

**FABIANA FORMIGA DE SOUSA**

**AS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS  
BRASILEIRAS: UM ESTUDO COM OS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE NAS  
INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DA CIDADE DE CAJAZEIRAS – PB.**

Monografia apresentada ao curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Campina Grande como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade Societária.

Orientador:

Profº Fábio José Lira dos Santos

**Sousa - PB**

**2010**

SOUSA, Fabiana Formiga.

**As novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas brasileiras: um estudo com os profissionais de contabilidade nas indústrias de confecções da cidade de cajazeiras – pb / fabiana formiga**  
de sousa. sousa/pb: ccjs/ufcg, 2010. 68p.

Orientador: Prof<sup>o</sup>. UFCG. Fábio José Lira dos Santos.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação  
Ciências Contábeis)

Centro de Ciências Jurídicas e Sociais / Universidade  
Federal de  
Campina Grande-PB

1. Novas práticas contábeis.
2. Pequenas e Médias Empresas.
3. Balanço Patrimonial. I. TÍTULO.

CDU.

**AS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS  
BRASILEIRAS: UM ESTUDO COM OS PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE NAS  
INDÚSTRIAS DE CONFECÇÕES DA CIDADE DE CAJAZEIRAS – PB.**

Esta Monografia foi julgada adequada para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada em sua forma final pela Banca Examinadora, delegada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

Banca examinadora:

---

Profº Fábio José Lira dos Santos  
Orientador

---

Profº Hipônio Fortes Guilherme  
Examinador

---

Profª Msc Josicarla Soares Santiago  
Examinadora

**Sousa - PB  
2010**

## DECLARAÇÃO DE AUTENTICIDADE

Por este termo, eu abaixo assinado, assumo a responsabilidade de autoria do conteúdo do referido trabalho de conclusão do curso, intitulado: **As novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas brasileiras**: Um estudo com os profissionais de contabilidade nas indústrias de confecções da cidade de Cajazeiras - PB, estando ciente das sanções legais previstas referentes ao plágio. Portanto, ficam a instituição, o orientador e os demais membros da banca examinadora isentos de qualquer ação negligente da minha parte, pela veracidade e originalidade desta obra.

Sousa -PB, 30 de junho de 2010.

Fabiana Formiga de Sousa  
Autora

**A Deus**

**Que em sua infinita bondade me concedeu forças  
para superar meus limites e consegui chegar até  
aqui.**

**Aos meus pais**

**Rosalia e Francisco pessoas que amo e que sempre  
me orientaram que estudar é o melhor caminho.  
Essa vitória é NOSSA!**

**DEDICO**

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a **DEUS**, a quem confio e acredito. Obrigada senhor, pela inteligência, força e fé que me ajudou na realização desse trabalho.

A toda **minha família**, que sempre acreditou em mim e entenderam os momentos que estive ausente, não só por causa desse trabalho, mas pelos meus estudos.

A minha **mãe (Rosália)**, meu **pai (Francisco)** e minha **irmã (Fabiely)** que além da força que me dão, acreditam no meu potencial e torcem pelo meu sucesso. AMO VOCÊS!

Ao meus amigos, **Karla, Wanessa, Silmara, Camila, Katiane, Quézia, Kalina, Kleandra, Aline, Tiago, Luana, Cinthia e Marizete**, que além de serem meus amigos, entendem minha ausência, meu stress, durante a realização desse trabalho. Muito obrigada por tudo que vocês representam na minha vida e saibam que eu amo cada um do fundo do meu coração.

Ao meu orientador, **Professor Fábio José Lira dos Santos**, um profissional de uma inteligência acadêmica invejável, cuja sabedoria e habilidade intelectual me conduziu na orientação deste trabalho.

Aos meus professores, **Thiago, Thaiseany, Hipônio, Lúcia, Cristiane, Josicarla, Marconi, Vorster, Janaina, Ribamar, Luiz Gustavo, Firmino, Dinarte, Alcides, Simone, Nadflânia**, enfim, a todos aqueles que conturiram de uma forma ou de outra para minha vida profissional, a vocês devo toda sabedoria adquirida durante a realização desse curso.

Aos meus **colegas de sala**, o meu sincero agradecimento pelas palavras de conforto e confiança para me dar encorajamento na realização deste trabalho.

"Deus nos concede, a cada dia, uma página de vida nova no livro do tempo. Aquilo que colocamos nela, corre por nossa conta." (Chico Xavier).

## RESUMO

Este trabalho propõe-se a identificar se os profissionais de contabilidade do município de Cajazeiras – PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas, em seus aspectos normativos, de acordo com a resolução 1.255 do Conselho Federal de Contabilidade. Através de uma pesquisa bibliográfica foi possível descrever as mudanças ocorridas na legislação, comparando as práticas contábeis vigentes até 2007 com novos procedimentos contábeis adotados a partir da Lei nº 11.638/07. Para atender ao objetivo geral deste trabalho, foi feita uma pesquisa de campo, onde foi aplicado um questionário com 28 contadores das indústrias de confecções da cidade de Cajazeiras – PB. Onde, 82,14% dos profissionais disseram ter analisado a legislação, enquanto 17,86% analisaram em partes. Assim sendo, 57,14% possuem segurança para aplicabilidade das novas práticas contábeis, 25% não possuem segurança para aplicação dos seus conhecimentos sobre as novas práticas contábeis, 17,86% não se sentiram aptos a responder esta questão. Portanto, através deste estudo percebe-se que apesar dos profissionais contábeis informarem ter conhecimento e que utilizaram essas novas práticas para a elaboração do Balanço Patrimonial de abertura de 2010, nota-se que esses profissionais, na verdade não utilizam as normas estabelecidas pela Resolução do CFC nº 1.255/09, ou seja, não estão elaborando os demonstrativos financeiros das PMEs de acordo com a Legislação.

Palavras-chave: Novas práticas contábeis. Pequenas e Médias Empresas. Lei nº 11.638/07. Balanço Patrimonial. Resolução 1.255 do CFC.

## ABSTRACT

This work is proposed to identify whether accounting professionals of municipality of Cajazeiras – PB are using new accounting practices for small and medium-sized enterprises, in its regulatory aspects, in accordance with the resolution 1,255 Federal Accounting Council (CFC). Through a bibliographic search could describe the changes in legislation, comparing accounting practices in force until 2007 with new accounting procedures adopted from law No. 11,638/07. To meet the general objective of this work was done a search field, where he applied a questionnaire with 28 counters clothing industries of the city of Cajazeiras – PB. Where 82.14% of professionals said they had examined the legislation, while 17.86% analyzed in parts. Thus security for 57.14% have applicability of new accounting practices, 25% do not have security for the application of their knowledge about the new accounting practices, 17.86% not felt able to answer this question. Therefore, through this study finds that despite accounting professionals have knowledge and informing that used these new practices for the preparation of the opening balance sheet of 2010, note that these professionals, doesn't actually use the norms established by Resolution of the CFC No. 1,255/09, i.e. not are putting together the SME financial statements in accordance with the legislation.

Keywords: New accounting practices. Small and medium-sized enterprises. Law No. 11,638/07. Balance sheet. Resolution 1,255 CFC.

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Comparação da Lei nº 6.404/76 com a Lei nº. 11.638/07 e suas alterações.....	30
----------	--	----

## LISTA DE TABELAS

Tabela 01	Escolaridade.....	49
Tabela 02	Ano de Conclusão.....	50
Tabela 03	Tempo de atuação na área contábil.....	50
Tabela 04	Idade.....	51
Tabela 05	Qual o valor do Patrimônio Líquido da Empresa?.....	51
Tabela 06	Você já teve oportunidade de analisar as alterações trazidas pela Lei 11.638/2007 e pela Lei 11.941/2009?.....	52
Tabela 07	Você já estudou a Resolução CFC nº 1.255 de Dezembro 2009?.....	52
Tabela 08	Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, onde realizou tal estudo?..	53
Tabela 09	Compreendendo as novas práticas, você identifica se tem os conhecimentos necessários para realizar a sua aplicação?.....	53
Tabela 10	Você já elaborou o balanço de abertura do ano de 2010 para adoção das novas práticas?.....	54
Tabela 11	Qual o critério utilizado para determinar a vida útil dos bens do ativo imobilizado?.....	54
Tabela 12	A empresa possui contas a receber de de longo prazo?.....	54
Tabela 13	Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, os direitos de longo prazo estão sendo avaliados a valor presente?.....	55
Tabela 14	Quais as Demonstrações Financeiras que estão sendo elaboradas a partir de janeiro de 2010 por esta entidade?.....	55
Tabela 15	A empresa realizou teste de recuperabilidade dos ativos?.....	56
Tabela 16	A empresa possui Ativos Intangíveis?.....	56

## LISTA DE SIGLAS

- ABRASCA** - Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- APIMEC** - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- BOVESPA** - Bolsa de Valores de São Paulo;
- CFC** – Conselho Federal de Contabilidade;
- CPC** – Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- CVM** – Comissão de Valores Mobiliários;
- CPC** - Comitê de Pronunciamentos Contábeis;
- DFC** – Demonstração de Fluxo de Caixa;
- DOAR** - Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos;
- DVA** - Demonstração do Valor Adicionado;
- DRE** - Demonstração do Resultado do Exercício;
- FASB** – Financial Accounting Standards Board (Junta de Normas de Contabilidade Financeira);
- FIPECAFI** - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras;
- IAS** – International Accounting Standards (Normas Internacionais de Contabilidade);
- IASB** – International Accounting Standards Board (Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade);
- IASC** – International Accounting Standards Committee (Comitê de normas internacionais de contabilidade);
- IBRACON** – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;
- IFRS** – International Financial Reporting Standards (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros);
- IRPJ** - Imposto de Renda Pessoa Jurídica;
- PME** - Pequenas e Médias Empresas;
- RTT** - Regime Tributário de Transição;
- SEC** – Securities and Exchange Commission (Comissão de Valores Mobiliários e Câmbio);
- SRF** – Secretaria da Receita Federal.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO E PROBLEMA</b> .....	<b>14</b>
1.1 Objetivos.....	15
1.1.1 Objetivo Geral.....	15
1.1.2 Objetivos específicos.....	15
1.2 Justificativa.....	16
1.3 Procedimentos Metodológicos.....	17
1.3.1 Quanto à abordagem do problema e o método utilizado.....	17
1.3.1.1 Pesquisa Qualitativa.....	17
1.3.1.2 Pesquisa Quantitativa.....	17
1.3.1.3 Método utilizado.....	18
1.3.1.4 Quanto aos meios.....	18
1.3.1.5 Quanto aos fins.....	18
1.3.1.6 Quanto a População e Amostra.....	19
1.3.2 Instrumento e Coleta de Dados.....	19
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>20</b>
2.1 Contexto histórico da contabilidade.....	20
2.2.1 Regulamentação da contabilidade no Brasil.....	23
2.2.1.1 Lei nº 1.083 de 22 de agosto de 1860.....	23
2.2.1.2 Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976.....	24
2.2.1.3 Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007.....	25
2.2.1.4 Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009.....	26
2.3 O Surgimento das novas práticas.....	27
2.4 As novas práticas contábeis.....	34
2.4.1 Ativos Intangíveis.....	35
2.4.2 Ajuste a valor presente.....	37
2.4.3 Valor justo ( <i>fair value</i> ).....	40
2.4.4 Teste de recuperabilidade.....	41
2.5 Contabilidade para pequenas e médias empresas – CPC PME.....	43
2.5.1 Descrição de Pequenas e Médias Empresas.....	44
2.5.2 Demonstrações Contábeis nas PMEs.....	45
2.5.3 Reconhecimento.....	46
2.5.4 Mensuração de Ativo, Passivo, Receita e Despesa.....	47

2.5.5 Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis.....	48
<b>3 ANÁLISE DOS RESULTADOS.....</b>	<b>50</b>
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>58</b>
4. 1 Recomendações.....	59
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>60</b>
<b>APÊNDICES.....</b>	<b>64</b>

## 1 INTRODUÇÃO E PROBLEMA

A partir da globalização, o campo empresarial vive em um novo cenário econômico, onde, profundas mudanças são implementadas continuamente, fazendo-se necessário que a informação contábil possua qualidade e credibilidade, considerando que através das informações contábeis são desenvolvidas as relações entre os diversos agentes econômicos, com grande influência na determinação na riqueza dos acionistas.

Nesse contexto, Almeida (2006, p. 2) observa que: “os usuários têm a expectativa de que as informações contábeis sejam transparentes, confiáveis, objetivas, relevantes e comparáveis a nível internacional com outras sociedades”, refletindo a realidade econômico-financeira da empresa.

Dessa forma, a aprovação da Lei 11.638/07 veio para alinhar as práticas contábeis do Brasil ao cenário internacional, de forma que a divulgação das demonstrações contábeis sejam padronizadas, em linguagem específica e fácil, dentro de uma estrutura transparente direcionada aos interessados. Nesse sentido, a globalização tem aproximado os mercados mundiais, trazendo interação entre os diversos países.

Em consequência desta padronização, surgem às mudanças quanto a forma dos procedimentos contábeis para as empresas de capital aberto. Desse modo, nesse contexto, a IFRS veio para encaminhar as pequenas e médias empresas a utilizar esses novos procedimentos contábeis. Em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) editou um pronunciamento técnico tratando das novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas. Esse pronunciamento traz os procedimentos a serem seguidos pelas PME's e enuncia que as novas práticas contábeis serão aplicadas a partir de 1º de janeiro de 2010.

Desse modo, surge a seguinte problemática, sobre a qual faremos uma reflexão neste trabalho: **Será que os profissionais de contabilidade da cidade de Cajazeiras - PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas?**

## 1.1 Objetivos

### 1.1.1 Objetivo Geral

Verificar se os profissionais de contabilidade do município de Cajazeiras – PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas.

### 1.1.2 Objetivos específicos

- Descrever as mudanças ocorridas na legislação e os impactos dessa mudança cultural para o profissional contábil com relação às Pequenas e Médias Empresas;
- Comparar as práticas contábeis vigentes até 2007 com as novas práticas contábeis;
- Verificar o conhecimento dos profissionais de contabilidade em relação às novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas.

## 1.2 Justificativa

Diante da internacionalização da economia e do ponto de vista de um mercado unificado, existe a necessidade de harmonizar as práticas contábeis utilizadas no Brasil com as internacionais a fim de tornarem compatíveis. A partir desta padronização, surgem às mudanças em diversos setores da contabilidade. Nesse sentido, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável por emitir pronunciamentos técnicos convergentes com as normas internacionais, emitiu o CPC - PME - para as Pequenas e Médias Empresas, com isso, as PMEs vêm encarando diversos desafios em relação aos seus procedimentos contábeis.

Essas normas surgiram em um bom momento, onde a classe contábil será mais valorizada, tornando aprimorar seus conhecimentos em relação aos novos procedimentos contábeis utilizados para as Pequenas e Médias Empresas, tendo em vista que, em consequência destas mudanças surge à necessidade do profissional contábil exercer julgamento com base na Ciência Contábil e não apenas em normas fiscais e societárias que engessavam a Contabilidade Brasileira, principalmente no que diz respeito ao prevailecimento da forma jurídica sobre a essência. Contudo, a Contabilidade hoje está baseada na seguinte premissa “essência sobre a forma”.

Sendo assim, essas mudanças legais podem aumentar a demanda por profissionais de contabilidade especialista em *International Financial Reporting Standards – IFRS*, que reduz a objetividade a qual estamos acostumados, passando a ter um nível maior de subjetividade. Então, observa-se que essas alterações ocorridas a partir da Lei nº 11.638/07 trarão enormes benefícios tanto para a classe contábil como para o mercado ao qual estão inseridos.

Portanto, o presente trabalho justifica-se, considerando a necessidade de identificar se os profissionais de contabilidade estão acompanhando as mudanças ocorridas na legislação contábil brasileira, e se os mesmos estão aplicando as novas práticas contábeis.

### 1.3 Procedimentos Metodológicos

Esta pesquisa é dividida em duas partes. Primeiramente consiste em descrever as mudanças ocorridas na legislação. A segunda parte consiste em verificar se os profissionais de contabilidade estão utilizando às novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas, através da coleta de dados nas indústrias do seguimento de confecções da cidade de Cajazeiras – PB.

#### 1.3.1 Quanto à abordagem do problema e o método utilizado

##### 1.3.1.1 Pesquisa Qualitativa

Com o objetivo de descrever as mudanças ocorridas na legislação e os impactos dessa mudança cultural para o profissional contábil com relação às Pequenas e Médias Empresas, faz-se necessário utilizar uma pesquisa qualitativa que conforme Richardson (1999, p. 80) *apud* Beuren (2008, p. 91) menciona que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

##### 1.3.1.2 Pesquisa Quantitativa

De acordo com Richardson (1999, p. 70) *apud* Beuren (2008, p. 92):

Caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão etc.

Desse modo, o presente trabalho utilizou tanto quanto da pesquisa quantitativa como da qualitativa, pois demonstra os dados coletados nas indústrias, e assim, qualifica a

aplicabilidade ou não das novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas da Cidade de Cajazeiras - PB. Para tanto, essa pesquisa servirá de suporte tanto para os empresários quanto para os contadores que ainda não estiverem a par dos novos procedimentos contábeis.

#### 1.3.1.3 Método utilizado

A construção desta pesquisa apóia-se no método dedutivo. Silva (2008) observa que o conteúdo das premissas é explicado por meio do raciocínio dedutivo, que transforma enunciados universais em particulares, ou seja, parte de teorias e Leis mais gerais para a ocorrência de fenômenos particulares.

#### 1.3.1.4 Quanto aos meios

A primeira parte desse trabalho se deu a partir de uma pesquisa bibliográfica através de diversas fontes como Livros, Artigos, Revistas, Dissertação e Teses.

De acordo com Silva a pesquisa bibliográfica (2008, p. 54) "explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.

#### 1.3.1.5 Quanto aos fins

Classifica-se este trabalho como uma Pesquisa de Campo, conforme entendimento de Silva (2008, p. 57):

Consiste na coleta direta de informação no local em que acontecem os fenômenos; é aquela que se realiza fora do laboratório, no próprio terreno das ocorrências. Não se deve confundir pesquisa de campo com coleta de dados, pois todas as pesquisas necessitam de coleta de dados, porém, na pesquisa de campo, os dados são coletados *in loco*, com objetivos preestabelecidos, discriminando suficientemente o que é coletado.

Esta pesquisa foi considerada de campo porque ela procura demonstrar, de forma clara, se os profissionais de contabilidade da cidade de Cajazeiras - PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas.

#### 1.3.1.6 Quanto a População e Amostra

A população dessa pesquisa é relacionada aos profissionais de contabilidade das Indústrias de Confecções existentes na cidade de Cajazeiras - PB. De acordo com a Coletoria Estadual existem 46 indústrias de confecções cadastradas. A amostra utilizada é uma amostragem não probabilística e intencional, pois a escolha da amostra não foi por acaso. Beuren (2008) explica amostragem intencional como “amostragem com base em informações disponíveis e que sejam consideradas representativas da população”.

A pesquisa foi realizada durante o mês de junho de 2010. Para aplicação do questionário foram selecionadas as 46 indústria, sendo que deste total, 07 indústrias estavam inativas e 11 indústrias os contadores não responderam o questionário. O questionário foi aplicado em 72% do total de indústrias ativas.

#### 1.3.2 Instrumento e Coleta de Dados

Para a coleta dos dados foi utilizado um questionário com perguntas objetivas com o intuito de verificar se os profissionais de contabilidade do município de Cajazeiras – PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas, sendo o mesmo desenvolvido com apoio dos novos procedimentos regulamentados pela Resolução nº. 1.255 do CFC.

Os dados foram coletados por meio de formulários de pesquisa (em anexo) com 18 questões, com os contadores das indústrias. Para executar a análise dos dados foi utilizado o Microsoft Excel e posteriormente foram transferidos para o Microsoft Word a fim de serem apresentados neste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Contexto histórico da contabilidade

Nesse momento faz-se necessário entender como surgiu a contabilidade, porque somente assim, é possível justificar os fatos presentes. A contabilidade existe desde o início da civilização conforme relata Sá (1997, p. 20 *apud* Beuren et al 2008, p. 23) “há cerca de 20.000 anos, o homem já registrava os fatos das riquezas em contas, de forma primitiva”.

A origem da contabilidade é muito antiga está associada a necessidade de acompanhar e controlar a evolução das riquezas geradas pelo seu patrimônio, bem como acréscimos e decréscimos dessas riquezas, mesmo em uma época que não existia números, escrita ou moeda (IUDÍCIBUS; MARION, 1999).

A partir do crescimento tecnológico e das mudanças socioeconômicas com relação a expansão do comércio marítimo surge o maior progresso que conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 43) “foi a invenção de uma vela triangular, a chamada vela latina, que por volta de 1250 havia superado a vela quadrada dos romanos”.

À medida que evoluía esse crescimento tecnológico, conseqüentemente, a sociedade sofre impactos que contribuíram para a evolução da contabilidade, tendo em vista que, segundo Iudicibus (2006, p. 35) “o grau de desenvolvimento da contabilidade está diretamente associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações”.

Dessa forma, observa-se que a contabilidade está sempre em constante mudança e se adaptando ao contexto da sociedade, conforme a necessidade surgida no mundo dos negócios.

Nessa fase, surgiu o Método das Partidas Dobradas, por volta do século XIII e XIV na Itália, pelo frei franciscano Luca Pacioli, através da publicação do seu livro “*Summa de Arithmetica, Geometrica, Proportioni et Proportionalitá*”, o primeiro material publicado que descrevia o sistema de partidas dobradas, e apresenta o mesmo raciocínio no qual esta baseado os lançamentos contábeis utilizados hoje em dia (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

De acordo com Beuren (2008, p. 24) esse método “veio para facilitar as transações de crédito e avaliação de desempenho dos gestores, tornando a contabilidade uma técnica mais analítica”.

Conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39):

*A summa* era principalmente um tratado de matemática, mas incluía uma seção sobre o sistema de escrituração por partidas dobradas, denominadas *Particulares de Computis et Scriptures*. Esta seção foi o primeiro material publicado que descrevia o sistema de partidas dobradas, e apresentava o raciocínio em que se baseavam os lançamentos contábeis.

Percebe-se que este método é importante para o controle dos negócios em função do duplo controle que exerce sobre o patrimônio, verifica-se ainda, que desde aquela época o profissional contábil tinha uma enorme criatividade em desenvolver técnicas para resolver os problemas reais e para estabelecer o controle das riquezas.

A Contabilidade no Brasil iniciou-se a partir da época Colonial, representada pela evolução da sociedade e a necessidade de controles contábeis para o desenvolvimento das primeiras Alfândegas, que surgiram em 1530. O desenvolvimento social que ocorria naquele período, aliado a expansão da atividade colonial provocou um aumento nos gastos, exigindo um melhor controle das contas públicas e receitas do Estado (REIS; SILVA.; SILVA; 2007).

O representante mais importante na contabilidade europeia foi a Escola Italiana, que a partir da teoria das partidas dobradas, conseguiu nos séculos seguintes consolidar a teoria contábil e implementar a prática utilizada na contabilidade. No século XIX período conhecido como romântico, a teoria contábil avançou de acordo com as novas necessidades que se apresentaram, época em que outros autores estavam preocupados em mostrar a contabilidade como uma ciência do que comprovar as idéias que surgiam (IUDÍCIBUS, 2006).

No entanto, foi em 1920 que a escola Italiana entrou em decadência, conforme Iudícibus (2006, p. 37) expõe, “mesmo na Itália, nas faculdades do norte do país, muitos textos apresentam influência norte-americana e as principais empresas contratam na base de experiência contábil de inspiração norte-americana”.

Portanto, o autor complementa ainda afirmando que nesse ambiente de decadência a Escola Norte-Americana ganhou importância se diferenciando da Escola Italiana, basicamente por preocupar-se mais com a prática do que com a teoria. Como é mostrado

nas obras *The Theory and Measurement of Business Income*, de Edwards & Bell, trabalho de Hendriksen e o trabalho de Mattessich.

Nesse sentido, percebe-se que a partir dessa decadência da Escola Italiana, a Escola Norte-Americana teve sua evolução favorecendo a estrutura econômica e política com suas teorias e práticas contábeis.

Dessa forma, segundo Iudicibus (2006, p. 38) a evolução da contabilidade nos Estados Unidos apóia-se, portanto, em um sólido embasamento, a saber:

1. o grande avanço e o refinamento das instituições econômicas e sociais;
2. o investidor médio é um homem que deseja estar permanentemente bem informado, colocando pressões não percebidas no curtíssimo prazo, mas frutíferas no médio e longo prazos, sobre os elaboradores de demonstrativos financeiros, no sentido de que sejam evidenciadores de tendências;
3. o governo, as universidades e os institutos de contadores empregam grandes quantias para pesquisas sobre princípios contábeis; e
4. o Instituto dos Contadores Públicos Americanos é um órgão atuante em matéria de pesquisa contábil, ao contrário do que ocorre em outros países;
5. mais recentemente, a criação do Financial Accounting Standards Board (FASB) e, há muitos anos, do SEC (a CVM deles), têm propiciado grandes avanços na pesquisa sobre procedimentos contábeis.

Portanto, observa-se que esses fatores contribuem para o crescimento da contabilidade, no que se refere às pesquisas. Pode-se dizer ainda, que os Estados Unidos ganham neste sentido.

Contudo, a Escola Americana mesmo tendo diversas utilidades viáveis para a contabilidade, nem tudo foi positivo, segue abaixo alguns defeitos:

1. Pouca importância atribuída à sistematização dos planos de contas, pelo menos nos livros-texto;
2. Apresentação dos tópicos dos livros de forma não ordenada, dificultando distinguir, às vezes, os de maior importância;
3. Pouca consideração – por parte dos cargos responsáveis pela edição de princípios contábeis, pelo menos até pouco tempo atrás – pelo problema inflacionário, embora algumas das melhores obras sobre “indexação” tenham sido escritas por autores americanos e alemães (IUDICIBUS, 2006).

Enfim, nota-se que a Escola Americana, ao contrário da Italiana, se preocupa com as informações fornecidas aos usuários, contribuindo para ajudar na tomada de decisões.

Dessa forma, a contabilidade continuará evoluindo, beneficiando não apenas aos Estados Unidos, mas o mundo inteiro.

## **2.2.1 Regulamentação da contabilidade no Brasil**

A fim de compreender melhor as alterações em relação as novas práticas contábeis, faz-se necessário ter idéia de como tudo começou e como este movimento de convergência surgiu e se estabeleceu. Conforme Iudícibus e Ricardino (2002, p. 12): “As Leis não surgem por acaso e nem da noite para o dia”.

### **2.2.1.1 Lei nº 1.083 de 22 de agosto de 1860**

A primeira Lei das Sociedades Anônimas no Brasil surgiu com a promulgação do Decreto Lei nº 2.627 de 26 de dezembro de 1940. No entanto, a Lei 1.083 de 22 de agosto de 1860 já determinava a obrigatoriedade das empresas publicarem suas demonstrações contábeis e os remeterem ao Governo, a partir desse momento que começou a utilizar o método das partidas dobradas e com isso, estabelecia os parâmetros para o funcionamento das Sociedades Anônimas no Brasil (GERON, 2008).

Conforme Iudícibus e Ricardino (2002, p.14) “essa Lei, que viria a ser regulamentada pelo Decreto nº 2.679, orientou, ao longo dos oitenta anos seguintes, as publicações ocorridas em todo território nacional”.

Dessa forma, o Decreto Lei nº 2.679 de 03 de novembro de 1860 determinava a forma de apresentação das demonstrações contábeis, passando a ser adotado pelo Decreto Lei nº 2.627 de 1940. Assim, a Lei nº 1.083 pode ser considerada a Lei das Sociedades Anônimas do Brasil (GERON, 2008).

### 2.2.1.2 Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976

A Lei nº 6.404 que dispõe sobre as Sociedades por Ações, das companhias de capital aberto ou fechado foi promulgada no dia 15 de dezembro de 1976. Para Veloso (2009) “foi à maior revolução contábil no nosso país durante os anos 70”. A partir de então, surgiram novos métodos de contabilização com uma forma que evoluiu bastante a área contábil ao longo de três décadas. Só que nem tudo caminhava bem, porque mesmo a Lei nº 6.404/76 sendo uma revolução contábil, ainda havia a necessidade de mudança, dessa forma, o autor complementa afirmando que “durante 31 anos a contabilidade ficou paralisada, enquanto as outras nações caminhavam para a convergência contábil”.

Observa-se que naquela época, a promulgação da Lei nº 6.404/76 foi viável para o desenvolvimento do mercado de capitais, favorecendo significadamente os investidores e profissionais do mercado de capitais.

A Lei nº 6.404/76 estabelece condições jurídicas que causaram um grande crescimento no mercado de capital brasileiro. No entendimento de Geron (2008, p. 23) “essas entidades se deparavam com um novo conceito de relacionamento empresarial quanto às relações com credores, bancos e mercado quando da abertura de seu capital”.

No entanto, Niyama (2007, p. 1) relata que a Lei das Sociedades Anônimas 6.404/76 “trouxe inovações à época, principalmente na criação de registros auxiliares para atender a exigências fiscais e na necessidade de se observarem princípios geralmente aceitos para fins de escrituração mercantil”.

Percebe-se que a Lei 6.404/76 objetiva ampliar a qualidade das informações contábeis divulgadas, fortalecendo e monitorando o mercado de capitais no Brasil.

Nesse contexto, paralelamente a Lei 6.404/76 foi criada a CVM - Comissão de Valores Mobiliários inspirada no modelo americano SEC – *Securities and Exchange Commission* por meio da Lei nº 6.385/76, trata-se de um órgão governamental vinculado ao Ministério da Fazenda. Com competência para regulamentar as matérias previstas nessa norma e na Lei das Sociedades por Ações, sempre com observância da política definida pelo Conselho Monetário Nacional (SCHMIDT; SANTOS; FERNANDES, 2006).

### 2.2.1.3 Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007

Altera e revoga a Lei nº. 6.404/76 e introduz novos dispositivos à Lei das Sociedades por Ações, entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2008. As modificações na legislação societária brasileira são aplicáveis para todas as companhias constituídas na forma de sociedades anônimas, incluindo companhias de capital aberto, bem como estendem às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras (DELOITTE, 2009).

Nesse contexto, a Lei nº. 11.638/07 estabelece importantes mudanças na legislação societária brasileira para as empresas de grande porte, objetivando o alinhamento da divulgação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais do IASB. De acordo com Alexandre (2008, p. 2), “as mudanças trazidas representam um importante avanço institucional, contribuindo para aumentar o grau de transparência das demonstrações financeiras e, assim, oferecer maior segurança ao investidor”.

Segundo Ricardo (2008, p. 1) “o principal objetivo da lei é atualizar as atuais regras contábeis brasileiras e aprimorá-las no sentido de harmonização com as normas internacionais de contabilidade (IFRS)”.

Para Deloitte (2009, p. 5) ela também permite que “novas normas e procedimentos contábeis sejam expedidos pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM em consonância com os padrões internacionais de contabilidade”.

A partir dessa harmonização o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC composto pelas seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, IBRACON, FIECAFI, CFC E BOVESPA, de acordo com o artigo 3º da resolução nº 1.055/05 promove:

“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”.

Percebe-se que CPC serve como guia para as Sociedades Anônimas e para as Pequenas e Médias Empresas, dando diretrizes na elaboração de suas demonstrações contábeis, a

fim de falar a mesma língua que os demais países no que diz respeito aos procedimentos contábeis.

A harmonização das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais, objetiva não apenas colocar o Brasil nos trilhos dessa tendência global, mas também de facilitar o acesso das empresas nacionais aos mercados internacionais. Com o crescimento dos mercados, surge a necessidade de demonstrativos contábeis uniformes e homogêneos, de forma que os usuários internos e externos tenham informações transparentes, confiáveis e comparáveis, nos processos de tomadas de decisões (ALEXANDRE, 2008)

Dessa forma, segundo Veloso (2009) “a harmonização das normas contábeis tem o intuito de unificar a contabilidade, ou seja, o registro de uma mesma operação em um país tem que ser idêntico em outro”.

Nota-se que a partir das mudanças ocorridas na Lei nº 11.638/07 a contabilidade passa a ser tratada com o padrão e entendimento mundial, e em consequência a esse novo padrão surge a necessidade dos profissionais contábeis se adequarem às novas exigências, logo será um momento de valorização para os profissionais contábeis. Observa-se ainda que a Lei nº 11.638/07 reformula a estrutura da Contabilidade, visando fornecer uma informação que tenha mais credibilidade para seus usuários.

#### **2.2.1.4 Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009**

Oriunda a partir da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, dispondo ainda, entre outras coisas, sobre o parcelamento ordinário de débitos tributários federais, de pessoas físicas e/ou jurídicas, concede descontos graduais e estabelece critérios para sua adesão (FERREIRA, 2009).

De acordo com Matarazzo e Lopes Junior (2009, p. 1) há uma importante medida que não pode se esquecer “a Lei 11.941/09 confirmou a criação do chamado Regime Tributário de Transição (“RTT”), o qual, em síntese, busca neutralizar os impactos da adoção dos novos critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638/07, e pelos artigos 37 e 38 da própria Lei 11.941/09”.

No entendimento de Oliveira (2009, p. 2) “o RTT não é uma forma de diminuição de tributos e nem tampouco uma nova contabilidade tributária, apenas é uma forma encontrada pelo fisco de não haver divergências contábeis e fiscais”.

Matarazzo e Junior (2009, p. 1) complementa dizendo que:

A adoção do RTT se fez necessária para neutralizar os efeitos tributários desse processo de harmonização, até que se possam regular definitivamente o modo e a intensidade de integração da legislação tributária com os novos métodos e critérios internacionais de contabilidade.

Percebe-se então, que a cada dia surge novas mudanças na contabilidade a fim harmonizar as práticas contábeis utilizadas no Brasil com os demais países, nesse sentido, o profissional contábil terá alguns obstáculos em relação a adequação a essas práticas, mas esse será um momento único para os profissionais contábeis com relação a valorização da profissão.

### **2.3 O Surgimento das novas práticas**

Até 2007 as empresas seguiam as orientações da Lei nº. 6.404/76 que embora tenha durando por muitos anos como base para as práticas contábeis, no final de 2007, diante da necessidade de termos o Brasil inserido nas Normas Internacionais de Contabilidade surge a Lei nº. 11.638/07, essa Lei tenta eliminar certas regras que impediam o Brasil de adotar todas aquelas normas que são emitidas pelo IASB. Dessa forma, a Lei 11.638/07 trouxe varias alterações na Lei 6.404/76 nos artigos 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248.

Antes da Lei nº. 11.638/07 as Sociedades Anônimas eram obrigadas a publicarem a Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR), demonstração essa que foi alterada pelo artigo 176 da Lei 11.638/07 e que passa a vigorá na Lei das Sociedades Anônimas da seguinte maneira com relação a obrigatoriedade da publicação das demonstrações financeiras:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa;
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

A Lei complementa que a DFC não será exigida para as entidades que na data do balanço não ultrapassem o valor de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais).

Nesse contexto, ocorreram mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial, as contas serão classificadas de acordo com o grau de liquidez dos elementos pelo qual foram registrados, conforme artigo 178 da Lei nº. 11.941/09:

- § 1º .....
- I – ativo circulante; e
  - II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.
- § 2º .....
- I – passivo circulante;
  - II – passivo não circulante; e
  - III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.
- .....” (NR)

A definição de imobilizado constante da Lei nº 6.404/76 dizia que o ativo imobilizado era um conjunto que tem por objeto bens destinados a manutenção da companhia. No entanto, a Lei nº. 11.638/07 no artigo 179 inciso IV modifica a definição do Imobilizado:

- IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

A Lei 11.638/07 modifica a definição do Imobilizado baseada fundamentalmente conforme Martins e Santos (2008, p. 28) na "Primazia da Análise de Riscos e Benefícios Sobre a Propriedade". Por exemplo, pode-se citar as operações de leasing, diante da nova redação no ativo imobilizado, onde, passa a ser considerado como despesa financeira.

O Grupo de Ativos Intangíveis, dentro do Permanente, passa a ser formado de pedaços que estavam antes em outros lugares, por exemplo, dentro do Imobilizado, na forma da Lei anterior, estavam as marcas, as patentes, os direitos de concessão, os direitos de

exploração, direitos de franquia, direitos autorais e outros. Eles todos agora passam a serem registrados no grupo permanente deverão ser reclassificados para o subgrupo intangíveis onde sofrerão amortização baseada em sua estimativa de vida útil econômica (MARTINS; SANTOS, 2008).

De acordo com o inciso VI do artigo 179 “no intangível os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”.

Ressalta-se que existe um elemento todo especial dentro dos ativos intangíveis que é o ágio pago pelas expectativas de rentabilidade futura, também conhecido como fundo de comércio ou nas Normas Internacionais de Contabilidade pelo nome *goodwill*. Onde também serão reclassificados para este subgrupo e serão objeto de teste de recuperabilidade (*Impairment*) periodicamente (MARTINS; SANTOS, 2008).

Nota-se que a partir das alterações no artigo 179 há necessidade de revisar e ajustar as formas utilizadas para calcular a vida útil econômica de um bem, como também sua forma de escrituração.

O artigo 183 e 184 da Lei nº 11.638/07 faz as seguintes considerações com relação aos critérios para a avaliação de ativos e passivos:

Art. 183

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

Art. 184.

III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.”

Percebe-se que a partir desses critérios estabelecidos na Lei 11.638/07 em seus artigos 183 e 184 todos os valores registrados no ativo e passivo seja atualizado ao valor presente, ou seja, será necessário excluir os juros implícita ou explicitamente dentro dos valores registrados no balanço patrimonial da empresa.

Como pode-se perceber, as alterações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07 exige dos profissionais contábeis um trabalho intenso, na verdade, esse trabalho começou em 1976 com a Lei nº 6.404 que já exigia mudanças no âmbito legal com relação aos procedimentos

contábeis, dessa forma, nota-se que as mudanças nas nossas práticas são bastantes profundas desde muito tempo.

Segundo Martins e Santos (2008, p. 28)

Essa internacionalização significa uma mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos três tópicos: primazia da essência sobre a forma, primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas.

No entanto, pode-se verificar que as mudanças de procedimentos são fáceis, mas as mudanças de cultura e postura são bem mais complicadas e exigem muito mais desprendimento e dedicação.

Nesse contexto, segue abaixo um quadro comparativo da Lei nº. 6.404/76 com a Lei nº. 11.638/07 e a Lei nº. 11.941/09, mostrando resumidamente as alterações ocorridas nos procedimentos contábeis.

#### QUADRO 1

Comparação da Lei nº 6.404/76 com a Lei nº. 11.638/07 e suas alterações

LEI Nº 6.404/76	LEI Nº 11.638/07 / LEI Nº 11.941/09
<b>Demonstrações Contábeis</b>	
<b>Seção II</b> Disposições gerais Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício: I – balanço patrimonial; II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; III – demonstração do resultado do exercício; e IV – demonstração das origens e aplicações de recursos	IV – demonstração dos fluxos de caixa; e V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.
<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa</b>	
§ 6º A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, não superior a R\$1.000.000,00 (um milhão de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos.	§ 6º A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

<b>Balanço Patrimonial</b>	
<p>Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.</p> <p>§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registradas, nos seguintes grupos:</p> <p>a) ativo circulante;</p> <p>b) ativo realizável a longo prazo;</p> <p>c) ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.</p> <p>§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:</p> <p>a) passivo circulante;</p> <p>b) passivo exigível a longo prazo;</p> <p>c) resultados de exercícios futuros;</p> <p>d) patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.</p>	<p>c) ativo não circulante dividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.</p> <p>d) patrimônio líquido dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.</p>
<b>Imobilizado</b>	
<p>IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;</p>	<p>IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;</p>
<b>Patrimônio Líquido</b>	
<p>Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.</p> <p>§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:</p> <p>a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;</p> <p>b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;</p> <p>c) o prêmio recebido na emissão de debêntures</p> <p>d) as doações e as subvenções para investimento.</p> <p>§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.</p> <p>§ 3º Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela</p>	<p>Revogado</p> <p>Revogado</p> <p>§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º</p>

<p>assembleia geral.</p>	<p>do art. 177, inciso I do Caput do art. 183 e § 3º do art. 226, desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado.</p>
<p><b>Critérios de Avaliação do Ativo</b></p>	
<p>Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:</p> <p>I – os direitos e títulos de crédito, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor; serão excluídos os já prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-lo ao valor provável de realização, e será admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos.</p> <p>§ 3º Os recursos aplicados no ativo diferido serão amortizados periodicamente, em prazo não superior a 10 (dez) anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los.</p> <p>§ 4º - Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.</p>	<p>I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:</p> <p>a) pelo seu valor de mercado ou valor equivalente, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e</p> <p>b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustados ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito.</p> <p>VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;</p> <p>VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.</p> <p>§ 3º A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam:</p> <p>I - registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou</p> <p>II - revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.</p> <p>§ 6º Os estoques de produtos agrícolas, animais e extrativos destinados à venda poderão ser avaliados pelo valor líquido de realização, desde que possuam liquidez imediata, o setor da atividade seja primário e seja possível determinar os custos e despesas a incorrer na colocação do produto à venda.</p>
<p><b>Critérios de Avaliação do Passivo</b></p>	
<p>Art.184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:</p>	

<p>I – as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;</p> <p>II- as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;</p> <p>III- as obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.</p>	<p>III- as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustadas ao seu valor presente; sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.</p>
<b>Demonstração do Resultado do Exercício</b>	
<p>Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:</p> <p>I- a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;</p> <p>II- a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;</p> <p>III- as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;</p> <p>IV- o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais; (Redação dada pela Lei nº 9.249/95);</p> <p>V- o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;</p> <p>VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;</p> <p>VII – O lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.</p>	<p>IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;</p> <p>VI- As participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;</p>
<b>Reserva de Incentivos Fiscais</b>	
<p>Art. 195 - A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.</p>	<p>Art. 195. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para essa reserva a parcela do lucro líquido relativa a doações ou subvenções para investimentos decorrentes de incentivos fiscais.</p>
<b>Limite da Constituição das Reservas de Lucros</b>	
<p>Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social; atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social, ou na distribuição de dividendos</p>	<p>Art. 199 O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos”.</p>
<b>Coligadas</b>	
<p>§ 1º - São coligadas as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou</p>	<p>III – Coligadas - as sociedades quando uma possui influência significativa na</p>

mais, do capital da outra, sem controlá-la.	administração da outra, sem controlá-la. § 1º Caracteriza-se como influência significativa o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais da sociedade investida, presumindo-se, ainda, a existência dessa influência quando a investidora participa, direta ou indiretamente, com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante.
<b>Notas Explicativas</b>	
<p>§ 5º - As notas deverão indicar:</p> <p>a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;</p> <p>b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);</p> <p>c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3)</p> <p>d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;</p> <p>e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;</p> <p>f) o número, espécies e classes das ações do capital social;</p> <p>g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;</p> <p>h) os ajustes de exercícios anteriores;</p> <p>i) os eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.</p>	<p>h) informações sobre os ajustes de exercícios anteriores, os itens extraordinários e as operações descontinuadas.</p>

Fonte: Elaboração Própria

## 2.4 As novas práticas contábeis

Diante da internacionalização da economia e do ponto de vista de um mercado unificado, existe a necessidade de padronizar as práticas contábeis utilizadas no Brasil com as internacionais a fim de tornarem compatíveis. A partir desta padronização, surgem às mudanças em diversos setores da contabilidade, esse estudo retrata sobre a forma de contabilizar os procedimentos contábeis para as PME com enfoque na Resolução do CFC nº. 1.255 de dezembro de 2010.

### 2.4.1 Ativos Intangíveis

Para descrever sobre os Ativos Intangíveis é importante trazer definições sobre sua natureza, logo, para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 388) “a palavra intangível vem do latim *tangere*, ou tocar. Os bens intangíveis, portanto, são bens que não podem ser tocados, porque não têm corpo”.

Segundo Niyama (2007, p. 64) estes elementos representam “um ativo identificável, sem substância física para uso na produção ou fornecimento de bens e/ou serviços, para ser alugado a terceiros ou para propósitos administrativos”.

Verifica-se que a partir das mudanças ocorridas na Legislação com relação aos novos procedimentos contábeis na elaboração das demonstrações financeiras os ativos intangíveis ganharam um reconhecimento que antes estava esquecido.

O CPC 04 (2008, p. 7) traz em seu escopo o seguinte conceito para estes ativos: “a definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*).

Portanto, percebe-se que a harmonização das normas contábeis a partir da Lei nº 11.638/07 a identificação dos ativos intangíveis segue a mesma linha das normas internacionais emitidas pelo IASB, conforme pode ser observado no CPC 04 (2008, p. 7) que discorre sobre os critérios de identificação de um ativo intangível, quando:

- (a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- (b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Nesse contexto, para Carvalho, Lemes e Costa (2008, p. 267) um ativo intangível é identificável “quando é separado ou quando surge de um acordo contratual ou outros direitos legais”.

Ainda nesse sentido, conforme entendimento de Niyama (2007, p. 65) “um ativo é separável se a entidade puder alugar, vender, trocar ou distribuir os benefícios econômicos futuros atribuíveis para o ativo, sem prejuízo dos benefícios econômicos futuros de outros ativos,

utilizados na mesma atividade”. Isto representa que para ser classificado como um Ativo Intangível, o bem deve obedecer a os requisitos comentados pelo respectivo autor.

Hendriksen e Van Breda (1999) enfatizam que um ativo intangível só deve ser reconhecido pela contabilidade quando atender aos seguintes critérios: atender às definições de ativo, ser mensurável, a informação sobre o ativo deve ser relevante e também confiável.

Nesse contexto, e com as mudanças ocorridas nas normas contábeis com relação aos procedimentos, a fim de tornar compatíveis como o padrão internacional o CPC 04 (2008, p. 9) considera para fins de reconhecimento do ativo intangível “os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade” como também o “custo do ativo possa ser mensurado com segurança”.

Nota-se que os critérios utilizados para o tratamento com relação ao reconhecimento do ativo intangível têm a finalidade de adotar práticas que facilite o processo de análise e avaliação de empresas.

Por sua vez, essa facilidade no processo de avaliação das empresas contribui bastante na hora de divulgar os ativos intangíveis, segundo o CPC 04 (2008, p. 29) a empresa deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis:

- (a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizada;
- (b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- (c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;
- (d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:
  - (i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;
  - (ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda e outras baixas;
  - (iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
  - (iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
  - (v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);
  - (vi) qualquer amortização reconhecida no período;

- (vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e
- (viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

Percebe-se que a partir dessa classificação é possível reconhecer um ativo intangível com base nos critérios especificados, além de ter condições de avaliar a probabilidade de ocorrência dos benefícios econômicos futuros.

Esse reconhecimento está descrito nos parágrafos 18-67 do CPC 04. Essa norma exige que a entidade reconheça em qual item se enquadra e que ele satisfaça aos seguintes critérios de reconhecimento: são prováveis os benefícios econômicos futuros do ativo para a entidade e o valor do ativo possa ser mensurado com confiança. Se o valor justo de um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios que envolvam a aquisição do controle acionário não puder ser mensurado com bastante confiança, este ativo não será reconhecido como um ativo intangível separado, mas sim, incluído no *goodwill* (SCHMIDT; SANTOS, 2003 p. 03)

Conforme estabelece o CPC 04 (2008, p. 12) “nesses casos em que o valor justo individual de cada ativo do grupo não puder ser medido com segurança, o adquirente deve reconhecer um grupo de ativos como um único ativo separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)”.

Dessa forma, conforme artigo publicado pela empresa contabeisjr da UFPB (2009, p. 7) “se um ativo intangível, como por exemplo, o *goodwill* for gerado internamente e os gastos com pesquisa ou fase de pesquisa, de um projeto interno, devem ser reconhecidos como despesas quando forem incorridos”.

#### 2.4.2 Ajuste a valor presente

De acordo com o CPC 12 (2008, p. 12) “Valor Presente (*present value*) é a estimativa do valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade”. O Pronunciamento Contábil 12 (2008, p. 12) complementa ainda, dizendo que “é necessário observar que a aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo ou o passivo a seu valor justo. Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos”.

Barbosa et. al (2009, p. 2 *apud* Queiroz, 2008, p. 3) considera o ajuste a valor presente como:

O valor presente de um ativo ou um passivo é o valor de um fluxo de caixa futuro relacionado a ativo ou passivo. Dessa forma, o pressuposto básico do valor presente é que existe um valor do dinheiro no tempo. Isso porque se assume que as pessoas e entidades preferem receber uma quantidade de dinheiro hoje, diferente do que estariam dispostas a receber em uma data futura.

O artigo 183 e 184 da Lei nº 11.638/07 faz as seguintes considerações com relação aos critérios para a avaliação de ativos e passivos:

Art. 183

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

Art. 184.

III – as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.”

Percebe-se que a partir desses critérios estabelecidos na Lei nº 11.638/07 em seus artigos 183 e 184 todos os valores registrados no ativo e passivo seja atualizado na elaboração dos demonstrativos financeiros ao valor presente.

A Lei nº 11.638/07 aprimorou as práticas utilizadas e trouxe mudanças significativas para as empresas. Dessa forma, segundo Braga e Almeida (2008), as empresas usavam a mesma forma contábil com relação às operações à vista e a prazo, causando impactos financeiros ao longo do tempo, não contabilizando as despesas e receitas financeiras embutidas nas operações. Com isso, no final do exercício, os resultados obtidos seriam objeto de incorreções.

Verifica-se que essa mudança de procedimento trazida pela Lei 11.638/07 tenta diminuir essas incorreções ocorridas nos resultados financeiros apresentados nas demonstrações financeiras da empresa.

Nesse contexto, cabe ressaltar a importância do Ajuste a Valor Presente com relação ao seu reconhecimento. Conforme o CPC 12 (2009, p.3), “Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento”

Nesse sentido, segundo Queiroz et al (2009) o Ajuste a Valor Presente deve ser feito inicialmente no momento do reconhecimento dos ativos e passivos. Ressalta ainda que, caso haja uma renegociação da obrigação ou direito a que se refere o reconhecimento inicial, uma nova mensuração desse ajuste deve ser realizada, gerando um novo reconhecimento do valor patrimonial e da receita ou despesa financeira.

A partir desse reconhecimento e dos conceitos aplicados ao Ajuste a Valor Presente torna-se necessário discorrer sobre em qual momento deve ser contabilizado, sendo assim, nesse sentido o CPC 12 (2009, p. 14), determina que “o AVP é calculado assim que se inicia a operação, considerando os fluxos de caixa da correspondente operação (valor, data e todos os termos e as condições contratados), bem como a taxa de desconto aplicável à transação, na data de sua ocorrência”.

O CPC 12 (2009, p.14) complementa que:

Essas normas e este Pronunciamento prevêm a adoção do método de taxa efetiva de juros no registro inicial da operação. Assim, os juros embutidos na operação (receita ou despesa financeira) devem ser contabilizados de acordo com a taxa efetiva de juros relacionada à transação.

Percebe-se que a empresa deve verificar a taxa de juro que foi informada inicialmente na operação realizada para que possa então utilizar essa taxa e trazer o valor presente de mercado.

Sendo assim, além do reconhecimento do Ajuste a Valor Presente, que diz respeito ao momento do registro, não pode esquecer-se do momento em que se dá o tratamento a esse valor registrado, ou seja, a mensuração.

Com relação à forma de mensuração, CPC 12 (2009, p. 4) observa que:

Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (*fair value*). Por isso, quando aplicável, o custo de ativos não monetários deve ser ajustado em contrapartida; ou então a conta de receita, despesa ou outra conforme a situação. A esse respeito, uma vez ajustado o item não monetário, não deve mais ser submetido a ajustes subseqüentes no que respeita à figura de juros embutidos.

### 2.4.3 Valor justo (*fair value*)

Diante da necessidade da padronização das informações contábeis e a partir das alterações trazidas na Lei das Sociedades Anônimas, surge um novo conceito de contabilização de ativos e passivos, como também uma nova forma de contabilizar as valores atualizados ao valor justo, sendo assim, além do custo histórico como base de mensuração, teremos também Valor Justo.

Para Queiroz et al (2009, p. 4) o Valor Justo pode ser considerado como “o possível valor de negociação de um ativo, ou de liquidação de um passivo entre partes interessadas e independentes entre si”.

Percebe-se que o valor justo não é exatamente o valor de mercado do bem, mas sim, o valor que é justo para ambas as partes no momento de uma negociação.

No entendimento de Iudicibus e Martins (2007, p. 3 *apud* Barreto 2009, p. 34) “ Valor Justo é o montante pelo qual um determinado item podeira ser transacionado entre participantes dispostos e conhecedores do assunto, numa transação sem favorecimento”.

Nesse contexto, o CPC 27 (2009, p.3) estabelece o Valor Justo como sendo:

O valor pelo qual um ativo pode ser devidamente negociado entre partes interessadas, bem como conhecedoras do negócio que está sendo realizado, e devidamente independentes entre si, observando que não há fatores que pressionem para a liquidação da transação, ou mesmo que a transação não seja compulsória.

Nota-se que o conceito de valor justo está associado ao mercado e as condições pessoais de cada pessoa ou de cada avaliador, com relação ao seu grau de subjetividade.

Estas mudanças nos métodos de registros contábeis de alguns ativos e passivos trouxe uma nova forma de agir e pensar aos contadores e auditores nacionais, pois a determinação do Valor Justo de um item, por ser um conceito e não uma metodologia forçou os contadores e auditores a buscarem outras maneiras que não a nota fiscal para efetuar o registro contábil (DELOITTE, 2006).

#### 2.4.4 Teste de recuperabilidade

A partir da Lei 11.638/07 com a finalidade de alinhar as práticas contábeis brasileiras as internacionais surgiu o que chamamos de Teste de Recuperabilidade ou Teste de *Impairment*, esse teste já existia, mas não tinha uma regulamentação que normatizasse.

De acordo com Raupp e Beuren (2006, p. 8) “o *impairment test* diz respeito à avaliação de deterioração dos ativos permanentes em razão da necessidade de identificar e/ou contabilizar o seu valor econômico”. Então, pode-se dizer que o *Impairment* é uma ferramenta que se utiliza para ajustar o ativo a sua real situação econômica.

Nota-se a partir da citação desses autores, que o teste de recuperabilidade está ligado nos benefícios futuros que a empresa terá com o bem, ou seja, o quanto ela ganha utilizando este ativo.

Sendo assim, o Teste de recuperabilidade ou Teste de *Impairment* segundo Domingues (2009, p. 3) “objetiva assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado”.

Nesse contexto, a Lei nº. 11.638/07 introduziu uma modificação do seu artigo 183 parágrafo 3º estabelecendo que:

A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado, no intangível e no diferido, a fim de que sejam:

I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

Embora os ativos seja registrado na contabilidade pelo seu valor de aquisição, após alguns anos, com as mudanças na economia, o crescimento da tecnologia, certos ativos perdem parte da capacidade de geração de benefícios futuros existentes na época em que foram adquiridos (BORBA; ZANDONAI, 2008).

Para Ferrarezi e Smith (2008, p. 3) “O teste de *impairment* deve acontecer quando fatores conjunturais indicar a redução do valor recuperável dos ativos”.

Verifica-se que a empresa necessita está atenta com relação aos valores de mercado de seus ativos para conseguir identificar se as mudanças ocorridas no mercado irá trazer menores benefícios futuros do que o esperado.

Nesse sentido, Carvalho, Lemes e Costa (2008, p. 264) destaca que o valor recuperável de um bem ou ativo pode ser reconhecido pelo seu valor de mercado quando houver compradores e vendedores dispostos a negociar a qualquer momento esses ativos.

Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, uma entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações, segundo CPC 01:

➤ Fatores externos

(a) durante o período, o valor de mercado de um ativo diminuiu sensivelmente, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal;

(b) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

(c) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto usada no cálculo do valor em uso de um ativo em uso e diminuirão significativamente o valor recuperável do ativo;

(d) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

➤ Fatores internos

(e) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

(f) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de um ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de um ativo como finita ao invés de indefinida; e

(g) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado.

Percebe-se que a empresa deve verificar se pelo menos na data do balanço, os valores contábeis são recuperáveis pelos fluxos de caixa que ainda irão produzir, seja por venda para terceiros, ou para uso próprio.

## **2.5 Contabilidade para pequena e médias empresas – CPC PME**

A partir das alterações ocorridas nos procedimentos contábeis para as empresas de capital aberto, iniciaram-se também algumas mudanças com relação às práticas utilizadas nas pequenas e médias empresas. Em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) editou um pronunciamento técnico tratando das novas práticas contábeis para as pequenas e médias empresas. Esse pronunciamento traz os procedimentos a serem seguidos pelas PME's e enuncia que as novas práticas contábeis serão aplicadas a partir de 1º de janeiro de 2010.

Segundo Valenti (2009, p.1) “o padrão para pequenas e médias companhias provê uma plataforma de crescimento, pois já prepara o negócio para o mercado de capitais - ambiente em que a adoção do padrão integral é exigida”.

Portanto, percebe-se que o objetivo primordial para adoção das normas expedidas por este CPC é uma padronização das práticas já utilizadas na contabilidade das empresas internacionais, afim de que os procedimentos usados aqui possam ser entendidos no mundo inteiro. Isso trará benefício na obtenção de crédito e para atrair o mercado de investimento.

De acordo com Amano (2010, p.1) com a padronização, um investidor estrangeiro pode compreender facilmente as demonstrações contábeis de empresas de qualquer parte do mundo. O autor confirma ainda que, "com isso, pode haver um aumento do fluxo de capitais para as empresas brasileiras, uma vez que o País está em grande evidência no cenário econômico atual".

Segundo o relatório de Estatística publicado pelo IBGE em 2007 com relação ao Cadastro Central de Empresas, 89% das empresas e outras organizações ativas tinham até nove pessoas empregadas, 9,3% de 10 a 49, 1,3% de 50 a 249 e 0,4% de 250 ou mais. Sendo assim, percebe-se que as pequenas e médias empresas representam uma boa parte das empresas em atividade no Brasil (SITE TV CONTÁBIL, 2010).

O CPC para pequenas e médias será válido exatamente para essa grande fatia de empresas brasileiras, que anteriormente ao processo de convergência das normas tinha como único norteador a legislação fiscal. Contudo, a partir das novas normas com relação procedimentos contábeis, qualificando as demonstrações financeiras como fonte de informação útil para os gestores e investidores, isso exige uma mudança cultural e postura com relação ao tratamento das informações contábeis das empresas, bem como dos profissionais contábeis (TASSO, 2010).

### 2.5.1 Descrição de Pequenas e Médias Empresas

De acordo com o CPC das PME's (2009, p. 6):

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

E quanto à obrigação pública de prestação de contas, o CPC (2009, p. 6) considera o seguinte:

(a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais

instrumentos para negociação em mercado aberto (em bolsa de valores nacional ou estrangeira ou em mercado de balcão, incluindo mercados locais ou regionais); ou  
(b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Esse é o caso típico de bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras de seguro, fundos mútuos e bancos de investimento.

Nota-se que todas as sociedades de capital fechado e sociedades comerciais serão obrigadas a adotar as normas estabelecidas por este CPC. Exceção apenas para as companhias de grande porte como é definida pela Lei nº. 11.638/07, as que tiveram receita bruta superior a R\$ 300 milhões ou ativo total superior a R\$ 240 milhões no exercício anterior.

## 2.5.2 Demonstrações Contábeis nas PMEs

De acordo com o CPC – PME (2009, p. 19) “as demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade”.

Em regra, o público em geral poderá não ter muitas dúvidas quanto a alguns elementos das demonstrações contábeis, mas na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade e a forma de repensar nas características qualitativas, a partir de agora, a informação terá uma visão global e mais real na tomada de decisões (AMANO, 2010).

Portanto, nota-se que tais demonstrações merecem cuidados e interpretações imprescindíveis com relação ao reconhecimento de seus elementos, sem ferir os princípios que as resultam, a fim de passar uma informação confiável e clara.

#### 2.5.2.4 Reconhecimento

De acordo com o CPC – PME “o reconhecimento é o processo que consiste em incorporar na demonstração contábil um item que atenda a definição de ativo, passivo, receita ou despesa”.

Satisfazendo os seguintes critérios:

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

O conceito de benefício econômico não poderá ser interpretado apenas como àqueles que geram caixa, mas inclusive os que reduzam a sua saída, bem como os que tornam necessários para a entidade (VELOSO, 2009).

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

No entendimento de Tasso (2010, p. 28) “esse é outro ponto amplamente em discussão, ou seja, como medir e em quais bases serão confiáveis, visto que em algumas situações o chamado valor é difícil de ser mensurado”.

O CPC complementa ainda relatando que:

O conceito de probabilidade é usado no primeiro critério de reconhecimento para se referir ao grau de incerteza que os futuros benefícios econômicos associados CPC-PME ao item fluirão de ou para a entidade. As avaliações do grau de incerteza ligado ao fluxo de futuros benefícios econômicos são efetuadas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas.

Portanto, observa-se que as avaliações são efetuadas de forma individualizada e em itens significativos. Por exemplo, pode-se citar a compra de veículos luxuosos, onde os benefícios fluirão em benefício para a empresa, para os sócios ou para os administradores.

### 2.5.2.5 Mensuração de Ativo, Passivo, Receita e Despesa

É o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais a entidade mensura ativos, passivos, receitas e despesas em suas demonstrações contábeis e envolve a seleção de uma base de avaliação (CPC – PME, 2009).

Sendo duas bases comuns para mensuração: custo histórico e valor justo conforme o CPC – PME (2009):

#### (a) Custo Histórico

- Para ativos, o custo histórico representa a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa paga ou o valor justo do ativo dado para adquirir o ativo quando de sua aquisição.
- Para passivos, o custo histórico representa a quantidade de recursos obtidos em caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou o valor justo dos ativos não monetários recebidos em troca da obrigação na ocasião em que a obrigação foi incorrida, ou em algumas circunstâncias (por exemplo, imposto de renda) a quantidade de caixa ou equivalentes de caixa que se espera sejam pagos para liquidar um passivo no curso normal dos negócios.
- O custo histórico amortizado é o custo do ativo ou do passivo mais ou menos a parcela de seu custo histórico previamente reconhecido como despesa ou receita;

#### (b) Valor justo

- é o montante pelo qual um ativo poderia ser trocado;
- é o montante pelo qual um passivo liquidado, entre partes independentes com conhecimento do negócio e interesse em realizá-lo, em uma transação em que não há favorecidos.

### 2.5.2.6 Reconhecimento nas Demonstrações Contábeis

O reconhecimento de um Ativo no Balanço Patrimonial, somente deverá ocorrer quando for provável que benefícios econômicos dele provenientes fluirão para a entidade e que seu custo ou valor puder ser determinado em bases confiáveis (CPC – PME, 2009).

Segundo o CPC – PME (2009) a entidade deve reconhecer um passivo no balanço patrimonial quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que a entidade transfira recursos que representem benefícios econômicos para a liquidação dessa obrigação; e
- (c) o valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.

Portanto, nota-se que a avaliação deverá ocorrer no início da operação e deverá ser amparada de elementos confiáveis para o registro.

O reconhecimento de Receita resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma receita na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados a um aumento no ativo ou diminuição no passivo e possa ser avaliado confiavelmente.

Sendo assim, percebe-se que numa operação de venda de mercadorias parcelada, a empresa deve retirar os juros embutidos na receita gerada e onde essa será contabilizada como receita financeira.

O reconhecimento de Despesas resulta diretamente do reconhecimento e mensuração de ativos e passivos. A entidade deve reconhecer uma despesa na demonstração do resultado ou demonstração do resultado abrangente quando houver diminuição nos benefícios econômicos futuros relacionados a uma diminuição no ativo ou aumento no passivo e possa ser avaliada confiavelmente.

É oportuno citar aqui, as operações de *leasing*, onde a partir desses novos procedimentos, passa a ser tratado como uma despesa financeira, por exemplo, um contrato para compra de um carro que será para atividade da empresa, as parcelas abordadas nesse contrato serão contabilizadas como despesa financeira. E não mais, como despesa com aluguel como era feito anteriormente a Lei.

Entretanto, percebe-se que a princípio, serão muitas mudanças e conseqüentemente muito trabalho. Porém, por outro lado, os benefícios podem ser imensuráveis para os profissionais contábeis.

### 3 ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico, são apresentados os resultados obtidos da pesquisa, através das informações oriundas de um questionário estruturado. Esses questionamentos tiveram o intuito de identificar se as Novas Práticas Contábeis estão sendo aplicadas pelos profissionais contábeis, nas Indústrias de confecções da cidade de Cajazeiras – PB.

O questionário baseou-se na Resolução do CFC de nº. 1.255 de Dezembro 2009, a qual se refere à aprovação da NBC T 19.41 que trata das novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas. Dessa forma, foi aplicado o questionário em 28 (vinte e oito) indústrias do ramo de confecção da cidade de Cajazeiras - PB. As respostas analisadas repercutem o conhecimento dos contabilistas, bem como se os mesmos estão aplicando as referidas normas.

A Tabela 01 evidencia o grau de escolaridade dos entrevistados, considerando que a pesquisa foi direcionada para os contabilistas por ter conhecimento que esses profissionais são responsáveis pela aplicabilidade das novas práticas contábeis, bem como, acreditar que os mesmos possam entender com maior propriedade o assunto.

Através da Tabela 01, percebe-se que a maioria dos entrevistados tem o nível técnico com 60,71%, e em seguida, formação em nível de graduação com 39,29% dos entrevistados. Verifica-se que a procura pelo aperfeiçoamento profissional ainda é baixa, visto que a maioria dos entrevistados não optou pela graduação ou ainda não terminaram o curso superior, sendo justificada por esses profissionais pela falta de tempo devido à profissão, idade já avançada ou até mesmo disposição para cursar uma faculdade.

Tabela 01 Escolaridade

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Técnico	17	60,71	60,71
Graduação	11	39,29	100,00
Especialização			
Mestrado			
Doutorado			
Pós-doutorado			
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 02 demonstra que a grande maioria dos entrevistados são profissionais experientes, considerando que 60,71% concluíram o curso técnico a mais de 15 anos, 14,29% estão na faixa de 6 a 10 anos de conclusão do ensino superior e 25% estão entre 1 a 5 anos de conclusão do ensino superior, percebe-se então que os profissionais mais jovens estão ingressando no mercado de trabalho a pouco tempo.

Tabela 02 Ano de Conclusão

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
1 a 5 anos	7	25,00	25,00
6 a 10 anos	4	14,29	39,29
mais de 15 anos	17	60,71	100,00
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Na Tabela 03 foi questionado quanto ao tempo de atuação na área contábil, 25% dos entrevistados estão entre 1 a 5 anos, 14,29% estão atuando no mercado entre 6 a 10 anos e 60,71% são profissionais que já estão no mercado de trabalho a mais de 15 anos. Fazendo uma análise comparativa com a tabela 02, verifica-se que os entrevistados entraram no mercado de trabalho no mesmo período de conclusão do curso.

Tabela 03 Tempo de atuação na área contábil

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
1 a 5 anos	7	25,00	25,00
6 a 10 anos	4	14,29	39,29
mais de 15 anos	17	60,71	100,00
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 04 destaca a idade dos entrevistados, desta maneira 25% estão em uma faixa-etária de 20 a 30 anos, 32,14% entre 31 a 40 anos, 10,71% entre 41 a 50 anos e 32,14% acima de 50 anos de idade. Nota-se que os profissionais que estão entre 41 a 50 anos e acima dos 50 anos são técnicos em contabilidade e atuam na profissão há mais tempo. Em meados da década de 70 e 80 o número de técnicos registrados no Conselho Federal de Contabilidade era bem superior a dos bacharéis em Ciências Contábeis, com o advento da

globalização e ordenamento econômico do país, a busca pelo aperfeiçoamento torna-se bem mais expressiva.

Tabela 04 Idade

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
De 20 a 30	7	25,00	25,00
De 31 a 40	9	32,14	57,14
De 41 a 50	3	10,71	67,86
Acima de 50 anos	9	32,14	100,00
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 05 foi pesquisado o porte da empresa através do valor do Patrimônio Líquido, com o objetivo de verificar o alcance da legislação. Destarte, 100% possuem Patrimônio Líquido entre R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais) a R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

Tabela 05 Qual o valor do Patrimônio Líquido da Empresa?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
De R\$ 50.000,00 a R\$ 100.000,00	28	100,00	100,00
De R\$ 100.000,01 a R\$ 1.000.000,00	-	-	-
De R\$ 1.000.000,01 a R\$ 2.000.000,00	-	-	-
De R\$ 2.000.000,01 a R\$ 3.000.000,00	-	-	-
Acima de R\$ 3.000.000,00	-	-	-
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Na Tabela 06 demonstra o nível de conhecimento sobre as principais alterações trazidas pela Lei 11.638/2007 e a Lei 11.941/2009. Observa-se que 82,14% dos profissionais analisaram a legislação, enquanto 17,86% analisaram em partes. Observa-se que todos os profissionais afirmaram ter estudado a legislação.

Tabela 06 Você já teve oportunidade de analisar as alterações trazidas pela Lei 11.638/2007 e pela Lei 11.941/2009?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	23	82,14	82,14
NÃO	-	-	82,14
EM PARTES	5	17,86	100,00
Total	28	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 07 verifica o grau de conhecimento em relação à Resolução do CFC nº 1.255 de Dezembro 2009, onde trata da aprovação da NBC T 19.41 regras básicas para a contabilização das Pequenas e Médias Empresas com base nas normas internacionais de contabilidade. Desta forma, 82,14% responderam que estudaram e 17,86% responderam que estudaram em partes as normas. Verifica-se que as respostas da Tabela 07 coincidem com as respostas da Tabela 06, ou seja, que a maioria desses profissionais afirmam estarem de certa forma atualizados em relação às novas práticas contábeis.

Tabela 07 Você já estudou a Resolução CFC nº 1.255 de Dezembro 2009?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	23	82,14	82,14
NÃO	-	-	82,14
EM PARTES	5	17,86	100,00
Total	28	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 08 destaca a forma utilizada para adquirir os conhecimentos sobre as leis abordadas na Tabela 06 e 07. A maioria com 52,17% foi através de leituras próprias, 30,43% através da graduação e 17,39% participando de cursos profissionais. Observa-se que a maior parte dos Contabilistas realizou pesquisas por conta própria, ficando um número reduzido de contabilistas que optaram pelo aperfeiçoamento profissional. Dessa forma, percebe-se a falta de investimentos por parte dos profissionais em educação continuada.

Tabela 08 Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, onde realizou tal estudo?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Graduação	7	30,43	30,43
Pós - Graduação	-	-	30,43
Cursos para Profissionais	4	17,39	47,83
Com leituras próprias	12	52,17	100,00
<b>Total</b>	<b>23</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 09 expressa a segurança do profissional sobre o nível de conhecimento das novas práticas. Assim sendo, obtivemos os seguintes resultados: 57,14% possuem segurança para aplicabilidade das novas práticas contábeis, 25% não possuem segurança para aplicação dos seus conhecimentos sobre as novas práticas contábeis, 17,86% não se sentiram aptos a responder esta questão. Verifica-se que ainda há uma dificuldade para os profissionais utilizar os novos procedimentos contábeis que a Resolução do CFC nº 1.255 estabelece para as PMEs.

Tabela 09 Compreendendo as novas práticas, você identifica se tem os conhecimentos necessários para realizar a sua aplicação?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	16	57,14	57,14
NÃO	7	25,00	82,14
NÃO ME SINTO APTO A RESPONDER	5	17,86	100,00
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 10 questiona sobre a elaboração do balanço de abertura do ano 2010 com a adoção das novas práticas contábeis. Constata-se, que 25% dos entrevistados responderam que sim e 75% dos entrevistados responderam que não. Nota-se que a maioria dos profissionais não ajustou o Balanço de 2009 para 2010, por mais que a maior parte dos entrevistados tenha respondido na questão anterior, que tem segurança no conhecimento adquirido com relação aos novos procedimentos contábeis.

Tabela 10 Você já elaborou o balanço de abertura do ano de 2010 para adoção das novas práticas?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	7	25,00	25,00
NÃO	21	75,00	100,00
EM PARTES	-	-	-
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa 2010

Na Tabela 11 foi pesquisado o critério adotado para determinação da vida útil dos bens do ativo imobilizado, tendo como base o regulamento do imposto de renda ou o tempo em que o bem permanecerá na entidade gerando fluxo de caixa. Obteve-se o seguinte resultado: 100% afirmaram que fazem a depreciação do imobilizado com base no Regulamento do Imposto de Renda. Verifica-se uma incoerência em relação à questão anterior, tendo em vista que na Tabela 10, 25% dos entrevistados elaboraram o balanço de abertura do ano 2010 de acordo com as novas práticas, ou seja, o critério de depreciação em conformidade com a nova Lei deveria ter sido com base no tempo em que o bem permanecerá na entidade gerando fluxo de caixa e não com base no Regulamento do Imposto de Renda.

Tabela 11 Qual o critério utilizado para determinar a vida útil dos bens do ativo imobilizado?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
Com base no Regulamento do Imposto de Renda	28	100,00	100,00
Com base no tempo em que o bem permanecerá na entidade gerando fluxo de caixa	-	-	-
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Como mostra a Tabela 12, somente 57,14% possuem contas a receber de longo prazo, enquanto 42,86% disseram que não possuem contas a receber de longo prazo.

Tabela 12 A empresa possui contas a receber de longo prazo?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	16	57,14	57,14
NÃO	12	42,86	100,00
<b>Total</b>	<b>28</b>	<b>100,00</b>	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Na Tabela 13 foi pesquisado se os direitos de longo prazo estão sendo avaliados a valor presente. Destarte, observa-se que 100% não estão avaliando os direitos de longo prazo a valor presente, verifica-se mais uma vez que apesar da maioria dos profissionais terem estudado e se acharem aptos para aplicar as novas práticas, não o estão fazendo. Portanto, esses profissionais assumem uma postura contraditória a norma, o que se leva a acreditar, em futuras punições por parte do Conselho Federal de Contabilidade.

Tabela 13 Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, os direitos de longo prazo estão sendo avaliados a valor presente?

Opções	Frequência	%	% Acumulado
SIM	-	-	-
NÃO	16	100,00	100,00
Total	16	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

A Tabela 14 pretende analisar se a entidade está elaborando as demonstrações financeiras obrigatórias pela Resolução CFC nº 1.255/09 a partir de janeiro de 2010. Verificou-se que 32,20% elaboram o Balanço Patrimonial, 20,34% elaboram as Demonstrações do Resultado do Exercício, 6,78% elaboram as Demonstrações das Origens e Aplicações dos Recursos, 13,56% elaboram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, 27,12% elaboram a Demonstração do Fluxo de Caixa. Observa-se que a maioria dos profissionais não estão fazendo as demonstrações obrigatórias pela legislação anterior e tão pouco pela legislação das Pequenas e Médias Empresas.

Tabela 14 Quais as Demonstrações Financeiras que estão sendo elaboradas a partir de janeiro de 2010 por esta entidade?

Opções	Frequência	%	% Acumulado
Balanço Patrimonial	19	32,20	32,20
Demonstração do Resultado do Exercício	12	20,34	52,54
Demonstração do Resultado Abrangente	-	-	52,54
Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos	4	6,78	59,32
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	8	13,56	72,88
Demonstração do Fluxo de Caixa	16	27,12	100,00
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados	-	-	-
Demonstração do Valor Adicionado	-	-	-
Total	59	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Analisando a Tabela 15, verifica-se que 100% dos entrevistados não realizaram teste de recuperabilidade dos ativos. Portanto, percebe-se a fragilidade das demonstrações contábeis elaboradas por esses profissionais. Porque embora tenham conhecimento do assunto, não tratam na forma devida.

Tabela 15 A empresa realizou teste de recuperabilidade dos ativos?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	-	-	-
NÃO	28	100,00	100,00
Total	28	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Analisando a Tabela 16, verificou-se que segundo os profissionais as empresas não possuem ativos intangíveis, motivo pelo qual não foi evidenciado em suas demonstrações. Contudo, em visita as empresas, foram observadas programas de gestão, ou seja, ativos intangíveis, onde mais uma vez nota-se a falta de conhecimento desses profissionais.

Tabela 16 A empresa possui Ativos Intangíveis?

<b>Opções</b>	<b>Frequência</b>	<b>%</b>	<b>% Acumulado</b>
SIM	-	-	-
NÃO	28	100,00	100,00
Total	28	100,00	

Fonte: Dados da Pesquisa, 2010

Portanto, percebe-se que apesar dos profissionais contábeis informarem ter conhecimento e que utilizaram essas novas práticas para a elaboração do Balanço Patrimonial de abertura em 2010, verificou-se que esses profissionais não estão utilizando as normas estabelecidas pela Resolução do CFC nº 1.255/09, ou seja, não estão elaborando os demonstrativos financeiros das PMEs de acordo com a Legislação.

#### 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pelo pesquisa realizada junto aos profissionais contábeis das indústrias de confecções da cidade de Cajazeiras - PB, percebe-se que a partir das mudanças ocorridas na Lei nº 11.638/07 a contabilidade passa a ser tratada com o padrão e entendimento mundial, e em consequência a esse novo padrão surge a necessidade dos profissionais contábeis se adequarem às novas exigências. Dessa forma, este trabalho possibilitou verificar o conhecimento dos profissionais de contabilidade em relação às novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas. Com a promulgação da Lei nº. 11.638/07 e dos procedimentos estabelecidos pela Resolução 1.255 do CFC.

Foi possível verificar que apesar dos profissionais contábeis informarem ter conhecimento e que utilizaram essas novas práticas para a elaboração do Balanço Patrimonial de abertura de 2010, percebe-se que esses profissionais, na verdade não utilizam as normas estabelecidas por essa Resolução do CFC nº 1.255/09, ou seja, não estão elaborando os demonstrativos financeiros das PMEs de acordo com a Legislação.

No decorrer do trabalho foi possível fazer uma descrever as práticas vigentes até 2007 e as novas práticas contábeis, sendo assim, observou-se que a Lei nº 11.638/07 reformulou a estrutura da Contabilidade, visando fornecer uma informação que tenha mais credibilidade e transparência para seus usuários.

Diante do exposto, observou-se que as alterações ocorridas a partir da Lei 11.638/07 trarão enormes benefícios tanto para a classe contábil como para o mercado de negócios, logo será um momento de valorização para os profissionais contábeis.

#### 4.1 Recomendações

Objetivando um aprimoramento sobre a adequação das mudanças ocorridas nos procedimentos contábeis pela legislação para as Pequenas e Médias Empresas e para a postura dos profissionais contábeis, apresentamos as seguintes recomendações:

- a) Um estudo sobre as dificuldades por partes dos profissionais contábeis para aplicação das novas práticas;
- b) Um estudo sobre o impacto no resultado das empresas com a adoção das novas práticas;
- c) Um estudo comparativo entre as normas para as PME e Empresas de Grande Porte.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Reginaldo. **As implicações da Nova Lei Contábil, 14 jan. 2008.** Disponível em <<http://www.financialweb.com.br/noticias/index.asp?cod=44822>> (capturado em 02.05.2010).

AMANO, Hugo. **Adequações contábeis às normas internacionais (IFRS) chegam agora às pequenas empresas, 2010.** Disponível em <http://www.femicro-es.com.br/20100120252/Brasil/adequacoes-contabeis-as-normas-internacionais-ifrs-chegam-agora-as-pequenas-empresas.html> acesso em 19 jun 2010.

BARRETO, Eric. **A contabilidade a valor justo e a crise mundial. São Paulo, 2009.** Dissertação (mestrado em contabilidade), Centro de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo.

BEUREN, Ilse Maria(Org). **Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2008.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 28-12-2007.** São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL, Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 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 31 mai 2010.

\_\_\_\_\_, Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/1976 e da Lei 6.385/1976.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2007. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm) acesso em 31 mai 2010.

\_\_\_\_\_, Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Altera e revoga dispositivos da Lei 11.638/07.** Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 2009. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm) acesso em 31 mai 2010.

BORBA, José Alonso; ZANDONAI, Fabiana. **O QUE DIZEM OS ACHADOS DAS PESQUISAS EMPÍRICAS SOBRE O TESTE DE IMPAIRMENT: UMA ANÁLISE DOS JOURNALS EM LÍNGUA INGLESA, 2008.** Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos82008/577.pdf>. Acesso em: 31 mai 2010.

Contábeis Jr. **A EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS NAS COMPANHIAS LISTADAS NO NOVO MERCADO DA BOVESPA – 2009** disponível em [http://www.contabeisjr.com.br/download/Artigo\\_Evidencia%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20intang%C3%ADveis.pdf](http://www.contabeisjr.com.br/download/Artigo_Evidencia%C3%A7%C3%A3o%20de%20ativos%20intang%C3%ADveis.pdf). Acesso em: 11 mai 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME. CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

DELOITTE. **As novas práticas contábeis adotadas no Brasil com enfoque na Lei nº. 11.638/07 e nos pronunciamentos técnicos de CPC.** Seminário Internacional: Solvência, Governança Corporativa, Contabilidade na Saúde Suplementar. 27.10.2009. Disponível em [http://anstabnet.ans.gov.br/data/files/8A958865266CAFE201267F7B03A106DB/2009102627\\_Novas\\_20pr%C3%A1ticas\\_20cont%C3%A1beis\\_20adotadas\\_20no\\_20Brasil.pdf](http://anstabnet.ans.gov.br/data/files/8A958865266CAFE201267F7B03A106DB/2009102627_Novas_20pr%C3%A1ticas_20cont%C3%A1beis_20adotadas_20no_20Brasil.pdf). Acesso em: 02 mai 2010.

DOMINGUES, João Carlos de Aguiar et al. **PERDA DO VALOR DE RECUPERAÇÃO (IMPAIRMENT) DE ATIVOS EM CAMPOS PETROLÍFEROS: UM ESTUDO DAS EMPRESAS LISTADAS NA NYSE.** Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/320.pdf>>. Acesso em: 11 mai 2010.

FERREIRA, Alexandre Marcos. **O NOVO REFIS E SUAS EXIGÊNCIAS ABUSIVAS, 2009.** Disponível em <<http://www.webartigos.com/articles/23965/1/O-NOVO-REFIS-E-SUAS-EXIGENCIAS-ABUSIVAS/pagina1.html>>. Acesso em : 04 mai 2010.

FERRAREZI, Maria Amélia Duarte Oliveira; SMITH, Marinês Santana Justo. **IMPAIRMENT - CONCEITOS INICIAIS E SEU IMPACTO PELO VALOR DE MERCADO: ESTUDO DE CASO DE UMA “SOCIEDADE LTDA.” DA CIDADE DE FRANCA. 2008.** Disponível em <<http://www.facef.br/novo/publicacoes/IIforum/Textos%20EP/Maria%20Amelia%20e%20Marines.pdf>>. Acesso em: 11 mai 2010.

GERON, Cecília Moraes Santostaso. **Evolução das Práticas Contábeis no Brasil nos Últimos 30 Anos: da Lei nº 6.404/76 à Lei nº 11.638/07.** São Paulo, 2008. Dissertação (mestrado em contabilidade), Centro de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de São Paulo.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da Contabilidade.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sérgio de; RICARDINO, Álvaro Augusto. **A primeira lei das sociedades anônimas no Brasil – Lei nº 1.083 – 22 de agosto de 1860.** Revista Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, n. 29, p. 7 - 25, maio/ago. 2002.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações.** 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006.  
MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial.** 12. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariosvaldo. **Alguns pontos da Lei 11.638 e a**

**internacionalização da contabilidade brasileira. 2008.** Disponível em <[http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo\\_plinio\\_marafon\\_24mar08.pdf](http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo_plinio_marafon_24mar08.pdf)>. Acesso em: 15 jun 2010.

MATARAZZO, Giancarlo Chamma; LOPES JUNIOR, Jorge Ney F. **Lei 11.941/09 - o RTT e a harmonização do padrão contábil brasileiro, 2009.** Disponível em <[http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb\\_pinheironeto\\_artigo/pdf/030609175026anexo\\_bi2\\_059.pdf](http://www.pinheironeto.com.br/upload/tb_pinheironeto_artigo/pdf/030609175026anexo_bi2_059.pdf)>. Acesso em 04 mai 2010.

Mudanças contábeis para as pequenas. Disponível em <http://www.tvcontabil.com.br/news/720.html> acesso 19 jun 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional.** São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Sergio Bispo de. **RTT e FCONT: impactos da Lei 11638/07 e Lei 11941/09.** Disponível em <<http://www.blogcontabil.com.br/?p=1015>>. Acesso em: 04 mai 2010.

Palestra com a Professora Carla Tasso, Prof da FIPECAFI-SP; Prof FIA-SP, Conselheira do CRC, com o tema: Alterações na Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas. [http://www.faccaci.edu.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=77:palestra-alteracoes-na-contabilidade-das-pequenas-e-medias-empresas&catid=1:latest-news](http://www.faccaci.edu.br/index.php?option=com_content&view=article&id=77:palestra-alteracoes-na-contabilidade-das-pequenas-e-medias-empresas&catid=1:latest-news)

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A Lei 11.941/09 e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores.** Revista Jus Vigilantibus, Quarta-feira, 1º de julho de 2009. Disponível em <<http://jusvi.com/artigos/40776>>. Acesso em: 03 mai 2010.

QUEIROZ, Lísia de Melo et al. **AJUSTE A VALOR PRESENTE SOLICITADO PELA LEI Nº 11.638/07: UM ESTUDO COM AS EMPRESAS DE AVIAÇÃO CIVIL BRASILEIRA EM 2008.** In: Congresso USP, 2009. Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos102010/243.pdf>>. Acesso em: 11 mai 2010.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **PROPOSTA DE MENSURAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS POR MEIO DO FAIR VALUE E DO IMPAIRMENT TEST.** São Paulo: 2006. Disponível em <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/94.pdf>>. Acesso em: 11 mai 2010.

REIS, Aline de Jesus; SILVA, Selma Leal da; SILVA, Cleide Carneiro Alves da. **A História da Contabilidade no Brasil.** Seminário Estudantil de Produção Acadêmica, Vol. 11, N 1 (2007) <<http://www.revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/viewArticle/299> >

RESOLUÇÃO 1.055/05 DO CPC <[http://www.cpc.org.br/pdf/RES\\_1055.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/RES_1055.pdf)>

RESOLUÇÃO 1.255 de dezembro de 2010 do CFC.

RICARDO, Leonardo J. **Análise comparativa da Lei n.º 6.404/1976 x Lei n.º 11.638/2007, 2008.** Disponível em <<http://analisedebalanco.blogspot.com/2008/05/anlise-comparativa-da-lei-n-64041976-x.html>> Acesso em: 02 mai 2010.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Ativos Intangíveis nas Normas Internacionais - IASB.** IX CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL 13 a 15 de agosto de 2003 – Gramado – RS

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

VALENTI, Graziella. Convergência das normas contábeis para pequenas e médias empresas. São Paulo - Valor Online (10/07/2009) disponível em <<http://claudiacruzba.blogspot.com/2009/07/convergencia-das-normas-contabeis-para.html>>. Acesso em: 11 mai 2010.

VELOSO, Christiane Carvalho. **A NOVA VISÃO CONTÁBIL APÓS A LEI 11.638/2007: O IMPACTO NA ÁREA SOCIETÁRIA E NA GESTÃO DE CUSTOS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS.** Disponível em <http://www.webartigos.com/articles/26303/1/A-NOVA-VISAO-CONTABIL-APOS-A-LEI-116382007-O-IMPACTO-NA/pagina1.html>. Acesso em: 11 mai 2010.

## APÊNDICES

**AS NOVAS PRÁTICAS CONTÁBEIS PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS: Um estudo nas indústrias da cidade de Cajazeiras – PB.**

Orientanda: Fabiana

Orientador: Fábio José Lira dos Santos

**Questionário**

Cargo do entrevistado: \_\_\_\_\_

Ramo de Atividade: \_\_\_\_\_

O trabalho está sendo desenvolvido com o objetivo de Identificar se os profissionais de contabilidade do município de Cajazeiras – PB estão utilizando as novas práticas contábeis para as Pequenas e Médias Empresas. O respondente do questionário não precisa se identificar e responder as perguntas de acordo com seu entendimento sobre o assunto, sem nenhuma preocupação.

1. Sexo:

Feminino (     )

Masculino (     )

2. Escolaridade:

Técnico (     )

Graduação (     )

Especialização (     )

Mestrado (     )

Doutorado (     )

Pós Doutorado (     )

3. Ano de Conclusão:

1 a 5 anos (     )

6 a 10 anos (     )

10 a 15 anos (     )

Mais de 15 (     )

## 4. Tempo de Atuação na Área Contábil:

- 1 a 5 anos (     ) )  
 6 a 10 anos (     ) )  
 10 a 15 anos (     ) )  
 Mais de 15 (     ) )

## 5. Idade:

- De 20 a 30 (     ) )  
 De 31 a 40 (     ) )  
 De 41 a 50 (     ) )  
 Acima de 50 (     ) )

## 6. Qual o valor do Patrimônio Líquido da empresa?

- De R\$ 50.000,00 a R\$ 100.000,00 (     ) )  
 De R\$ 100.000,01 a R\$ 1.000.000,00 (     ) )  
 De R\$ 1.000.000,01 a R\$ 2.000.000,00 (     ) )  
 De R\$ 2.000.000,01 a R\$ 3.000.000,00 (     ) )  
 Acima de R\$ 3.000.000,00 (     ) )

## 7. Você já teve oportunidade de analisar as alterações trazidas pela Lei 11.638/2007 e pela Lei 11.941/2009?

- Sim (     ) )  
 Não (     ) )  
 Em partes (     ) )

## 8. Você Já estudou a Resolução CFC n. 1.255 de dezembro de 2009?

- Sim (     ) )  
 Não (     ) )  
 Em partes (     ) )

## 9. Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, onde realizou tal estudo?

- Graduação (     ) )  
 Pós-Graduação (     ) )  
 Cursos para Profissionais (     ) )  
 Com leituras próprias (     ) )

## 10. Compreendendo as novas práticas, você identifica se tem os conhecimentos necessários para realizar a sua aplicação?

- Sim (     ) )  
 Não (     ) )  
 Não me sinto apto a responder (     ) )

11. Você já elaborou o balanço de abertura do ano de 2010 para adoção das novas práticas?

Sim ( )

Não ( )

Em partes ( )

12. Qual o critério utilizado para determinar a vida útil dos bens do ativo imobilizado?

( ) Com base no Regulamento do Imposto de Renda

( ) Com base no tempo em que o bem permanecerá na entidade gerando fluxo de caixa.

13. A empresa possui contas a receber de longo prazo?

Sim ( )

Não ( )

14. Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, os direitos de longo prazo estão sendo avaliados a valor presente?

Sim ( )

Não ( )

15. Quais as Demonstrações Financeiras que estão sendo elaboradas a partir de janeiro de 2010 por esta entidade?

( ) Balanço Patrimonial

( ) Demonstração do Resultado do Exercício

( ) Demonstração do Resultado Abrangente

( ) Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos

( ) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

( ) Demonstração do Fluxo de Caixa

( ) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados

( ) Demonstração do Valor Adicionado

16. A empresa realizou teste de recuperabilidade dos ativos?

Sim ( )

Não ( )

17. A empresa possui Ativos Intangíveis?

Sim ( )

Não ( )

18. Se a resposta da questão anterior foi afirmativa, como os ativos intangíveis de vida útil definida estão sendo amortizados?
- (    ) Com base no Regulamento do Imposto de Renda
  - (    ) Com base no tempo de recuperabilidade do capital aplicado

Desde já agradecemos pela sua atenção, bem como sua valiosa contribuição na consecução do nosso estudo.

A pesquisadora.

Fone: (83) 9948-6720