

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCIANA CRISTINA CORRER

IFRS APLICÁVEL ÀS PEQUENAS EMPRESAS E O PROFISSIONAL DA  
CONTABILIDADE: DIFICULDADES NA CONVERGÊNCIA

CURITIBA

2015

LUCIANA CRISTINA CORRER

IFRS APLICÁVEL ÀS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS E O PROFISSIONAL DA  
CONTABILIDADE: DIFICULDADES NA CONVERGÊNCIA

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de especialista em MBA em Auditoria Integral.

Orientadora: Profa. Dra. Márcia Bortolucci Espejo

CURITIBA

2015

## AGRADECIMENTO

À Deus, por me dar forças, conhecimento e discernimento para desenvolver este trabalho.

À minha família, em especial minha mãe pelo apoio em todos os momentos e à minha irmã, minha companheira de vida.

À Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Márcia Bortolucci Espejo, minha orientadora e incentivadora do tema, pela preciosa orientação e contribuição para a conclusão desta monografia.

Aos meus amigos e companheiros de trabalho também apoiadores do tema.

E, ao Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, em especial à Sra. Presidente Lucélia Lecheta, ao Diretor Superintendente Sr. Gerson Borges de Macedo e ao Gerente de Fiscalização Sr. Dirceu Zonatto pelo apoio e fornecimento dos dados e informações que foram imprescindíveis para execução e conclusão deste trabalho.

*“Não é o mais forte que sobrevive, nem o mais inteligente, mas o que melhor se adapta às mudanças.”*

*(Leon C. Megginson)*

## RESUMO

**CORRER. L. C. IFRS aplicável às pequenas empresas e o profissional da contabilidade: dificuldades na convergência.** O ambiente globalizado de negócios trouxe a necessidade de demonstrações financeiras compreensíveis por usuários de diversos mercados, informações consistentes e comparáveis, surgindo assim, um conjunto de normas internacionais aplicável globalmente. No Brasil desde 2005, a convergência às normas internacionais ficou centralizada no Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, sendo que em 2009, seguindo a tendência mundial de uma norma que atendesse a necessidade de empresas menores, após publicado o IFRS para PMEs, editou no mesmo ano o CPC PME, homologado pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da Resolução CFC 1.255/2009. Diante da representatividade das pequenas e médias empresas no Brasil e, considerando que raramente estas empresas possuem um profissional da contabilidade que atue ou preste serviço diretamente como funcionário, utilizando a verificação de demonstrações contábeis do exercício de 2012 através de *check list* utilizado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Paraná – CRCPR, o presente trabalho buscou identificar os principais aspectos e exigências da referida norma em termos de demonstrações contábeis e quais foram as dificuldades enfrentadas pelo profissional da contabilidade ou irregularidades ao levantar as demonstrações contábeis. Da moldura populacional de 125 empresas que possuíam declaração de conformidade com a Resolução CFC 1.255/2009 (NBC TG 1000), resultando em uma amostra aleatória de 45 empresas, os resultados apontam que os profissionais da contabilidade tiveram dificuldades ao elaborar as demonstrações contábeis do exercício de 2012, como ausência do conjunto completo definido na norma, presente em 58% das empresas analisadas, dificuldades com relação à elaboração das notas explicativas, tais como: ausência de informações sobre as contas apresentadas nas demonstrações, na ordem em que aparecem (73%), de informações sobre a tributação da empresa (33%), informações sobre estoques (78%), informações sobre o imobilizado (71%), sobre o capital social das empresas (56%), entre outros. As notas explicativas constituem novidade para muitos profissionais e exige o esclarecimento de itens constantes nas demonstrações, através da interpretação, conhecimento, bem como a expressão de julgamentos utilizados nas contabilizações. Por outro lado, buscou-se com este estudo identificar fatores ou causas dessas dificuldades destacando-se a formação acadêmica, a falta de uma educação continuada, o distanciamento entre os clientes e o profissional que presta serviços terceirizados e a forte influência fiscal no país.

**PALAVRAS-CHAVE: IFRS - Pequenas e Médias Empresas, Demonstrações Contábeis, Profissional da Contabilidade.**

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Histórico da IFRS para PMEs. ....	16
Figura 2 – Empresas que podem adotar o CPC PME no Brasil. ....	19
Figura 3 – Balanço Patrimonial. ....	24
Figura 4 – Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). ....	26
Figura 5 – Demonstração do Resultado Abrangente (DRA). ....	26
Figura 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). ....	27
Figura 7 – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA). ....	28
Figura 8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) – Método Direto. ....	29
Figura 9 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) – Método Indireto. ....	30
Figura 10 – Principais itens das Notas Explicativas exigidas para as PMEs. ....	32
Figura 11 – Termo de Verificação da Contabilidade. ....	39
Figura 12 – Irregularidades na Estrutura Conceitual Básica. ....	60
Figura 13 – Irregularidades no Balanço Patrimonial. ....	60
Figura 14 – Irregularidades na DRE. ....	61
Figura 15 – Irregularidades na DMPL. ....	61
Figura 16 – Irregularidades na DFC. ....	62
Figura 17 – Irregularidades na DVA. ....	62
Figura 18 – Irregularidades nas Notas Explicativas. ....	63
Figura 19 – Irregularidades na DLPA. ....	64
Figura 20 – Outras Irregularidades nas Demonstrações Contábeis. ....	64
Figura 21 – Índices Aprovação Exame de Suficiência entre os anos 2011-2014. ....	67

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
1.1	PROBLEMA DE PESQUISA	10
1.2	OBJETIVOS	10
1.2.1	Objetivo Geral	10
1.2.2	Objetivos Específicos	11
1.3	JUSTIFICATIVA	11
1.4	ESTRUTURA DO TRABALHO	12
<b>2</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b>	<b>13</b>
2.1	IFRS PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS	13
2.1.1	Aspectos Introdutórios	14
2.1.2	NBC TG 1000 (Resolução CFC 1.255/2009)	17
2.1.3	Demonstrações Contábeis (PMEs)	20
2.1.4	Profissionais Contábeis e a adoção do IFRS para PMEs	32
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b>	<b>34</b>
3.1	TIPO E MÉTODO DE PESQUISA	35
3.2	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	35
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DE DADOS</b>	<b>39</b>
4.1	ANÁLISE SEGMENTADA	39
4.2	ANÁLISE GERAL E DISCUSSÃO DOS DADOS	59
4.3	DISCUSSÃO E REFLEXÃO DAS POSSÍVEIS EXPLICAÇÕES PARA O CENÁRIO APRESENTADO	65
4.3.1	A formação do profissional contábil	65
4.3.2	Educação continuada através de cursos e treinamentos	67
4.3.3	Distanciamento entre o cliente e o profissional que presta serviços terceirizados de contabilidade	68
4.3.4	Forte influência fiscal (contabilidade voltada para atendimento do fisco)	69
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>70</b>
<b>6</b>	<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>71</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O processo de harmonização da contabilidade surgiu em um ambiente globalizado de negócios, onde os tomadores de decisões estão localizados em várias regiões do mundo e usam a informação contábil para realizar suas escolhas. Assim, a necessidade de demonstrações financeiras que possam ser compreendidas por usuários de outros mercados, que ofereçam informações consistentes, fidedignas, transparentes e comparáveis, mesmo que as empresas se encontrem em diferentes países.

[...] surge a necessidade da elaboração de demonstrações contábeis baseadas em critérios uniformes e homogêneos, de forma que os gestores, investidores e analistas de todo o mundo possam utilizar informações mais uniformes, confiáveis e, principalmente, que possam ser comparáveis para os processos de análises e tomadas de decisões. (CARLIN; HOOG, 2009, p. 32).

Nesse contexto, as normas Internacionais de Contabilidade ficaram a cargo do *International Accounting Standard Board* (IASB), entidade constituída em 2001, que atua no interesse de desenvolver um conjunto de normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS) que sejam aceitas globalmente, compreensíveis para a confecção de informação financeira, promovendo o uso e a aplicação rigorosa dessas normas, levando também em consideração as necessidades de informações financeiras das economias emergentes e de pequenas e médias empresas.

O IASB é o órgão normatizador independente da Fundação IFRS, uma organização do setor privado, independente e sem fins lucrativos que atua no interesse público e tem como objetivos (OLIVEIRA; SANTOS, 2013):

- a) Desenvolver um conjunto de normas internacionais de relatórios financeiros (IFRS) por meio de seu corpo normativo, o IASB, que sejam aceitas globalmente;
- b) Promover o uso e a aplicação rigorosa dessas normas;
- c) Ter em conta as necessidades de relato financeiro das economias emergentes e de pequenas e médias empresas (PME); e

d) Alcançar a convergência das normas contábeis nacionais e IFRS para soluções de alta qualidade.

Segundo Jochem (2011, p. 22):

No Brasil o processo para convergência às normas internacionais de contabilidade vem de longa data, principalmente considerando as aspirações de determinados segmentos. Porém a tendência predominante por muitos anos foi aderir ao modelo americano que era considerado o de melhor adequação à realidade brasileira, até mesmo por exigências das grandes companhias que reportavam suas demonstrações neste padrão.

A determinação legal de adequação ao IFRS se deu por meio da Lei 11.638/07 (que alterou a Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas), quando estipulou em seu artigo 177, parágrafo 5º, que:

As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

O processo de convergência das normas emitidas ficou a cargo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/2005, o qual tem como objetivo (CPC, 2014):

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.

O CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis é um organismo multidisciplinar de pronunciamentos, o qual centraliza a emissão de normas contábeis, e corresponde a um órgão independente criado para liderar o processo brasileiro de convergência ao IFRS (IASB). O CPC foi idealizado em função das necessidades de (CPC, 2014):

- **Convergência internacional** das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);

- **Centralização** na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- **Representação e processo democráticos** na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

Importante se faz observar quanto ao uso dos termos harmonização e convergência, uma vez que há diferença. Na harmonização, as normas e práticas contábeis devem estar alinhadas, coerentes e consistentes uma com a outra, enquanto a convergência se compromete a eliminar as diferenças produzidas por diferentes órgãos de contabilidade. Ou seja, qualquer órgão nacional que quiser produzir normas contábeis, inclusive o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, somente poderá afirmar que as mesmas são equivalentes às normas do IASB, se estiverem 100% convergentes.

As IFRS foram desenvolvidas para atender às necessidades do mercado de capitais, mas havia uma carência de uma versão das normas internacionais de contabilidade específica para as pequenas empresas, pois estas tem papel decisivo no mundo dos negócios, existindo de forma representativa em todos os países.

Em 2009 a IFRS para PMEs foi publicada pelo IASB, com o objetivo de ser de fácil compreensão em qualquer país do mundo, redigida em linguagem clara, sendo independente do conjunto completo das IFRS e, portanto, disponíveis para adoção por qualquer país, independente do país ter adotado as IFRS na íntegra ou não.

A IFRS para PME, elaborada pelo IASB, simplificou a IFRS completa (*Full IFRS*), através da redução das divulgações, simplificação da linguagem e no reconhecimento e mensuração entre outras formas, mantendo alguns itens e excluindo outros não direcionados para as atividades das pequenas e médias empresas, para que os custos empreendidos por essas empresas na elaboração das demonstrações financeiras possam ser reduzidos.

Conforme Deloitte (2014), muitos grupos globais de contabilidade receberam bem a IFRS para PMEs e na opinião do Banco Mundial, a IFRS para PME é:

um excelente modelo de prestação de contas para entidades menores, por ser mais adaptável ao porte das operações e à estrutura societária das PMEs, e isso deve facilitar o acesso das pequenas e médias empresas a fontes de financiamento.

Ainda conforme Deloitte (2014), a Federação Internacional de Contadores afirmou que:

o padrão contribuirá para melhorar a qualidade e a comparabilidade das demonstrações financeiras das PMEs em todo o mundo e as ajudará a obter acesso a fontes de financiamentos. As PMEs não serão as únicas a se beneficiarem com o novo modelo: seus clientes e os usuários de suas demonstrações financeiras também serão beneficiados.

Em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente da IFRS para PMEs (IASB). O CPC PME foi homologado pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº 1.255/2009.

Neste contexto, os profissionais da contabilidade tem importante papel, pois são os responsáveis diretos pela implementação das novas práticas contábeis, sendo de suma importância estarem preparados e capacitados para atuarem nesse novo ambiente profissional.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

Partindo desta explanação, o presente trabalho levanta o seguinte problema: quais as dificuldades encontradas pelo profissional da contabilidade na elaboração das demonstrações contábeis de acordo com o IFRS aplicável as PMEs?

## 1.2 OBJETIVOS

O presente estudo, de forma objetiva, busca contribuir com a literatura sobre a convergência da contabilidade brasileira aplicável às pequenas e médias empresas.

### 1.2.1 Objetivo Geral

O presente estudo busca identificar as principais dificuldades ou irregularidades do profissional da contabilidade na aplicação das normas brasileiras de contabilidade convergidas aos padrões internacionais na elaboração das Demonstrações Contábeis obrigatórias às Pequenas e Médias Empresas.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Adicionalmente formularam-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os principais aspectos referentes às Normas Brasileiras de contabilidade para as Pequenas e Médias Empresas (PMEs).
- Verificar se as exigências estabelecidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade estão sendo aplicadas pelo profissional da contabilidade, especificamente das PMEs.
- Verificar os itens que possuem maior nível de irregularidade, evidenciando as principais dificuldades.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

As informações apresentadas, baseadas em análise das demonstrações contábeis elaboradas por diversos profissionais da contabilidade sediados no Estado do Paraná, fornecem uma visão sobre a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade convergidas aos padrões internacionais às pequenas e médias empresas brasileiras, indicando quais são as dificuldades na elaboração das demonstrações contábeis.

O tema do presente trabalho é de fundamental importância para a profissão contábil, uma vez que alcança a grande maioria das empresas brasileiras e dos profissionais responsáveis pela elaboração/apresentação das demonstrações contábeis.

A contabilidade é um canal de comunicação da situação patrimonial e financeira de uma empresa com os usuários dessas informações, especialmente os externos. Consistindo também num instrumento para a redução da assimetria das informações.

O processo de convergência contribui para a geração de informações mais adequadas e compreensíveis, servindo de subsídio para as decisões de investimentos, créditos, financiamentos, etc. Os usuários podem interpretar e comparar informações contidas nas demonstrações contábeis, sem as distorções significativas causadas pelas diferentes práticas contábeis.

A adoção do IFRS aumenta o grau de informações que as empresas fornecem aos usuários externos, todavia exige maior grau de julgamento dos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis ao tomar uma decisão de contabilização.

#### 1.4 ESTRUTURA DO TRABALHO

Na introdução do presente trabalho foi abordado em que cenário surgiu a necessidade de aplicação de normas que fossem aceitas globalmente e que pudessem diminuir as diferenças em termos de apresentação das demonstrações contábeis, de mensuração, a fim de que em qualquer parte do mundo os usuários tivessem a mesma informação, permitindo a comparabilidade e informações mais consistentes e fidedignas. Partindo desse cenário, foram indicados os principais órgãos envolvidos nesse processo, seja a nível mundial ou nacional, bem como a importante divulgação de uma norma simplificada para inclusão das pequenas e médias empresas, objeto do presente trabalho, conforme descrito nos objetivos, assim como o papel do profissional da contabilidade nesse processo.

No referencial teórico, os aspectos introdutórios trazem as principais diferenças que levaram à necessidade de padronização às normas internacionais até a versão simplificada para pequenas e médias empresas. Na sequência os principais aspectos da NBC TG 1000 (Resolução CFC 1.255/2009), início da vigência, alcance (empresas que podem adotar) e conjunto completo das demonstrações contábeis exigidos, passando pela definição e estrutura dessas demonstrações.

Em metodologia, foram destacadas as metodologias utilizadas para desenvolvimento do trabalho, tais como: descritiva, bibliográfica, documental, qualitativa e quantitativa, definidas a população e amostra utilizadas no estudo, assim como o modelo do *check list* de verificação das demonstrações contábeis

para análise da aplicação dos itens exigidos pela NBC TG 1000 pelos profissionais contábeis paranaenses.

Na análise de dados foi realizada a análise segmentada, onde foram relacionados os 29 (vinte e nove) itens constantes no *check list*, com a fundamentação baseada em normas para cada um deles e qual foi o apontamento para cada uma das 45 (quarenta e cinco) empresas, ou seja, qual foi o atendimento dos itens do termo de verificação para a amostragem analisada.

Na sequência, a análise geral, abordando os percentuais de irregularidades apontados em 09 (nove) situações principais evidenciadas no *check list*: Estrutura Conceitual Básica, Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração do Valor Adicionado, Notas Explicativas, Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados e Outras Irregularidades e uma discussão e reflexão das possíveis explicações para o cenário apresentado.

Em considerações finais, uma avaliação sobre os objetivos propostos pelo presente trabalho, chegando à conclusão que a questão de pesquisa foi respondida e, deixando uma recomendação para futuros estudos baseados na norma (IFRS aplicável às pequenas e médias empresas), bem como do profissional contábil diante das mudanças ocorridas a nível global, mas que passaram a fazer parte de sua vida e rotina e que exigem deste profissional uma nova postura.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

A globalização trouxe uma cultura de transparência nas informações contábeis. O crescimento econômico e estreitamento das relações com investidores tornou necessária a convergência com as normas internacionais.

### **2.1 IFRS PARA AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS**

O IFRS para PMEs foi elaborado para atender a necessidade e capacidade das pequenas e médias empresas, uma vez que o IFRS completo não era favorável devido à complexidade e exigências.

A norma é abrangente no que se refere ao universo de empresas e o importante papel que desenvolvem no cenário econômico brasileiro, quanto ao número de profissionais da área contábil que prestam serviços a estas empresas.

### 2.1.1 Aspectos Introdutórios

As Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo Comitê Internacional de Contabilidade (IASB), constituem uma fonte de referência para as práticas contábeis mundiais. Segundo Oliveira e Santos (2013) o objetivo do IASB “é desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e globalmente aceitas para a confecção de informação financeira, com base em princípios claramente articulados”.

Para Niyama (2005 apud CARÍSSIMO e PINHEIRO, 2012, p. 3), a necessidade de padronização adveio da busca da minimização das diferenças de critérios de reconhecimentos contábeis em diversos países. Com a harmonização contábil, estas diferenças das demonstrações financeiras são suprimidas, facilitando inclusive a análise e comparação de dados.

Os Padrões Contábeis Internacionais - IFRS – surgiram como resposta às modificações no ambiente que as cercam e as demandas dos seus usuários. Os efeitos do desenvolvimento da economia e das relações econômicas internacionais, intensificadas pela globalização, tornaram latente a necessidade de uma linguagem única de avaliação e divulgação dos resultados dos negócios, sendo a Contabilidade considerada, por diversos autores, como a linguagem universal dos negócios e atividades econômicas (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2006 apud FARIA e BRAGA DE QUEIROZ, 2009, p. 58 e 59).

O mercado passou a considerar a necessidade de relatórios no padrão contábil internacional, informações mais claras e precisas, compreensíveis para fins de comparabilidade e tomada de decisões.

Diversas são as causas apontadas por Mueller, Gernon e Meek (1997 apud LEMES e SILVA, 2007, p. 39 e 40) para a desarmonia contábil, ou seja, para o desenvolvimento de diferentes modelos contábeis ao redor do mundo: a relação entre os negócios e os fornecedores de capital; a proximidade política e econômica com outros países; o sistema legal; os níveis de inflação; o tamanho e a

complexidade das companhias; o nível de sofisticação da administração e da comunidade financeira; o grau geral de educação e a própria cultura de cada país. Este complexo conjunto de variáveis, de alguma forma, precisa ser organizado de modo a gerar informações que sejam compreensíveis aos incontáveis usuários.

Segundo Weffort (2005, apud LEMES e SILVA, 2007, p. 40), as razões mais relevantes para as diferenças nas práticas contábeis entre os diferentes países e culturas podem ser enquadradas em, pelo menos, um dos seguintes grupos: a) características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis; b) características dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores); c) modos pelos quais se pode organizar a sociedade na qual o modelo contábil se desenvolve refletido, principalmente, por intermédio de suas instituições; d) aspectos culturais; e) outros fatores externos.

Segundo Hendriksen e Breda (1999 apud GRECCO *et al*, 2013, p. 114):

[...] os princípios contábeis representam apenas uma das forças que moldam a prática contábil. A política, a economia e a legislação também representam muitas das forças poderosas que se juntam a considerações puramente teóricas para a determinação da prática.

Radebaugh e Gray (1997 apud GRECCO *et al*, 2013, p. 114) afirmam que podem ser elencadas diversas influências ambientais nas práticas contábeis tais como: a atividade de negócio da entidade; fonte de recursos financeiros e estágio de desenvolvimento dos mercados de capitais; natureza do sistema de tributação; a existência e a significância da profissão contábil; estágio de pesquisa e educação contábil; natureza do sistema político; estágio do desenvolvimento econômico; inflação; sistema regulatório; e natureza da regulamentação contábil.

Com a integração dos mercados surge a necessidade de melhores informações, relatórios contábeis que possam ser analisados e comparados, sem a necessidade de adequações às normas contábeis ou diferentes legislações de cada nação. Assim, seguindo uma tendência mundial, as normas contábeis brasileiras vêm sendo revisadas e convergidas com as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo IASB, sendo estas uma fonte de referência para as práticas contábeis mundiais.

O histórico da IFRS para PMEs iniciou em 2001, conforme cronograma:

2001	O IASB deu início a um projeto para desenvolver padrões contábeis adequados para PMEs. Um grupo de trabalho composto por especialistas foi instituído para fornecer orientações sobre questões, alternativas e possíveis soluções.
2002	Conselheiros da IASCF (atual IFRSF) manifestaram seu apoio aos esforços do IASB de examinar questões específicas relacionadas a economias emergentes e PMEs.
2003 - 2004	O IASB desenvolveu opiniões preliminares e experimentais sobre o enfoque básico que seguiria no desenvolvimento de normas contábeis para PMEs.
Junho de 2004	O IASB publicou um documento de discussão definindo e solicitando comentários sobre o enfoque do IASB.
Junho de 2004 / janeiro de 2005	O IASB estudou as questões levantadas através dos comentários fornecidos em resposta ao documento de discussão e decidiu publicar uma minuta para exposição.
Abril de 2005	O IASB percebeu a necessidade de reunir mais informações sobre possíveis modificações dos princípios de reconhecimento e mensuração na IFRS para PMEs. Um questionário foi publicado como ferramenta para identificar possíveis simplificações e omissões.
Junho – outubro de 2005	As respostas ao questionário foram discutidas com o Conselho Consultivo de Normas (atual Conselho Consultivo das IFRSs), o Grupo de Trabalho de PMEs, os órgãos normatizadores internacionais e as mesas redondas públicas.
2006	Discussões e deliberações do IASB sobre a minuta para exposição.
Agosto de 2006	A minuta completa elaborada pelos membros do IASB é publicada no site do IASB para manter o público informado.
Fevereiro de 2007	A minuta para exposição foi publicada propondo cinco tipos de simplificações das IFRSs completas, com orientações para implantação e fundamentos para conclusões. A minuta para exposição foi traduzida para cinco idiomas.
Junho de 2007	O questionário de teste de campo foi publicado (em quatro idiomas) no site do IASB.
Março de 2008 / Abril de 2009	O IASB deliberou as propostas a respeito da minuta para exposição, com base nas respostas recebidas à minuta para exposição e os resultados do teste de campo.
Junho de 2009	A versão final da IFRS para PMEs é publicada e entrará em vigor sempre que adotada por um país.

Figura 1 – Histórico da IFRS para PMEs.

Fonte: Deloitte (2014).

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC tem dentre outras finalidades, a de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil, além de regular acerca dos princípios contábeis, bem como editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional. O CFC adotou todos os pronunciamentos emitidos pelo CPC. Assim, as demais sociedades também devem obedecer às novas regras contábeis, optando pela aplicação completa dos CPCs ou a aplicação do CPC específico para Pequenas e Médias Empresas – CPC PME, a partir de 2010.

De acordo com Di Pietra *et al* (2008 apud CARÍSSIMO e PINHEIRO, 2012, p. 6), estudos apontam as seguintes justificativas e vantagens para a implantação das IFRS para PME:

- “Os fluxos de informação externa sobre as PMEs em geral, são incompletos e fragmentários (Cesaroni e Paoloni, 2006 apud Di Pietra *et al*, 2008)”.
- “As demonstrações das pequenas empresas são geralmente muito menos transparentes informacionalmente do que as grandes corporações (Berger e Frame, 2007 apud Di Pietra *et al*, 2008)”.
- A falta de informações seguras são uma das causas das PMEs terem dificuldades ao acesso ao crédito.
- Crescente número de empresas operando internacionalmente.
- Melhores condições para elaborar as demonstrações de resultados e oferecer maior comparabilidade.

A versão completa das IFRSs e a versão da IFRS para PMEs são modelos separados e distintos. As entidades que podem aplicar a IFRS para PMEs e optam por fazê-lo devem aplicá-la na íntegra, isto é, não podem optar por atender algumas exigências da IFRS para PMEs e outras da versão completa das IFRS. (Deloitte, 2014).

A IFRS para PMEs é um conjunto independente de princípios contábeis baseado na versão completa da IFRSs, mas simplificado para pequenas e médias empresas. Está organizada por tópico para facilitar seu uso como manual de referência, que segundo a Deloitte (2014), o IASB acredita que esse formato seja mais amigável tanto para preparadores como para usuários das demonstrações contábeis de PMEs.

### 2.1.2 NBC TG 1000 (Resolução CFC 1.255/2009)

As pequenas e médias empresas se destacam na participação e contribuição para a economia brasileira, seja na prestação de serviços, produção de bens ou no número de empregos gerados.

Segundo Leite Filho, Rodrigues e Resende (2011), “as pequenas e médias empresas têm desempenhado papel fundamental na economia brasileira e de diversas nações, contribuindo sobremaneira para a geração de emprego e renda nestes países”.

Por esta representatividade no cenário mundial e nacional, as pequenas e médias empresas foram incluídas no processo de convergência das normas contábeis.

As PMEs têm papel decisivo no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho da sua economia. Apenas no Brasil são 6 milhões de PMEs. (Delloite, 2012, p. 3).

Em alguns países, a implantação do IFRS na íntegra (ou a total convergência dos padrões locais ao IFRS) é um processo complicado. Estudos realizados pelo Banco Mundial com mais de 80 países emergentes e em desenvolvimento revelaram que, para a maioria deles, a adoção do IFRS na íntegra pelas PMEs traz desvantagens que inclusive impedem o crescimento econômico (DELLOITE, 2012, p. 3).

A IFRS para PMEs foi publicada em 2009 em resposta às necessidades e características de empresas menores. No Brasil, o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas também foi editado em 2009 e homologada através da Resolução CFC 1.255/2009, a qual aprovou a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com vigência para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

A NBC TG 1000 trata-se de norma para aplicação às demonstrações contábeis para fins gerais de empresas de pequeno e médio porte (PMEs), conjunto esse composto por sociedades fechadas e sociedades que não sejam requeridas a fazer prestação pública de suas contas. (CFC, 2014).

Segundo Jochem (2013, p. 76) a legislação contábil, em especial a NBC TG 1000, não faz referência ao tipo societário, podendo ser aplicada a qualquer tipo societário, seja Sociedade Limitada, Sociedade Anônima, ou qualquer outro tipo, desde que não negocie suas ações em bolsa de valores, atentando para o critério previsto na Lei 11.638/2007 que define empresas de grande porte.

Conforme Deloitte (2014) o termo PME foi definido como as sociedades por ações fechadas, mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações financeiras, são tidas como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que, no exercício social anterior, apresentem ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde

que não enquadradas pela Lei nº 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como PMEs.

O quadro abaixo demonstra comparativamente as empresas que podem optar pelo CPC-PME e as que devem adotar o IFRS *full* (CPCs):

CPCs	CPC - PME
Empresas <b>com</b> obrigação de prestação pública de contas	Empresas <b>sem</b> obrigação de prestação pública de contas e apresentam demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos.
<p><b>Exemplos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Sociedades por ações abertas – listada em bolsa.</li> <li>• Limitadas e demais sociedades enquadradas como “grande porte” pela Lei nº 11.638/07.</li> <li>• Instituições financeiras*</li> <li>• Seguradoras*</li> </ul> <p>*Sujeitos a atos de homologação/aprovação do regulador.</p>	<p><b>Exemplos:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Limitadas e demais sociedades não enquadradas como sociedades de grande porte pela Lei nº 11.638/07*</li> <li>• Estimamos que mais de 6 milhões de empresas no Brasil serão elegíveis para CPC-PME.</li> </ul> <p>* Inclusive sociedades por ações fechadas sem negociação no mercado, mesmo que obrigadas à publicação de suas Demonstrações Contábeis.</p>

Figura 2 – Empresas que podem adotar o CPC PME no Brasil.  
Fonte: Deloitte (2014).

No Brasil, é possível acompanhar o desenvolvimento e implementação das normas internacionais de contabilidade – IFRS por intermédio do CPC e pelos órgãos reguladores, como a CVM e o CFC.

Segundo Iudícibus (2010 apud SOUSA, 2012, p. 27) as características básicas dessas normas são:

- a) ‘são baseadas muito mais em princípios do que em regras’. A utilização de princípios, ao invés da aplicação das regras prontas, fará com que o contador desenvolva o julgamento e a análise as situações.
- b) ‘são baseadas na prevalência da essência sobre a forma’. A questão aqui é conhecer o que será contabilizado, de maneira que o registro demonstre a essência econômica dos fatos em questão.
- c) ‘são muito mais importantes os conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas’. Conforme alteração da Lei 11.638/07, onde prevalece a figura da transferência de controle, dos riscos e dos benefícios, e não da titularidade jurídica.
- d) ‘a contabilidade passa a ser de toda a empresa, não só do contador’. A influência de outros membros da entidade, no processo, torna-se necessária para gestão do negócio.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC emite suas normas, interpretações e comunicados técnicos de forma convergente com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e promove o uso dessas normas

em demonstrações contábeis para fins gerais no Brasil e outros relatórios financeiros.

### 2.1.3 Demonstrações Contábeis (PMEs)

De acordo com o CFC, segundo definido na Resolução CFC 1.255/2009, as demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral e devem ser úteis aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

As PMEs muitas vezes produzem demonstrações contábeis apenas para o uso de proprietários-administradores ou apenas para o uso de autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais. Demonstrações contábeis produzidas para esses propósitos não são, necessariamente, demonstrações contábeis para fins gerais.

Ainda segundo o CFC, seção 2 da NBC TG 1000 (p. 07):

O objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado e resultado abrangente) e fluxos de caixa da entidade, que é útil para a tomada de decisão por vasta gama de usuários que não está em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação.

As características qualitativas de informação em demonstrações contábeis são (Res. CFC 1255/2009):

**Compreensibilidade:** a informação deve ser clara, compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade. No entanto, informações relevantes não devem ser omitidas com a justificativa que possam ser de difícil entendimento para alguns usuários.

**Relevância:** a informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários.

**Materialidade:** a informação é material e, portanto tem relevância, quando a sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários com base nas demonstrações contábeis.

**Confiabilidade:** a informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável, ou seja, estar livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar. É possível afirmar que não estão livres de viés (ou seja, não são neutras), quando por meio de seleção ou apresentação da informação, são destinadas a influenciar uma decisão ou um julgamento visando alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

**Primazia da essência sobre a forma:** este conceito busca estabelecer que a contabilidade precisa valorizar a essência de cada operação, ou de cada fato contábil, ou seja, devem ser contabilizados e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal.

**Prudência:** é incluir certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que os ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados.

**Integralidade:** a informação constante nas demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo, sendo que uma omissão pode tornar a informação falsa ou enganosa, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

**Comparabilidade:** as demonstrações contábeis devem ser comparáveis ao longo do tempo. A fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades.

**Tempestividade:** a informação contábil precisa ser oferecida dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância.

**Equilíbrio entre o custo e o benefício:** os benefícios derivados da informação devem ser maiores que o custo para produzi-la. Os custos não recaem necessariamente sobre os usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

Segundo definido na Resolução CFC 1.185/2009, as demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em

suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados.

Para as PMEs adotarem o IFRS, cujas demonstrações contábeis estiverem de acordo com a Resolução CFC 1.255/2009, devem fazer em Notas Explicativas uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade. Não podendo as demonstrações contábeis ser descritas como em conformidade com a citada norma, a não ser que estejam em conformidade com os requerimentos da norma.

O IFRS para PMEs demanda a elaboração das seguintes demonstrações contábeis, de acordo com a seção 3, item 3.17 da Res. CFC 1.255/2009:

O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b) demonstração do resultado do período de divulgação;
- (c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- (f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

A referida norma ainda pontua casos específicos, tais como:

- A DLPA poderá ser apresentada no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no patrimônio líquido dos períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de distribuição de lucro e de correção de erros anteriores e de mudanças de políticas contábeis.
- A entidade poderá apresentar apenas a demonstração do resultado, se não possuir nenhum item de outro resultado abrangente em nenhum dos períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas.

- A entidade deve apresentar, no mínimo, duas demonstrações contábeis de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as notas explicativas correspondentes. Ou seja, informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente.

### 2.1.3.1 Balanço Patrimonial (BP)

O balanço tem por finalidade apresentar a posição financeira e patrimonial da empresa em determinada data, portanto uma posição estática (IUDÍCIBUS *et al*, 2010). O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica – o final do período contábil.

O ATIVO compreende os recursos controlados por uma entidade e dos quais se esperam benefícios econômicos futuros, subdividindo-se em Ativo Circulante e Ativo Não Circulante.

Segundo item 4.5 e 4.6 da Resolução CFC 1.255/2009:

A entidade deve classificar um ativo como circulante quando:

- espera realizar o ativo, ou pretender vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;
- o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
- esperar realizar o ativo no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data das demonstrações contábeis.

A entidade deve classificar todos os outros ativos como não circulantes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses.

O PASSIVO compreende as exigibilidades e as obrigações. Subdivide-se em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, assim definidos nos itens 4.7 e 4.8 da Resolução CFC 1.255/2009:

A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

- espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal da entidade;
- o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;
- o passivo for exigível no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis; ou
- a entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do

passivo durante pelo menos doze meses após a data de divulgação.  
A entidade deve classificar todos os outros passivos como não circulantes.

O PATRIMÔNIO LÍQUIDO representa a diferença entre o ativo e passivo, ou seja, o valor líquido da empresa.

BALANÇO PATRIMONIAL ENCERRADO EM X1					
ATIVO	X1	X0	PASSIVO+ PATRIMÔNIO LÍQUIDO	X1	X0
<b>Ativo Circulante</b>			<b>Passivo Circulante</b>		
Clientes			Fornecedores		
Estoques			Contas a Pagar		
Créditos			<b>Passivo Não Circulante</b>		
<b>Ativo Não Circulante</b>			<b>Patrimônio Líquido</b>		
Realizável a Longo Prazo			Capital Social		
Investimento			(-) Gastos c/ Emissão de Ações		
Imobilizado			Reservas de Capital		
Intangível			Reservas de Lucros		
			(-) Ações em Tesouraria		
			Ajustes de Avaliação Patrimonial		
			Lucros (Prejuízos) Acumulados (*)		

Figura 3 – Balanço Patrimonial.  
Fonte: CRCPR (2011).

### 2.1.3.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)

A entidade deve apresentar seu resultado, ou seja, todos os itens de receitas e despesas realizados no período contábil, demonstrando seu desempenho financeiro em duas demonstrações contábeis: a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado abrangente.

A Demonstração do Resultado do Exercício deve apresentar as contas de receitas; custos dos produtos, das mercadorias ou dos serviços; despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais; parcela de resultado de investimentos em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto; receitas e despesas financeiras; tributos sobre lucros; resultado líquido de operações descontinuadas, etc, terminando como última linha com o lucro líquido ou prejuízo.

A Demonstração do Resultado Abrangente, segundo a Resolução CFC 1.255/2009 deve começar com o resultado do período como primeira linha (valor transportado da demonstração do resultado) e, evidenciar contas, tais como efeitos de correção de erros e mudanças de políticas contábeis apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado do período em que surgiram; ganhos e perdas de conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior; alguns ganhos e perdas atuariais, por exemplo.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO FINDO EM X1		
	X1	X0
Receita Bruta (Vendas ou Serviços)		
(-) Deduções da Receita Bruta		
(=) Receita Líquida		
(-) Custo das Mercadorias, Produtos ou Serviços		
(=) Lucro Bruto		
(-) Despesas (Gerais, Administrativas, Vendas)		
(+/-) Receitas (Despesas) com Investimentos, Pessoas Ligadas		
(=/-) Outras Receitas ou Despesas		
(=) Resultado antes das Receitas e Despesas Financeiras		
(+/-) Receitas e Despesas Financeiras		
(=) Resultado antes dos Tributos sobre os Lucros		
(-) Despesas com Tributos sobre os Lucros		
(=) Resultado Líquido das Operações Continuadas		

(=/-) Vendas/Custos (vendas de itens do não circulante) Resultado de Operações Descontinuadas		
(=) Resultado Líquido do Período		

Figura 4 – Demonstração do Resultado do Exercício (DRE).  
Fonte: CRCPR (2011).

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE EM X1		
(=) Resultado Líquido do Período	X1	X0
(=/-) Outros Resultados Abrangentes		
Variação de Reserva de Reavaliação (quando existente)		
Ganhos/Perdas em Planos de Previdência Complementar ou Conversão das Demonstrações Contábeis p/ Exterior		
Ajuste de Avaliação Patrimonial		
(=/-) Resultados Abrangentes de Empresas Investidas (quando reconhecidas pela Equivalência Patrimonial)		
(=) Resultado Abrangente do Período		

Figura 5 – Demonstração do Resultado Abrangente (DRA).  
Fonte: CRCPR (2011).

### 2.1.3.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

A mutação do patrimônio líquido evidencia em termos globais (novas integralizações de capital, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, ajustes de avaliação patrimonial, etc) e em termos de mutações internas (incorporação de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reservas e vice-versa, etc). (IUDÍCIBUS *et al*, 2010).

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período da divulgação. Salientando que, a Res. CFC 1.255/2009 permite que a entidade apresente a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações do seu patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do

resultado, do pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>						
	<b>Capital Social Integralizado</b>	<b>Reserva de Capital</b>	<b>Reservas de Lucros</b>	<b>Lucros ou Prejuízos Acumulados</b>	<b>Outros Resultados Abrangentes</b>	<b>Patrimônio Líquido Consolidado</b>
<b>Saldos Iniciais X0</b>						
Aumento de Capital						
Ações em Tesouraria Adquiridas						
Ações em Tesouraria Vendidas						
Dividendos						
Transações de Capital com os sócios						
Ajustes de Instrumentos Financeiros						
Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas						
Ajustes de Conversão Período						
Outros Resultados Abrangentes						
Ajustes de Instrumentos Financeiros reclassificados p/ Resultado						
Realização de Reserva de Reavaliação						
Tributos sobre a Realização de Reserva de Reavaliação						
Reclassificação de Resultados Abrangentes						
Lucro Líquido do Período						
Constituição de Reservas						
<b>Saldos Finais X1</b>						

Figura 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

Fonte: CRCPR (2011).

<b>DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS EM X1</b>		
Saldo Inicial de Lucros/ Prejuízos Acumulados	X1	X0
(+/-) Ajustes de Exercícios Anteriores		

(+/-) Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício		
(-) Destinações do Lucro		
(-) Reservas		
(-) Dividendos ou Lucros Distribuídos		
(=) Saldo Final de Lucros ou Prejuízos Acumulados		

Figura 7 – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA).  
Fonte: CRCPR (2011).

#### 2.1.3.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa visa mostrar como ocorreram as movimentações de disponibilidades em um dado período de tempo. (IUDÍCIBUS *et al*, 2010, p. 5). Essa demonstração fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa das entidades para um período contábil, evidenciado separadamente em três grupos: das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamentos.

- Atividades operacionais: são as principais atividades geradoras de receita da entidade (recebimentos de caixa pela venda, pagamentos de fornecedores, empregados, tributos, etc).
- Atividades de investimento: aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa (pagamentos de caixa para aquisição de ativo imobilizado, recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, etc).
- Atividades de financiamento: são atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade (caixa recebido pela emissão de empréstimos de curto e longo prazo, pagamentos para amortização de empréstimo, etc).

De acordo com o item 7.7 da Resolução CFC 1.255/2009:

A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando:

(a) o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento; ou

(b) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos de caixa e pagamentos brutos de caixa são divulgadas.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA PELO MÉTODO DIRETO		
<b>Fluxos de caixa das atividades operacionais</b>	X1	X0
Recebimentos de clientes		
Pagamentos a fornecedores e empregados		
Caixa gerado pelas operações		
Juros pagos		
Imposto de renda e contribuição social pagos		
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos		
<b>Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais</b>		
<b>Fluxos de caixa das atividades de investimento</b>		
Compra de ativo imobilizado		
Recebimento pela venda de equipamento		
Juros recebidos		
Dividendos recebidos		
<b>Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento</b>		
<b>Fluxos de caixa das atividades de financiamento</b>		
Recebimento pela emissão de ações		
Recebimento por empréstimo a longo prazo		
Pagamento de passivo por arrendamento		
Dividendos pagos		
<b>Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento</b>		
<b>Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no fim do período</b>		

Figura 8 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) – Método Direto.  
Fonte: CRCPR (2011).

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA PELO MÉTODO INDIRETO		
<b>Fluxos de caixa das atividades operacionais</b>	X1	X0
Lucro líquido antes do IR e CSLL		
Ajustes por:		
Depreciação		
Perda Cambial		
Resultado de equivalência patrimonial		

Despesas de juros		
Aumento nas contas a receber de clientes e outros		
Diminuição nos estoques		
Diminuição nas contas a pagar – fornecedores		
Caixa gerado pelas operações		
Juros pagos		
Imposto de renda e contribuição social pagos		
Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos		
<b>Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais</b>		
<b>Fluxos de caixa das atividades de investimento</b>		
Compra de ativo imobilizado		
Recebimento pela venda de equipamento		
Juros recebidos		
Dividendos recebidos		
<b>Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento</b>		
<b>Fluxos de caixa das atividades de financiamento</b>		
Recebimento pela emissão de ações		
Recebimento por empréstimo a longo prazo		
Pagamento de passivo por arrendamento		
Dividendos pagos		
<b>Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento</b>		
<b>Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no fim do período</b>		

Figura 9 – Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) – Método Indireto.  
Fonte: CRCPR (2011).

#### 2.1.3.5 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Segundo Iudícibus *et al* (2010, p. 593) um dos grandes desafios da Contabilidade, relativamente à evidenciação, tem sido o dimensionamento da qualidade e da quantidade de informações que atendam às necessidades dos usuários das demonstrações contábeis, principalmente os externos, em determinado momento.

As Notas Explicativas surgiram como parte do esforço desenvolvido nesse campo, as quais se tornaram informações complementares às demonstrações contábeis, representando parte integrante das mesmas. As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nas

demonstrações contábeis e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.

O quadro abaixo apresenta os principais itens que devem fazer parte das notas explicativas, não esgotando, no entanto, o assunto:

01	Identificação da empresa, descrevendo o segmento de atuação, contexto operacional e informações relevantes aos usuários da informação contábil.
02	Declaração que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Quando não for possível aplicar parte do PME tal fato deverá ser explicado.
03	Descrever as principais práticas e políticas contábeis utilizadas para elaboração das demonstrações contábeis.
04	Informações explicativas dos principais itens das demonstrações contábeis.
05	Fontes de incertezas e sobre os pressupostos relativos ao futuro da entidade.
06	Dúvidas sobre a continuidade da entidade nos próximos doze meses.
07	Periodicidade das demonstrações contábeis quando diferente de um ano.
08	Demonstrar os procedimentos de ajustes realizados para permitir a uniformidade das demonstrações contábeis.
09	Nas sociedades por ações divulgar quantidade autorizada, subscrita, valor nominal, direitos preferenciais e outras informações relevantes.
10	No caso de consolidação informar a data focal das demonstrações que foram consolidadas.
11	Mudanças nas políticas contábeis e demonstrar seus reflexos nas demonstrações contábeis.
12	Mudanças nas estimativas contábeis e os reflexos nas demonstrações contábeis.
13	Erros, omissões, falhas de exercícios anteriores, demonstrando a natureza, valores antes e depois da correção.
14	Os ativos e passivos financeiros, especialmente os ativos financeiros a valor justo no resultado, demonstrando os critérios aplicados.
15	Ativos avaliados pelo custo amortizado.
16	Instrumentos patrimoniais avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável.
17	Passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado.
18	Empréstimos avaliados pelo custo menos redução recuperável.
19	Empréstimos e financiamentos: as condições contratuais, taxas de juros, prazos, garantias e demais cláusulas relevantes.
20	Desreconhecimento e baixa de ativos.
21	Quebra de contratos.
22	Receitas e despesas por mudanças de critérios de avaliação.
23	Contratos de seguros: os principais fatos relevantes.
24	Contratos de arrendamento mercantil: cláusulas relevantes.
25	Segregação dos estoques: matéria-prima, produtos em elaboração, produtos acabados, mercadorias, e outros que existirem.
26	Critério de avaliação dos estoques.
27	Perdas de valor dos estoques por redução ao valor recuperável e reversões.
28	Garantias e penhoras de estoques e outros ativos.
29	Relações com controladas e coligadas, divulgando a política contábil, valor contábil dos investimentos e condições relevantes.
30	Valor dos dividendos e lucros recebidos.
31	Para Joint Venture divulgar política contábil, investimentos, total dos compromissos financeiros quando avaliados pela equivalência patrimonial e se valor justo a base de cálculo e técnica de avaliação.
32	Propriedade para Investimento: o método de avaliação e pressupostos significativos, restrições, obrigações contratuais, ganhos, perdas e alienações.
33	Imobilizado: para cada classe de ativos as bases de mensuração para determinar o valor contábil, depreciação, vida útil, comparando os dados do início e do final do período, baixas, reversões e alienações.
34	Intangível: vida útil, taxa e método de amortização, conciliação entre valor contábil e

	amortização no início e do final do período, adições, baixas e demais alterações relevantes.
35	Combinação de negócios: nome e descrição das entidades ou negócios combinados, data, percentual com direito a voto, custo e seus componentes, valores ativados, passivos e passivos contingentes da entidade adquirida, ágio por expectativa de rentabilidade futura, excessos reconhecidos no resultado, mudanças provocadas pela combinação de negócios, perdas por <i>impairment</i> .
36	Arrendamento Mercantil Financeiro (Arrendatário): valor contábil líquido ao final dos períodos de cada classe, total dos pagamentos futuros mínimos, segregados por períodos de até um ano, mais de um até três, mais de três até cinco e mais de cinco anos e descrição geral do arrendamento.
37	Arrendamento Mercantil Operacional (Arrendatário): total dos pagamentos futuros mínimos até um ano, mais de um até três, mais de três até cinco e mais de cinco anos, total pago reconhecido como despesa e descrição geral do acordo.
38	Arrendamento Mercantil Financeiro (Arrendador): conciliação entre investimento bruto no final do período e o valor presente dos pagamentos mínimos de até um ano, mais de um e até três, mais de três e até cinco e mais de cinco anos, receita financeira que não foi apropriada, valores residuais, provisão acumulada para recebíveis incobráveis, pagamentos contingentes reconhecidos como receitas e descrição geral.
39	Arrendamento Mercantil Operacional (Arrendador): pagamentos mínimos futuros até um ano, mais de um até três anos, mais de três e até cinco anos e mais de cinco anos, total contingente reconhecido como receita, informações gerais relevantes.
40	Leaseback: tanto para arrendatários como para arrendadores a descrição geral dos pontos relevantes do arrendamento.
41	Provisões Ativas: conciliar o valor contábil dos início e do final do período, adições, reversões, natureza do direito, incertezas e reembolso especial.
42	Provisões Passivas: estimativa do seu efeito financeiro, incertezas, momento da ocorrência, possibilidade de reembolso.
43	Receitas: políticas contábeis de reconhecimento, valor de cada categoria de receita.
44	Subvenções: natureza, valores recebidos, situações e condições e demais fatos relevantes.
45	Tributos: segregar os tributos demonstrando os aspectos relevantes de cada um.
46	Câmbio: conversões e suas bases, mudança na moeda funcional, variações cambiais que transitaram pelo resultado e moeda funcional.
47	Evento Subsequente: os efeitos financeiros de combinações de negócios, alienação de controlada, descontinuidade, aquisições importantes, evento fortuito relevante, reestruturação importante, emissões e recompras de investimentos da dívida ou títulos patrimoniais, alterações grandes nos preços dos ativos ou na taxa de câmbio, alterações de alíquotas de tributos, contingência passiva, início de litígio após o encerramento do período.
48	Partes Relacionadas: remuneração dos administradores, transações com partes relacionadas.

Figura 10 – Principais itens das Notas Explicativas exigidas para as PMEs.

Fonte: JOCHEM (2011).

#### 2.1.4 Profissionais Contábeis e a adoção do IFRS para PMEs.

O profissional da contabilidade tem papel fundamental no processo de implantação do IFRS no Brasil e a globalização dos mercados vem obrigando esses profissionais a manterem-se em constante evolução para ajustarem-se às exigências do mercado e mudanças no seu ambiente profissional.

O profissional da contabilidade deve possuir a função de orientar sua clientela, oferecendo opiniões e direcionamento sobre os negócios da empresa, ao invés de simplesmente registrar os fatos ocorridos. Assim, o contador atual ocupará

nas empresas a função de consultor de negócios. (SÁ 2002, apud Guimarães et al, 2011, p. 4)

“A primeira reação da classe contábil foi de espanto diante das dificuldades de interpretação dos conhecidos IAS`'s ou, no Brasil, os CPC`'s.” (JOCHEM, 2011, p. 23).

O processo de convergência para as normas internacionais exige do profissional a atualização constante, sendo necessário se manter alinhado e a buscar novos conhecimentos necessários à nova realidade contábil.

“A adoção das normas internacionais de contabilidade representa para os contabilistas do Brasil uma verdadeira quebra de paradigmas.” (JOCHEM, 2011, p. 23).

No Brasil, as dificuldades, limitações e questionamentos também se correlacionam com o resto do mundo. Os custos de implantação tendem a ser elevados, o nível de conhecimento dos profissionais é incipiente, ainda pairam dúvidas sobre as novas práticas e por fim, a forte tradição legal são empecilhos neste processo de implantação. (PRADO *et al*, 2011).

Langoni (2010, apud GUIMARÃES et al, 2011, p. 12) alerta sobre a necessidade de capacitação e de uma nova postura profissional contábil para se adequar às novas normas, sendo que aqueles que não se prepararem, serão excluídos do mercado.

Espera-se, portanto, que os profissionais contábeis procurem se qualificar sobre o processo de convergência contábil, tendo em vista que se trata de um importante requisito para uma atuação em consonância com as atuais exigências do mercado. (GUIMARÃES et al, 2011, p. 12).

A Ernst & Young (2011, p. 14) afirmou que a adoção das normas contábeis internacionais pelas empresas de pequeno e médio portes (PMEs) ainda estava distante da prática de seu dia a dia. Representando na época cerca de 350 mil negócios em todo o País, segundo cifra do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE), as PMEs enfrentavam não só o desconhecimento da regra como também a falta de capacitação de milhares de profissionais de pequenos escritórios de contabilidade nesse processo.

Para Balieiro (2014, p.16 e 17) em um mundo ideal, as universidades já estariam preparadas para essa virada na profissão, investiriam em estrutura e no time de educadores. Os alunos sairiam das faculdades com noções de economia,

política, finanças, idiomas, além de melhor bagagem cultural. Ainda afirma que a convergência às normas internacionais (IFRS) significou o rompimento da contabilidade cheia de regras memorizadas e a adoção de um sistema no qual o aluno (futuro contador) entende a informação contábil a partir da interpretação de transações econômicas.

É importante compreender que o profissional contábil atualmente precisa além da capacitação técnica tomar decisões de contabilização, interpretar as normas, estar envolvido nos processos, ter habilidades gerenciais, uma visão estratégica, aprimorar conhecimentos e informações disponíveis, bem como desvincular-se do pensamento fisco-tributário, possuir habilidades além-fronteiras, uma vez que está inserido em um novo cenário econômico mundial, num ambiente globalizado, exposto a culturas e níveis culturais diversificados.

Segundo Echeverria (2000) o desenvolvimento dessas habilidades garantirá a empregabilidade do profissional contábil no futuro. As expectativas da sociedade crescem continuamente, uma vez que esta vê a profissão contábil como capaz de enfrentar os desafios do futuro e de cumprir suas responsabilidades. A profissão tem, portanto, que avaliar e reconhecer até onde pode atender às expectativas da sociedade.

Considerando que o mercado está exigindo dos profissionais contábeis maior capacidade analítica, compreensão da empresa como um todo, além do fato que em muitos países a contabilidade tem forte influência fiscal e que o processo de convergência demanda certa complexidade e, considerando ainda que a maioria das empresas qualificadas como de pequeno e médio porte para utilização do Pronunciamento Técnico PME, aprovado pela Res. CFC 1.255/2009 raramente possuem um profissional da contabilidade que atue ou preste serviço diretamente como funcionário, serão utilizadas análises de demonstrações contábeis elaboradas por profissionais paranaenses, contratados na forma de escritório contábil e avaliaremos as dificuldades encontradas por estes profissionais na elaboração das demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas, considerando os padrões internacionais.

### **3 METODOLOGIA**

### 3.1 TIPO E MÉTODO DE PESQUISA

Em função dos objetivos, o presente trabalho será desenvolvido da seguinte forma: quanto aos objetivos – pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos – bibliográfica e documental e quanto à abordagem do problema, qualitativa e quantitativa.

Segundo Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento entre as variáveis.

Para a pesquisa, será realizada verificação documental e bibliográfica, bem como serão coletados e analisados dados do *Check List* de Análise das Demonstrações Contábeis utilizados pelo Conselho Regional de Contabilidade do Paraná, empregando-se instrumentos estatísticos, na coleta e no tratamento desses dados, pela abordagem quantitativa.

### 3.2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em função dos objetivos propostos pelo presente trabalho, buscou-se uma forma de demonstrar as principais irregularidades evidenciando as potenciais causas das dificuldades enfrentadas pelo profissional contábil para adequação das demonstrações contábeis aos padrões internacionais da contabilidade, considerando o universo das pequenas e médias empresas para os quais este profissional presta serviços e a legislação aplicável (NBC TG 1000 ou Resolução CFC 1.255/2009).

Como procedimento para coleta de dados, utilizamos o Modelo do Termo de Verificação da Escrituração Contábil, transcrito na sequência, utilizado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Paraná para verificação e análise das demonstrações contábeis elaboradas no exercício de 2012, apresentadas por profissionais da contabilidade quando da realização da fiscalização em escritórios/organizações contábeis, função esta atribuída ao referido órgão conforme artigo 2º do Decreto-Lei 9.295/46, para fiscalização do exercício da profissão contábil, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores ou técnicos em contabilidade.

A pesquisa está limitada à área de atuação do Conselho Regional que é o estado do Paraná, e o universo de profissionais engloba várias regiões/cidades do estado. A presente pesquisa não buscou delimitação a uma única região ou cidade, a fim de resultar em uma visão geral, a nível estadual.

A verificação considerou a escrituração contábil do exercício de 2012, ou seja, dois anos após o início da vigência da NBC TG 1000 (exercícios iniciados a partir de 01/01/2010), a fim de que este estudo considere informações após certo período de adequação e/ou adaptação à referida norma.

Tratando-se de delimitação temporal, este estudo abrangeu um período de tempo pré-determinado de 06 (seis) meses, de 01/02/2014 a 31/07/2014 para seleção dos *check list* de análise das demonstrações contábeis elaborados pelos Inspectores Fiscais atuantes no Conselho Regional de Contabilidade do Paraná.

Durante este período, foram realizadas as análises técnicas das demonstrações contábeis de 9.055 (nove mil e cinquenta e cinco) empresas por 12 (doze) Inspectores Fiscais em atividade externa ou interna.

A população inicial disponível para o período estava composta por 9.055 empresas. A fim de evitar viés na interpretação dos dados foram selecionadas para a realização do presente estudo as análises de apenas um inspetor fiscal, selecionado por conveniência, que totalizou durante o período a análise técnica das demonstrações contábeis de 703 (setecentas e três) empresas.

A partir destas 703 empresas selecionaram-se aquelas que declararam em notas explicativas a utilização da Resolução CFC 1.255/09 (ou NBC TG 1000) como base de preparação das demonstrações contábeis, norma esta objeto do presente estudo.

A amostra inicial de 703 empresas estava assim composta: 125 empresas possuíam notas explicativas com declaração de conformidade com a NBC TG 1000; 134 possuíam notas explicativas com declaração de conformidade com a Resolução CFC 1.418/2012 (ITG 1000); 153 empresas que apresentavam notas explicativas, porém sem menção ou declaração de conformidade com a norma utilizada (neste caso a análise realizada pelos inspetores fiscais considera a Resolução CFC 1.185/2009, norma *full* ou completa); 162 empresas sem a apresentação de notas explicativas e 129 empresas referem-se a análises internas, que abrangem escrituração contábil de empresas que foram solicitadas ao profissional da contabilidade mediante notificação ou autuação; neste caso, abrangendo

demonstrações contábeis de outros exercícios que não são objeto do presente estudo.

Assim, a moldura populacional disponível para verificação considerando a utilização da NBC TG 1000 foi de 125 empresas, cuja amostra foi de 45 (quarenta e cinco) *check lists* que representam análises técnicas das demonstrações contábeis de 45 empresas, referentes ao exercício de 2012, escolhidas aleatoriamente, assim obtidas por meio de cálculos amostrais, considerando um erro amostral de 10%.

Na sequência, modelo do Termo de Verificação da Contabilidade utilizado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Paraná para verificação das demonstrações contábeis.

Termo de Verificação da Contabilidade		
CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ		
Termo de Verificação da Escrituração Contábil		
Base legal: Alínea "c" do Art. 10 do Decreto-Lei nº 9.295/46		
Responsável Técnico _____		
Nome:	CRC:	Categoria:
Entidade Analisada _____		
Nome:	CNPJ:	
Faturamento:	Forma Tributação:	Contabilidade <input type="checkbox"/> Estrutura <input type="checkbox"/>
Contabilidade - Respaldo Legal _____		
Período: a	Nº Diário:	Nº Razão: Nº Lalur:
Nº Registro Livro:	Cartório/Junta:	Data Reg.:
Estrutura _____		
<b>Check List</b>		
	Se aplica?	Regular
1 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA: I.1) O Livro Diário apresenta as Demonstrações Contábeis de acordo com o item 3.17 da NBC TG 1000 ou com o item 10 da NBC TG 26.		
2 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA: I.2) Indicação da data de encerramento das Demonstrações Contábeis.		

3 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA: I.3) Divulgação do exercício de comparabilidade.		
4 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA: I.4) Indicação da categoria profissional e/ou nº de registro.		
5 BP: II.1) Utilização de outros termos para identificar o Balanço Patrimonial (Balanço Geral, Balanço de Resultados, etc).		
6 BP: II.2) Destaque dos termos (Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante e Patrimônio Líquido).		
7 BP: II.3) Discriminação das contas que compõem o Ativo Não Circulante (Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível).		
8 BP: II.4) Respeitados os saldos devedores e credores das contas patrimoniais.		
9 BP: II.5) Destaque das depreciações acumuladas no Ativo Não Circulante Imobilizado e das taxas praticadas (em Notas Explicativas).		
10 DRE: III.1) Estruturação indevida e incompleta da Demonstração de Resultado e da Demonstração de Resultado Abrangente, ao não destacar termos (receitas, custo dos produtos/mercadorias/serviços, lucro)		
11 DRE: III.2) Uso de receitas e/ou despesas não operacionais de acordo com os itens 136 e 137 da CTG 02.		
12 DMPL: IV.1) Elaboração da DMPL em consonância com os itens 6.3 e 6.4 da NBC TG 1000 ou com o item 106 da NBC TG 26.		
13 DFC: V.1) Estruturação da DFC – Modelo Direto ou Indireto - de acordo com o item 7.3 da NBC TG 1000 ou com os itens 10 a 12 e 20ª da NBC TG 03.		
14 DVA: VI.1) A Demonstração do Valor Adicionado compõe o conjunto das Demonstrações Contábeis da Companhia de Capital Aberto, conforme estabelecido na NBC TG 09.		
15 NE: VII - A) Verificou a existência das Notas Explicativas.		
16 NE: VII.1) Declaração de que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas em conformidade com as normas de contabilidade e resumo das principais práticas contábeis adotadas no Brasil.		
17 NE: VII.2) Apresentação das Notas Explicativas na ordem em que cada conta é apresentada nas Demonstrações Contábeis.		
18 NE: VII.3) Informação sobre a forma de tributação da empresa.		
19 NE: VII.4) Informação sobre Provisões, Ativos e Passivos Contingentes.		
20 NE: VII.5) Informação sobre julgamentos da administração quanto a continuidade dos negócios.		
21 NE: VII.6) Estoques (critérios de avaliação, categorias de estoques, menção ao teste de recuperabilidade).		
22 NE: VII.7) Imobilizado (método de cálculo da depreciação, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e depreciação acumulada, menção quanto a avaliação ao valor justo...)		

23 NE: VII.8) Leasing financeiro (classificado como imobilizado, menção quanto as datas de início e fim, n° do contrato, objeto).		
24 NE: VII.9) Intangível (método de cálculo amortização, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e amortização acumulada...)		
25 NE: VII.10) Informações sobre empréstimos e/ou financiamentos.		
26 NE: VII.11) Informação sobre a composição do capital social.		
27 NE: VII.12) Menção quanto a eventos subsequentes.		
28 NE: VII.13) DLPA – Verificou a existência da DLPA		
29 Outras Irregularidades		
<b>Análise do Fiscal:</b>		
<hr style="width: 30%; margin: auto;"/> INSPECTOR FISCAL		

Figura 11 – Termo de Verificação da Contabilidade.  
Fonte: CRCPR (2014).

## 4 ANÁLISE DE DADOS

Foi realizada a análise dos dados coletados através do Termo de Verificação da Contabilidade de 45 (quarenta e cinco) empresas, visando verificar como se comportaram as demonstrações contábeis dessas empresas em relação aos 29 (vinte e nove) itens constantes no *check list*.

### 4.1 ANÁLISE SEGMENTADA

Na sequência os 29 (vinte e nove) itens são individualizados, fundamentados e analisados conforme situação: regular, irregular e não aplicável.

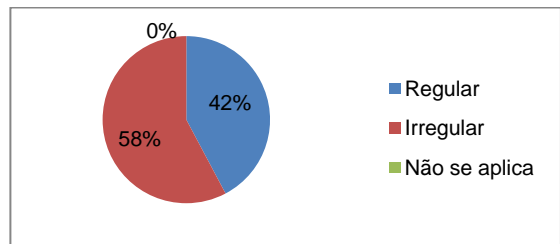
#### ITEM 01 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

O Livro Diário apresenta as Demonstrações Contábeis de acordo com o item 3.17 da NBC TG 1000 ou com o item 10 da NBC TG 26.

O conjunto completo de demonstrações contábeis definido no item 3.17 da Resolução CFC 1.255/2009 inclui: (a) o Balanço Patrimonial, (b) a Demonstração do Resultado, (c) a Demonstração do Resultado Abrangente, (d) a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, (e) a Demonstração do Fluxo de Caixa e (f) as Notas Explicativas.

No que se refere a apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a norma permite a que a entidade apresente a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados no lugar de ambas, desde que as únicas alterações no patrimônio líquido sejam oriundas do resultado, do pagamento de dividendos ou distribuição de lucros, correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	19	42%
Irregular	26	58%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



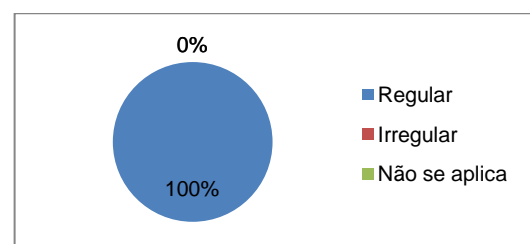
Da amostra analisada foram detectadas mais de 58% das empresas, cujo conjunto das demonstrações contábeis elaboradas não estava de acordo com o item 3.17 da Resolução CFC 1.255/2009.

## ITEM 02 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

### Indicação da data de encerramento das Demonstrações Contábeis.

A entidade deve identificar cada demonstração contábil, evidenciando de forma destacada entre outros: (...) “(c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis”. (item 3.23 da Res. CFC 1255/2009).

Situação	Quantidade de empresas	Percentual do Total
Regular	45	100%
Irregular	0	0%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Da amostra de 45 (quarenta e cinco) empresas, ficou identificada no *check list* de todas, regularidades quanto a correta identificação da data de encerramento das demonstrações contábeis.

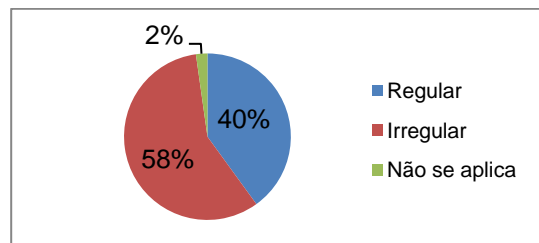
### ITEM 03 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

#### Divulgação do exercício de comparabilidade.

O conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado de forma comparativa, com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis.

A comparabilidade constitui uma das características qualitativas que revestem as informações geradas nas demonstrações contábeis. As características qualitativas são atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários. Segundo a Resolução CFC 1374/2011 – “Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles”.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	18	40%
Irregular	26	58%
Não se aplica	1	2%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



A apresentação das demonstrações contábeis de forma comparativa (exercício atual – exercício anterior) deixou de ser retratada em 58% das empresas analisadas. Para uma das empresas analisadas a comparabilidade não se aplicou, tendo em vista que a empresa iniciou as atividades no exercício de 2012, não havendo, portanto, exercício anterior comparável.

### ITEM 04 - ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA

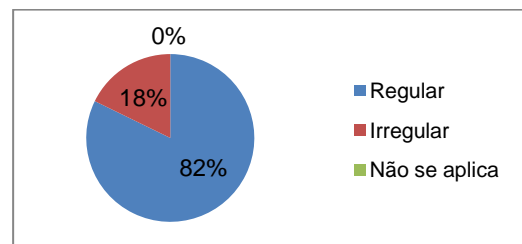
#### Indicação da categoria profissional e/ou número de registro.

O profissional da contabilidade deve identificar-se em todo trabalho realizado, anúncios, cartões comerciais, etc. Segundo artigo 4º da Resolução CFC 560/1983 – “O contabilista deverá apor sua assinatura, categoria profissional e número de registro no CRC respectivo, em todo e qualquer trabalho realizado”.

Ainda, conforme parágrafo único do artigo 20 do Decreto-Lei nº 9.295/1946:

Para fins de fiscalização, ficam os profissionais obrigados a declarar, em todo e qualquer trabalho realizado e nos elementos previstos neste artigo, a sua categoria profissional de contador ou guarda livros, bem como o número de seu registro no Conselho Regional.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	37	82%
Irregular	8	18%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



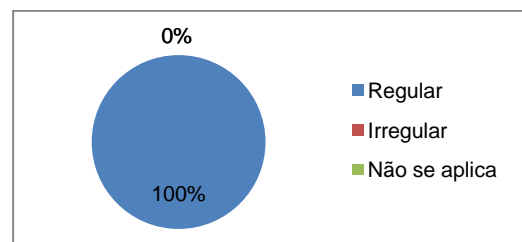
A ausência de identificação ou identificação incorreta do profissional foi detectada em 18% das empresas analisadas.

## ITEM 05 – BALANÇO PATRIMONIAL

**Utilização de outros termos para identificar o Balanço Patrimonial (Balanço Geral, Balanço de Resultados, etc).**

De acordo com o item 3.23 da Resolução CFC 1.255/2009 as demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	45	100%
Irregular	0	0%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



A correta identificação do Balanço Patrimonial ocorreu em 100% da amostra.

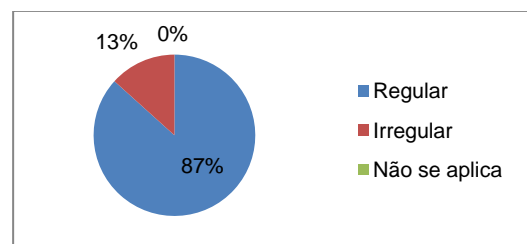
## ITEM 06 – BALANÇO PATRIMONIAL

### Destaque dos termos (Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante e Patrimônio Líquido).

O Balanço Patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da empresa em uma data específica (o final do período contábil).

Os ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes devem ser apresentados como grupos de contas separados no balanço patrimonial. Segundo item 4.6 da Resolução CFC 1.255/2009, quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, presume-se que sua duração seja de doze meses. Assim, classificam-se como ativos e passivos circulantes até doze meses após a data das demonstrações contábeis e como ativos e passivos não circulantes, após doze meses da data das demonstrações contábeis.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	39	87%
Irregular	6	13%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



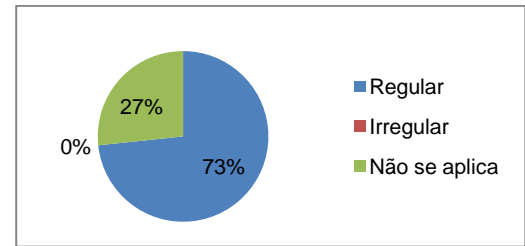
O percentual de 13% de empresas irregulares se deve ao fato da utilização do termo Ativo Permanente ao invés de Ativo Não Circulante.

## ITEM 07 – BALANÇO PATRIMONIAL

### Discriminação das contas que compõem o Ativo Não Circulante (Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível).

O Ativo Não Circulante está segregado nas seguintes contas: Realizável a Longo Prazo, Investimento, Imobilizado e Intangível, conforme nova classificação do balanço definida no item 143 da Resolução CFC 1.157/2009.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	33	73%
Irregular	0	0%
Não se aplica	12	27%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



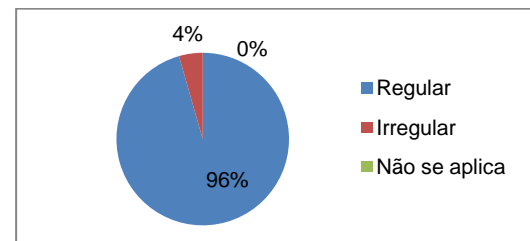
Da amostra analisada, o percentual de 73% (regulares) se refere às empresas que possuíam a correta segregação das contas do Ativo Não Circulante (Realizável a Longo Prazo e/ou Investimentos e/ou Imobilizado e/ou Intangível), mesmo que algumas estivessem identificadas incorretamente como Ativo Permanente, conforme apontado na análise anterior.

Os casos não aplicáveis se referem às empresas cujo Balanço Patrimonial não possuía contas registradas no Ativo Não Circulante.

## ITEM 08 – BALANÇO PATRIMONIAL

**Respeitados os saldos devedores e credores das contas patrimoniais.**

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	43	96%
Irregular	2	4%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Duas das empresas analisadas possuíam contas que não respeitavam os saldos devedores e credores, ou seja, conta cuja natureza é devedora registrada com saldo credor, ou conta cuja natureza é credora, registrada com saldo devedor no Balanço Patrimonial.

## ITEM 09 – BALANÇO PATRIMONIAL

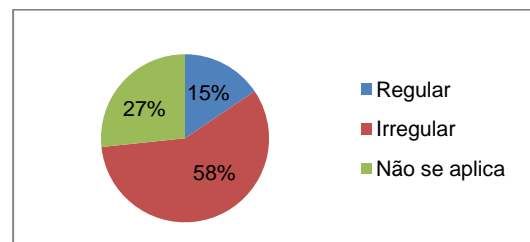
**Destaque das depreciações acumuladas no Ativo Não Circulante Imobilizado e das taxas praticadas (em Notas Explicativas).**

A empresa deve segundo o item 17.22 da Resolução CFC 1.255/2009 “(...) escolher o método de depreciação que reflita o padrão pelo qual se espera consumir

os benefícios econômicos futuros do ativo”. Deve alocar o valor depreciável do ativo ao longo de sua vida útil, sendo que a depreciação do ativo se inicia quando o ativo está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condições necessárias para funcionar da maneira pretendida pela administração. A depreciação termina quando o ativo é baixado.

A empresa também deve divulgar as vidas úteis e taxas de depreciação utilizadas, neste caso a divulgação ocorre através das Notas Explicativas.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	7	16%
Irregular	26	58%
Não se aplica	12	27%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Em 58% da amostra o presente item indicou irregularidade, seja pela falta do destaque da conta de depreciação no Balanço Patrimonial e/ou pela ausência das taxas praticadas em Notas Explicativas.

Em 16% dos casos houve regularidade e em 27% não se aplicou a verificação do item pelo fato do Balanço Patrimonial não indicar a conta de Imobilizado.

## ITEM 10 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

**Estruturação indevida e incompleta da Demonstração de Resultado e da Demonstração de Resultado Abrangente, ao não destacar termos (receitas, custo dos produtos/mercadorias/serviços, lucro).**

A Demonstração do Resultado do Exercício deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas as determinações legais (os itens abaixo foram adaptados da Resolução CFC 1.255/2009 – item 5.7):

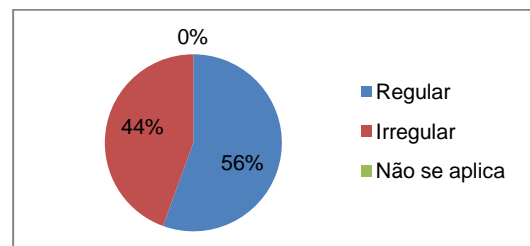
- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) lucro bruto;
- (d) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;

- (e) parcela do resultado de investimento em coligadas e empreendimentos controlados em conjunto, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) despesas e receitas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesa com tributos sobre o lucro excluindo o tributo alocado nos itens (k) deste item e (a) e (b) do item 5.7A;
- (j) resultado líquido das operações continuadas;
- (k) valor líquido dos seguintes itens:
  - (i) resultado líquido após tributos das operações descontinuadas;
  - (ii) resultado após os tributos decorrente da mensuração ao valor justo menos despesas de venda ou na baixa dos ativos ou do grupo de ativos à disposição para venda que constituem a unidade operacional descontinuada;
- (l) resultado líquido do período.

A Demonstração do Resultado Abrangente, deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado do exercício (resultado do período) e na sequência evidenciar, no mínimo, as contas que representem valores nos itens a seguir (os itens abaixo foram adaptados da Resolução CFC 1.255/2009 – item 5.7A):

- (a) cada item de outros resultados abrangentes classificado por natureza;
- (b) parcela dos outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial;
- (c) resultado abrangente total.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	25	56%
Irregular	20	44%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



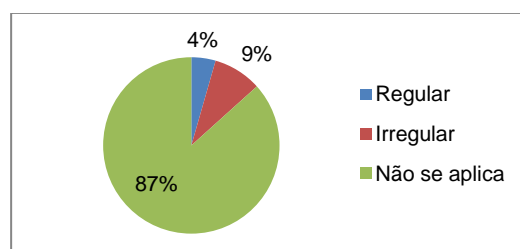
O percentual de 44% demonstrações/empresas irregulares se refere às irregularidades nos destaques das principais rubricas da Demonstração do Resultado Exercício (não foram apresentadas/elaboradas a Demonstração do Resultado Abrangente).

## ITEM 11 – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

**Uso de receitas e/ou despesas não operacionais de acordo com os itens 136 e 137 da CTG 02.**

Em conformidade com a MP nº 449/08 (convertida na Lei 11.941/09), as receitas e as despesas não devem ser mais segregadas como operacionais e não operacionais. As receitas e despesas classificadas anteriormente como não operacionais, devem ser denominadas de Outras Receitas e Outras Despesas.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	2	4%
Irregular	4	9%
Não se aplica	39	87%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



As empresas identificadas como regulares (4%) demonstravam contas corretamente classificadas como Outras Receitas e/ou Outras Despesas. Nos casos de irregularidade, ficou identificada a utilização incorreta da nomenclatura Despesas Não Operacionais e/ou Receitas Não Operacionais. A maioria da amostra (87%) não se aplicava a situação, uma vez que não foram constatadas contas com tal natureza na Demonstração do Resultado do Exercício.

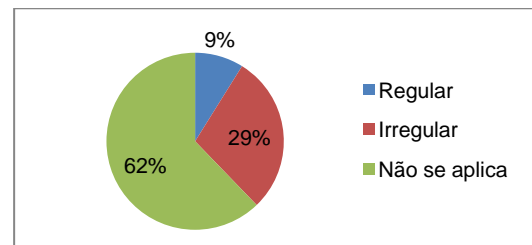
## ITEM 12 – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

**Elaboração da DMPL em consonância com os itens 6.3 e 6.4 da NBC TG 1000 ou com o item 106 da NBC TG 26.**

De acordo com o item 6.3 da Resolução CFC 1.255/2009, a empresa/entidade deve apresentar a DMPL contendo:

- (a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:
- (i) do resultado do período;
  - (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;
  - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	4	9%
Irregular	13	29%
Não se aplica	28	62%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Para as empresas em situação regular, a DMPL foi elaborada e apresentada da forma correta. Os casos não aplicáveis, representados pelo maior percentual – 62% da amostra tiveram a substituição realizada pela apresentação da DLPA (Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados), conforme permitido pelo item 3.18 da Resolução CFC 1.255/2009.

Os casos irregulares (29%) se deram pela apresentação da DMPL incorretamente ou pela não apresentação/elaboração da DMPL ou DLPA em substituição (conjunto incompleto das demonstrações contábeis). Algumas empresas apresentaram a DMPL e a DLPA simultaneamente.

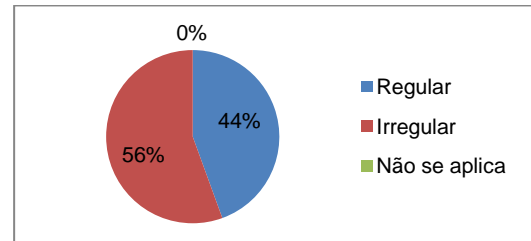
### **ITEM 13 – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA**

**Estruturação da DFC – Modelo Direto ou Indireto - de acordo com o item 7.3 da NBC TG 1000 ou com os itens 10 a 12 e 20ª da NBC TG 03.**

A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Conforme Resolução CFC 1.296/10 (NBC TG 03):

A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	20	44%
Irregular	25	56%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



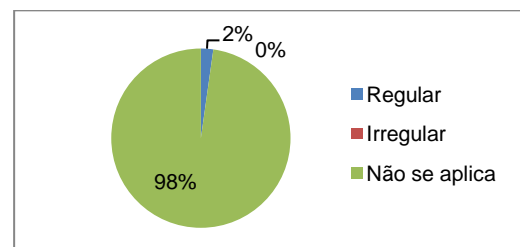
Na situação identificada como irregular, num percentual de 56%, a Demonstração dos Fluxos de Caixa não foi elaborada (conjunto incompleto das demonstrações contábeis). Nos outros 44% a DFC foi elaborada e estruturada corretamente.

#### ITEM 14 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)

**A Demonstração do Valor Adicionado compõe o conjunto das Demonstrações Contábeis da Companhia de Capital Aberto, conforme estabelecido na NBC TG 09.**

A Demonstração do Valor Adicionado deve ser elaborada se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente. A presente demonstração não faz parte do conjunto completo de demonstrações contábeis definidos na Resolução CFC 1.255/2009.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	1	2%
Irregular	0	0%
Não se aplica	44	98%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



A Demonstração do Valor Adicionado não é obrigatória (98% - não se aplica) na adoção da Resolução CFC 1.255/2009, no entanto pode ser apresentada

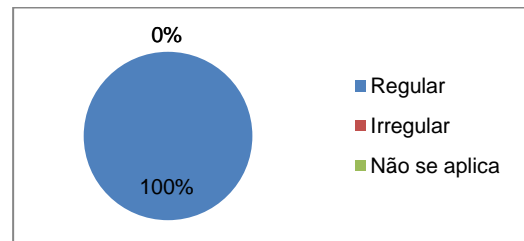
voluntariamente, como foi identificada na amostra analisada a elaboração por uma das empresas.

## ITEM 15 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Verificou a existência das Notas Explicativas.

As Notas Explicativas fazem parte do conjunto completo de demonstrações contábeis exigidos no item 3.17 da Resolução CFC 1.255/2009. Elas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nas demonstrações contábeis e adicionalmente, informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	45	100%
Irregular	0	0%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



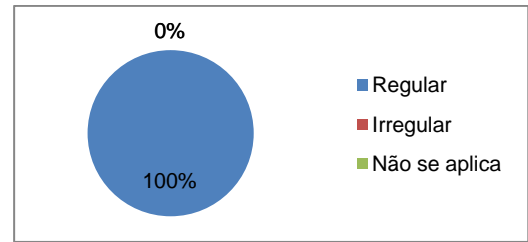
Tendo em vista que as empresas que adotaram a Resolução CFC 1.255/2009 como base elaboração de suas demonstrações contábeis devem fazer declaração explícita em Notas Explicativas, somente foram selecionadas análises de empresas que possuíam a elaboração das Notas Explicativas.

## ITEM 16 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Declaração de que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas em conformidade com as normas de contabilidade e resumo das principais práticas contábeis adotadas no Brasil.

A empresa deve declarar em notas explicativas que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com a Resolução CFC 1.255/2009 – NBC TG 1000, bem como o resumo das principais práticas contábeis utilizadas (base de mensuração utilizada, e outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis).

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	45	100%
Irregular	0	0%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



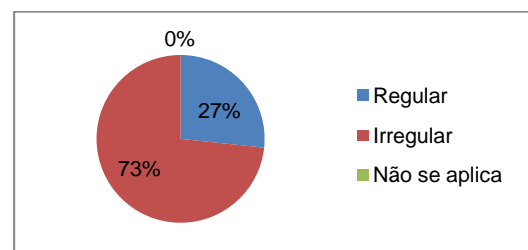
Em 100% da amostra, as Notas Explicativas constam declaração de conformidade com a Resolução CFC 1.255/2009, com as Normas Brasileiras de Contabilidade e descrição das principais práticas contábeis utilizadas.

## ITEM 17 – NOTAS EXPLICATIVAS

**Apresentação das Notas Explicativas na ordem em que cada conta é apresentada nas Demonstrações Contábeis.**

Consoante ao item 8.3 da Resolução CFC 1.255/2009, a empresa deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas. Ainda conforme item 8.4, as Notas Explicativas devem apresentar (...) “c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração”.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	12	27%
Irregular	33	73%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



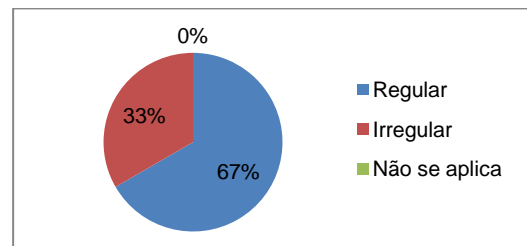
As empresas identificadas como irregulares (73%) se deve ao fato das Notas Explicativas não conterem informações sobre todos os itens apresentados nas demonstrações (ausência de notas explicativas sobre estoques, imobilizado, empréstimos, por exemplo, conforme identificaremos nos itens respectivos mais adiante).

## ITEM 18 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Informação sobre a forma de tributação da empresa.

A menção quanto à forma de tributação da empresa é importante para que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a situação da empresa e seus resultados. Uma informação adicional àquelas apresentadas nas demonstrações e que diz respeito ao contexto operacional da empresa.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	30	67%
Irregular	15	33%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



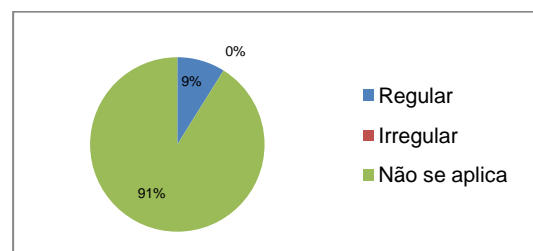
Das empresas analisadas através do *check list*, na maioria dos casos (67%) há menção sobre a forma da tributação da empresa, enquanto em 33% delas não foi feita qualquer menção.

## ITEM 19 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Informação sobre Provisões, Ativos e Passivos Contingentes.

Contingência é uma condição ou situação cujo resultado final, sendo ele favorável ou desfavorável, depende de eventos futuros. São determinadas pelo julgamento da administração, através de estudos e pareceres técnicos e toda a informação relevante deverá ser divulgada em notas explicativas, mesmo que as incertezas sejam grandes.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	4	9%
Irregular	0	0%
Não se aplica	41	91%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Na maioria dos casos analisados classificados na situação como não se aplica, não houve menção em notas explicativas sobre as referidas provisões e

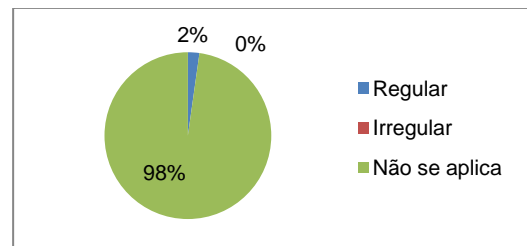
ativos/passivos contingentes, entendendo-se que as mesmas não se aplicam as empresas devido ao seu não reconhecimento.

## ITEM 20 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Informação sobre julgamentos da administração quanto a continuidade dos negócios.

A administração da empresa deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível, sempre ao elaborar as demonstrações contábeis. Quando tiver conhecimento de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas acerca da capacidade da entidade permanecer em continuidade, essas incertezas devem ser divulgadas.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	1	2%
Irregular	0	0%
Não se aplica	44	98%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Tendo em vista que a empresa deve mencionar em notas explicativas quando tiver conhecimento de incertezas que possam levar à descontinuidade e que em 98% da amostra não houve menção em notas explicativas, as mesmas foram qualificadas na situação de não aplicável. Para 01 (uma) empresa apenas, foi mencionada em nota explicativa a descontinuidade de sua filial a partir do exercício seguinte.

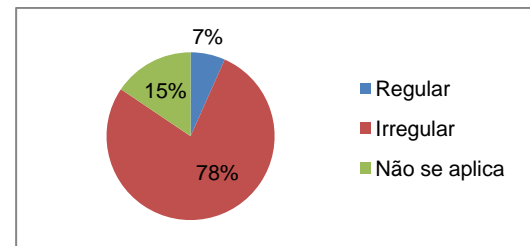
## ITEM 21 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Estoques (critérios de avaliação, categorias de estoques, menção ao teste de recuperabilidade).

Em conformidade com o item 13.22 da Resolução CFC 1.255/2009, a entidade deve divulgar:

- (a) as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo utilizado;
- (b) o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias de estoques apropriadas à entidade;
- (c) o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o período;
- (d) perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertida para o resultado;
- (e) o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	3	7%
Irregular	35	78%
Não se aplica	7	16%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Em apenas 7% das empresas, conforme *check list*, as notas explicativas identificaram todas as informações relevantes sobre os Estoques. Em 78% da amostra identificaram-se irregularidades, seja pela ausência da nota explicativa sobre a conta de estoques, ou no caso da referida nota não fazer menção à todos os itens constantes na verificação exigida no *check list*. Nos casos não aplicáveis (16%), a conta estoque não se apresenta no Balanço Patrimonial.

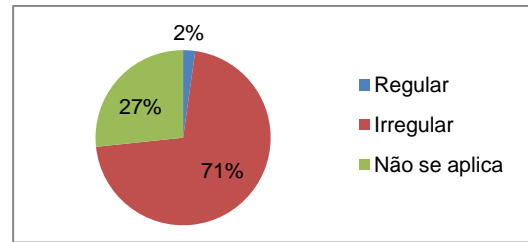
## ITEM 22 – NOTAS EXPLICATIVAS

**Imobilizado (método de cálculo da depreciação, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e depreciação acumulada, menção quanto a avaliação ao valor justo).**

A entidade deve divulgar para cada classe de ativo imobilizado, em conformidade com o item 4.11(a) da Resolução CFC 1.255/2009:

- (a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;
- (b) os métodos de depreciação utilizados;
- (c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
- (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação;
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	1	2%
Irregular	32	71%
Não se aplica	12	27%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



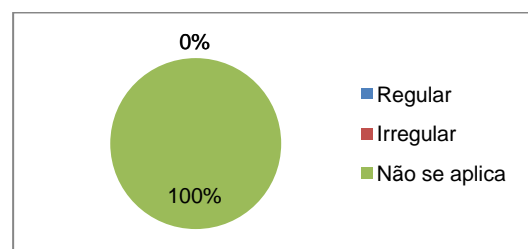
Do total da amostra apenas em uma das empresas, as notas explicativas identificaram todas as informações relevantes sobre o Imobilizado. Em 71% da amostra identificaram-se irregularidades, seja pela ausência da nota explicativa sobre a conta de imobilizado, ou no caso da referida nota não fazer menção à todos os itens constantes na verificação exigida no *check list*. Nos casos não aplicáveis (12%), a conta imobilizado não se apresenta no Balanço Patrimonial.

### ITEM 23 – NOTAS EXPLICATIVAS

**Leasing financeiro (classificado como imobilizado, menção quanto as datas de início e fim, número do contrato, objeto).**

Simplificadamente a verificação exigida para este item é se ocorreu a menção em notas explicativas e uma descrição geral do acordo, ou seja, data de início e fim, número do contrato e descrição do objeto.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	0	0%
Irregular	0	0%
Não se aplica	45	100%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Do total da amostra selecionada, nenhuma das empresas apresentou a conta de Leasing Financeiro classificado como Imobilizado no Balanço Patrimonial.

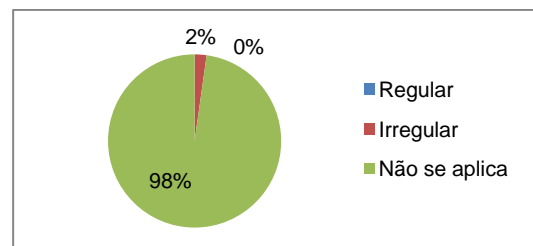
### ITEM 24 – NOTAS EXPLICATIVAS

**Intangível (método de cálculo amortização, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e amortização acumulada).**

De acordo com o item 18.27 da Resolução CFC 1.255/2009, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativo intangível:

- (a) as vidas úteis ou as taxas de amortização utilizadas;
- (b) os métodos de amortização utilizados;
- (c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;
- (d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos intangíveis é incluída;
- (e) conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
  - (i) adições;
  - (ii) baixas;
  - (iii) aquisições por meio de combinação de negócios;
  - (iv) amortização;
  - (v) perdas por redução ao valor recuperável de ativos;
  - (vi) outras alterações.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	0	0%
Irregular	1	2%
Não se aplica	44	98%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



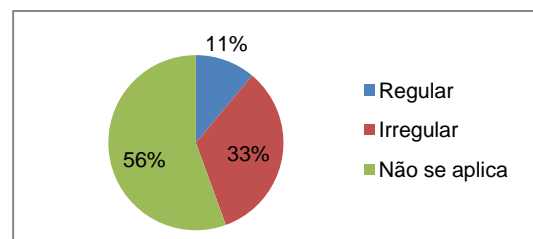
Da amostra analisada, apenas uma empresa possuía a conta Intangível, a qual foi mencionada em notas explicativas, porém não satisfazia todos os itens constantes na verificação exigida no *check list*. Nos casos não aplicáveis (98%), a conta intangível não se apresenta no Balanço Patrimonial.

## ITEM 25 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Informações sobre empréstimos e/ou financiamentos.

A verificação do presente item consiste em constatar a existência de informações sobre empréstimos e financiamentos. Essas informações podem ser: forma de atualização (correção monetária, cambial, etc), a taxa de juros, data de vencimento, descrição dos contratos e respectivos saldos, garantias, etc.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	5	11%
Irregular	15	33%
Não se aplica	25	56%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



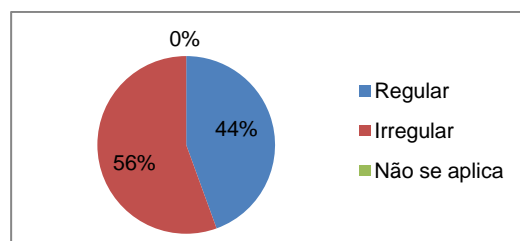
No que se refere às informações sobre a conta de empréstimos e financiamentos, 11% da amostra apresentava a referida conta e fez menção em notas explicativas, 33% possuía a conta demonstrada no Balanço Patrimonial, mas não mencionou em notas explicativas e os outros 56% não se aplicou, devido a não existência de conta/saldo.

## ITEM 26 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Informação sobre a composição do capital social.

Informações gerais sobre a composição do capital social, bem como no caso das sociedades anônimas, deverão ser divulgados o número, espécie e classes das ações que compõem o capital social, e, para cada espécie e classe, a respectiva quantidade e, se houver, o valor nominal (artigo 176 da Lei 6.404/76).

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	20	44%
Irregular	25	56%
Não se aplica	0	0%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Em mais da metade das empresas analisadas, o que representa 56% da amostragem, não ficou identificada nota explicativa sobre a conta de capital social e sua composição. Nos outros 44% a situação foi regular.

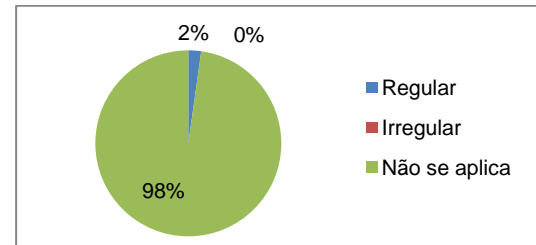
## ITEM 27 – NOTAS EXPLICATIVAS

### Menção quanto a eventos subsequentes.

São aqueles fatos ocorridos subsequentemente à data de encerramento do exercício até a elaboração para a publicação das demonstrações, que tenham efeito relevante sobre a situação patrimonial ou financeira da empresa ou efeitos sobre seus resultados futuros, como exemplo: sinistro por incêndio nas dependências da empresa, alterações na legislação fiscal que possa trazer reflexos significativos, processos em andamento na Justiça, que tenha tido uma solução definitiva, etc.

A omissão dos eventos subsequentes pode caracterizar-se como fraude (ato intencional de manipulação de transações), pelo fato das informações divulgadas não refletirem a realidade da empresa.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	1	2%
Irregular	0	0%
Não se aplica	44	98%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



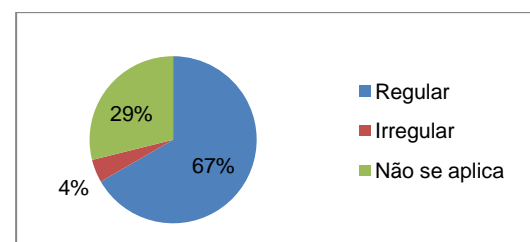
Tendo em vista que em 98% das empresas analisadas não houve menção em notas explicativas, as mesmas foram qualificadas na situação de não aplicável. Das empresas analisadas, uma delas (2%) fez menção sobre algum fato representando evento subsequente em notas explicativas.

## ITEM 28 – DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS

**Verificou a existência da DLPA.**

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados demonstra o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. Uma condição estabelecida no item 3.18 da Resolução CFC 1.255/2009, é que a DLPA pode substituir a demonstração do resultado abrangente e a demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no patrimônio líquido derivarem do resultado, de pagamento de dividendos ou distribuição de lucros, correção de erros de exercícios anteriores e de mudanças de políticas contábeis.

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	30	67%
Irregular	2	4%
Não se aplica	13	29%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>

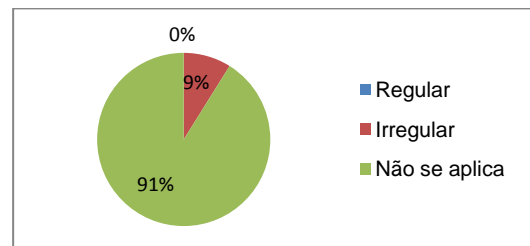


A maioria das empresas optou pela elaboração da DLPA, desse percentual 67% estão regulares e 4% irregulares. As irregularidades identificadas foram: rubrica do resultado do exercício com valor divergente do apurado na DRE.

Nos casos não aplicáveis a empresa optou pela elaboração da DMPL.

## ITEM 29 – OUTRAS IRREGULARIDADES

Situação	Quantidade de Empresas	Percentual do Total
Regular	0	0%
Irregular	4	9%
Não se aplica	41	91%
<b>Total</b>	<b>45</b>	<b>100%</b>



Na maioria das empresas analisadas (91%) não se aplicou outro tipo de irregularidade. Em 04 (quatro) empresas, representadas por 9% da amostra, foram identificada Contas de Compensação somadas atipicamente como contas ativas e passivas no Balanço Patrimonial.

Segundo item 29 da Resolução CFC 1.330/2011:

Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos materializar-se-ão no futuro e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

Assim, as contas de compensação, quando demonstradas no Balanço Patrimonial, devem estar apresentadas após a totalização do Ativo e do Passivo.

## 4.2 ANÁLISE GERAL E DISCUSSÃO DOS DADOS

No que se refere a verificar se as exigências estabelecidas na Resolução CFC 1.255/2009 estão sendo aplicadas pelo profissional contábil e quais os itens possuem maior de nível de irregularidades, foram utilizadas amostragem de 45 (quarenta e cinco) empresas, sendo 29 (vinte e nove) itens que podem ser agrupados nas 09 (nove) situações abaixo e suas respectivas análises.

ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
01) O Livro Diário apresenta as Demonstrações Contábeis de acordo com o item 3.17 da NBC TG 1000 ou com o item 10 da NBC TG 26.	58%
02) Indicação da data de encerramento das Demonstrações Contábeis.	0%
03) Divulgação do exercício de comparabilidade.	58%
04) Indicação da categoria profissional e/ou n° de registro.	18%

Figura 12 – Irregularidades na Estrutura Conceitual Básica.

Fonte: Autor (2015).

- **Estrutura Conceitual Básica:** 100% da amostra analisada possuía declaração em nota explicativa sobre a utilização da NBC TG 1000, no entanto 58% das empresas não possuíam o conjunto completo das demonstrações contábeis definidas na referida norma e 58% não apresentaram suas demonstrações contábeis de forma comparativa.

No que se refere aos aspectos formais de apresentação, tais como data de encerramento e identificação das demonstrações contábeis, 100% apresentaram regularidade. Exceto quanto a correta identificação do profissional, em que 18% apresentaram alguma irregularidade (ausência da categoria e/ou número do registro no CRC).

BALANÇO PATRIMONIAL	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
05) Utilização de outros termos para identificar o Balanço Patrimonial (Balanço Geral, Balanço de Resultados, etc).	0%
06) Destaque dos termos (Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante e Patrimônio Líquido).	13%
07) Discriminação das contas que compõem o Ativo Não Circulante (Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível).	0%
08) Respeitados os saldos devedores e credores das contas patrimoniais.	4%
09) Destaque das depreciações acumuladas no Ativo Não Circulante Imobilizado e das taxas praticadas (em Notas Explicativas).	58%

Figura 13 – Irregularidades no Balanço Patrimonial.

Fonte: Autor (2015).

- **Balanço Patrimonial:** relativamente à nova classificação do balanço em Ativo Circulante e Não Circulante, Passivo Circulante e Não Circulante e Patrimônio Líquido, a maioria apresentou regularmente – 87%. Quanto a discriminação das contas que compõem o Ativo Não Circulante, 73% estavam regulares, sendo a diferença de 27% de casos não aplicáveis, ou seja, sem contas classificadas no não circulante.

Em relação ao item sobre respeitados os saldos devedores e credores patrimoniais, 96% estavam regulares, sendo que nos 4%, representados por duas empresas, houve irregularidades.

No que se refere às depreciações, 74% das empresas analisadas possuíam a conta de imobilizado, no entanto em 58% delas não foi destacada a depreciação acumulada no balanço ou as taxas aplicadas em notas explicativas.

<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO - DRE</b>	<b>% DAS EMPRESAS IRREGULARES</b>
10) Estruturação indevida e incompleta da Demonstração de Resultado e da Demonstração de Resultado Abrangente, ao não destacar termos (receitas, custo dos produtos/mercadorias/serviços, lucro).	44%
11) Uso de receitas e/ou despesas não operacionais de acordo com os itens 136 e 137 da CTG 02.	9%

Figura 14 – Irregularidades na DRE.

Fonte: Autor (2015).

- **Demonstração do Resultado do Exercício (DRE):** em relação à apresentação da DRE, 56% das empresas analisadas estavam com a estrutura completa e 44% sem destaque das principais rubricas para atendimento da estruturação devida.

Quando analisada a utilização indevida de receitas e despesas não operacionais, as maiorias das demonstrações apresentadas não possuíam a conta, não se aplicando a 87% dos casos. Apenas seis empresas apresentavam a conta, sendo duas delas classificadas corretamente como outras receitas/outras despesas e quatro utilizando incorretamente a nomenclatura de despesa/receita não operacional (9%).

<b>DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO DMPL</b>	<b>% DAS EMPRESAS IRREGULARES</b>
12) Elaboração da DMPL em consonância com os itens 6.3 e 6.4 da NBC TG 1000 ou com o item 106 da NBC TG 26.	29%

Figura 15 – Irregularidades na DMPL.

Fonte: Autor (2015).

- **Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL):** apenas 9% das empresas analisadas optaram pela elaboração da DMPL, apresentada de forma regular. Em 62% das empresas a DMPL foi substituída pela DLPA, não se aplicando assim, a elaboração da mesma. Nos 29% considerados irregulares, não

houve a elaboração da DMPL (nem substituição pela DLPA) ou quando elaboradas, o foram da forma incorreta.

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - DFC	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
13) Estruturação da DFC – Modelo Direto ou Indireto - de acordo com o item 7.3 da NBC TG 1000 ou com os itens 10 a 12 e 20a da NBC TG 03.	56%

Figura 16 – Irregularidades na DFC.  
Fonte: Autor (2015).

- **Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC):** a DFC é demonstração obrigatória considerando o conjunto completo definido na NBC TG 1000, no entanto, deixou de ser elaborado/apresentado por 56% das empresas analisadas.

DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO - DVA	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
14) A Demonstração do Valor Adicionado compõe o conjunto das Demonstrações Contábeis da Companhia de Capital Aberto, conforme estabelecido na NBC TG 09.	0%

Figura 17 – Irregularidades na DVA.  
Fonte: Autor (2015).

- **Demonstração do Valor Adicionado (DVA):** a DVA não é aplicável à NBC TG 1000, no entanto foi elaborada voluntariamente e da forma correta para uma das empresas constantes na amostra.

NOTAS EXPLICATIVAS	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
15) Verificou a existência das Notas Explicativas.	0%
16) Declaração de que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas em conformidade com as normas de contabilidade e resumo das principais práticas contábeis adotadas no Brasil.	0%
17) Apresentação das Notas Explicativas na ordem em que cada conta é apresentada nas Demonstrações Contábeis.	73%
18) Informação sobre a forma de tributação da empresa.	33%
19) Informação sobre Provisões, Ativos e Passivos Contingentes.	0%
20) Informação sobre julgamentos da administração quanto a continuidade dos negócios.	0%
21) Estoques (critérios de avaliação, categorias de estoques, menção ao teste de recuperabilidade).	78%
22) Imobilizado (método de cálculo da depreciação, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e depreciação acumulada, menção quanto a avaliação ao valor justo...).	71%
23) Leasing financeiro (classificado como imobilizado, menção quanto as datas de início e fim, nº do contrato, objeto).	0%
24) Intangível (método de cálculo amortização, vidas úteis e/ou taxas aplicadas, valor contábil bruto e amortização acumulada...)	2%
25) Informações sobre empréstimos e/ou financiamentos.	33%
26) Informação sobre a composição do capital social.	56%

27) Menção quanto a eventos subsequentes.	0%
---	----

Figura 18 – Irregularidades nas Notas Explicativas.

Fonte: Autor (2015).

- **Notas Explicativas:** todas as empresas constantes na amostragem possuíam notas explicativas, pois para identificar se a NBC TG 1000 foi adotada, é necessário declaração explícita e não reservada de conformidade com a referida norma em notas explicativas.

Assim, no que se refere à declaração de conformidade e contextualização da empresa, com indicação das principais práticas contábeis, todas as empresas estavam regulares. No entanto quando analisado se as notas explicativas foram apresentadas na ordem em que cada conta são apresentadas nas demonstrações contábeis, em 73% da amostra houve irregularidade, conseqüentemente pela ausência de notas explicativas relativas à itens/contas apresentadas nas demonstrações contábeis.

Quando considerada a informação sobre a forma de tributação da empresa, a maioria, representada por 67% possui a referida menção em notas explicativas.

No que se refere à informações sobre provisões, ativos e passivos contingentes, julgamentos quanto a continuidade dos negócios e eventos subsequentes, mais de 90% da amostra não fez menção em notas explicativas, consideradas neste caso como não aplicável, uma vez que a empresa deve fazer a avaliação de tais informações e divulgar em notas explicativas quando for identificada a possibilidade de acontecimento ou reconhecimento.

Com relação aos estoques, apenas 7% das empresas tiveram suas informações corretamente divulgadas, sendo que 78% não fizeram menção aos estoques ou divulgaram informações incompletas.

Relativamente ao imobilizado, o cenário se repete: apenas 2% das empresas com informações divulgadas e corretas e 71% não fizeram menção ao imobilizado ou divulgaram informações incompletas.

Em se tratando de informações sobre *leasing* financeiro, não se aplicou a nenhuma das empresas selecionadas, assim como o intangível, que se aplicou a apenas uma empresa, sendo considerada irregular pela não menção em notas explicativas ou pela divulgação incompleta das informações.

Quanto à divulgação de informações sobre empréstimos e financiamentos, em 44% das empresas a situação era aplicável, no entanto não houve menção em notas explicativas sobre a referida conta em 33% delas.

No que se refere à divulgação sobre a composição do capital social, em 56% das empresas analisadas não foram divulgadas tais informações.

DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS - DLPA	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
28) DLPA – Verificou a existência da DLPA	4%

Figura 19 – Irregularidades na DLPA.

Fonte: Autor (2015).

- **Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA):** a DLPA foi elaborada para 71% das empresas, sendo que em 67% a elaboração está correta e em 4% foram identificadas irregularidades.

OUTRAS IRREGULARIDADES	% DAS EMPRESAS IRREGULARES
29) Outras Irregularidades	9%

Figura 20 – Outras Irregularidades nas Demonstrações Contábeis.

Fonte: Autor (2015).

- **Outras Irregularidades:** o *check list* traz a verificação de outras irregularidades que possam ser identificadas e que não façam parte do rol dos itens anteriores. Foi identificada em quatro empresas (9%) a utilização do controle através de contas de compensação de maneira incorreta.

Observa-se com esta análise, representada através destas 09 (nove) situações principais, relacionadas à análise das demonstrações contábeis, que os itens que possuem maior nível ou índice de irregularidades praticadas pelos profissionais são aqueles relativos a correta utilização da norma nos aspectos de elaboração do conjunto completo de demonstrações contábeis exigidos pela NBC TG 1000, bem como sua comparabilidade e, percebe-se uma dificuldade maior na elaboração das notas explicativas no geral, mas especialmente àquelas relacionadas aos Estoques e Imobilizado que requer do profissional contábil maior conhecimento, bem como a aproximação e discussão com os clientes para o correto julgamento e decisão sobre a contabilização.

Adicionalmente, ao verificar se as exigências estabelecidas para elaboração das demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas estavam sendo

atendidas, surgiu a necessidade de identificar quais as possíveis dificuldades enfrentadas pelo profissional da contabilidade para se adequar às atuais exigências de mercado e estar qualificado para atender a norma internacional de contabilidade.

Para identificar essas dificuldades foram utilizados outros estudos que corroborassem com o presente estudo. Assim, na sequência foram destacados 04 (quatro) fatores que desafiam a capacitação técnica do profissional da contabilidade, bem como exigem deste profissional uma nova postura para atendimento das atuais demandas e para enfrentar os desafios ainda por vir.

#### 4.3 DISCUSSÃO E REFLEXÃO DAS POSSÍVEIS EXPLICAÇÕES PARA O CENÁRIO APRESENTADO

À luz dos resultados apresentados, nesta seção serão evidenciados elementos contributivos para explicar a situação posta. Dentre os elementos levados à reflexão, destacam-se os seguintes: (1) a formação do profissional contábil, (2) educação continuada através de cursos e treinamentos, (3) distanciamento entre o cliente e o profissional que presta serviços terceirizados de contabilidade e (4) forte influência fiscal (contabilidade voltada para atendimento do fisco).

##### 4.3.1 A formação do profissional contábil

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade também elevou a demanda por profissionais da contabilidade qualificados e as universidades e professores tem papel relevante na formação dos novos contadores.

Para Faria e Queiroz (2009), uma boa formação é fundamental para que o profissional da contabilidade identifique oportunidades e ameaças à sua empregabilidade, bem como pontos fortes e fracos em suas habilidades e competências. É necessário que essa formação privilegie suas habilidades de adaptação, de pesquisa e inovação, permitindo que o profissional se ajuste às exigências do mercado que se encontra em constante evolução.

No entendimento de Souza e Vergilino (2012) as IES (Instituições de Ensino Superior) exercem um papel relevante na formação profissional, além do cidadão.

São responsáveis pela formação de profissionais preparados, com conhecimentos alinhados às exigências de mercado e com competências e habilidades necessárias para atuarem nas diferentes áreas que a profissão permite.

Para Eliseu Martins um dos pontos frágeis da educação superior de contabilidade não está na grade curricular, mas no preparo dos docentes. “O problema é que o professor, em qualquer conteúdo curricular, sempre dará o que sabe” (BALIEIRO, 2014, p. 17). O professor Eliseu Martins ainda aponta que o aumento do número de professores em tempo integral nas universidades é positivo, pois assim, eles podem se dedicar a fazer mestrado e doutorado, no entanto critica o sistema universitário brasileiro ao impedir que tais professores exerçam atividades práticas, mesmo que parcialmente. Segundo o entrevistado prof. Eliseu Martins, “o modelo brasileiro, infelizmente, está formando professores academicamente melhor preparados, mas sem nenhuma experiência prática” ao comparar com universidades estrangeiras que exigem ou estimulam que o professor realize consultorias ou faça trabalhos práticos nos períodos em que não há aula.

A fim de garantir que o profissional da contabilidade esteja adequado ao mercado, uma vez que a profissão é importante no cenário econômico brasileiro, este profissional somente poderá exercer sua função após a aprovação no Exame de Suficiência realizado pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

O Exame de Suficiência de acordo com o art. 1º da Resolução CFC 1.373/2011 “é a prova de equalização destinada a comprovar a obtenção de conhecimentos médios, consoante os conteúdos programáticos desenvolvidos no curso de Bacharelado em Ciências Contábeis e no curso de Técnico em Contabilidade”.

A avaliação demanda uma melhor preparação daquele que quer ingressar na carreira contábil e também serve como um recurso para aferir o conhecimento e nivelar o mercado, visando a qualificação da área da contabilidade e valorização da profissão. Trata-se também de uma comprovação de conhecimento técnico, sendo que sem a aprovação no Exame de Suficiência, o profissional não poderá obter registro no CRC – Conselho Regional de Contabilidade, dessa forma, não poderá ser responsável em trabalhos que envolvam contabilidade.

Segundo José Martonio Alves Coelho, presidente do Conselho Federal de Contabilidade ao se referir ao Exame de Suficiência (BALIEIRO, 2014):

O que queremos, como fator de proteção à sociedade, é que o candidato detenha grau de conhecimento que seja adequado ao início de sua atuação profissional. Não temos a intenção de dificultar a inserção dos mesmos no mercado de trabalho.

Nas edições do Exame de Suficiência realizadas entre 2011 e 2014 o que se constata ainda é o baixo nível de aprovação, tanto para o bacharel em ciências contábeis, quanto o técnico em contabilidade. Conforme pode ser verificado no quadro abaixo, que se refere ao percentual de aprovação nacional, a média das 8 (oito) edições para as duas categorias (contador e técnico) ficaram abaixo de 50%.

<b>Edições do Exame</b>	<b>Bacharel em Ciências Contábeis</b>	<b>Técnico em Contabilidade</b>
<b>2011</b>	%	%
Primeira Edição	30,86	24,93
Segunda Edição	58,29	37,89
<b>2012</b>	%	%
Primeira Edição	47,25	35,46
Segunda Edição	26,05	33,49
<b>2013</b>	%	%
Primeira Edição	35,60	52,94
Segunda Edição	43,15	17,97
<b>2014</b>	%	%
Primeira Edição	49,38	28,61
Segunda Edição	41,73	23,65

Figura 21 – Índices Aprovação Exame de Suficiência entre os anos 2011-2014.  
Fonte: Portal CFC.

#### 4.3.2 Educação continuada através de cursos e treinamentos.

Nos estudos de Maia e Martins (2014) sobre a percepção dos profissionais de São João Del-rei sobre a nova contabilidade e o impacto dessa na controladoria, concluiu-se que as questões que abrangiam assuntos como Ativo Intangível, leasing operacional e financeiro, por exemplo, obtiveram uma porcentagem menor de acertos, relacionadas possivelmente à falta de aprofundamento e estudo sobre as mudanças ocorridas. Notou-se uma dificuldade na capacitação dos profissionais, cabendo a este um estudo contínuo sobre o tema, treinamentos e leitura, bem como treinamentos com seus clientes.

Já os estudos de Alves et al (2013) em que abordaram a visão e atualização dos escritórios sobre a IFRS, aproximadamente 60% dos contadores da amostra não tinham frequentado cursos sobre IFRS aplicável a pequenas e médias empresas, sendo que na mesma pesquisa, identificou-se que quase 90% dos clientes tratavam-se de micro e pequenas empresas.

Conforme Giroto (2010), alguns profissionais da contabilidade entrevistados destacaram o despreparo da maioria dos profissionais, assim como uma certa resistência, especialmente devido a estarem acostumados as regras fiscais, não tendo necessidade de interagir com o cliente.

Um ponto positivo apontado na Pesquisa Perfil do Profissional da Contabilidade 2012/13 realizada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2013) foi que para 62% dos respondentes (profissionais da contabilidade de todo o Brasil), o CFC deveria exigir de todos os profissionais a Educação Profissional Continuada, programa este exigido apenas para aqueles que atuam como auditores. Ou seja, os próprios profissionais estão cientes que a formação acadêmica continuada é fundamental para a educação integral do profissional da contabilidade.

De acordo com Marta Pelucio, professora de MBA em IFRS da Fipecafi - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP, em entrevista para Eduardo Belo (Valor Econômico de SP), a formação de profissionais é uma questão de tempo, que muitos já estão sendo formados e que dentro de dez anos o mercado estará suprido, porém comenta que o problema é adaptar aqueles que já estão atuando no mercado.

#### 4.3.3 Distanciamento entre o cliente e o profissional que presta serviços terceirizados de contabilidade.

A relação cliente-contador é um dos desafios, pois a maioria das pequenas e médias empresas terceirizam os serviços contábeis e a aplicação/implantação das normas internacionais nos moldes da Resolução CFC 1.255/2009, depende exclusivamente desses profissionais, sendo que muitos ainda se mantém alheios às mudanças, limitando seu trabalho ao preenchimento de guias de recolhimento de impostos.

Stroeher e Freitas (2008) afirmam que “as relações profissionais entre contadores de empresas de serviços contábeis e os proprietários de pequenas empresas estão muito distanciadas, no que se refere ao fornecimento mútuo de informações”.

Outra questão levantada nos estudos de Stroeher e Freitas (2008) é que os empresários não repassam todos os dados e documentos para escrituração contábil, gerando assim, informações contábeis que não refletem a realidade da empresa, sendo apenas resultado daquela documentação entregue.

#### 4.3.4 Forte influência fiscal (contabilidade voltada para atendimento do fisco).

Ludícibus e Lisboa (2007) afirmam que os contadores brasileiros estão acostumados a normas locais expressas e definidas em termos codificados e ao utilizarem essas normas não são convidados a pensar, mas a aplicar e obedecer. Além disso, a enorme influência tributária faz com que, seja por comodismo ou economia, as empresas se utilizem das taxas tributárias (à exemplo das depreciações) no lugar das que seriam contabilmente mais corretas.

Para Alves et al (2013) “a maioria dos contadores destaca como principal necessidade a situação fiscal das empresas, deixando de lado os relatórios úteis para a gestão das empresas.”

No Brasil, historicamente, as pequenas e médias empresas (PMEs) tem sua contabilidade voltada, principalmente, para atender a legislação fiscal. (KLEIN JÚNIOR; SOUZA, 2013, p. 22).

Faria e Silva (2014) reforçam que com a aprovação da Resolução CFC 1.255/2009, o profissional da contabilidade precisa mudar de postura, e além de observar as regras do fisco, se faz necessário julgamentos responsáveis quando do registro das transações na contabilidade das empresas.

Segundo estudos de Stroeher e Freitas (2008) as pequenas empresas não tem interesse na informação contábil relativa à gestão do empreendimento, sendo o tipo de informação de maior frequência restrito aos assuntos de ordem fiscal, legal e burocrática, ficando a informação contábil especialmente relacionada ao pagamento de tributos, o que impossibilita uma avaliação do desempenho da empresa.

De acordo com texto publicado por Eduardo Belo no Valor Econômico (2013):

A complexidade das normas fiscais é apontada por consultores e executivos como problema mais sério para as demonstrações financeiras no país. Se a falta de conhecimento sobre as normas IFRS representa dificuldade hoje, pode deixar de ser em pouco tempo, na medida em que o mercado for adotando e se adaptando às regras. Mas para a complexidade fiscal não há solução fácil no horizonte.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo geral deste estudo foi identificar as principais dificuldades ou irregularidades do profissional da contabilidade na aplicação das normas brasileiras de contabilidade convergidas aos padrões internacionais na elaboração das demonstrações contábeis obrigatórias às pequenas e médias empresas.

Para alcançar este objetivo foi utilizada uma amostra de *check list* de análise das demonstrações contábeis de 45 (quarenta e cinco) empresas elaboradas por profissionais de contabilidade paranaenses que prestam serviços terceirizados de contabilidade.

Inicialmente foram identificados os principais aspectos referentes a elaboração das demonstrações contábeis exigidas pela NBC TG 1000 (Resolução CFC 1.255/09) no que tange a definir qual conjunto de demonstrações contábeis atendem a referida norma, bem como, qual a correta estrutura de apresentação dessas demonstrações.

Diante do exposto, constata-se que a questão de pesquisa foi respondida, pois foram evidenciadas as principais dificuldades dos profissionais contábeis na elaboração das demonstrações contábeis de acordo com o IFRS aplicável as PMEs.

O objetivo geral e os específicos deste também foram atingidos, pois foram identificados os aspectos relacionados à NBC TG 1000 e verificados através de *check list* se as exigências da norma estão sendo aplicadas na elaboração das demonstrações contábeis, bem como quais itens possuem maior nível de irregularidades. E, adicionalmente, foram apontados através da utilização de outros estudos, quais os possíveis fatores que desafiam o profissional contábil ou servem de obstáculo a ser superado para uma qualificação profissional adequada para implementação das novas práticas contábeis brasileiras.

Como recomendação para futuros trabalhos, sugere-se a verificação de exercícios contábeis posteriores a fim de analisar se mudanças ocorreram nesse cenário e se o profissional contábil está mais alinhado quanto à utilização da NBC TG 1000, aplicável às pequenas e médias empresas, que ainda representam a maioria no Brasil.

Assim, espera-se que esta pesquisa contribua com os estudos sobre as normas internacionais de contabilidade aplicadas às pequenas e médias empresas, mas principalmente, que levante reflexões sobre a mudança de postura dos profissionais da contabilidade diante desse momento que pode significar a valorização da profissão contábil, assim como muitas oportunidades de desenvolvimento e aprendizado.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Fernando Lins; MIRANDA, Luiz Carlos; MEIRA, Juliana Matos; CALLADO, Aldo Leonardo Cunha. **Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas**. Revista Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 8, n. 3, p. 105-117, set/dez, 2013. Disponível em: < <http://www.spell.org.br/documentos/download/33723> > Acesso em abril/2015.

BALIEIRO, Fernanda. **Desafios da formação contábil**. Revista Transparência IBRACON. Junho 2014, ano 4, número 14, p. 16 a 19.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm). > Acesso em fevereiro/15.

CARISSIMO, Claudio Roberto; PINHEIRO, Laura E. Taboada. IFRS para pequenas e médias empresas: um estudo através dos escritórios contábeis de Minas Gerais. In: III Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis – AdCont 2012, 9 a 11 de outubro de 2012, Rio de Janeiro/RJ. Disponível em: < <http://adcont.ppgcc.ufrrj.br/index.php/adcont/adcont2012/paper/viewFile/570/110> > Acesso em Out. 2014.

CARLIN, Everson L. Breda; HOOG, Wilson A. Zappa. **Normas Nacionais e Internacionais de Contabilidade de acordo com as Leis 11.638/07 e 11.941/09 de forma resumida e comparada**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. < <http://www.cpc.org.br/CPC>>  
Acesso em Nov. 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO PARANÁ. **Demonstrações Contábeis: aspectos práticos, elaboração e apresentação das demonstrações contábeis de acordo com o IFRS.** 2011. Disponível em: <[http://www.crcpr.org.br/new/content/download/2011\\_demonstracoesContabeis.pdf](http://www.crcpr.org.br/new/content/download/2011_demonstracoesContabeis.pdf)>  
Acesso em novembro/14.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. < <http://portalcfc.org.br/legislacao/> >  
Acesso em Out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Pesquisa perfil do profissional da contabilidade 2012/13.** Brasília: CFC, 2013. Acesso em abril/15:  
[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/livro\\_perfil\\_2013\\_web2.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/12/livro_perfil_2013_web2.pdf)

DELOITTE. **IFRS para PME's ao seu alcance. Um guia para o aperfeiçoamento dos conceitos ao padrão contábil global.** 2012 e 2014.

ECHEVERRIA, Ivan. **O profissional da contabilidade e o mercado de trabalho.** Revista Brasileira de Contabilidade, v. 29, n. 122 (mar./abr., 2000), p. 87 a 91. ISSN 0104-8341.

ERNST YOUNG.  
<[http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Journal\\_12/\\$FILE/IFRS\\_Journal\\_12%20DEZEMBRO\\_09-10-11.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/IFRS_Journal_12/$FILE/IFRS_Journal_12%20DEZEMBRO_09-10-11.pdf)> acesso em 22/02/2015.

FARIA, Ana Cristina; QUEIROZ, Mario Roberto Braga de. Demanda de profissionais habilitados em contabilidade internacional no mercado de trabalho da cidade de São Paulo. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 5, n. 1, p. 55-71, Nov. 2008. ISSN 1809-3337. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/1079>. Acesso em: 20/09/2014.

FARIA, Camilla Teles de Araújo; SILVA, Denise Mendes da. **Adoção do CPC PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas.** Revista de Contabilidade da UFBA – RC UFBA, v. 8, n. 3, p. 75-91, set/dez, 2014. Salvador – BA. Disponível em: < <http://www.portalseer.ufba.br/index.php/rcontabilidade/article/viewFile/9794/9104>>  
Acesso em abril/2015.

FILHO, Geraldo Alemandro Leite; RODRIGUES, Ana Paula Guimarães; RESENDE, Nathália Oliveira. Efeitos dos ativos de conhecimento no crescimento de pequenas e médias empresas brasileiras sob a perspectiva da VBR. In: Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade, 8, 28 e 29 de julho de 2011, São Paulo/SP. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos112011/138.pdf>> Acesso em Nov. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIROTTI, Maristela. **Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade de PMEs**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 186, nov/dez, 2010, p. 07 a 19.

GRECCO, Maria Cristina Pelucio; GERON, Cecília Moraes Santostaso; FORMIGONI, Henrique; SEGURA, Liliane Cristina. Percepção dos profissionais brasileiros com relação ao processo de convergência contábil às normas internacionais. Revista Enfoque: Reflexão Contábil, v.32, n. 3, p. 111-128, setembro/novembro 2013. ISSN 1984-882X. Disponível em: <<http://www.periodicos.uem.br/ojs/index.php/Enfoque/issue/view/856/showToc>>. Acesso em 20/09/2014.

GUIMARÃES, Leda Maria; PAULÚCIO, Natália Figueiredo; ALMEIDA, Fernanda M. de Moura; MOURA, Rafael Matos de. O profissional contábil diante da convergência das normas contábeis: análise da preparação desse profissional nos processos organizacionais. In: VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia - Seget 2011, 19 a 21 de outubro de 2011, Resende/RJ. Disponível em <http://www.economia.aedb.br/seget/artigos2011.php?pag=115>> Acesso em Nov. 2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LISBOA, Lázaro Plácido. **Contabilidade: entre umas e outras**. RIC - Revista de Informação Contábil, v. 1, n. 1, p. 1-6, setembro, 2007. <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewFile/100/85>> Acesso em abril/2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de Contabilidade Societária. Aplicável a todas as Sociedades. De acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

JOCHEM, Laudelino. **Contabilidade para pequenas e médias empresas de acordo com as normas internacionais (IFRS) e do CPC**. 1. ed. Hortolândia, SP: Foco Editorial, 2011.

JOCHEM, Laudelino. **IFRS As normas internacionais de contabilidade**. 1. ed. Paulínia, SP: Foco Editorial, 2013.

JUNIOR, Gert Rudolfo Klein; SOUZA, Ângela Rozane Leal de. **Adequação das novas normativas contábeis de controle patrimonial à prática das pequenas e médias empresas**. Revista Pensar Contábil, CRCRJ – Conselho Regional de Contabilidade do RJ, v. 15, n. 56, p. 22-28, jan/abril, 2013. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/download/10028>> Acesso em abril/2015.

LEMES, Sirlei; GONÇALVES E SILVA, Miriã. **A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS**. Revista Contabilidade Vista & Revista, v.8, n° 3, p. 37-58, julho/setembro de 2007. Disponível em: <<http://web.face.ufmg.br/face/revista/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/332>> Acesso em outubro/14.

MAIA, Daiane Giarola; MARTINS, Pablo Luiz. **International Financial Reporting Standards – Percepção dos profissionais de contabilidade sobre a nova contabilidade e o impacto dessa na controladoria**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), v. 9, n. 1, p. 42-57, jan/abr, 2014. ISSN 1984-3291. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/30614/international-financial-reporting-standards---ifrs--percepcao-dos-profissionais-de-contabilidade-sobre-a-nova-contabilidade-e-o-impacto-dessa-na-controladoria>>. Acesso em abril/15.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva; SANTOS, Dalgi Siqueira. **IFRS e CPC. Guia de Aplicação Contábil para Contexto Brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

PRADO, Thiago Alberto dos Reis; TEIXEIRA, Bruno Ricardo Teixeira; BERNARDINO, Flavia Ferreira Marques; LEMES, Sirlei. **A utilização do Pronunciamento do CPC para as pequenas e médias empresas: um estudo nas cidades de Araguari, Uberaba e Uberlândia - MG**. In: XIV SEMEAD – Ensino e Pesquisa em Administração, 13 e 14 de outubro de 2011, São Paulo/SP. FEA/USP. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos112011/138.pdf>> Acesso em Nov. 2014.

STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. **O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas**. RAUSP-e. Revista de Administração – eletrônica, v. 1, n. 1, art. 7, jan/jun, 2008. São Paulo. Disponível em: <[http://www.rausp.usp.br/Revista\\_eletronica/v1n1/artigos/v1n1a7.pdf](http://www.rausp.usp.br/Revista_eletronica/v1n1/artigos/v1n1a7.pdf)> Acesso em abril/2015.

SANTOS, Glauber Eduardo de Oliveira. Cálculo amostral: calculadora on-line. Disponível em: < <http://www.publicacoesdeturismo.com.br/calculoamostral> >. Acesso em: 10/03/2015.

SOUZA, Marcos Antonio de; VERGILINO, Caroline da Silva. **Um perfil do profissional contábil na atualidade: estudo comparativo entre conteúdo de ensino e exigências de mercado.** Revista Administração: ensino e pesquisa, v. 13, n. 1, p. 123-223, jan/fev/mar, 2012. ANGRAD – Associação Nacional dos Cursos de Graduação em Administração. Disponível em: <[http://old.angrad.org.br/revista/edicoes\\_anteriores/51/](http://old.angrad.org.br/revista/edicoes_anteriores/51/)> Acesso em abril/2015.

SOUSA, Rejane Gomes de. **Aplicação IFRS para pequenas e médias empresas.** 2012. Disponível em: [http://www.sapientia.pucsp.br/tde\\_arquivos/6/TDE-2012-08-16T06:25:08Z-12803/Publico/Rejane%20Gomes%20de%20Sousa.pdf](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_arquivos/6/TDE-2012-08-16T06:25:08Z-12803/Publico/Rejane%20Gomes%20de%20Sousa.pdf). Acesso em agosto/2014.

VALOR ECONÔMICO < <http://www.valor.com.br/legislacao/3105366/faltam-contadores-para-atender-demandas-do-ifrs> > Acesso em abril/2015.