA ITG 1000: UMA PESQUISA DE CAMPO  
SOBRE A ADAPTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS NA REGIÃO DA  
AMREC.**

**CRICIÚMA**

**2013**

**CRISTIANE LOPES SAVI MUNDO**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS AO PADRÃO  
INTERNACIONAL COM ÊNFASE NA ITG 1000: UMA PESQUISA DE CAMPO  
SOBRE A ADAPTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS NA REGIÃO DA  
AMREC.**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado para  
obtenção de grau de Bacharel no Curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do Extremo  
Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof. Esp. Everton Perin

**CRICIÚMA**

**2013**

**CRISTIANE LOPES SAVI MUNDO**

**CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS AO PADRÃO  
INTERNACIONAL COM ÊNFASE NA ITG 1000: UMA PESQUISA DE CAMPO  
SOBRE A ADAPTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS NA REGIÃO DA  
AMREC.**

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, 8 de Julho de 2013

**BANCA EXAMINADORA**

Prof. Everton Perin - Especialista - UNESC - Orientador

Prof. Luciano da Rocha Ducioni -Especialista - (UNESC)

Prof. Marcos Danilo Viana - Especialista - (UNESC)

**Dedico este trabalho à,**

**meu avô Nereu Savi Mundo (*in memoriam*),  
cuja bondade e alegria eram suas dádivas.**

**Ao orientador Everton Perin, pelo  
conhecimento, dedicação e paciência na  
construção deste.**

## AGRADECIMENTOS

Como já dizia Anitelli, “sonho parece verdade quando a gente esquece de acordar”.

Tantas noites em claro pensei que não conseguiria...

Outras pensei em desistir...

Deus, em primeiro lugar, por me dar forças de seguir a diante com fé.

Aos meus pais, Fernando e Mirian, pelo ensinamento na vida. Em especial à minha mãe, por estar ao meu lado, sempre! Por vezes, abdicar dos seus sonhos para realização do meu.

Meus irmãos Eduardo e Gustavo pelos risos, por ajudarem a tornar essa conquista realidade. Eu amo vocês!

Rodger Lopes, tio, amigo, pai de coração!

Amigos, que por muitas vezes não pude estar presente nas “confraternizações” para conclusão deste trabalho.

Aos amigos que fiz nesta trajetória. Levarei com carinho guardado no meu coração pela vida e tenho o prazer de citá-los: Haline Amorin, Jéssica Guollo, Mário Cardoso, Miriana Gonçalves, Paula Spillere e Tamires Peruch.

Ao corpo docente do Curso de Ciências Contábeis da UNESC, pelo conhecimento transmitido e tantas atividades para aproximar o ser humano do compartilhamento e a felicidade simples. Professora Daniela Figueiredo, por participar do projeto deste trabalho.

O meu agradecimento ao Everton Perin, grande professor, orientador e amigo. Obrigada pelas orientações, pelos risos “mateando” e calma para conduzir esta pesquisa.

Minha terna gratidão a todos aqueles que colaboraram para que este sonho pudesse ser concretizado. Mesmo não estando citados aqui, tanto contribuíram para a conclusão desta etapa e para a Cris que sou hoje.

Muito obrigada!

**Não basta conquistar a sabedoria, é preciso usá-la.**

**Cícero**

## RESUMO

MUNDO, Cristiane Lopes Savi. **Convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional com ênfase na ITG 1000**: uma pesquisa de campo sobre a adaptação das organizações contábeis na região da AMREC. 2013. 86 f. Orientador: Esp. Everton Perin. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma.

A convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional apresenta-se como um grande desafio para a classe contábil. O processo de convergência mundial iniciou com a constituição em 2001 do *International Accounting Standards Board* – IASB, órgão responsável pela emissão das normas contábeis denominadas *International Financial Reporting Standards* – IFRS. Com o objetivo de harmonizar as normas brasileiras de contabilidade ao respectivo padrão, criou-se em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, composto por representantes de diversos setores, dentre os quais destaca-se o Conselho Federal de Contabilidade. Com o advento das Leis nº. 11.638/2007 e 11.941/2009, que alteraram a Lei nº. 6.404/1976 denominada Lei das Sociedades por Ações, o país adequou sua legislação societária as exigências contábeis internacionais. O principal reflexo nos procedimentos contábeis adotados pelas empresas refere-se ao princípio da essência sobre a forma. No intuito de propiciar às Micro e Pequenas Empresas tratamento diferenciado quanto à adoção ao padrão IFRS, o CFC promulgou a Resolução nº. 1.418/2012 que culminou na Interpretação Técnica Geral nº. 1000. Na pesquisa de campo realizada por meio de questionário, abordou-se junto as Organizações Contábeis da região da AMREC o nível de adaptação destas em relação à ITG 1000. Por meio de análise dos dados da pesquisa, constatou-se que os respondentes conhecem as novas normas, no entanto, não estão aplicando-as com a mesma intensidade.

**Palavras-chave:** Padrão IFRS. Convergência contábil. ITG 1000.

## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Países membros da União Europeia.....	24
Figura 2 – Órgãos integrantes do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC .....	31



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Gênero .....	54
-------------------------	----

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Faixa etária .....	53
Gráfico 2 – Formação profissional.....	54
Gráfico 3 – Tempo de atuação na área contábil.....	55
Gráfico 4 – Formas de atualização.....	56
Gráfico 5 – Tempo de atividade da organização .....	57
Gráfico 6 – Empresas que a Organização é responsável pela escrituração .....	58
Gráfico 7 – Empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00 .....	58
Gráfico 8 – Quantidade de colaboradores.....	59
Gráfico 9 – Adoção da ITG 1000 para os clientes da Organização.....	60
Gráfico 10 – Adoção das principais mudanças .....	61
Gráfico 11 – Valorização da Classe Contábil quanto a ITG 1000 .....	62
Gráfico 12 – Contribuição do CRC e SINDICONT .....	63
Gráfico 13 – Expectativas quanto à ITG 1000.....	65
Gráfico 14 – Serviços prestados pela Organização Contábil quanto ao novo padrão....	66
Gráfico 15 – Forma de comunicação das novas exigências contábeis .....	66
Gráfico 16 – Receptividade dos clientes quanto ao padrão ITG 1000 .....	67

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Órgãos reguladores das IFRS.....	28
Quadro 2 – Órgãos reguladores das US GAAP.....	29
Quadro 3 – Finalidade dos integrantes do Comitê de Pronunciamentos Contábeis .....	31
Quadro 4 – Principais diferenças das regras contábeis entre PME e CPC.....	37
Quadro 5 – Estrutura simplificada do DR para ME e EPP .....	44
Quadro 6 – Demonstrações contábeis exigidas pela legislação vigente.....	46
Quadro 7 – Roteiro da metodologia utilizada .....	50
Quadro 8 – Características dos municípios da AMREC.....	51
Quadro 9 – Análise correlata: idade X forma de atualização .....	56

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
AC	Ativo Circulante
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
AMREC	Associação dos Municípios da Região Carbonífera de Santa Catarina
APIMEC	Associação Nacional dos Analistas e profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais
ART.	Artigo
ASEC	<i>Accounting Standards Executive Committee</i>
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores, Mercadorias & Futuros
BP	Balanço Patrimonial
CESR	<i>Committee of European Securities Regulators</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DR	Demonstrativo de Resultado
EITF	<i>Emerging Issues Task Force</i>
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FASB	<i>Financial Accounting Standard Board</i>
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
G20	Grupo dos 20
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standard Boards</i>
IASC	<i>International Accounting Standard Committee</i>
IBRACON	Instituto de Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRIC	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IOSCO	<i>International Organization of Securities Commissions</i>

ITG	Interpretação Técnica Geral
LC	Lei Complementar
ME	Micro Empresa
MPM	Média Ponderada Móvel
Nº	Número
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
NY	Nova York
PC	Passivo Circulante
PEPS	Primeiro que Entra Primeiro que Sai
PME	Pequenas e Médias Empresas
RES.	Resolução
SAC	<i>Standards Advisory Council</i>
SEC	<i>Securities Exchange Committee</i>
SINDICONT	Sindicato dos Contabilistas de Criciúma e Região
SOX	Sarbanes-Oxley
TG	Técnica Geral
UEPS	Último que Entra Primeiro que Sai
US GAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>
BAL.	Balneário

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	15
1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS .....	16
1.3 JUSTIFICATIVA .....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
2.1 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS COM AS INTERNACIONAIS .....	18
<b>2.1.1 Evolução da convergência contábil.....</b>	<b>19</b>
2.1.1.1 Contabilidade internacional .....	19
2.1.1.2 Harmonização, padronização e convergência contábil .....	20
2.1.1.3 História da convergência contábil.....	22
2.1.1.3.1 <i>Evolução da convergência contábil mundial.....</i>	<i>22</i>
2.1.1.3.2 <i>Evolução da convergência contábil no Brasil .....</i>	<i>25</i>
<b>2.1.2 Principais órgãos reguladores .....</b>	<b>27</b>
2.1.2.1 <i>International Accounting Standards Board (IASB).....</i>	<i>27</i>
2.1.2.2 <i>Financial Accounting Standards Board (FASB).....</i>	<i>29</i>
2.1.2.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) .....	30
2.2 O IMPACTO DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO MERCADO PROFISSIONAL .	32
<b>2.2.1 Primazia da essência sobre a forma.....</b>	<b>33</b>
<b>2.2.2 Pressupostos básicos da contabilidade internacional .....</b>	<b>35</b>
<b>2.2.3 Características qualitativas das demonstrações financeiras em IFRS .....</b>	<b>35</b>
2.3 TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS .....	37
<b>2.3.1 Normas simplificadas para micro e pequenas empresas.....</b>	<b>38</b>
2.3.1.1 Processo e justificativa para elaboração e emissão .....	38
2.3.1.2 Início da vigência.....	39
2.3.1.3 Alcance.....	39
2.3.1.4 Escrituração .....	41
2.3.1.4.1 <i>Carta de responsabilidade.....</i>	<i>42</i>
2.3.1.5 Critérios e procedimentos contábeis .....	42

2.3.1.5.1 Estoques .....	43
2.3.1.5.2 Imobilizado .....	43
2.3.1.5.3 Receitas .....	44
2.3.1.6 Plano de contas simplificado .....	45
2.3.1.7 Demonstrações contábeis .....	46
2.3.1.8 Notas explicativas .....	47
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>49</b>
3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO.....	49
<b>4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>51</b>
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA REGIÃO DA AMREC.....	51
<b>4.1.1 População .....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.2 Instrumento e procedimentos de coleta de dados.....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.3 Tratamento dos dados .....</b>	<b>52</b>
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS .....	53
<b>4.2.1 Faixa etária.....</b>	<b>53</b>
<b>4.2.2 Formação profissional .....</b>	<b>54</b>
<b>4.2.3 Gênero.....</b>	<b>54</b>
<b>4.2.4 Tempo de atuação na área contábil.....</b>	<b>55</b>
<b>4.2.5 Principais formas de atualização do novo padrão contábil .....</b>	<b>56</b>
<b>4.2.6 Tempo de atividade da organização contábil .....</b>	<b>57</b>
<b>4.2.7 Empresas que a organização contábil é responsável pela escrituração .....</b>	<b>58</b>
<b>4.2.8 Empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00 .....</b>	<b>58</b>
<b>4.2.9 Quantos colaboradores prestam serviço na organização contábil .....</b>	<b>59</b>
<b>4.2.10 Adoção da ITG 1000 para empresas enquadradas como ME e EPP.....</b>	<b>60</b>
<b>4.2.11 Adoção das principais exigências da ITG 1000.....</b>	<b>61</b>
<b>4.2.12 Opinião quanto à valorização da classe contábil .....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.13 Participação dos órgãos representativos da classe contábil .....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.14 Expectativas quanto à simplificação do modelo para ME e EPP.....</b>	<b>64</b>
<b>4.2.15 Serviços prestados pela organização contábil quanto ao novo padrão .....</b>	<b>65</b>
<b>4.2.16 Comunicação das novas exigências contábeis para os clientes .....</b>	<b>66</b>
<b>4.2.17 Receptividade das novas exigências contábeis pelos clientes .....</b>	<b>67</b>

4.3 ANÁLISE GERAL DA PESQUISA.....	68
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>69</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>71</b>
<b>APÊNDICE.....</b>	<b>74</b>
<b>APÊNCIDE A – Questionário aplicado nas Organizações Contábeis .....</b>	<b>75</b>
<b>ANEXO .....</b>	<b>80</b>
<b>ANEXO A – Modelo carta de responsabilidade .....</b>	<b>81</b>
<b>ANEXO B – Plano de contas simplificado.....</b>	<b>83</b>



## 1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo elucida-se o tema sobre a convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais com ênfase na Resolução CFC n°. 1.418/2012, bem como o problema de pesquisa, seus objetivos geral e específicos. E, por fim, expõe-se a justificativa do assunto abordado.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

Com a expansão dos mercados e a internacionalização da economia, surgiu a necessidade de harmonização das práticas contábeis em nível global. Visando satisfazer tal exigência, buscou-se a criação de mecanismos que trouxessem maior uniformidade e homogeneidade nas informações prestadas a gestores, investidores e analistas financeiros para que tenham subsídios seguros para suas tomadas de decisões em seus negócios.

Diante deste cenário surge o *International Accounting Standards Board* – IASB, criado em 1º de Abril de 2001, a partir da transformação, no fim dos anos 90, do antigo *International Accounting Standards Committee* – IASC, fundado em 1973. O IASB passou a publicar em forma de pronunciamentos, normas contábeis que passaram a ser vistas como padrões contábeis internacionais, denominadas de *International Financial Reporting Standards* – IFRS, sendo traduzidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade.

Neste contexto, no Brasil, criado pela Resolução CFC n°. 1.055/2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos contábeis, com o intuito de convergir às normas brasileiras aos padrões internacionais.

Com a aprovação da Lei n°. 11.638 de 28 de Dezembro de 2007, e, posteriormente com a promulgação da Lei n°. 11.941 de 2009, estas duas Leis incluíram importantes alterações na Lei n°. 6.404/1976 – Lei das Sociedades por Ações.

Visando satisfazer as empresas de menor porte e propiciar um tratamento diferenciado para adequação ao padrão IFRS, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou no final de 2012, a Interpretação Técnica Geral nº. 1000.

Uma das principais mudanças da Lei é a valorização da essência sobre a forma, ou seja, a verdade real se sobrepõe a verdade formal. O objetivo é o fornecimento de informações relevantes que expresse a realidade da empresa, na qual, deve ser realizada pela sua essência e realidade econômica, não meramente sua forma legal.

Diante da relevância do tema convergência das normas brasileiras ao padrão internacional, exige-se uma atualização constante e aprofundada nas questões conceituais e de aplicação prática dos mesmos. Com isso, surge o seguinte problema de pesquisa: Como as Organizações Contábeis da região da AMREC estão se adaptando ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, com ênfase nos procedimentos simplificados aplicados às Micro e Pequenas Empresas?

## 1.2 OBJETIVO GERAL E ESPECÍFICOS

O objetivo geral do presente estudo consiste em evidenciar como as Organizações Contábeis na região da AMREC estão se adaptando ao processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional, com ênfase nos procedimentos simplificados aplicados às Micro e Pequenas Empresas.

Os objetivos específicos consistem em:

- Evidenciar o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade com as internacionais;
- Expor o tratamento diferenciado de procedimentos contábeis aplicáveis para Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte;
- Realizar pesquisa de campo junto as Organizações Contábeis da AMREC para aferir o conhecimento teórico e sua aplicabilidade em relação ao tratamento diferenciado para ME e EPP.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

Com o aumento do fluxo de investimentos diretos entre as nações capitalistas, a participação do investidor estrangeiro na Bolsa de Valores de São Paulo teve participação em 2012 de 41%, aproximadamente, dos negócios movimentados.

Acompanhando o crescimento da economia, a contabilidade tem o propósito de nutrir informações de comparabilidade e transparência necessárias, tanto para o investidor estrangeiro quanto o nacional. Para garantir maior segurança, fez-se necessário harmonizar as Demonstrações Contábeis em nível internacional, para que, investidores, gestores e analistas financeiros tivessem facilidade na tomada de decisões. Os relatórios financeiros necessitavam refletir a mesma estrutura e critérios facilitando o entendimento do investidor, de maneira que transações idênticas tivessem resultado e impactos similares, independente do país que a entidade se encontre.

No Brasil, com o advento das Leis n°. 11.638/2007 e 11.941/2009, que alterou e revogou parte da Lei n°. 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações, o país teve a maior mudança de critérios e procedimentos contábeis nos últimos 30 anos.

Com a promulgação das Leis supracitadas, os reflexos não se reportaram somente às grandes empresas. No final de 2012, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a ITG n° 1.000, que visa conceder tratamento diferenciado para Pequenas e Médias Empresas com faturamento anual inferior a R\$ 3.600.000,00, favorecendo a adequação deste grupo de empresas.

Aquém as mudanças estruturais e doutrinárias, o profissional contábil necessita sincronizar-se com as alterações exigidas pelo padrão IFRS. O profissional contábil precisa estar capacitado para exercer a profissão de forma atualizada e que possibilite prestar o serviço para seus clientes, para que este possa usufruir deste novo procedimento.

Diante deste cenário, este trabalho justifica-se pela atualidade do tema em questão, uma vez que, o referencial bibliográfico ainda é escasso. Devido a extrema relevância do assunto, esta pesquisa tem o intuito de apresentar o processo de convergência das normas brasileiras ao padrão internacional com ênfase na ITG 1000, visto que a harmonização contábil é uma realidade no Brasil.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo abordar-se-á a base conceitual e teórica que norteia o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade com as internacionais. Destaca-se, ainda, a legislação contábil referente ao tratamento diferenciado às Micro e Pequenas Empresas.

### 2.1 A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS COM AS INTERNACIONAIS

A contabilidade, como ciência, possui um método específico de mensuração das informações econômicas e financeiras das entidades cujo objetivo consiste em satisfazer as demandas de seus usuários. Carlin e Hoog (2011), descrevem que conforme a cultura e características econômicas de cada país existem diversos critérios e práticas contábeis que são adotados ou utilizados.

Neste sentido, a adoção de práticas contábeis antagônicas pelos países ou regiões dificulta o fluxo de investimentos internacionais. Com isso, surgiu a necessidade de padronização de procedimentos homogêneos de contabilidade. Por essas razões, Jochem (2011), afirma que a harmonização das práticas contábeis deve seguir um padrão universal, único e compreensível a todos os usuários destas informações. A situação anterior acarretava discrepâncias, pois, segundo Bugarim (2010, p. 2) relata que "era possível que uma empresa, de acordo com as regras usadas no Brasil, fosse altamente lucrativa, mas que em outro país apresentasse prejuízo, apenas por causa das diferenças entre as normas".

### 2.1.1 Evolução da convergência contábil

A contabilidade, desde os primórdios, sempre acompanhou a evolução econômica da sociedade. Diante da diversidade dos mercados consumidores, espalhados por todas as partes do mundo, acarretou no aumento do fluxo de investidores entre os países. Com o objetivo de fomentar o comércio mundial a ex-presidenta do CFC Maria Clara Cavalcante Bugarim (2010, p. 1), destaca que "recentemente, os países membros do G20<sup>1</sup> definiram que é prioritária a adoção de uma linguagem comum de contabilidade entre as nações do mundo".

A maior dificuldade encontrada, relacionava-se com a ausência de padronização dos procedimentos contábeis nas nações envolvidas neste processo. Visando solucionar esse empecilho, deu-se início ao processo de harmonização das normas contábeis internacionais.

#### 2.1.1.1 Contabilidade internacional

De acordo com Santos, Schmidt e Fernandes (2006) a contabilidade foi criada a partir da necessidade de mensurar e relatar os recursos das organizações. A contabilidade então tecida para nutrir informações que dessem suporte ao desenvolvimento que ocorria na Itália, após o século XII, Hendriksen e Van Breda (1999), afirmam que surgem os primeiros sistemas de contabilização, utilizando partidas dobradas, empregados pelos comerciantes para controlar suas operações.

Acompanhando a evolução econômica, os autores salientam que esse processo foi largamente proliferado em cidades como Alemanha, França e pelo Império Britânico através das operações comerciais nos séculos XVII e XVIII.

---

<sup>1</sup> O Grupo dos Vinte (G20) é o principal fórum para a cooperação internacional sobre as questões mais importantes da agenda econômica e financeira global. Os representantes são: Argentina, Austrália, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Índia, Indonésia, Itália, Japão, República da Coreia, México, Rússia, Arábia Saudita, África do Sul, Turquia, Reino Unido, Estados Unidos da América, mais a União Europeia, que é representada pelo Presidente do Conselho Europeu e pelo chefe do Banco Central Europeu.

Com a ascensão econômica, a industrialização da América do Norte em resposta aos investimentos Britânicos, o método das partidas dobradas foi levado a diante. Santos, Schmidt e Fernandes (2006) apontam que os Estados Unidos transformaram-se no principal centro de desenvolvimento da teoria contábil e dos modelos de relatórios financeiros. Com isso, várias práticas e teorias contábeis foram desenvolvendo-se isoladamente, de acordo com a necessidade e economia de cada local.

Santos, Schmidt e Fernandes (2006) afirmam que os principais fatores que originaram essa disseminação foram,

a natureza da atividade econômica; o grau de sofisticação da sociedade e dos negócios, o estágio de desenvolvimento econômico; o padrão e a velocidade do crescimento econômico, o histórico da estabilização de preços ou experiência inflacionária do país e, principalmente, a natureza do sistema legal do país que impacta a abordagem contábil utilizada.

As variações de padrões contábeis são frutos do desenvolvimento econômico de cada país e, principalmente, com relação ao sistema legal que impacta diretamente nos relatórios contábeis.

Neste cenário de crescimento e economias globalizadas, fez-se necessário a harmonização e padronização das práticas contábeis adotadas pelos países para que tivessem facilidade na análise de demonstrações contábeis.

#### 2.1.1.2 Harmonização, padronização e convergência contábil

Com enfoque nas normas contábeis internacionais, as palavras harmonização, convergência e padronização são termos que, amplamente, estão sendo discutidos no que diz respeito às normas contábeis mundiais.

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 das normas contábeis impõe-se pela globalização e evolução da economia visando reduzir as divergências entre as práticas contábeis de cada país. Busca harmonizar critérios, para proporcionar maior transparência aos usuários da informação contábil.

A convergência, segundo Choi e Meek (2005 *apud* Carlin, 2008, p. 2),

envolve uma eliminação gradual das diferenças dos padrões nacionais e internacionais de contabilidade, por meio de um esforço de organismos internacionais, nacionais emissores desses padrões e outros grupos que necessitam de melhores práticas e reporte da informação contábil.

Para a convergência das normas contábeis dos diversos países, necessita-se o envolvimento dos organismos reguladores para orientar o processo na busca pela convergência contábil na eliminação das diferenças entre os padrões contábeis.

Padronização significa, de acordo com Choi e Meek, (2005; Niyma, 2007 *apud* Carlin, 2008, p. 2), “a imposição de um conjunto rígido e estreito de regras, sem flexibilização, aplicando o mesmo padrão contábil a diversas situações”. Convergência significa então, a padronização de procedimentos contábeis, sem considerar fatores de cada região ou país que possam influenciar os Demonstrativos Contábeis.

Desta forma, harmonização, convergência e padronização das práticas contábeis estão fundamentadas na evolução econômica. O objetivo é harmonizar os demonstrativos contábeis em nível mundial para dar suporte aos investidores na análise desses relatórios, que por sua vez, buscam a comparabilidade entre as empresas.

Conforme Antunes (2007, p. 2),

a expansão dos mercados e a globalização da economia impuseram para as empresas a necessidade de elaboração de demonstrações contábeis baseadas em normas e critérios uniformes e homogêneos, de forma que os proprietários, os gestores, investidores e analistas financeiros de todo o mundo possam se utilizar de informações transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomadas de decisões.

O processo de convergência e padronização das informações contábeis resulta da evolução econômica que os mercados e a globalização impuseram para as entidades.

### 2.1.1.3 História da convergência contábil

Diante do exposto sobre internacionalização da economia e, conseqüentemente, da contabilidade, as demonstrações contábeis tinham a necessidade de adequarem-se com a realidade econômica, bem como as exigências dos mercados capitalistas.

#### *2.1.1.3.1 Evolução da convergência contábil mundial*

Hendriksen e Van Breda (1999) contam que, entre o final do século XIX e início do século XX nos Estados Unidos, os negócios, geralmente, eram gerenciados pelos próprios sócios. Os relatórios financeiros tinham utilidade apenas interna, ou para requisição de empréstimos bancários. Com a ampliação dos negócios e a complexidade das relações econômicas Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), detalham que os sócios não conseguiam mais estar à frente de todas as operações da entidade, e, com isso, passaram a abrir o capital da sociedade para acionistas externos. Estes, por sua vez, não deram a devida importância ao risco que existia por não haver normatização contábil nesta época. Como reflexo deste processo, houve um aquecimento da economia nos Estados Unidos no ano de 1920, onde, no pós-guerra, acionistas investiram fortemente no mercado de ações salientam Hendriksen e Van Breda (1999).

Em 1929, o mercado de ações teve a denominada Crise de 29 ou época da “Grande Depressão”, que Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), comentam que o mercado de capitais entrou em declínio, com a quebra da Bolsa de NY. Houve um colapso no mercado, bancos e acionistas perderam fortunas. Com isso, surgiu uma desconfiança relacionada às informações financeiras prestadas pelas empresas, e se esses representavam a realidade econômica da entidade.

Para regularizar essa situação, houve um consenso sobre a necessidade de se estabelecer normas e procedimentos que garantissem a confiabilidade e transparência para que o mercado de ações fosse recuperado. Diante deste cenário,



em 1934 foi criada a *Securities Exchange Committee* – SEC. Esta, tinha o intuito de disciplinar e restaurar a confiança dos investidores no mercado de capital americano conforme elucidam Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009).

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), destacam que desde 1934 até meados de 1973 vários outros comitês foram formados com a finalidade de disciplinar e normatizar a relação entidade-investidor. Como exemplo citam a *American Institute of Certified Public Accountants* - AICPA, com o propósito de emitir procedimentos para os profissionais da contabilidade, finanças, e demais atuantes do mercado de capitais.

No ano de 1972, durante o 10º Congresso Mundial dos Contadores, Azevedo (2010), afirma que uma das pautas do encontro foi a criação de um comitê de pronunciamentos contábeis de âmbito internacional, totalmente independente e com aceitação mundial. Como consequência, fundou-se o *Institute Accounting Standards Committee*, que será explanado no item 2.1.2.1.

Em 1973 nos Estados Unidos, foi criado o *Financial Accounting Standards Board* – FASB. Sua finalidade, conforme consta em sua página eletrônica, é de instituir padrões de contabilidade na elaboração dos relatórios financeiros de entidades não governamentais em consonância com a SEC. O FASB caracteriza-se como uma organização independente e tem como missão estabelecer e melhorar os padrões dos relatórios financeiros.

Azevedo (2010), ensina que no ano de 2001 ocorreram grandes escândalos financeiros na economia norte-americana, com destaque para o caso da gigante do setor de energia, a Enron. Em síntese, essas empresas burlaram os balanços contábeis da entidade com o objetivo de apresentar lucros fictícios, e, com isso, elevarem o preço das ações recebidas como forma de bonificação salarial concedida pelas empresas.

Com a publicidade desses escândalos, as Companhias responsáveis pelas fraudes foram à bancarrota. Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), relembram que os investidores em geral exigiram uma atitude enérgica do congresso americano para garantir a transparência e a segurança das demonstrações contábeis no país. Com os escândalos dessas gigantes da economia Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), afirmam que trouxeram dúvidas quanto à eficiência do padrão americano de procedimentos contábeis.

Mais uma vez, investidores exigiram a reformulação dos procedimentos de verificabilidade das informações contábeis, com ênfase, nas atribuições e responsabilidades das empresas de auditoria. Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), salientam que como medida foi assinada em 30 de Julho de 2002 a Lei Sarbanes-Oxley. Os autores ensinam que a SOX caracterizou-se como marco regulatório das práticas comerciais americanas, por aumentar a responsabilidade das empresas, valorizar as demonstrações contábeis e de combate a fraude corporativa.

No ano seguinte aos escândalos, com o acordo de Norwalk em que o IASB europeu e o FASB americano uniram-se para harmonizar e reduzir as divergências entre as *International Financial Reporting Standards* – IFRS, e o *United States Generally Accepted Accounting Principles* – US GAAP, respectivamente.

Atualmente, os países-membros da união europeia são:

Figura 1 – Países membros da União Europeia



Fonte: União Europeia (2013)

Azevedo (2010), salienta que no ano de 2002, a União Europeia aprovou a exigência para que todas as empresas sediadas nos países-membros, conforme demonstrado na figura 1, apresentassem suas Demonstrações Contábeis no padrão IFRS a partir de 2005.

Em consequência desta exigência dos países europeus desenvolvidos, adotou-se em várias regiões do mundo o padrão imposto pelo IASB. O Brasil, seguindo esta mesma linha, iniciou o processo de adaptação das normas internacionais, paralelamente as principais nações.

#### *2.1.1.3.2 Evolução da convergência contábil no Brasil*

Em decorrência do aumento da participação da economia brasileira no cenário mundial, recebendo investimentos de diversas empresas e países, surge a necessidade do Brasil adaptar-se ao padrão contábil internacional, garantindo condições favoráveis aos investidores internacionais.

A primeira normatização contábil no Brasil, segundo Pereira (2005), surgiu em 1940 através do Decreto-Lei nº. 2.627. Este Decreto-Lei, conforme Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), estabelecia procedimentos metodológicos contábeis no processo de escrituração, avaliação de ativos, mensuração de receitas e despesas entre outras normatizações.

Após 36 anos, iniciou-se a segunda fase da doutrina contábil brasileira que segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), a promulgação da Lei nº. 6.404 de 1976, dentre outros objetivos, tinha o caráter de

[...] criar estrutura jurídica necessária ao fortalecimento do mercado de capitais de risco no País, [...] o estabelecimento de uma sistemática que assegure ao acionista minoritário o respeito a regras definidas e equitativas [...] ofereçam atrativos suficientes de segurança e rentabilidade. (BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA, 1976).

A fundamentação conceitual desta Lei está baseada na escola contábil norte-americana. Esta Lei foi promulgada com o intuito de normatizar e disciplinar as empresas de capital aberto no país, fortalecer o mercado de capitais e dar segurança

aos acionistas minoritários. Posteriormente, esta Lei ampliou-se para todas as empresas, por meio do Decreto-Lei nº. 1.598. Para alguns estudiosos como Schimidt apud Doupnik (1996, p. 377), a Lei das Sociedades por Ações marcou uma nova fase na contabilidade nacional. Ainda neste mesmo ano, com o advento da Lei nº. 6.385, fundou-se a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), tornando-se a principal emissora de normas contábeis no país.

No ano de 1994, com a implantação do Plano Real no governo Itamar Franco, frisam Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), que esse plano tinha como principal objetivo a redução definitiva da inflação. Com o sucesso do Plano Real no controle inflacionário acabou-se com a dificuldade de comparação das Demonstrações Contábeis no Brasil.

Frente a este cenário, conforme Azevedo (2008), o Brasil deu um grande passo no que tange a história da contabilidade. Deu-se início ao processo de internacionalização das normas contábeis no Brasil. Desde 2000 tramitava no Congresso Nacional o projeto de Lei nº. 3.741, o qual foi debatido ao longo de 7 anos.

Com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis no ano de 2005, Azevedo (2010), afirma que iniciou-se efetivamente o processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional. O autor afirma ainda que em 2006 o CPC começou a operar, e em 2007 emitiu seu primeiro pronunciamento contábil convergido às normas do IFRS.

Em 28 de Dezembro de 2007, foi então sancionada a Lei nº. 11.638 entrando em vigor a partir de janeiro de 2008. Posteriormente, a Medida Provisória nº. 449 de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº. 11.941, de 27 de Maio de 2009. Essas duas Leis alteram e revogam parte da Lei nº. 6.404/1976, principalmente, como cita Azevedo (2010), em matéria contábil, formato e elaboração das Demonstrações Contábeis, adequando o Brasil à globalização dos mercados.

As duas Leis supracitadas, introduzem mudanças fundamentais na Lei das Sociedades por Ações, principalmente, enfatiza Azevedo (2008), ao conteúdo e formato das demonstrações contábeis elaboradas a partir de janeiro de 2008. Carlin e Hoog (2011) dizem que, essa Lei, passou a ser obrigatória para todas as sociedades

anônimas e aquelas consideradas de grande porte<sup>2</sup>, para os exercícios sociais a partir de 2010, sendo que algumas dessas mudanças já foram introduzidas a partir de 2009.

## 2.1.2 Principais órgãos reguladores

Com o intuito de aperfeiçoamento das normas contábeis no processo de convergência, os órgãos reguladores dão sustentáculo à padronização e regulamentação contábil mundial.

### 2.1.2.1 *International Accounting Standards Board (IASB)*

Em 1973 foi então fundado o *International Accounting Standards Committee* – IASC, pelos seguintes países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Irlanda, Japão, México, Países Baixos e Reino Unido. Os objetivos iniciais do IASC de acordo com Santos, Schmidt e Fernandes (2006, p. 20) são, “formular e publicar, de acordo com o interesse público, padrões contábeis a serem observados na apresentação de demonstrações financeiras e promover a sua aceitação e observância por todo o mundo”. Para tanto, o IASC passou a emitir pronunciamentos denominados *International Accounting Standards* – IAS, muitos deles em vigor até os dias atuais.

Em 2001, como órgão do IASC foi fundado o IASB, esse assumiu as responsabilidades técnicas do IASC no que tange os pronunciamentos contábeis. Com essa mudança os objetivos também evoluíram, consistindo até os dias atuais em:

- I – desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exigem informações transparentes e comparáveis nas demonstrações financeiras, para auxiliar os participantes nos mercados de capitais e outros usuários na tomada de decisões econômicas;
- II – promover o uso e a rigorosa aplicação dessas normas;

---

<sup>2</sup> Carlin e Hoog (2011, p. 19) Com ativos superiores a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, sociedades anônimas fechadas ou sociedades limitadas.

III – promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade com soluções de alta qualidade.  
(IASB, 2004, *apud* SANTOS; SCHMIDT; FERNANDES, 2006, p. 20)

As finalidades de hoje do IASB estão além dos objetivos iniciais do antigo IASC que se via apenas uma mera harmonização das normas contábeis. O IASB busca a convergência dos padrões de contabilidade internacionalmente por intermédio da harmonização dos critérios contábeis, a facilidade de comparação entre os demonstrativos contábeis, bem como, o entendimento das informações divulgadas, com isso, estimulando a expansão dos mercados.

O então IASB passou a emitir normas contábeis chamadas *International Financial Reporting Standard* – IFRS, tornando-se o padrão internacional de pronunciamentos contábeis.

Em conjunto com o *International Accounting Standards Board* atuam os seguintes órgãos reguladores das IFRS:

Quadro 1 – Órgãos reguladores das IFRS

<b>ÓRGÃO</b>	<b>OBJETIVO</b>
<b>INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING INTERPRETATIONS COMMITTEE (IFRIC)</b>	(Comitê de Interpretações das IFRS's) que realiza revisões, no contexto das IFRS's, de tópicos contábeis que possam gerar divergentes entendimentos, visando obter um consenso em torno do melhor tratamento contábil a ser adotado, emitindo suas interpretações técnicas oficiais.
<b>STANDARDS ADVISORY COUNCIL (SAC)</b>	(Conselho de Aconselhamento de Normas) conselheiro do IASB, no intuito do desenvolvimento da mais alta qualidade das práticas contábeis internacionais.
<b>INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC)</b>	(Federação Internacional de Contabilidade) órgão que tem a responsabilidade de determinar padrões de auditoria, ética, entre outros.
<b>INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SECURITIES COMMISSIONS (IOSCO)</b>	(Organização Internacional das Comissões de Valores) organização Internacional que incentiva o desenvolvimento mundial do mercado de capitais.
<b>COMMITTEE OF EUROPEAN SECURITIES REGULATORS (CESR)</b>	(Comissão das Agências Fiscalizadoras para os Mercados Acionários Europeus) objetiva desenvolver a coordenação entre as agências reguladoras do mercado de capitais.

Fonte: Silva (2009, p. 26)

Os órgãos citados no quadro 1 atuam em conjunto com o IASB, estudando os pronunciamentos que esta entidade emite, afim, de dar maior credibilidade a esses pareceres garantindo o melhor entendimento à norma, bem como a transparência e realidade empresarial.

#### 2.1.2.2 *Financial Accounting Standards Board (FASB)*

O *Financial Accounting Standards Board* – FASB, foi fundado em 1973, designado, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), para estabelecer padrões de contabilidade financeira para o setor privado. Este órgão explana Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), emite as *United States Generally Accepted Accounting Principles* – US GAAP, que são os princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos.

O principal órgão regulador das US GAAP é o FASB, no entanto, existem outros órgãos que atuam em consonância com o FASB, que são:

Quadro 2 – Órgãos reguladores das US GAAP

<b>ORGÃO</b>	<b>OBJETIVO</b>
<b>SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION (SEC)</b>	(Comissão de Valores Mobiliários), responsável pela regulamentação do comércio de valores mobiliários nos EUA com o objetivo principal, no campo da contabilidade, de assegurar a total transparência.
<b>AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS (AICPA)</b>	(Instituto Americano de Certificação Pública de Contadores) tem a finalidade de publicar Boletins sobre Pesquisas Contábeis.
<b>ACCOUNTING STANDARDS EXECUTIVE COMMITTEE (ASEC)</b>	(Comitê Executivo de Normas Contábeis) corpo técnico do AICPA designado para determinar as políticas da profissão relativas a normas contábeis e apresentação de demonstrações contábeis.
<b>EMERGING ISSUES TASK FORCE (EITF)</b>	(Força Tarefa para Assuntos Emergentes) estabelecido para identificar emissões emergentes afetando os relatórios financeiros e problemas na implantação de pronunciamentos.

Fonte: Silva (2009, p. 27)

A exemplo do que acontece com as IFRS, os órgãos citados no quadro 2, atuam em conjunto com o FASB, aconselhando, orientando e avaliando o mesmo, com o objetivo de garantir a qualidade dos pronunciamentos para um alto padrão de qualidade dessas normas.

### 2.1.2.3 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)

Com a crescente internacionalização das normas contábeis ao padrão IFRS por inúmeros países, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, aprovou no dia 07 de Outubro de 2005 a Resolução CFC nº. 1.255, que regulamenta o funcionamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis. O CPC visa à emissão e centralização de normas contábeis no Brasil em consonância com os padrões internacionais de contabilidade.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis não se caracteriza como um órgão regulador. Sua finalidade é de elaborar os pronunciamentos técnicos a serem sugeridos aos órgãos reguladores. Consta no Art. 4º, § 1º da referida resolução que o CPC tem atribuição para emitir Orientações e Interpretações, além de Pronunciamentos Técnicos em consonância com as normas brasileiras de contabilidade e o CFC.

Conforme o Art. 3º da Resolução 1.255/2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem por objetivo:

o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Segundo Azevedo (2010), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi fundado com a união e comunhão das seguintes entidades elencadas na Figura 2, bem como explanadas no quadro 3.



Figura 2 – Órgãos integrantes do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC



Fonte: elaborado pela autora (2013)

Quadro 3 – Finalidade dos integrantes do Comitê de Pronunciamentos Contábeis

ÓRGÃO	OBJETIVO
<b>ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas</b>	Fundada em 1971 sua principal missão é a defesa das posições das companhias abertas. Empenha-se no desenvolvimento dos mecanismos do mercado de capitais e informações sobre os principais títulos.
<b>CFC - Conselho Federal de Contabilidade</b>	Criado pelo Decreto Lei 9.295/46 não tem vínculo com a Administração Pública Federal. Tem por finalidade orientar, normatizar, e fiscalizar o exercício da profissão contábil.
<b>APIMEC NACIONAL – Associação Nacional dos Analistas e profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais</b>	Criada em 1970, o foco é no desenvolvimento do mercado de capitais composto de pessoas físicas.
<b>IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil</b>	Discutir, desenvolver e aprimorar questões éticas e técnicas dos auditores e contadores, e atuar como porta-voz dessas categorias.

<p align="center"><b>FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras</b></p>	<p>Fundada em 1974, seus principais objetivos são: Realizar pesquisas, desenvolver e promover a divulgação de conhecimento, incentivar a produção de livros, artigos, <i>papers</i> e material científico, financiar laboratórios de pesquisa e promover cursos.</p>
<p align="center"><b>BM&amp;FBOVESPA – Bolsa de Valores, Mercadorias &amp; Futuros</b></p>	<p>Foi criada em 2008 com a integração entre Bolsa de Mercadorias &amp; Futuros (BM&amp;F) e Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Sua missão é atuar na dinâmica macroeconômica de crescimentos do mercado latino americano, e posicionar o Brasil como centro financeiro internacional de negociações de ações e outros instrumentos financeiros.</p>

Fonte: Adaptado do Livreto do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC (2009, p. 7-10).

## 2.2 O IMPACTO DA CONVERGÊNCIA CONTÁBIL NO MERCADO PROFISSIONAL

Desde a promulgação das Leis n°. 11.638/07 e n°. 11.941/09, o Brasil passa por mudanças históricas no arcabouço jurídico norteador das regras societárias e contábeis. Com a conversão das regras brasileiras ao padrão internacional, as respectivas mudanças não se findam apenas em procedimentos estruturais e de nomenclatura. As alterações impactam significativamente nos critérios de avaliação e mensuração das informações financeiras das entidades.

Com estas transformações no cenário contábil brasileiro, por lógica, tem-se um impacto direto no comportamento exigido ao militante da profissão contábil. A revista Exame (2010), afirma que com o aumento da participação das empresas nacionais no contexto econômico mundial, vem revolucionado o perfil exigido dos contadores locais. A matéria ainda destaca que o novo cenário requer profissionais com um perfil mais estratégico e voltado para o mundo dos negócios. O atual ambiente, favorável à profissão contábil é confirmado pela pesquisa da Consultoria Robert Half,

no qual identificou que 96% das companhias brasileiras admitem que os profissionais de contabilidade tornaram-se peças centrais para a tomada de decisões.

Além do impacto na profissão do Contador, o novo padrão objetiva, segundo o *American Institute of Certified Public Accountants – AICPA, Objectives of financial Statements* (1973) apud Ludícibus (2006, p. 22), “prover os usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões”.

Complementando esta característica Azevedo (2010, p. 105), ensina que o principal objetivo das demonstrações financeiras em IFRS é

prestar informações sobre a posição financeira, os resultados, e as mudanças na posição financeira de uma entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários (investidores, empregados, fornecedores, clientes, instituições financeiras ou governamentais, agências de notação e público) em suas tomadas de decisão.

Sendo assim, as demonstrações financeiras são elaboradas e apresentadas, primariamente, para usuários externos em geral para dar suporte na decisão dos investimentos. Para garantir a confiabilidade pretendida, faz-se mister a utilização circunstancial de critérios basilares dos procedimentos contábeis.

### **2.2.1 Primazia da essência sobre a forma**

Diante de uma estrutura conceitual, conforme Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), um modelo contábil baseia-se em pronunciamentos, interpretações e práticas de cada área. Geralmente, todo conjunto de princípios que orientam a contabilização em um país ou região é chamado de GAAP (*Generally Accepted Accounting Principles*).

De acordo Jochem (2011), ao longo da história evolutiva das ciências contábeis, duas grandes correntes teóricas norteiam suas interpretações: *Code Law* e *Common Law*. O critério da escolha da metodologia a ser seguida configura-se de acordo com as características históricas e culturais de cada país.

Complementa Jochem (2011), que os países adeptos do princípio *Code Law* são basicamente aqueles que ainda possuem um mercado de capitais em

desenvolvimento. Neste sentido, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), citam que são países que as empresas captam recursos, basicamente, via instituições financeiras. Os países que fazem parte da doutrina *Code Law* possuem um modelo muito voltado à questão legal e tributária. Jochem (2011) destaca que nesses países os principais usuários da informação contábil são o governo e os credores, dando prevalência ao aspecto legal.

Em contrapartida, nos países que aderem o princípio *Common Law*, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), afirmam que possuem mercados de capitais extensos e são a principal fonte de financiamento das empresas. Além disso, o controle acionário é fragmentado. Corroborando com tal afirmação, Jochem (2011), diz que são países predominantemente europeus, onde o que vale é o fato, deixando-se à margem a forma. Nestes casos, a interpretação tem mais valia do que a própria Lei ou norma, e o principal usuário da informação contábil é o investidor.

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), ensinam que o modelo contábil de países *Common Law* são geralmente baseados em princípios, dando ao preparador da informação contábil a atribuição de julgar determinados aspectos.

Citando o presidente do conselho do IASB – *International Accounting Standards Board* – Sir David Tweddie, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009 p. 41), “é um modelo que dá 80% do caminho, cabendo à entidade a definição dos últimos 20%”. Diante da convergência, em padrão IFRS, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), comentam que está sendo adotado o modelo *Common Law* pelos países, uma vez que o investidor do mercado de capitais passou a ser o principal usuário da informação.

Diante do exposto, a essência contábil é observada pelos adeptos do *Common Law*, e os *Code Law* assemelham-se aos que consideram a formalidade como base de sua doutrina. No padrão IFRS, a primazia da essência sobre a forma deve sempre prevalecer. Refletindo, com isso, em uma contabilidade com caráter muito mais subjetiva e avaliativa. Segundo Azevedo (2010), a observância deste princípio garante a melhor evidenciação possível do patrimônio e lucratividade da entidade.

## 2.2.2 Pressupostos básicos da contabilidade internacional

Azevedo (2010), ensina que os pressupostos básicos da contabilidade internacional são o regime de competência e o princípio da continuidade. Segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 38), o pressuposto do fundamento da continuidade da entidade é a

geração das informações contábeis, com a aplicação das medidas de avaliação de ativos, passivos, realização de receitas e alocação de custos e despesas dando publicidade aos seus feitos econômicos, sociais e de negócios para a sociedade, [...] presumindo-se a permanência da entidade em operação. [...] sem necessidade de entrar em liquidação nem reduzir materialmente a escala das suas operações.

Quanto ao princípio da competência, Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 38), demonstram que está associado ao

momento de geração do fato econômico que promove a variação patrimonial da entidade. Essa variação normalmente é reconhecida pelo ingresso da receita, como acréscimos de ativos ou redução de passivos, cuja mensuração do valor monetária cabível ao tempo do fato deve ser reconhecida simultaneamente ao custo ou despesa, proporcional ao sacrifício despendido para a sua geração.

Ademais, as situações descritas acima devem obedecer a critérios que garantam a qualidade necessária para a adequada utilização das informações contábeis por seus usuários.

## 2.2.3 Características qualitativas das demonstrações financeiras em IFRS

Aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, denominado CPC\_00 (R1) Pronunciamento Conceitual Básico, define, entre outros assuntos, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil.

Segundo o CPC\_00, se a informação financeira necessita ser útil, ela deve ser relevante e representar com fidedignidade o que propõe-se expor com tal

demonstração. Acrescenta ainda, que as demonstrações contábeis podem ser melhoradas se esta for comparável, verificável tempestiva e compreensível.

Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009, p. 40) frisam que os padrões qualitativos “são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários”. Desta forma, tais características foram divididas em fundamentais e de melhoria, conforme apresentam-se no quadro 4.

Quadro 4 – Características qualitativas da informação contábil

<b>CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL</b>		
Características qualitativas fundamentais	Relevância	Capaz de influenciar nas decisões econômicas que possam ser tomadas pelos usuários e os auxiliem a avaliar situações passadas e presentes, afim de, promover correções para o futuro.
	Representação fidedigna	Representar com fidelidade o fenômeno que se propõe a apresentar.
Características qualitativas de melhoria	Comparabilidade	A informação torna-se mais útil quando pode ser comparada com informação similar para outro período ou para outra data sobre a mesma entidade.
	Verificabilidade	Ajuda a assegurar aos usuários que a informação demonstre fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe a representar.
	Tempestividade	Ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas escolhas.
	Compreensibilidade	Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.

Fonte: elaborado pela autora (2013) com base no CPC\_00R1 (2011) e Ribeiro Filho Lopes e Pederneiras (2009)

As características elencadas acima, apresentam um prisma generalista dos procedimentos a serem observados por todas as empresas nacionais, independentemente do seu porte econômico, atividade mercantil ou espécie jurídica adotada. No entanto, em algumas situações de contabilização, existem padrões cuja

exigência requerida evidencia-se de forma diferenciada e simplificada, facilitando com isso, a adoção das IFRS para Micro Empresas e Empresas de Pequeno Porte.

## 2.3 TRATAMENTO DIFERENCIADO PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Em meados de 2009, objetivando adequar as pequenas e médias empresas ao padrão IFRS o Conselho Federal de Contabilidade promulgou a Resolução n°. 1.255/2009, que trata dos procedimentos contábeis simplificados para este grupo de entidades. Esta norma contempla, inclusive, as micro e pequenas empresas enquadradas em seu respectivo estatuto. Além disso, a Coordenadoria Técnica do CFC explica que esta Resolução possui 35 seções que estabelecem procedimentos para diversos fatos econômicos e muitos desses tratamentos contábeis contidos na NBC TG 1000, geralmente, não ocorrem nas ME e EPP brasileiras.

Diante disso, para satisfazer as empresas de menor porte, o CFC aprovou em 5 de Dezembro de 2012, a Resolução n°. 1.418/2012, que define os procedimentos simplificados de tratamento já diferenciado da Resolução 1.255/2009.

Quadro 4 – Principais diferenças das regras contábeis entre PME e CPC

DESCRIÇÃO	PME	CPC	CPC S.A. e SGP	EXEMPLO DA SIMPLIFICAÇÃO
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	Dispensa	Obrigatório	CPC 09	
Informações por Segmento	Dispensa	Obrigatório	CPC 22	Informação significante/relevante de produtos e clientes
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	Dispensa		CPC 26	As PMEs podem apresentar uma única DLPA no lugar da DRA e da DMPL se as alterações forem somente de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis (Item 3.18)
Vida útil do bem	Exemplificação	Obrigatório	CPC 27	Métodos de depreciação, valor residual e vida útil para PME só precisam ser revisitos quando existirem indicações relevantes de mudanças (itens 17.19/17.23)
Valor depreciável dos bens	Exemplificação		CPC 27	A depreciação deveria ser calculada sobre o custo de aquisição. Mas, de acordo com o item 17.18 do pronunciamento para PME, consta a expressão "valor depreciável" deixando a entender que a taxa de depreciação será aplicada sobre o custo de aquisição diminuído do seu valor residual. (Glossário PME - Valor depreciável = custo do ativo menos o seu valor residual)
Reconhecimento simplificado dos instrumentos financeiros			CPCs 38 a 40	Poderá operar apenas com transações de instrumento financeiro básico. Exemplo: caixa, conta bancária, contas a pagar e receber. Não alcança mercadorias, estoque e imobilizado. (item 11.1) Dessa forma, possibilita-se utilizar o método do custo amortizado (item 11.4).
Ajuste a Valor Presente			CPC 12	Mesmo não constando na norma para PME uma seção específica, o item 17.13 e/ou 11.13 torna obrigatório o AVP.
Intangível			CPC 04	Admite-se lançar para <b>despesas</b> os gastos incorridos com pesquisa e desenvolvimento. (itens 18.14 e 18.29)

Fonte: elaborada pela autora. Azevedo (2010, p. 452, 453)

### **2.3.1 Normas simplificadas para micro e pequenas empresas**

O Conselho Federal de Contabilidade aprovou no dia 5 de Dezembro de 2012, a Interpretação Técnica Geral n°. 1.000, com o intuito de simplificar os critérios e procedimentos contábeis para ME e EPP.

#### **2.3.1.1 Processo e justificativa para elaboração e emissão**

Relata a Coordenadoria Técnica do CFC, que para as definições da norma, levou-se em consideração a realidade quanto ao porte, volume de negócios e de transações realizadas por essas entidades. Na aprovação da referida norma pelo Plenário do Conselho Federal de Contabilidade, criou-se um texto denominado “exposição de motivos sobre a ITG 1000”, com o objetivo de esclarecer e justificar as bases para conclusão do seu texto final.

A ITG 1000 resultou de um processo de construção coletiva. Conforme exprime a Coordenadoria Técnica do CFC, participaram desse processo de elaboração entidades de diversos setores da economia brasileira, além de órgãos governamentais. Por quatro meses aproximadamente o CFC recebeu sugestões por meio de audiência pública, eletrônica e presencial. Após esse período, de acordo com a Coordenadoria Técnica do CFC, o Grupo de Trabalho do CFC, analisou as sugestões recebidas e incorporou aquelas entendidas como pertinentes para as ME e EPP, submetendo a minuta à apreciação da Câmara Técnica do CFC, que por sua vez, definiu e aprovou o texto final da ITG 1000 – Modelo Simplificado para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.



### 2.3.1.2 Início da vigência

Conforme o item 2 da Res. CFC nº. 1.418/2012 esta norma entra em vigor na data de sua publicação (5/12/2012). Aplica-se a referida Resolução, conforme a Coordenadoria Técnica do CFC, para os exercícios iniciados a partir de 1º de Janeiro de 2012. Com o intuito de beneficiar as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte de forma que as mesmas possam adotar seus critérios alternativamente aos estabelecidos pela NBC TG 1000, exprime a Coordenadoria Técnica do CFC.

### 2.3.1.3 Alcance

Com o advento da Res. nº. 1.418/2012, proporcionou um tratamento diferenciado para as Micro e Pequenas Empresas. Visando a simplificação dos critérios e procedimentos contábeis para as denominadas entidades expõe-se o item 1 da referida Resolução:

esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos simplificados a serem observados pelas entidades definidas e abrangidas pela NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que optarem pela adoção desta Interpretação.

As entidades que se enquadram na NBC TG 1.000, de acordo com Carlin e Hoog (2011), são as empresas de pequeno e médio porte (PME's), compostas por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas e ainda que não se enquadre como sociedade de grande porte. O item 1.2 da Seção 1 da Res. nº. 1.255/2009 define entidades de pequeno e médio porte sendo as 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.

O item 3 da ITG 1000, define quais entidades enquadram-se nesta norma. Para efeito resolutivo, entende-se como Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, “a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário a que se refere o Art. 966 da Lei n.º 10.406/02<sup>3</sup>, que tenha auferido, no ano calendário anterior, receita bruta anual até os limites previstos nos incisos I e II do Art. 3º da Lei Complementar n.º 123/06.”

A Lei Complementar n.º 123/2006 institui o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. A presente Lei estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. A referida Lei estabelece apuração e recolhimento de impostos, mediante regime único de arrecadação, cumprimento de obrigações trabalhistas e ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos.

Os incisos I e II do Art. 3º da LC n.º 123/06 definem Micro e Pequena empresa da seguinte forma:

- I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Desta forma, as empresas que adotarem a ITG 1000 para regramento de suas demonstrações contábeis, ficam submetidas aos valores expressos de receita bruta anual até os limites previstos na Lei Complementar citada. Caso a receita ultrapasse o limite definido nos incisos I e II da LC n.º. 123/2006 a sociedade fica sujeita a NBC TG 1000. A Coordenadoria Técnica do CFC relata que, se os limites definidos pela Lei n.º. 123/2006 forem alterados, automaticamente, alterar-se-á o limite da norma para pequenas e médias empresas.

---

<sup>3</sup> Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.  
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Tem-se como base da ITG 1000, propiciar um tratamento diferenciado para as ME e EPP. A Coordenadoria Técnica do CFC explica que essa norma visa à simplificação da escrituração e da geração de demonstrações contábeis. No entanto, esse grupo de empresas não está desobrigado, sobre qualquer hipótese da escrituração contábil, conforme expõe o item 4 da Res. CFC n°. 1.418/2012

a adoção dessa Interpretação não desobriga a microempresa e a empresa de pequeno porte a manutenção de escrituração contábil uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram, ou possam vir a provocar, alteração do seu patrimônio.

Mesmo a ITG 1000 sendo um modelo contábil para Micro e Pequenas Empresas visando à simplificação, as mesmas ficam obrigadas a escrituração de seus atos e fatos administrativos. Neste contexto, as ME e EPP que não adotarem a ITG 1000 devem adotar a NBC TG 1000 ou as Normas Brasileiras de Contabilidade completas quando aplicável, elucida o item 6 da referida norma.

#### 2.3.1.4 Escrituração

No item 8 da Interpretação Técnica Geral 1000 relata que, a escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade contidos na Resolução CFC n°. 750/93<sup>4</sup> atualizado pela Res. CFC n°. 1.282/10, e em coerência com a estrutura desta interpretação.

Observando o Art. 9º da Res. n°. 750/93, deve-se escriturar as receitas, as despesas e os custos do período da entidade de acordo com o regime de competência, reforça o item 9 da norma para ME e EPP.

Aponta o item 10 aponta que os lançamentos no Livro Diário devem ser feitos diariamente. Contudo, permite-se que os lançamentos sejam efetuados ao final de cada mês, tendo como suporte livros ou registros auxiliares escriturados. As transações que não estejam abrangidas por essa interpretação, devem tomar como

---

<sup>4</sup> São Princípios de Contabilidade: I) da Entidade; II) da Continuidade; III) da Oportunidade; IV) do Registro pelo valor original; VI) da Competência; e VII) da Prudência.

base para nortear seus eventos a ITG 2000 (Escrituração Contábil) e/ou a NBC TG 1000 frisa o item 11 Res. nº. 1.418/2012.

#### *2.3.1.4.1 Carta de responsabilidade*

Uma conquista da Classe Contábil prevista na ITG 1000 está relacionada com a Carta de Responsabilidade (anexo 1). Com o propósito de distinguir a responsabilidade do profissional contábil e da administração da entidade.

O item 14 evidencia o objetivo desta carta como sendo o de:

salvaguardar o profissional da Contabilidade no que se refere a sua responsabilidade pela realização da escrituração contábil do período-base encerrado, segregando-a e distinguindo-a das responsabilidades da administração da entidade, sobretudo no que se refere à manutenção dos controles internos e ao acesso às informações.

Objetivando proteger o Contador quanto a sua incumbência no que tange a escrituração contábil conforme expõe o item 12 da norma para ME e EPP, o profissional da contabilidade deve obter a Carta de Responsabilidade da administração da entidade para a qual presta serviço, juntamente com o contrato de prestação de serviços contábeis que trata a Res. nº. 987/03 sendo renovada ao término de cada exercício social, de acordo com o item 13.

O anexo 1 da ITG 1000 apresenta o modelo da carta com as principais considerações quanto a responsabilidade do Administrador da entidade no que tange a entrega de documentos fiscais para escrituração. (Modelo da Carta anexo).

#### *2.3.1.5 Critérios e procedimentos contábeis*

Entende-se, que as entidades de Pequeno e Médio porte, de acordo com Jochem (2011), representam aproximadamente, 99% do total de empresas existentes. Sendo assim, tem grande relevância a emissão de critérios e procedimentos contábeis designados para este grupo de entidades.

### 2.3.1.5.1 Estoques

O custo dos estoques conforme a regra para ME e EPP contida no item 15 da norma para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, deve compreender todos os custos de aquisição, transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques ao seu local e condição de consumo ou venda. Para tanto, fica condicionado o cálculo de acordo com o item 16, considerando os custos individuais dos itens, se possível. Não sendo possível tal aplicação, deve-se usar o método contábil Primeiro que Entra, Primeiro que Sai (PEPS) ou Média Ponderada Móvel (MPM). A definição da política contábil fica a critério da entidade, devendo ser aplicada consistentemente entre os períodos.

O item seguinte da ITG 1000 detalha que os estoques

devem ser mensurados pelo menor valor entre o custo e o valor realizável líquido. Para estoques de produtos acabados, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos as despesas necessárias estimadas para a realização da venda. Para estoques de produtos em elaboração, o valor realizável líquido corresponde ao valor estimado do preço de venda no curso normal dos negócios menos os custos estimados para o término de sua produção e as despesas necessárias estimadas para a realização da venda.

### 2.3.1.5.2 Imobilizado

Relata o item 18, que o ativo imobilizado deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo. Compreende o custo: o preço de aquisição, incluindo impostos de importação e tributos não recuperáveis, além de quaisquer gastos incorridos diretamente atribuídos para que o imobilizado esteja em condição de operação. Os descontos ou abatimentos obtidos devem, também, serem deduzidos do custo do imobilizado.

A depreciação do ativo imobilizado deve ser reconhecida no resultado do período, mantendo uma uniformização ao longo da sua vida útil. Para efetuar o cálculo

da depreciação a ITG 1000 recomenda a adoção do método linear. Compreende para o cálculo da depreciação o custo menos o valor residual.

Quanto à apresentação de evidências de desvalorização de um imobilizado, o item 20 ressalta que, se o bem apresentar improvável geração de benefícios futuros ao longo da sua vida útil, o valor contábil do imobilizado deve ser reduzido ao valor recuperável, mediante o reconhecimento de perda por desvalorização ou por não recuperabilidade (teste de *impairment*). Os exemplos de indicadores contidos na ITG 1000 para aplicação do referido teste são: a) declínio significativo no valor de mercado. b) obsolescência e c) quebra.

### 2.3.1.5.3 Receitas

Em relação as receitas de vendas de produtos, mercadorias e serviços da entidade o item 23, explica que devem ser apresentadas líquidas de tributos, abatimentos e devoluções. A receita de prestação de serviços deve ser reconhecida na proporção em que o serviço for prestado conforme a regra geral.

No quadro n°. 5 apresenta-se a simplificação na estrutura do Demonstrativo de Resultado quanto à receita de vendas.

Quadro 5 – Estrutura simplificada do DR para ME e EPP

<b>Demonstrativo do Resultado</b>	<b>31.12.x1</b>	<b>31.12.x0</b>
<b>VENDAS DE PRODUTOS, MERCADORIAS E SERVIÇOS</b>		
Vendas de Produtos, Mercadorias e Serviços		
<b>= RECEITA</b>		

Fonte: adaptado pela autora com base na ITG 1000 – DR.

Quando houver incerteza quanto ao recebimento de valor a receber de clientes o item seguinte da ITG 1000 ressalta que, deve-se efetuar uma estimativa de perda. A perda estimada por créditos de liquidação duvidosa deve-se reconhecer no resultado do período. Para satisfazer tal exigência, reduz-se do valor a receber de

clientes por meio de conta redutora denominada “perda estimada com créditos de liquidação duvidosa”.

#### 2.3.1.6 Plano de contas simplificado

De acordo com o § 40 da ITG 1000, ficou estabelecido um Plano de Contas Simplificado. Mesmo que simplificado, deve ser elaborado considerando-se as especificidades e natureza das operações realizadas, bem como, contemplar as necessidades de controle de informações, tanto em relação aos aspectos fiscais, como gerenciais.

Conforme o item 41, o Plano de Contas Simplificado desta Interpretação, (anexo 2), terá que conter, no mínimo, as respectivas rubricas em 4 (quatro) níveis, conforme segue:

Nível 1: Ativo;  
Passivo e Patrimônio Líquido; e  
Receitas, Custos e Despesas (Contas de Resultado).

Nível 2: Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.  
Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido.  
Receitas de Venda, Outras Receitas Operacionais, Custos e Despesas Operacionais.

Nível 3: Contas sintéticas que representam o somatório das contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Caixa e Equivalentes de Caixa.

Nível 4: Contas analíticas que recebem os lançamentos contábeis, como, por exemplo, Bancos Conta Movimento.

O plano de contas simplificado, objetiva satisfazer as empresas de menor porte no que diz respeito as suas demonstrações contábeis. Ademais, estas também foram simplificadas para atender este grupo de entidades.

### 2.3.1.7 Demonstrações contábeis

Demonstração Contábil para Sá (2008, p. 104), significa uma “peça técnica que visa tornar evidente uma situação determinada. [...] tudo que pode interessar como conjunto de informações também pode gerar uma demonstração contábil.”

O quadro 6 demonstra as peças contábeis exigidas pela legislação vigente, conforme estipulado pelas regra geral, NBC TG 1000 e ITG 1000.

Quadro 6 – Demonstrações contábeis exigidas pela legislação vigente

<b>DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS</b>	<b>REGRA GERAL DE ACORDO COM A LEI N° 6404</b>	<b>NBC TG 1000</b>	<b>ITG 1000</b>
Balanço Patrimonial ao final do período	X	X	X
Demonstração de Resultado do período de divulgação (DRE)	X	X	X
Demonstração de Resultado abrangente do período de divulgação (DRA)	X	X	Não obrigatório
Demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação (DMPL)	X	X	Não obrigatório
Demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação (DFC)	X	X	Não obrigatório
Notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias	X	X	X
Demonstração do valor adicionado do período (DVA)	X	Não obrigatório	Não obrigatório

Fonte: adaptado pela autora com base na Lei n° 6.404, NBC TG 1000 e ITG 1000.

Com base na tabela 2, as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ficam obrigadas a elaborar o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício e as Notas Explicativas ao final de cada exercício social. O item 26 da ITG 1000 explica que, se houver necessidade deve-se elaborá-las em períodos intermediários. Mesmo que não obrigatórias por esta interpretação, o Conselho Federal de Contabilidade estimula a elaboração do conjunto completo de Demonstrações Contábeis exigidas pela regra geral.



Expõe o item 28 da norma que, as Demonstrações Contábeis devem ser elaboradas, no mínimo, com a denominação da entidade, a data de encerramento do período de divulgação e o período abrangido. Por fim, a apresentação dos valores do período encerrado na primeira coluna, e, na segunda coluna os valores do período anterior.

Quanto à classificação das contas do ativo e passivo no Balanço Patrimonial, os itens 29 ao 33, explicam que classifica-se como Ativo Circulante e Passivo Circulante quando tem-se a expectativa de realização/exigibilidade até 12 meses da data do encerramento do BP. No caso das contas denominadas Ativo Não-Circulante e Passivo Não-Circulante abrangerá os montantes realizados/exigidos que não se enquadram como AC e PC. Esta regra não se aplica quando o ciclo operacional for superior a 12 meses, prevalecendo o ciclo operacional.

Apresentar-se-á no Balanço Patrimonial e/ou Demonstração do Resultado do período, fatos, itens adicionais, nomes de grupos e subtotais sendo estes relevantes e materiais para a entidade, conforme descreve o item 36.

Fica exposto no item 38 que, perdas e ganhos que não for da atividade principal e acessória da entidade, quando significativas, devem-se evidenciá-las no Demonstrativo de Resultado, separando-as das receitas, despesas e custos incorridos no período.

#### 2.3.1.8 Notas explicativas

As notas explicativas segundo Jochem (2011), são informações complementares as demonstrações contábeis. Tem o objetivo de auxiliar a interpretação dos relatórios financeiros e facilitar o entendimento dos usuários quanto a procedimentos adotados.

Dentre as mudanças que a ITG 1000 introduziu destaca-se as Notas Explicativas para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o que antes não era obrigatório, mas apenas recomendado.

O item 39 da norma estabelece a abrangência mínima que devem conter as notas explicativas referentes às Demonstrações Contábeis do período:

- (a) declaração explícita e não reservada de conformidade com esta Interpretação;
- (b) descrição resumida das operações da entidade e suas principais atividades;
- (c) referência às principais práticas contábeis adotadas na elaboração das demonstrações contábeis;
- (d) descrição resumida das políticas contábeis significativas utilizadas pela entidade;
- (e) descrição resumida de contingências passivas, quando houver; e
- (f) qualquer outra informação relevante para a adequada compreensão das demonstrações contábeis.

Desta forma, as notas explicativas tem o objetivo de fornecer informações para usuários internos e externos na análise da leitura dos relatórios financeiros.

### 3 METODOLOGIA

Neste capítulo, evidenciar-se-á o procedimento adotado para a realização deste estudo, quanto à fundamentação teórica, bem como o método utilizado para coleta e análise de dados da pesquisa de campo.

#### 3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

Para o desenvolvimento deste estudo fez-se necessário procedimentos científicos determinando o alcance dos objetivos. Diante disto, a pesquisa, quanto aos objetivos tem carácter descritivo. Andrade (2007, p. 114) assim define,

neste tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

As informações contidas neste trabalho, quanto ao referencial teórico, utiliza-se a pesquisa bibliográfica e de levantamento. Martins e Lintz (2000, p. 29) explicam que a pesquisa bibliográfica “procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicada em livros, revistas, periódicos, etc. Busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinado tema”.

Dessa forma, a pesquisa bibliográfica realiza-se com base em livros, periódicos, artigos de revistas e *internet*. Destaca-se, que por ser um tema atual, existe uma escassez de obras bibliográficas.

Gil (1996, p. 56), quanto à tipologia levantamento, expõe que:

as pesquisas deste tipo caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para, em seguida, mediante análise quantitativa, obterem-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Quanto à pesquisa de campo, na coleta de dados utiliza-se o questionário. Cervo e Bervian (2002, p. 48) frisam que “é a forma mais usada para coletar dados,

pois possibilita medir com melhor exatidão o que se deseja. [...] Ele contém um conjunto de questões, todas logicamente relacionadas com o problema central”.

Optou-se por delimitar a área de estudo para os municípios que integram a AMREC. Este, contando atualmente com 12 municípios.

Por fim, quanto à forma de interpelação do problema, usam-se os métodos qualitativo e quantitativo. O primeiro, Appolinário (2006, p. 159), define que “[...] não busca a generalização. Assim, a análise dos dados terá por objetivo simplesmente compreender um fenômeno em seu sentido mais intenso [...]”. E, o segundo, respectivamente, elucidam Martins e Theophilo (2009), que as avaliações quantitativas são mais adequadas no processo de testar teorias.

De maneira resumida, segue no Quadro 7 o roteiro da metodologia utilizada nesta pesquisa.

Quadro 7 – Roteiro da metodologia utilizada

Roteiro de Metodologia	
Tipologia quanto aos objetivos	Descritivo
Tipologia quanto aos procedimentos	Bibliográfica e Levantamento
Instrumento de coleta de dados	Questionário
Tipologia quanto à abordagem do problema	Qualitativa e Quantitativa

Fonte: Elaborado pela autora (2013).

## 4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Apresentar-se-á neste tópico a caracterização dos Municípios que compõem a Associação dos Municípios da Região Carbonífera de Santa Catarina – AMREC, os critérios da realização da pesquisa, e os resultados apurados e a análise pertinente.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA REGIÃO DA AMREC

A Associação dos Municípios da Região Carbonífera de Santa Catarina foi fundada em 25 de abril de 1993, sendo Criciúma, Içara, Lauro Muller, Morro da Fumaça, Nova Veneza, Siderópolis e Urussanga. Posteriormente Forquilha, Cocal do Sul e Treviso agregaram-se a mesma. Em meados de 2004 Orleans, a AMREC oficializou a sua décima primeira cidade. Por fim, com a emancipação do Balneário Rincão também agregou o quadro de municípios, contando com 12 municípios.

No quadro 8 demonstram-se as principais características dos municípios que compõem a AMREC, a título de informação sobre os municípios que foram utilizados como fonte de pesquisa neste estudo.

Quadro 8 – Características dos municípios da AMREC

<b>Município</b>	<b>Fundação</b>	<b>Área km<sup>2</sup></b>	<b>População</b>
Bal. Rincão	2003		11.136
Cocal do Sul	1991	71,21	15.376
Criciúma	1925	235,63	195.614
Forquilha	1989	181,92	23.183
Içara	1961	294,13	49.238
Lauro Muller	1956	270,51	14.483
Morro da Fumaça	1962	82,94	16.364
Nova Veneza	1958	293,54	13.581
Orleans	1913	549,83	21.599
Siderópolis	1958	262,72	13.137
Treviso	1995	157,67	3.585
Urussanga	1900	240,48	20.356

Fonte: Elaborado pela autora. FECAM (2013)

#### **4.1.1 População**

Devido ao grande número de municípios no estado de Santa Catarina, optou-se por delimitar a área de pesquisa apenas para os Contadores e suas Organizações Contábeis nos municípios abrangidos pela Associação dos Municípios da Região Carbonífera de Santa Catarina.

Entre os 12 (doze) municípios associados à AMREC, o número de escritórios contábeis conforme o Conselho Regional de Contabilidade é de 311 (trezentos e onze), contando com 890 (oitocentos e noventa) Contadores registrados pelo Conselho de Classe e 306 (trezentos e seis) Técnicos de Contabilidade, perfazendo um total de 1.196 (um mil cento e noventa e seis) Contadores e Técnicos Contábeis para essa região.

A quantidade de respostas obtidas com os questionários aplicados foi de 28, correspondendo a 9% da amostra da população.

#### **4.1.2 Instrumento e procedimentos de coleta de dados**

Após identificar a população, efetuou-se a coleta de dados por meio de questionário (Apêndice A), contendo apenas questões fechadas, enviada via e-mail, contato telefônico e visita a determinados escritórios contábeis entre os dias 15 e 31 de Maio de 2013.

#### **4.1.3 Tratamento dos dados**

Por meio dos dados recebidos decorrentes da aplicação dos questionários realizou-se a análise. As respostas obtidas foram tratadas de forma quantitativa, sendo analisadas por meio de gráficos e tabelas do programa Microsoft Excel.

Os dados do resultado dessa pesquisa são apresentados por gráficos e/ou em forma de tabelas.

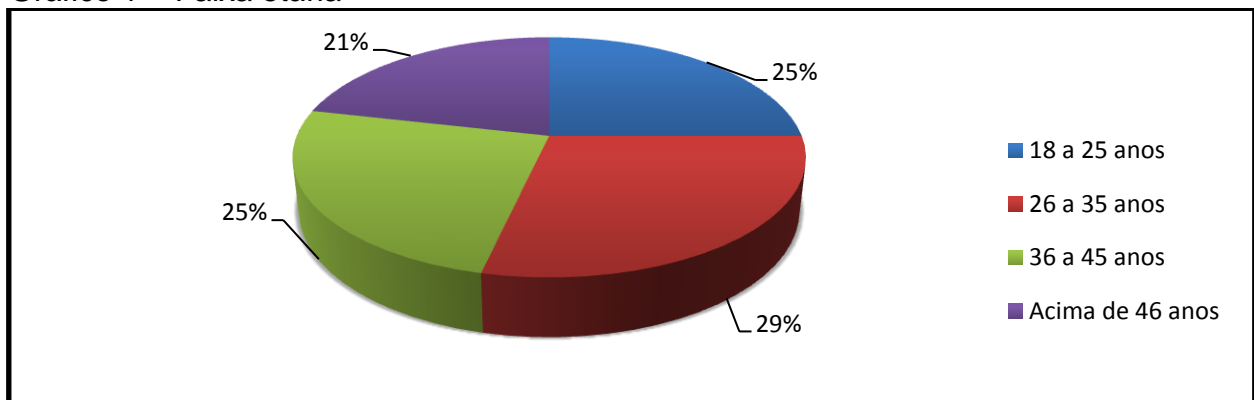
## 4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Neste tópico, apresentam-se as tabelas e/ou gráficos com os dados resultantes do questionário aplicado, bem como a análise dos dados gerados. O questionário compõe-se de 17 questões, sendo 5 questões do perfil do profissional contábil, 4 questões do perfil da Organização Contábil em que o respondente é o profissional responsável, 2 questões específicas de conhecimento teórico e aplicação prática e 6 questões sobre a opinião destes profissionais quanto ao assunto do presente trabalho.

### 4.2.1 Faixa etária

Inicialmente, procurou-se identificar qual a faixa etária dos respondentes, objetivando apresentar um perfil médio da amostra.

Gráfico 1 – Faixa etária



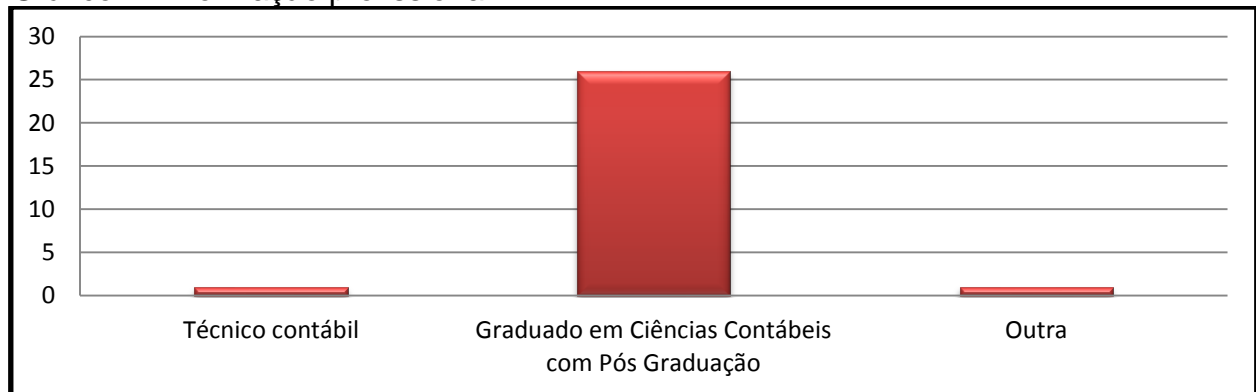
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

O resultado da pesquisa identifica que 21% dos respondentes possuem idade acima de 45 anos e, 25% tem idade entre 36 a 45 anos. Pode-se observar que 54% apresentam idade inferior a 35 anos.

#### 4.2.2 Formação profissional

A presente pesquisa buscou evidenciar qual a formação profissional dos entrevistados neste processo. Os resultados foram:

Gráfico 2 – Formação profissional



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Com relação ao perfil dos profissionais envolvidos na pesquisa, verifica-se que apenas 8% não são graduados na área. Percentual representado pelo somatório de 4% de Técnico Contábil e 4% dos que responderam como outra formação.

#### 4.2.3 Gênero

A pesquisa procurou também demonstrar o sexo dos respondentes do questionário aplicado, como demonstra a tabela 1:

Tabela 1 – Gênero



Alternativas	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Feminino	7	25%
Masculino	21	75%
<b>TOTAL</b>	<b>28</b>	<b>100,00%</b>

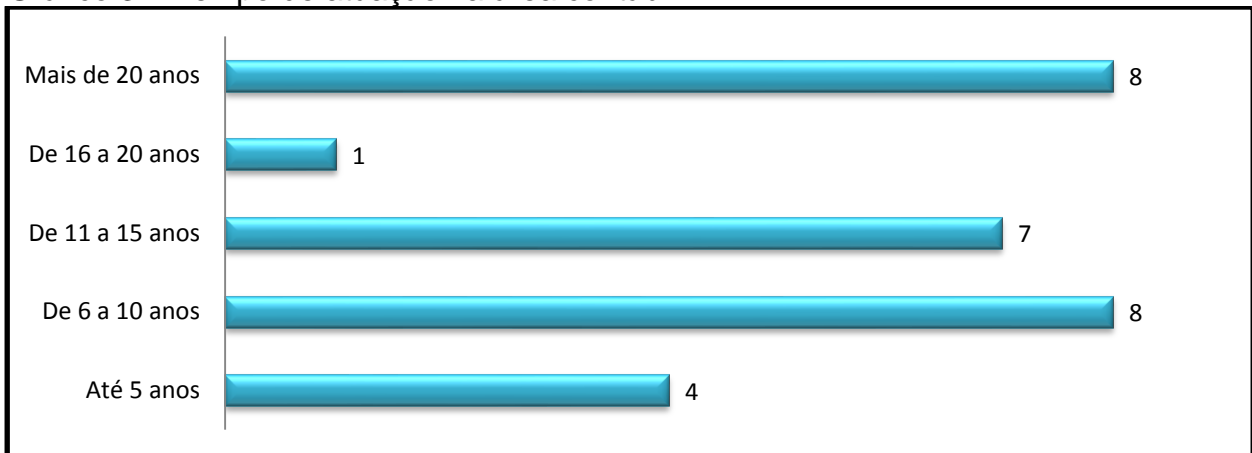
Fonte: Elaborada pela autora (2013)

Nesta questão, pode-se observar que  $\frac{3}{4}$  dos respondentes do questionário são do sexo masculino. O gênero feminino tem apenas 25% dos entrevistados. Ademais, constatou-se na comparação com a idade dos entrevistados que apenas 14% dos 21 entrevistados com mais de 26 anos são mulheres. Entretanto, 86% dos respondentes com menos de 25 anos são do gênero feminino. Desta forma, pode-se identificar o aumento da participação feminina na nova geração de profissionais contábeis.

#### 4.2.4 Tempo de atuação na área contábil

Procurou-se avaliar o tempo de atuação dos respondentes na área contábil evidenciada no gráfico 3.

Gráfico 3 – Tempo de atuação na área contábil



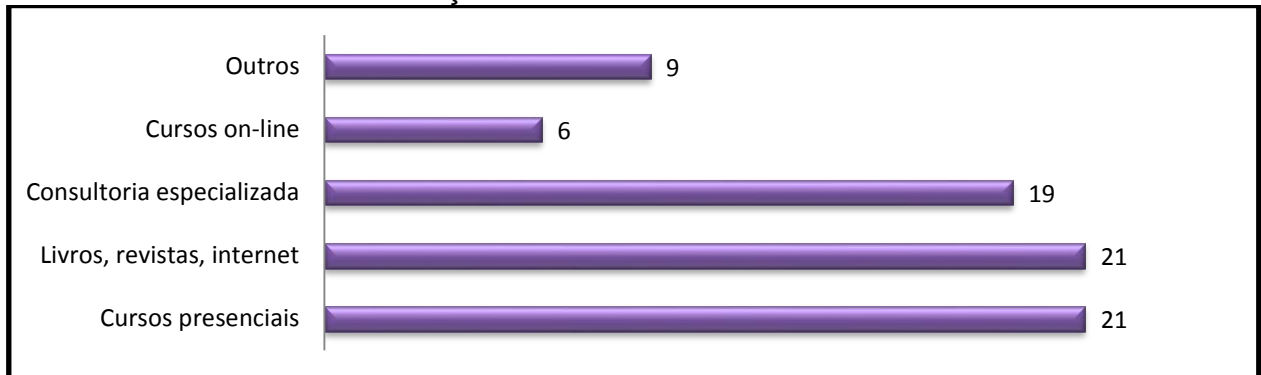
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Os dados do gráfico acima mostram que 43% dos entrevistados atuam na área contábil em até 10 anos. Esse percentual foi obtido com o somatório dos respondentes que atuam na área contábil até 5 anos, e com aqueles que atuam até 10 anos. Destaca-se que 100% dos entrevistados com mais de 15 anos de experiência são homens.

#### 4.2.5 Principais formas de atualização do novo padrão contábil

Nesta questão, procurou-se demonstrar as principais formas que os respondentes do questionário utilizam para manter-se atualizados frente às mudanças nas normas contábeis brasileiras. Essa questão foi elaborada como múltipla escolha.

Gráfico 4 – Formas de atualização



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Observa-se que apenas 21% dos entrevistados se utilizam de cursos on-line para manter-se atualizados. Entretanto, 75% afirmam participar de cursos presenciais. Percebe-se a preferência por cursos presenciais e que os cursos on-line não estão sendo utilizados com maior frequência. Restando identificar se o motivo pela baixa procura por cursos virtuais refere-se à falta de costume por tais meios de aprendizagem ou por se tratar de cursos não eficientes e atrativos.

Quadro 9 – Análise correlata: idade X forma de atualização

Respondentes	Frequência - %	Respondentes	Frequência - %
--------------	----------------	--------------	----------------

acima de 46 anos		de 18 a 25 anos	
Consultoria especializada	6 – 100%	Consultoria especializada	3 – 43%
Cursos presenciais	2 – 33%	Cursos presenciais	6 – 85%

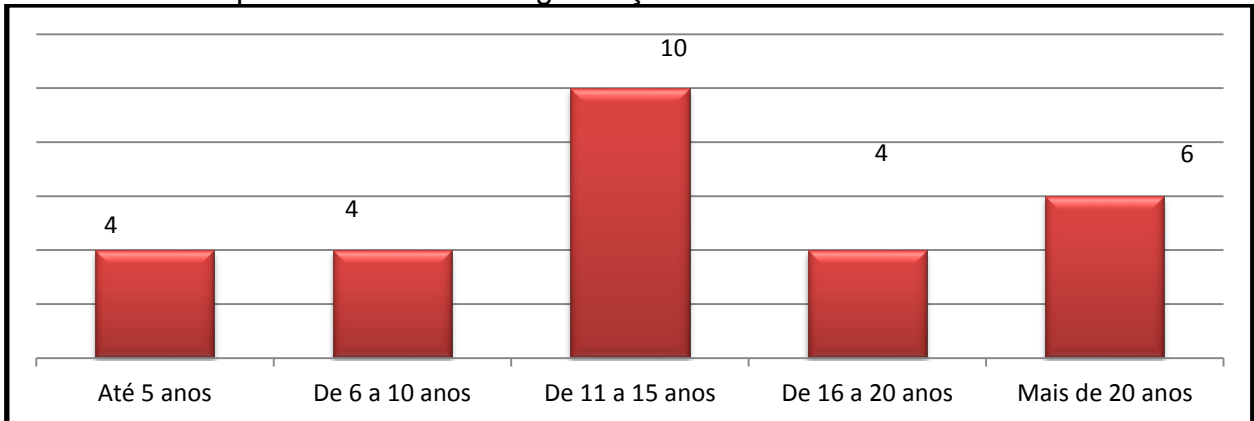
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Em análise da forma de atualização escolhida pelos respondentes com mais de 46 anos, constata-se que 100% possuem consultoria especializada e 33%, apenas, participam de cursos presenciais. Já, os de idade inferior a 26 anos, 43% têm consultoria especializada e 85% frequentam cursos presenciais.

#### 4.2.6 Tempo de atividade da organização contábil

Outra questão desta pesquisa foi o levantamento do tempo de atividade da Organização Contábil do respondente do presente questionário.

Gráfico 5 – Tempo de atividade da organização



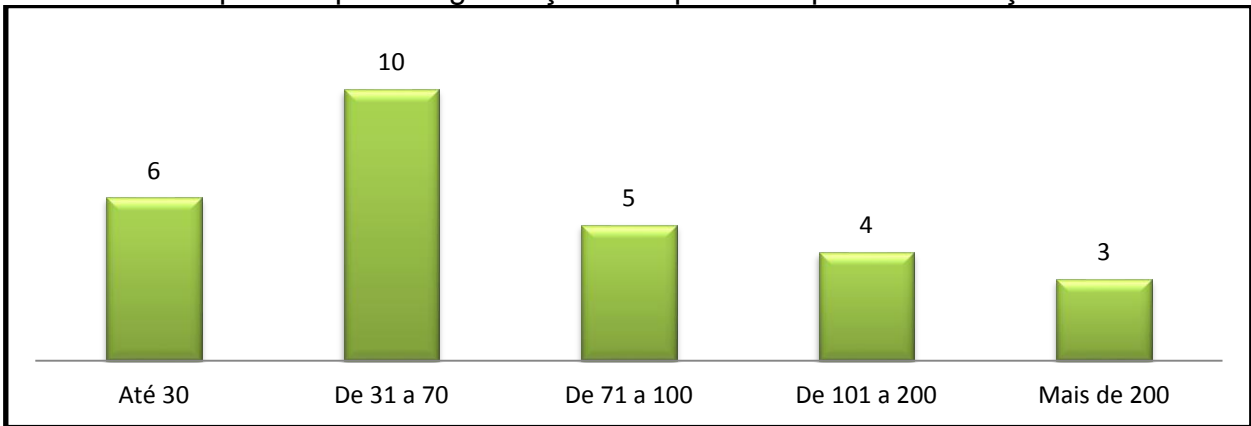
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Constata-se que 36% das Organizações Contábeis estudadas foram constituídas na faixa intermediária de 11 a 15 anos. Tanto nas duas faixas anteriores (até 5 anos e 6 a 10 anos) como na imediatamente posterior (16 a 20 anos) atingiram o percentual de 14%.

#### 4.2.7 Empresas que a organização contábil é responsável pela escrituração

Nesta questão, procurou-se evidenciar a quantidade de empresas que a Organização Contábil dos entrevistados é responsável pela escrituração, afim, de verificar o porte da entidade.

Gráfico 6 – Empresas que a Organização é responsável pela escrituração



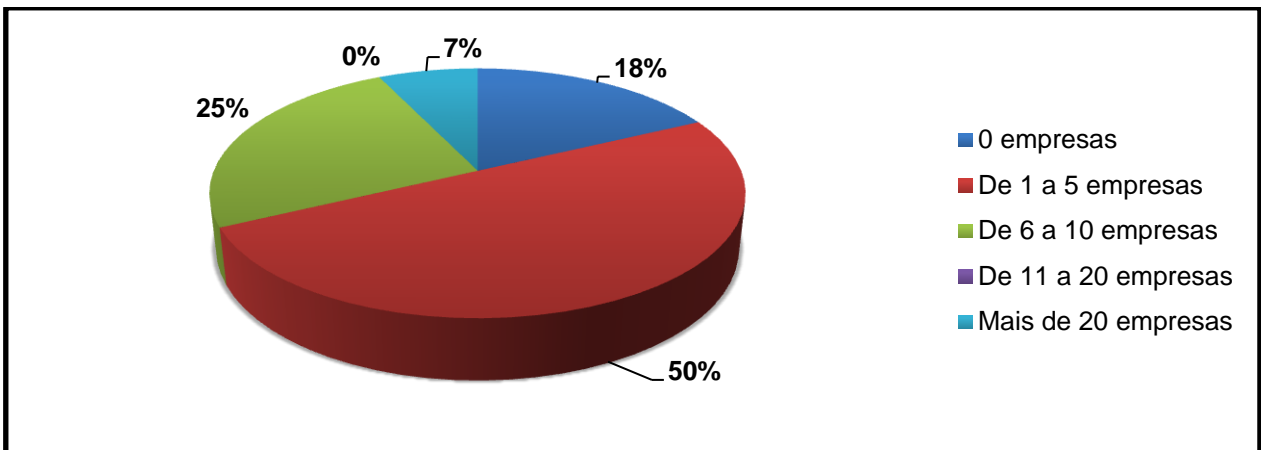
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

De acordo com os dados obtidos, as Organizações Contábeis com até 70 empresas representam 57% do total. Deste percentual obtido, configuram-se de forma geral como entidades organizacionais com até 8 funcionários e são responsáveis pela escrituração de até 5 empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00.

#### 4.2.8 Empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00

Buscou-se demonstrar nesta questão quantas empresas a Organização dos respondentes do questionário possuem com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00 independentemente do regime de tributação adotado.

Gráfico 7 – Empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00



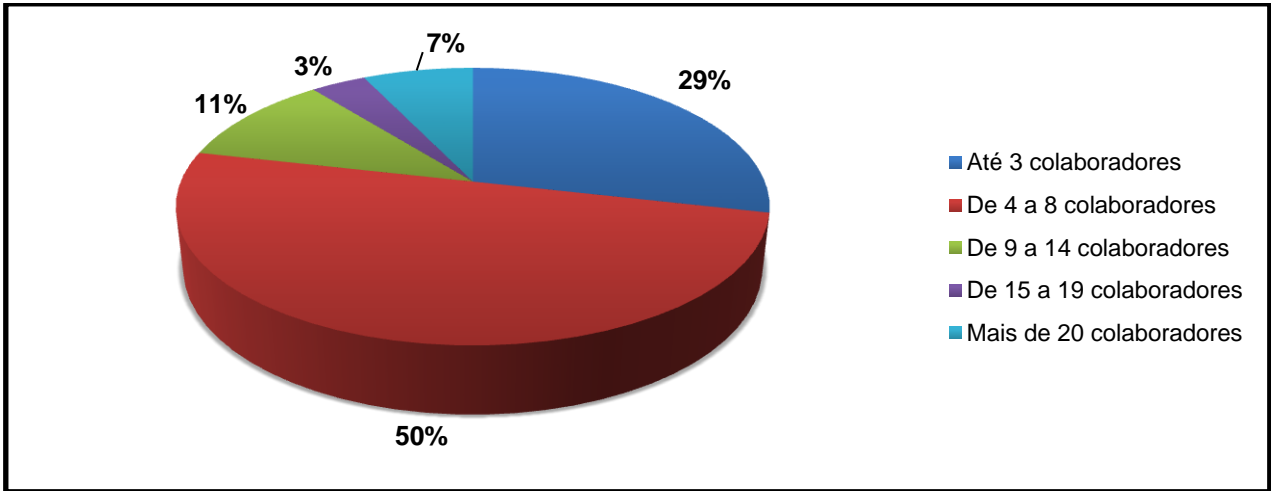
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Observa-se que 93% das Organizações abordadas possuem, no máximo, até 10 empresas com faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00. Este montante refere-se ao limite de faturamento para adesão aos procedimentos simplificados de contabilização. Diante do exposto, infere-se que a maioria das empresas enquadram-se como Micro e Pequenas Empresas, passíveis de utilizar-se dos benefícios de escrituração comentados.

#### 4.2.9 Quantos colaboradores prestam serviço na organização contábil

A pesquisa procurou evidenciar a quantidade de colaboradores que prestam serviço na Organização Contábil dos entrevistados.

Gráfico 8 – Quantidade de colaboradores



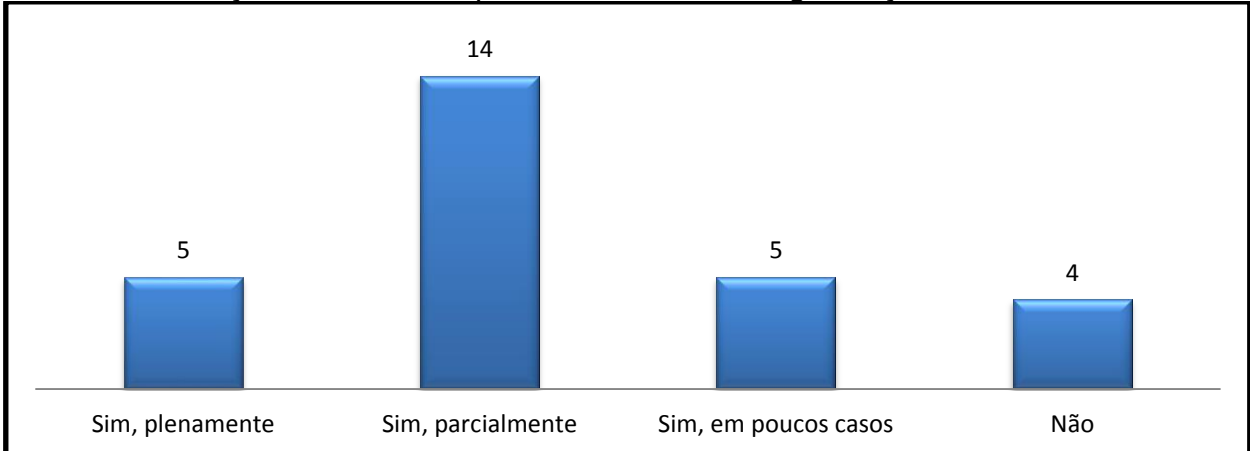
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Percebe-se que 79% das Organizações Contábeis contam com até 8 pessoas no seu quadro de colaboradores. O percentual obtido de 11% corresponde às entidades que tem em seu quadro de 9 a 14 colaboradores.

#### 4.2.10 Adoção da ITG 1000 para empresas enquadradas como ME e EPP

Outro intuito desta pesquisa foi avaliar a utilização do benefício da ITG 1000 para procedimentos e escrituração das empresas que os respondentes são responsáveis.

Gráfico 9 – Adoção da ITG 1000 para os clientes da Organização



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

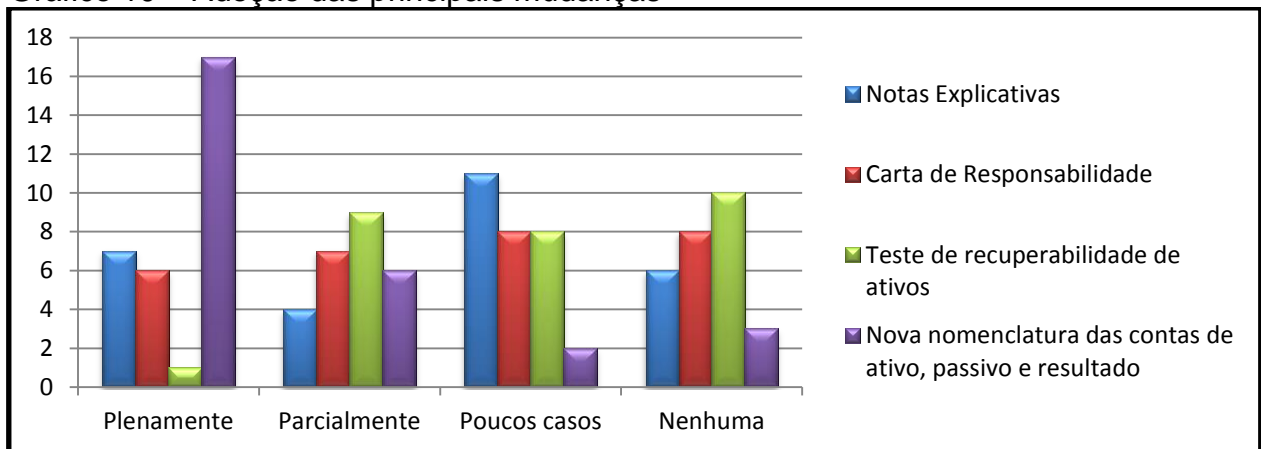
Evidencia-se no gráfico acima que 14% dos entrevistados não estão adotando nenhuma prática de procedimentos contábeis simplificados para seus clientes.

Correlacionando com a questão posterior, algumas respostas apresentam-se contraditórias, pois afirmam que adotam plenamente o padrão IFRS simplificado para as ME e EPP. No entanto, as respostas correlatas evidenciam não estarem adotando tais procedimentos.

#### 4.2.11 Adoção das principais exigências da ITG 1000

Nesta questão, procurou-se apresentar os padrões que a Organização Contábil do respondente do questionário está adotando para com seus clientes.

Gráfico 10 – Adoção das principais mudanças



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

De acordo com os resultados obtidos, a nova estrutura das contas patrimoniais e de resultado está sendo implementada, de forma plena ou parcial, pela maioria dos entrevistados, cujo percentual supera 82% do total. Essa adequação não requer maiores esforços para sua aplicação prática, inclusive, os próprios *softwares* contábeis fornecem a nova estrutura.

Contrapondo o item anterior, o teste de recuperabilidade de ativos que apresenta complexidade na sua adoção, constata-se que apenas 36% estão adotando

plenamente ou parcialmente. Em contrapartida, 64% dos respondentes não estão aplicando ou estão em poucos casos.

As notas explicativas que estão em vigor para Pequenas e Médias Empresas incluindo as ME e EPP desde 2009 com o advento da Res. CFC n°. 1.255, e posteriormente com a ITG 1000, percebe-se que as Organizações Contábeis estão aderindo em poucos casos ou nenhuma, representada pelo percentual de 61%. Neste particular, causa contradição nas respostas apuradas, pois 86% afirmaram que de alguma intensidade estão adequados à ITG 1000. Esta própria norma exige que os adotantes destes procedimentos simplificados devem informar sua utilização nas notas explicativas.

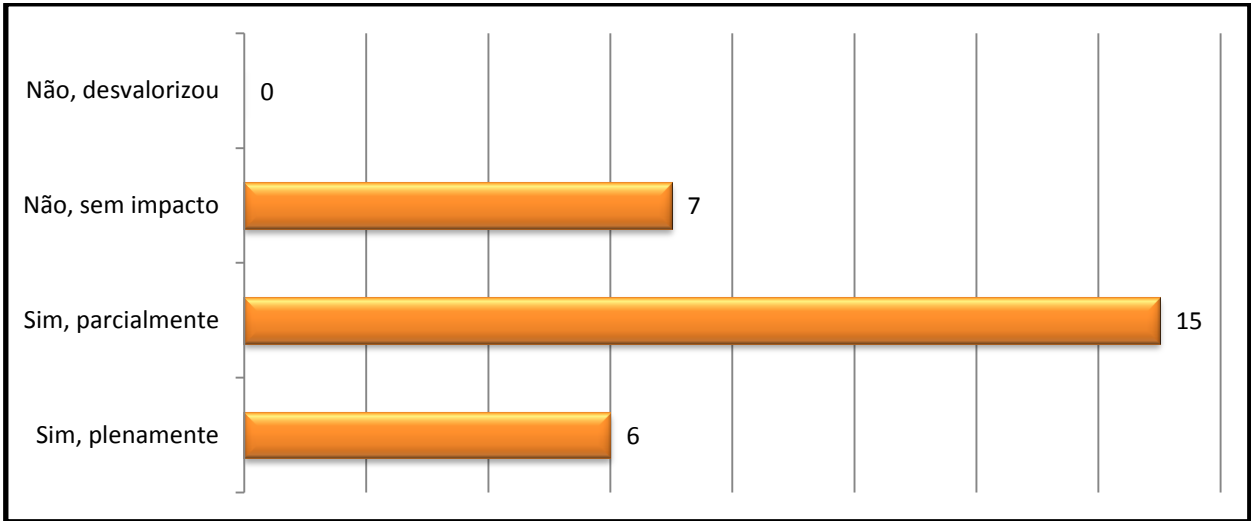
A carta de responsabilidade que tem o objetivo de salvaguardar o profissional contábil quanto à sua responsabilidade, tem-se apenas 21% aplicando plenamente. Ademais, 29% não estão sequer exigindo de seus clientes a referida carta citada.

#### **4.2.12 Opinião quanto à valorização da classe contábil**

Procurou-se evidenciar nesta questão a opinião dos respondentes do questionário quanto ao modelo ITG 1000 e se o mesmo acredita haver uma valorização da Classe Contábil frente a este novo padrão. Motivação esta, amplamente comentada por doutrinadores e especialistas no assunto.

Gráfico 11 – Valorização da Classe Contábil quanto a ITG 1000





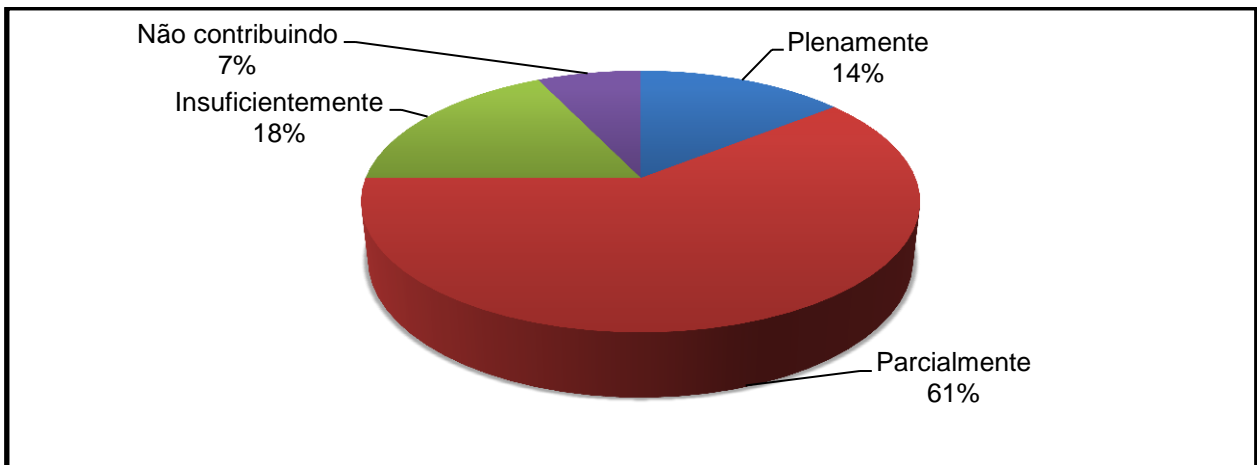
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

De fato, 75% afirmam haver valorização da Classe Contábil quanto ao padrão ITG 1000, indo ao encontro do entendimento apresentado no referencial teórico deste estudo.

#### 4.2.13 Participação dos órgãos representativos da classe contábil

Evidencia-se nesta questão a opinião dos respondentes quanto a participação do Conselho Regional de Contabilidade e do Sindicont da região.

Gráfico 12 – Contribuição do CRC e SINDICONT



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

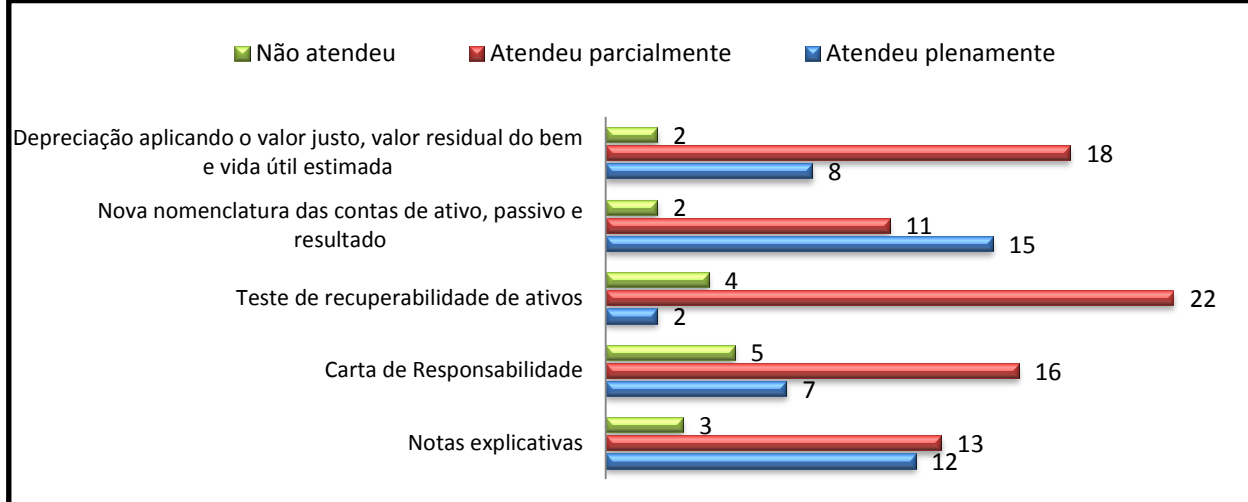
A avaliação positiva teve destaque significativo, com 75% de aprovação quanto à participação dessas entidades no esclarecimento sobre a ITG 1000 aos seus associados.

Observa-se que dos 7% que acreditam que o CRC e o SINDICONT não estão contribuindo para os esclarecimentos necessários também acreditam que não houve valorização do profissional contábil quanto à ITG 1000. Em contrapartida, 75% dos respondentes que avaliam que os órgãos estão plenamente contribuindo, acreditam que houve uma grande valorização da Classe Contábil.

#### 4.2.14 Expectativas quanto à simplificação do modelo para ME e EPP

Na pesquisa, procurou-se investigar se o modelo simplificado do padrão para ME e EPP atendeu as expectativas dos entrevistados do questionário. As mudanças abordadas foram: a) notas explicativas; b) Carta de Responsabilidade; c) Teste de recuperabilidade de ativos; d) nova nomenclatura das contas de ativo, passivo e resultado; e e) depreciação aplicando-se o valor justo, valor residual do bem e sua vida útil estimada.

Gráfico 13 – Expectativas quanto à ITG 1000



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

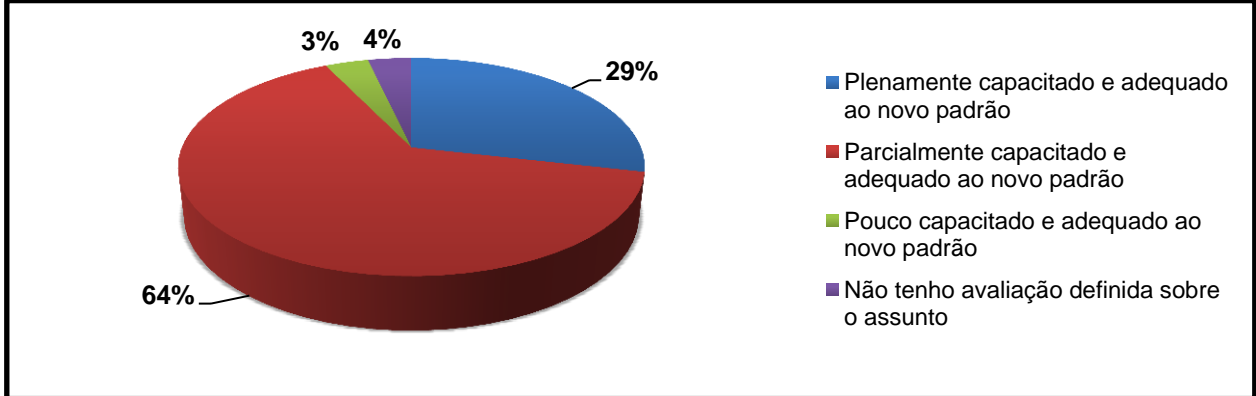
Em linhas gerais, percebe-se que as normas previstas na ITG 1000, em relação aos itens abordados na questão, aproximadamente, 90% tiveram opinião favorável quanto à expectativa.

Destaca-se que há discrepância entre as respostas sobre a aplicabilidade das normas (questão 11) e a expectativa atendida (questão 14). Como exemplo, têm-se as respostas sobre o teste de recuperabilidade de ativos. Na questão 11, 64% afirmam estar aplicando em poucos casos ou nenhum, contrapondo com aproximadamente 80%, que afirmam ter atendido suas expectativas em relação a este assunto. Diante disto, infere-se que o fato do respondente ter sua expectativa atendida os mesmos não estão aplicando na maioria dos casos.

#### 4.2.15 Serviços prestados pela organização contábil quanto ao novo padrão

Procurou-se demonstrar com essa questão a opinião dos respondentes sobre os serviços prestados por sua própria Organização Contábil em relação, ao nível de capacitação e adequação que o mesmo está aplicando.

Gráfico 14 – Serviços prestados pela Organização Contábil quanto ao novo padrão



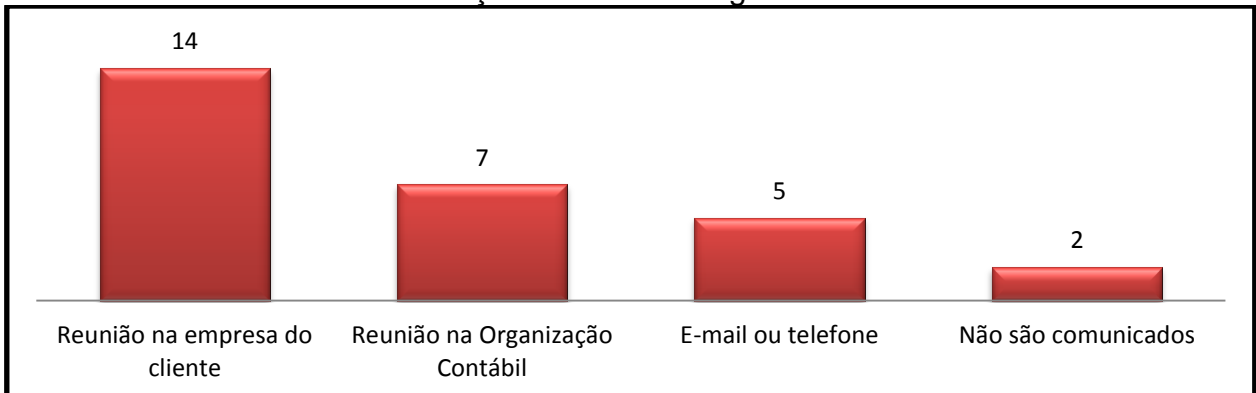
Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Evidencia-se no gráfico 14 que 64% das Organizações Contábeis afirmam estarem parcialmente capacitadas e adequadas ao novo padrão para ME e EPP. Somando-se os que se consideraram plenamente capacitados, apura-se que 93% estariam aptos a proceder em seus clientes todas às exigências técnicas e legais previstas na ITG 1000. Neste mesmo sentido, constata-se, novamente, a significativa diferença entre estar adequado e proceder efetivamente sua aplicação.

#### 4.2.16 Comunicação das novas exigências contábeis para os clientes

A pesquisa procurou evidenciar a forma de comunicação utilizada sobre as mudanças em decorrência do novo padrão contábil (ITG 1000) junto aos seus clientes.

Gráfico 15 – Forma de comunicação das novas exigências contábeis



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

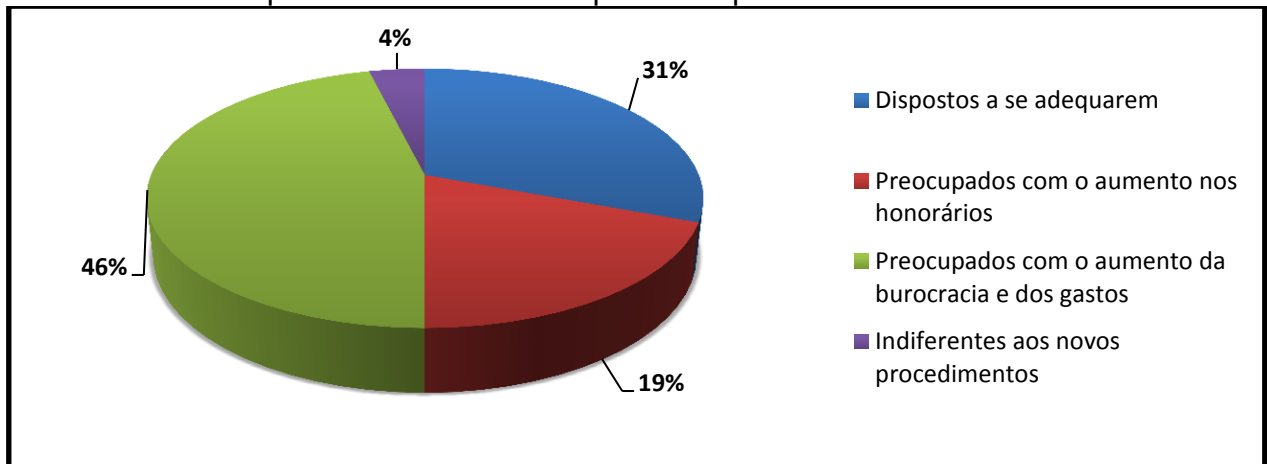
A alternativa questionando se o entrevistado realiza reunião na sede da empresa do cliente, foi respondida positivamente por 50%. Fica evidente o interesse da Organização Contábil em aproximar-se do cliente e explicar-lhe as mudanças que ocorreram nos procedimentos contábeis e os impactos decorrentes da aplicação do padrão IFRS para ME e EPP.

Nota-se que o percentual de 7% dos respondentes que afirmaram não repassar as informações de mudanças aos seus clientes tratam-se de homens, com tempo de atuação na área contábil e tempo de atividade da sua Organização Contábil superior a 20 anos.

#### 4.2.17 Receptividade das novas exigências contábeis pelos clientes

Neste item, buscou-se verificar a receptividade dos clientes quanto às novas exigências contábeis, bem como suas preocupações ou indiferenças.

Gráfico 16 – Receptividade dos clientes quanto ao padrão ITG 1000



Fonte: Elaborado pela autora (2013)

Constatou-se que a receptividade de 65% dos clientes ficaram condicionadas a duas preocupações. A primeira, refere-se a preocupação em relação ao aumento da burocracia e dos gastos, atingindo o percentual de 46% do total. A segunda preocupação, relaciona-se ao aumento nos honorários contábeis com 19%. Ademais, 31% das entidades estão dispostas a se adequarem as exigências da ITG 1000.

### 4.3 ANÁLISE GERAL DA PESQUISA

A presente pesquisa objetiva entender como os profissionais contábeis da região da AMREC estão se adaptando ao processo de convergência das normas brasileiras ao padrão IFRS, com ênfase ao tratamento diferenciado previsto para Micro e Pequenas Empresas.

Neste sentido, sinteticamente, expõe-se a percepção decorrente da análise da pesquisa realizada com os profissionais contábeis. Dividindo-se em 4 perspectivas, quais sejam: a) perfil médio dos respondentes; b) perfil médio das Organizações Contábeis; c) aplicabilidade prática da ITG 1000; e d) opinião pessoal quanto ao objeto do estudo desta pesquisa.

Inicialmente, apresenta-se o perfil médio dos respondentes, constatando-se que trata-se de contador do gênero masculino de 26 a 35 anos, com 6 a 15 anos de experiência na área profissional.

O perfil médio das Organizações Contábeis são de 11 a 15 anos de atividade, com até 8 colaboradores. Possuem, em média, 70 empresas em sua carteira de clientes, sendo que destes, aproximadamente, 5% possuem faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00.

Quanto à aplicabilidade prática da ITG 1000, correlacionando as questões 10 e 11, que tratam sobre a aplicação geral e específicas, respectivamente, tem-se que as respostas foram contraditórias. Pois, quando indagados sobre a utilização geral do novo padrão contábil, a maioria afirmou estar aplicando de alguma forma. No entanto, quando das respostas das situações específicas o mesmo percentual não se confirmou.

Por fim, os respondentes acreditam haver uma valorização do profissional contábil, combinando com a opinião predominante dos especialistas da área. Em relação ao atendimento das expectativas do padrão para Micro e Pequenas Empresas, quando questionados, outra contradição evidenciou-se. O motivo desta, refere-se ao fato de considerarem-se aptos para executar as exigências da ITG 1000, sem, com isso, estarem adotando na realidade junto aos seus clientes.

## 5 CONCLUSÃO

As novas normas contábeis denominadas *International Financial Reporting Standards*, emitidos pelo *International Accounting Standards Board*, decorreram da exigência dos mercados financeiros capitalistas que necessitavam de regras homogêneas para a comparabilidade entre os relatórios contábeis. Desta forma, facilitando a realização de investimentos entre as nações com maior credibilidade e transparência, deu-se início a harmonização dos padrões de emissão de relatórios financeiros.

Sendo o Brasil uma economia em desenvolvimento, com participação relevante no comércio global, a exigência de harmonização veio na mesma intensidade dos países com economias desenvolvidas. Diante deste cenário, para satisfazer os investidores em geral, criou-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Este, por sua vez tem a incumbência de traduzir, adequar e emitir critérios e procedimentos contábeis.

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão internacional impactou um grande desafio para a classe contábil. O profissional requerido pelo mercado atual necessita estar integrado às operações da entidade, portando-se de maneira eficiente e auxiliando os gestores em suas tomadas de decisões. Para tanto, deve atualizar-se e adequar-se às novas regras contábeis, pois deixou de ser técnico e passou a integrar a gestão da empresa de forma participativa e crucial.

No novo padrão contábil IFRS, o principal reflexo estrutural nos procedimentos contábeis decorre da primazia da essência sobre a forma. Esta mudança instiga o profissional a compreender profundamente o contexto do fato patrimonial a ser escriturado em sua contabilidade. Pois, os critérios de avaliação e mensuração tornaram-se muito mais subjetivos, do que a normatização objetiva anterior.

A praxe na legislação brasileira sempre concedeu tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Como exemplo, tem-se a adoção de regime de tributação diferenciado ou a simplificação dos procedimentos de abertura de sociedades.

Respeitando esta coerência, a ITG 1.000 também propiciou as empresas de menor porte, regras e exigências condizentes com suas peculiaridades.

A pesquisa de campo realizada através de questionário junto as Organizações Contábeis da Associação dos Municípios da Região Carbonífera constatou divergência no nível de adaptação destas. Os entrevistados afirmaram aptidão na aplicabilidade prática dos procedimentos que a ITG 1.000 faculta. No entanto, provou-se que os mesmos não estão aplicando com seus clientes. Sendo assim, percebe-se que os profissionais contábeis da AMREC ainda tem um longo percurso na busca por estarem plenamente capacitados e integralmente adequados às novas exigências do padrão internacional para ME e EPP.

Propõe-se aos profissionais da área contábil buscar constante atualização. Neste contexto, a Universidade tem papel fundamental na formação de profissionais aptos para o mercado. Somente com a participação de todos os agentes contábeis envolvidos neste processo é que haverá realmente uma valorização da profissão, tendo como reflexo o reconhecimento pela sociedade, em especial do meio empresarial. Ademais, novas discussões e pesquisas de campo podem ser realizadas, com o objetivo de engrandecer o desenvolvimento da Ciência Contábil.



## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalho na graduação**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ANTUNES, Jerônimo. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: IFRS-1**. In: X SEMEAD – SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://jeronimoantunes.files.wordpress.com/2007/10/convergencia-contabil-nobrasil-ifrs-1.PDF>> Acesso em: 15 mar. 2013.

APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia da ciência: filosofia e prática da pesquisa**. São Paulo: Pioneira Thonson Learning, 2006.

AZEVEDO. Osmar Reis; **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 5° ed. São Paulo: IOB, 2010.

AZEVEDO. Osmar Reis; **Comentários às novas regras contábeis brasileiras**. 4° ed. São Paulo: IOB, 2008.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm) acesso em: 17 Out. 2012.

BRASIL. Res. CFC n°. 1.255, de 10 de dezembro de 2009. Dispõe sobre tratamento diferenciado para pequenas e médias empresas.

BRASIL. Res. CFC n°. 1.418, de 5 de dezembro de 2012. Dispõe sobre tratamento diferenciado para micro empresas e empresas de pequeno porte.

BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. O contador ideal que as empresas procuram no momento. **Revista Exame** São Paulo, Agosto. 2008. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/carreira/noticias/contadores-viram-protagonistas-decisoes-583909?page=1> Acesso em: 15 de Junho de 2013.

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.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Pearson, 2002.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**: Estrutura Conceitual para a Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Brasília, 2011. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf)> Acesso em: 23 Maio 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Livreto do CPC. **A busca da Convergência da Contabilidade aos Padrões Internacionais**. Janeiro de 2009. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/Livreto\\_CPC\\_atualizado\\_230507.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/Livreto_CPC_atualizado_230507.pdf)> acesso em: 17 Out. 2012

FASB. Disponível em: [www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495) acesso em: 25 de Abril de 2013.

FECAM. Disponível em: [http://www.fecam.org.br/associacoes/index.php?cod\\_associacao=3](http://www.fecam.org.br/associacoes/index.php?cod_associacao=3) acesso em 25 de Maio de 2013

FILHO, José Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge; PEDERNEIRAS, Marcleide; **Estudando teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIROTTI, Maristela. **A migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional**: especialistas analisam o processo. Revista Brasileira de Contabilidade. N. 175, p. 7-21. Janeiro/Fevereiro 2009.

HENDRIKSEN, Edson S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

JOCHEM, Laudelino. **Contabilidade para pequenas e médias empresas**: de acordo com as normas internacionais e do CPC.2011

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Sá, Antônio Lopes de. **Fundamentos da contabilidade geral**. 3º ed. Curitiba: Juruá, 2008

SANTOS, José Luiz dos. SCHMIDT, Paulo. FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.


SILVA, Daniela Figueiredo. **Convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais**: uma abordagem geral. 2009 104 f. Trabalho de Conclusão do

Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma

União Europeia. Disponível em: [http://europa.eu/about-eu/countries/index\\_pt.htm](http://europa.eu/about-eu/countries/index_pt.htm)  
acesso em 15 de Junho de 2013.

**APÊNDICE**

## APÊNCIDE A – Questionário aplicado nas Organizações Contábeis

	Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC Curso de Graduação em Ciências Contábeis Disciplina – Trabalho de Conclusão de Curso – TCC Orientador – Prof. Esp. Everton Perin Acadêmica – Cristiane Lopes Savi Mundo
---	---

### **AVALIAÇÃO DA ADAPTAÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES CONTÁBEIS, FRENTE ÀS MUDANÇAS NO NOVO PADRÃO CONTÁBIL BRASILEIRO.**

Com a promulgação das Leis n°. 11.638/07 e 11.941/09 o Brasil se adequou ao padrão contábil internacional (IFRS). O Conselho Federal de Contabilidade aprovou a ITG 1000 – Modelo Simplificado para Micro e Pequenas Empresas, visando um tratamento diferenciado para empresas de menor porte.

Esse questionário objetiva analisar como as organizações contábeis da região da AMREC estão se adaptando frente a esta nova realidade.

Conto com vossa colaboração e compreensão para responder o presente questionário.

Obrigada!

### **PERFIL PESSOAL**

#### **1 - Qual a sua faixa etária?**

- ( ) 18 a 25 anos
- ( ) 26 a 35 anos
- ( ) 36 a 45 anos
- ( ) Acima de 46 anos

#### **2 - Qual a sua formação profissional?**

- ( ) Técnico Contábil
- ( ) Bacharel em Ciências Contábeis
- ( ) Graduado em Ciências Contábeis com Pós Graduação
- ( ) Outra

#### **3 – Qual seu gênero?**

- ( ) Masculino
- ( ) Feminino

**4 – Qual o tempo de atuação na área contábil?**

- Até 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- De 16 a 20 anos
- Mais de 20 anos

**5 – Assinale as principais formas que você está adotando para manter-se atualizado com as mudanças do novo padrão contábil: (múltipla escolha)**

- Cursos presenciais
- Livros, revistas, internet
- Consultoria especializada
- Cursos on-line
- Outros

**PERFIL DA ORGANIZAÇÃO CONTÁBIL**

**6 – Quantos anos de atividade sua organização contábil possui?**

- Até 5 anos
- De 6 a 10 anos
- De 11 a 15 anos
- De 16 a 20 anos
- Mais de 20 anos

**7 – Quantas empresas sua organização contábil é responsável pela escrituração?**

- Até 30 empresas
- De 31 a 70 empresas
- De 71 a 100 empresas
- De 101 a 200 empresas
- Mais de 200 empresas

**8 – Com base na resposta anterior: Quantas empresas possuem faturamento anual superior a R\$ 3.600.000,00, independentemente do regime de tributação adotado.**

- 0 empresas se enquadram neste limite de faturamento
- De 1 a 5 empresas se enquadram neste limite de faturamento
- De 6 a 10 empresas se enquadram neste limite de faturamento
- 11 a 20 empresas se enquadram neste limite de faturamento
- Mais de 20 empresas se enquadram neste limite de faturamento

**9 – Quantos colaboradores prestam serviço na sua organização contábil?**

- ( ) Até 3 colaboradores
- ( ) De 4 a 8 colaboradores
- ( ) De 9 a 14 colaboradores
- ( ) De 15 a 19 colaboradores
- ( ) Mais de 20 colaboradores

**ESPECÍFICAS**

**10 - A partir do exercício de 2012 o CFC facultou a adoção de um padrão simplificado de procedimentos contábeis (ITG 1000) para empresas com faturamento anual inferior a R\$ 3.600.000,00. Diante disto, a sua organização está se utilizando deste benefício para com seus cliente?**

- ( ) Sim, plenamente
- ( ) Sim, parcialmente
- ( ) Sim, em poucos casos
- ( ) Não

**11 – Abaixo, elencam-se as principais mudanças e exigências trazidas pela norma simplificada (ITG 1000). Assinale com X os procedimentos que sua organização está adotando:**

<b>Procedimento</b>	<b>Plenamente</b>	<b>Parcialmente</b>	<b>Poucos casos</b>	<b>Nenhuma</b>
Notas explicativas				
Carta de Responsabilidade				
Teste de recuperabilidade de ativos				
Nova nomenclatura das contas de ativo e passivo e resultado				
Depreciação aplicando o valor justo, valor residual do bem e vida útil estimada				

**OPINIÃO PESSOAL SOBRE A ITG 1000 – MODELO SIMPLIFICADO PARA ME E EPP**

**12 – Na sua concepção, a ITG 1000 trouxe uma valorização da Classe Contábil?**

- ( ) Sim, plenamente
- ( ) Sim, parcialmente
- ( ) Não, sem impacto
- ( ) Não, desvalorizou

**13 – Na sua opinião, o Conselho Regional de Contabilidade e o Sindicont estão contribuindo com os esclarecimentos necessários quanto a ITG 1000?**

- ( ) Plenamente satisfeito
- ( ) Parcialmente satisfeito
- ( ) Pouco satisfeito
- ( ) Nada satisfeito

**14 – O modelo Simplificado para ME e EPP, atendeu suas expectativas para adequação ao padrão IFRS?**

<b>Procedimento</b>	<b>Atendeu plenamente</b>	<b>Atendeu parcialmente</b>	<b>Não atendeu</b>
Notas explicativas			
Carta de Responsabilidade			
Teste de recuperabilidade de ativos			
Nova nomenclatura das contas de ativo e passivo e resultado			
Depreciação aplicando o valor justo, valor residual do bem e vida útil estimada			

**15 – Quanto aos serviços contábeis ofertados por sua Organização, você entende que está:**

- ( ) Plenamente capacitado e adequado ao novo padrão
- ( ) Parcialmente capacitado e adequado ao novo padrão
- ( ) Pouco capacitado e adequado ao novo padrão
- ( ) Não tenho avaliação definida sobre o assunto



**16 – Qual a forma de comunicação das novas exigências contábeis aos seus clientes?**

- ( ) Reunião na sede da empresa do Cliente
- ( ) Reunião na sede da Organização Contábil
- ( ) Por e-mail ou telefone
- ( ) Geralmente não são comunicadas as alterações

**17 – Em caso afirmativo da questão anterior: Qual a receptividade das novas exigências contábeis?**

- ( ) Dispostos a se adequarem aos novos procedimentos
- ( ) Indiferentes aos novos procedimentos
- ( ) Preocupados com o aumento nos honorários contábeis
- ( ) Preocupados com o aumento da burocracia e dos gastos decorrentes

## **ANEXOS**

## ANEXO A – Modelo carta de responsabilidade

Local e data

À  
EMPRESA DE SERVIÇOS CONTÁBEIS XYZ  
CRC n.º XX:  
Endereço:  
Cidade e Estado CEP

Prezados Senhores:

Declaramos para os devidos fins, como administrador e responsável legal da empresa <<DENOMINAÇÃO SOCIAL>>, CNPJ xxxxxxxx, que as informações relativas ao período base <<xx.xx.xx>>, fornecidas a Vossas Senhorias para escrituração e elaboração das demonstrações contábeis, obrigações acessórias, apuração de impostos e arquivos eletrônicos exigidos pela fiscalização federal, estadual, municipal, trabalhista e previdenciária são fidedignas.

Também declaramos:

- (a) que os controles internos adotados pela nossa empresa são de responsabilidade da administração e estão adequados ao tipo de atividade e volume de transações;
- (b) que não realizamos nenhum tipo de operação que possa ser considerada ilegal, frente à legislação vigente;
- (c) que todos os documentos que geramos e recebemos de nossos fornecedores estão revestidos de total idoneidade;
- (d) que os estoques registrados em conta própria foram por nós avaliados, contados e levantados fisicamente e perfazem a realidade do período encerrado em <<ANO BASE>>;
- (e) que as informações registradas no sistema de gestão e controle interno, denominado <<SISTEMA EM USO>>, são controladas e validadas com documentação suporte adequada, sendo de nossa inteira responsabilidade todo o conteúdo do banco de dados e arquivos eletrônicos gerados.

Além disso, declaramos que não temos conhecimento de quaisquer fatos ocorridos no período base que possam afetar as demonstrações contábeis ou que as afetam até a data desta carta ou, ainda, que possam afetar a continuidade das operações da empresa.

Também confirmamos que não houve:

- (a) fraude envolvendo administração ou empregados em cargos de responsabilidade ou confiança;

- (b) fraude envolvendo terceiros que poderiam ter efeito material nas demonstrações contábeis;
- (c) violação ou possíveis violações de leis, normas ou regulamentos cujos efeitos deveriam ser considerados para divulgação nas demonstrações contábeis, ou mesmo dar origem ao registro de provisão para contingências passivas.

Atenciosamente,

.....  
Administrador da Empresa ABC  
Representante Legal

## ANEXO B – Plano de contas simplificado

Código	Descrição das Contas
<b>1</b>	<b>ATIVO</b>
1.1	ATIVO CIRCULANTE
1.1.1	Caixa e Equivalentes de Caixa
1.1.1.01	Caixa
1.1.1.02	Bancos Conta Movimento
1.1.2	Contas a Receber
1.1.2.01	Clientes
1.1.2.02	(-) Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa
1.1.3	Estoque
1.1.3.01	Mercadorias
1.1.3.02	Produtos Acabados
1.1.3.03	Insumos
1.1.4	Outros Créditos
1.1.4.01	Títulos a Receber
1.1.4.02	Impostos a Recuperar
1.1.4.03	Outros Valores a Receber
1.3	ATIVO NÃO CIRCULANTE
1.3.1	Realizável a Longo Prazo
1.3.1.01	Contas a Receber
1.3.1.02	(-) Perdas Estimadas com Créditos de Liquidação Duvidosa
1.3.2	Investimentos
1.3.2.01	Participações Societárias
1.3.2.02	Outros Investimentos
1.3.3	Imobilizado
1.3.3.01	Terrenos
1.3.3.02	Edificações

1.3.3.03	Máquinas e Equipamentos
1.3.3.04	Veículos
1.3.3.05	Móveis e Utensílios
1.3.3.06	(-) Depreciação Acumulada
1.3.4	Intangível
1.3.4.01	<i>Softwares</i>
1.3.4.02	(-) Amortização Acumulada
<b>2</b>	<b>PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
2.1	PASSIVO CIRCULANTE
2.1.1	Fornecedores Nacionais
2.1.1.01	Fornecedor
2.1.2	Empréstimos e Financiamentos
2.1.2.01	Empréstimos Bancários
2.1.2.02	Financiamentos
2.1.3	Obrigações Fiscais
2.1.3.01	SIMPLES NACIONAL
2.1.3.02	ICMS a Recolher
2.1.3.03	ISSQN a Recolher
2.1.4	Obrigações Trabalhistas e Sociais
2.1.4.01	Salários a Pagar
2.1.4.02	FGTS a Recolher
2.1.4.03	INSS dos Segurados a Recolher
2.1.5	Contas a Pagar
2.1.5.01	Telefone a Pagar
2.1.5.02	Energia a Pagar
2.1.5.03	Aluguel a Pagar
2.1.6	Provisões
2.1.6.01	Provisão de Férias
2.1.6.02	Provisão de 13º Salário
2.1.6.03	Provisão de Encargos Sociais sobre Férias e 13º Salário

2.2	<b>PASSIVO NÃO CIRCULANTE</b>
2.2.1	Financiamentos
2.2.1.01	Financiamentos Banco A
2.2.2	Outras Contas a Pagar
2.2.2.01	Empréstimos de Sócios
2.3	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
2.3.1	Capital Social
2.3.1.01	Capital Subscrito
2.3.1.02	(-) Capital a Integralizar
2.3.2	Reservas
2.3.2.01	Reservas de Capital
2.3.2.02	Reservas de Lucros
2.3.3	Lucros/Prejuízos Acumulados
2.3.3.01	Lucros Acumulados
2.3.3.02	(-) Prejuízos Acumulados
<b>3</b>	<b>RECEITAS, CUSTOS E DESPEAS (CONTAS DE RESULTADO)</b>
3.1	<b>RECEITAS</b>
3.1.1	Receitas de Venda
3.1.1.01	Venda de Produtos
3.1.1.02	Venda de Mercadorias
3.1.1.03	Venda de Serviços
3.1.1.04	(-) Deduções de Tributos, Abatimentos e Devoluções
3.1.2	Receitas Financeiras
3.1.2.01	Receitas de Aplicações Financeiras
3.1.2.02	Juros Ativos
3.1.3	Outras Receitas Operacionais
3.1.3.01	Receitas de Venda de Imobilizado
3.1.3.02	Receitas de Venda de Investimentos
3.1.3.03	Outras Receitas

3.2	CUSTOS E DESPESAS
3.2.1	Custos dos Produtos, Mercadorias e Serviços Vendidos
3.2.1.01	Custos dos Insumos
3.2.1.02	Custos da Mão de Obra
3.2.1.03	Outros Custos
3.2.2	Despesas Operacionais
3.2.2.01	Despesas Administrativas
3.2.2.02	Despesas com Vendas
3.2.2.03	Outras Despesas Gerais
3.2.3	Despesas Financeiras
3.2.3.01	Juros Passivos
3.2.3.02	Outras Despesas Financeiras
3.2.4	Outras Despesas Operacionais
3.2.4.01	Despesas com Baixa de Imobilizado
3.2.4.02	Despesas com Baixa de Investimentos
3.2.4.03	Outras Despesas