

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**SIMULAÇÃO DOS IMPACTOS NA CONTABILIDADE DAS PEQUENAS E
MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS COM A ADOÇÃO DAS NORMAS
INTERNACIONAIS**

GISELE VIDAL JACQUES

FLORIANÓPOLIS
2009

GISELE VIDAL JACQUES

**SIMULAÇÃO DOS IMPACTOS NA CONTABILIDADE DAS PEQUENAS E
MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS COM A ADOÇÃO DAS NORMAS
INTERNACIONAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr.º. Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

FLORIANÓPOLIS
2009

Gisele Vidal Jacques

**SIMULAÇÃO DOS IMPACTOS NA CONTABILIDADE DAS PEQUENAS E
MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS COM A ADOÇÃO DAS NORMAS
INTERNACIONAIS**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, 30 de junho de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, Dr.
Orientador

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Membro da banca

Professora Kamille Simas Ebsen de Paiva, MSc.
Membro da banca

Dedico este trabalho:

À memória de meus avós paternos, por todo trabalho, dedicação e amor na formação de minha família.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus pela benção de fazer parte de uma família que compartilha dos meus sonhos, me apoiando, dando força, garra e certeza de que todo o caminhar vale a pena. Mostrando-me dessa forma, que obstáculos não existem quando temos apoio daqueles que nos amam e torcem por nós.

Aos meus pais, pela educação, por todo amor, pela paciência e pela dedicação.

Ao meu noivo, Roni, por sua paciência, carinho, compreensão e incentivos nos momentos difíceis.

Ao professor Drº Ernesto Fernando Rodrigues Vicente, em especial, pela dedicação e orientação durante o desenvolvimento deste trabalho.

À Sabrina da Costa, amiga para todas as horas, pela grande colaboração na finalização do curso.

A Universidade Federal de Santa Catarina, por toda estrutura e apoio em todo o processo de graduação.

Aos Professores do Curso de Ciências Contábeis, por toda dedicação e persistência na transmissão do conhecimento.

Aos colegas e amigos do Curso de Ciências Contábeis da UFSC, pela persistência e coragem no decorrer desta caminhada.

Enfim, agradeço a todos aqueles que de alguma forma contribuíram para a concretização deste trabalho.

“Aprender é a única coisa de que a mente nunca se cansa, nunca tem medo e nunca se arrepende.”

Leonardo da Vinci

RESUMO

JACQUES, Gisele Vidal. **Simulação dos impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas brasileiras com a adoção das Normas Internacionais**. 2009, 76 páginas. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

A Lei nº. 11.638 de 28 de dezembro de 2007 alterou dispositivos da Lei nº. 6.404/76, com a finalidade de harmonizar as regras contábeis brasileiras com as normas internacionais. Como as empresas de grande porte e as S.A. estão obrigadas a se adequarem as novas normas, as empresas de pequeno e médio porte, também tendem a seguir tais mudanças, já que estas se orientam pela Lei das S.A.

O objetivo deste trabalho foi identificar os impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas com a adoção das normas internacionais, simulando lançamentos contábeis que permitissem a visualização das divergências encontradas através das normas usadas para a contabilização de cada conta analisada. Através dessa pesquisa foi possível observar numericamente e qualitativamente as mudanças alcançadas, principalmente no que tange o lucro líquido do exercício da empresa.

A metodologia de caráter descritivo e abordagem qualitativa tiveram como procedimento a pesquisa bibliográfica com base em obras e normas contábeis. Para a análise da pesquisa são comparados dados do Balanço e Demonstração do Resultado do Exercício da empresa Stupp Ltda referente ao ano de 2007 sem as alterações da nova lei, com os Balanços e Demonstrações do Resultado do Exercício adaptados de acordo com as mudanças trazidas pelas normas da Lei 11.638/07 e das *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Para alcançar as mudanças das demonstrações contábeis de acordo com a Lei nº. 11.638/07 e as IFRS, foram simulados lançamentos de acordo com as alterações trazidas por essas normas e assim foram encontrados os valores contidos nos Balanços Patrimoniais e nas Demonstrações do Resultado do Exercício, cada qual o impacto alcançado na contabilidade das pequenas e médias empresas.

Apresentam-se as principais divergências e os prováveis impactos causados na contabilização das contas: *leasing* financeiro, depreciação e estoque para as empresas brasileiras de pequeno e médio porte.

Palavras-chave: **Harmonização contábil internacional. Pequenas e médias empresas. Normas Brasileiras de Contabilidade.**

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Atualização do Estoque pelo Método do Custo Médio Ponderado.....	43
Tabela 2 – Atualização do Estoque pelo Método UEPS.....	43
Tabela 3 – Resultado Atualização do Estoque pelo Custo Médio Ponderado X Método UEPS.....	44
Tabela 4 – Contabilização da Conta Estoque de Acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais.....	45
Tabela 5 – Contabilização da Conta Leasing de Acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais.....	49
Tabela 6 – Contabilização da Conta Depreciação de Acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais.....	54
Tabela 7 – Análise Comparativa entre as Normas Contábeis.....	59

LISTA DE SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas

AIC – *Asociación Intramericana de Contabilidad*

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais

BACEN – Banco Central do Brasil

BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRCSC – Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis

EU – *European Union*

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee*

IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IOSCO – *International Organization of Securities Commission*

NBC – Norma Brasileira de Contabilidade

OECD – *Organization of Economic Cooperation and Development*

PEPS – Primeiro que Entra e o Primeiro que Sai

RIR – Regulamento do Imposto de Renda

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SRF – Secretaria da Receita Federal

UEPS – Último que Entra e o Primeiro que Sai



SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
1.1 TEMA E PROBLEMA.....	15
1.2.1 Objetivo Geral	16
1.2.2 Objetivos Específicos	16
1.3 JUSTIFICATIVA.....	17
1.4 METODOLOGIA.....	18
1.4.2 Levantamento de Dados	19
1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	20
1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA.....	21
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE.....	22
2.1.1 Contabilidade no Brasil	24
2.1 ÓRGÃOS DE NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL.....	26
2.2.1 Brasil	26
2.2.2 Órgãos Internacionais	28
2.2.3 Estados Unidos da América	29
2.3 CONCEITUAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS QUE AFETAM AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	29
2.3.1 Ativo	30
2.3.2 Ativos Circulantes	31
2.3.2.1 Estoques.....	32
2.3.3 Ativo Imobilizado	33
2.3.1.1 Depreciação.....	35
2.3.1.2 <i>Leansig</i> Financeiro ou Arrendamento Mercantil.....	36
2.3.2 Passivo	38
2.3.3 Receitas	39
2.3.3 Despesas Operacionais	39
2.4 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS.....	39
3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E AS NORMAS INTERNACIONAIS	42
3.1 ANÁLISE NA CONTABILIZAÇÃO DO ESTOQUE DE ACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS.....	42

3.2 ANÁLISE NA CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO DE ACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS.....	46
3.2.1 Reconhecimento do ativo Imobilizado	46
3.2.2 Avaliação inicial	47
3.2.2.1 <i>Leasing</i> ou Arrendamento Mercantil	48
3.2.2.2 Depreciação, amortização e exaustão	52
3.3 PRINCIPAIS IMPACTOS NA CONTABILIDADE DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS COM ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS.....	58
4 CONCLUSÕES	61
4.1 QUANTO A PROBLEMÁTICA.....	61
4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS	62
4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS	63
REFERÊNCIAS	64
ANEXOS.....	68

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade está inserida no contexto de globalização da economia, principalmente nas movimentações de recursos internacionais e na redução das barreiras comerciais entre vários países.

O Brasil busca sua inserção nesse contexto global, porém para que esse processo traga benefícios para a sociedade, é necessário que as empresas brasileiras estejam preparadas e adaptadas para esse novo cenário contábil. Captar recursos estrangeiros sob a forma de investimentos e obter participação significativa no mercado internacional, concorrendo em um mesmo nível de igualdade com empresas de outros países, é um ideal a ser alcançado (NIYAMA, 2005).

A harmonização das normas contábeis num âmbito mundial é um movimento que surge como forma de atender à maximização da utilidade da informação contábil para todos os usuários e a remoção de barreiras ao fluxo de capitais internacionais.

Segundo Lemes (2004, p.3), o *International Accounting Standard Board (IASB)* é um órgão independente formado em 1973 e reestruturado em 2001, com o objetivo de promover a convergência das práticas contábeis adotadas por empresas e outras organizações na preparação de demonstrações financeiras no âmbito mundial. O alcance de seu objetivo tem sido buscado pela coordenação de trabalhos de proposição, discussão e aprovação de normas contábeis internacionais, anteriormente publicados como *International Accounting Standard (IAS)* e a partir de 2003 como *International Financial Reporting Standard (IFRS)*.

Em 2005, sensibilizada pelo movimento europeu e internacional de adoção das IFRS e antevendo que o Brasil não ficaria fora dessa tendência, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) iniciou movimento no sentido de conhecer quais eram as diferenças entre tais normas internacionais e as normas e práticas adotadas no Brasil. A necessidade de uma tomada de posição quanto às normas e práticas brasileiras era evidente, uma vez que muitas companhias brasileiras, ao irem ao mercado internacional, sejam para o lançamento de ações, outros papéis ou mesmo para comprar e vender produtos e serviços precisam preparar demonstrações financeiras em outro conjunto de normas que fosse facilmente entendida pela comunidade internacional (ERNEST & YOUNG, 2008).

A necessidade de harmonização da linguagem contábil num âmbito mundial, as soluções consideradas adequadas pela maioria e os passos efetivos sendo dados, o processo de harmonização de normas contábeis ainda é lento e depende do envolvimento de muitos

e do poder coercitivo de alguns. Crises periódicas no mercado global, instabilidades políticas e econômicas, culturas contábeis formando barreiras ao processo de harmonização e a própria ausência de um posicionamento do mercado de capitais, envolvido recentemente com as crises do sistema econômico global, podem ser apontadas como causas da lentidão deste processo.

No Brasil, considera-se não só a questão da convergência ao padrão das normas internacionais, mas também a necessidade de resolver conflitos internos ocasionados pela criação de normas contábeis regulamentadas por diversas leis. Nesse sentido, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da Resolução Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº. 1055/05 e representa a união de esforços e objetivos das seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do mercado de Capitais (APIMEC), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis (FISCAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON). A idéia é que o CPC passe a centralizar a emissão das normas contábeis no Brasil, por meio de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações.

Em 28 de dezembro de 2007 foi publicada a Lei nº. 11.638, que finalmente sancionou o Projeto de Lei nº. 3.741, que tramitava no legislativo brasileiro desde o ano de 2000 e introduziu importantes mudanças na Lei nº. 6.404/76, principalmente nos artigos que discorrem sobre a preparação e escrituração das demonstrações financeiras. Tais mudanças propiciariam, em alguns temas contábeis, a aproximação das normas brasileiras às internacionais e estas são aplicáveis aos exercícios iniciados a partir de 01 de janeiro de 2008, para as empresas de sociedades anônimas de capital aberto e para empresas de capital fechado com receita total acima de R\$ 300 milhões por ano ou patrimônio líquido de R\$ 240 milhões (CFC, 2008).

No Brasil ainda não existe a obrigatoriedade da utilização das normas internacionais de contabilidade para as pequenas e médias empresas brasileiras, mas como estas representam grande parcela do país e orientam a sua contabilidade através das normas da Lei das S.A, acredita-se que estas também passem a adotar as normas internacionais.

Para o vice-presidente de fiscalização do Conselho Federal de Contabilidade, Enory Luiz Spinelli, o pleno ajuste às novas regras deve se dar entre cinco e oito anos. “A história da contabilidade no Brasil, desde a chegada dos portugueses, sempre teve um enfoque tributário, fiscal. Agora, teremos uma contabilidade focada no negócio e no conhecimento”.

Os impactos na contabilidade das empresas de pequeno e médio porte são diversos, nesta pesquisa analisa-se e comparam-se a forma de contabilização usada antes das alterações da Lei nº. 11.638/07, com a forma de contabilização de acordo com as mudanças da Lei nº. 11.638/07 e a forma de contabilização pela IFRS das contas: leasing financeiro, depreciação e estoque.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A falta de aderência das normas contábeis brasileiras com os padrões internacionais de contabilidade provoca para as empresas de capital estrangeiro, dificuldades em adequarem-se às normas contábeis do usadas no Brasil e isso se torna um obstáculo à tomada de decisão por parte de fornecedores e clientes e conseqüentemente diminui a solidificação do Brasil no mercado estrangeiro, visto que os valores contidos nas demonstrações contábeis de empresas brasileiras podem ser distintos para empresas estrangeiras, como conseqüência dos padrões contábeis não serem os mesmos.

Tentando reduzir essas diferenças, o CPC com a aprovação da Lei 11.638/07 prevê que as empresas de capital fechado com receita total de R\$ 300 milhões por ano ou Patrimônio Líquido de R\$ 240 milhões a adotarem as novas normas, com a aprovação da nova lei contábil o CPC cresce e aumenta sua força diante dos tantos impasses superados e assim supõe-se que isso irá influenciar também a contabilidade das empresas de pequeno e médio porte, já que diante da padronização todas as empresas observarão o benefício trazido por tais mudanças.

No Brasil, são adotados princípios e práticas contábeis de acordo com a realidade local e que diferem em alguns pontos das normas contábeis emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Isto equivale dizer que o lucro apurado por uma empresa brasileira não seria o mesmo se fossem utilizados alguns critérios internacionais para a contabilização.

A adoção de um padrão contábil internacional torna os balanços das empresas brasileiras comparáveis com os balanços das empresas internacionais que adotaram esse padrão internacional, permitindo melhor análise e entendimento de analistas e investidores de todo o mundo, facilitando o processo da tomada de decisão e aumentando assim a confiança dos investidores com a adoção de uma linguagem contábil internacional.

Diante do exposto, é formulado o seguinte problema de pesquisa: Quais os impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas brasileiras com a adoção das normas internacionais?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho teve como objetivo geral analisar, a partir das simulações feitas nas contas: *leasing* financeiro, depreciação e estoque, quais seriam os possíveis impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas brasileiras caso fossem adotadas as Normas Internacionais.

1.2.2 Objetivos Específicos

Em consonância com o objetivo geral, este trabalho teve como objetivos específicos:

- Definir os órgãos regulamentadores da contabilidade brasileira e internacional;
- Conceituar a origem e evolução da contabilidade no Brasil;
- Evidenciar como é feita a contabilização antes das alterações da Lei nº. 11.638/07 do *leasing* financeiro, depreciação e estoque;
- Mostrar como é feita a contabilização com a adoção da Lei 11.638/07 para as contas: do *leasing* financeiro, depreciação e estoque;
- Mostrar como será a contabilização com a adoção da IFRS para as contas: *leasing* financeiro, depreciação e estoque; e
- Identificar os pontos convergentes e divergentes na contabilização do *leasing* financeiro, depreciação e estoque, comparando a forma de contabilização usada antes das alterações da Lei nº. 11.638/07, com a adoção da Lei nº. 11.638/07 e com a IFRS.

1.3 JUSTIFICATIVA

A adoção de normas contábeis aceitas em diversos países, como forma de facilitar o entendimento das demonstrações financeiras das empresas junto ao mercado de capitais, vem sendo considerada como um ponto natural e necessário para o desenvolvimento das relações comerciais internacionais.

A parcela da sociedade brasileira representada pelas entidades contábeis, contadores, auditores, órgãos reguladores, analistas de mercado de capitais e usuários de demonstrações financeiras dedicou grande parte das duas últimas décadas discutindo a necessidade de modernização da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº. 6.404/76, visando torna-lá responsiva às necessidades locais e globais de informação.

Segundo Lemes (2004, p.5), a comunidade internacional rapidamente entendeu os benefícios de adotar um conjunto de normas contábeis oficialmente aceitos pela comunidade européia, e governado por um órgão de atividade independente como o IASB. Atualmente, mais de 100 países adotaram as IFRS como padrão contábil e ultimamente, países como Austrália, Canadá, China, Hong Kong, Noruega, Suécia e Brasil aumentaram esta lista.

Hoje no Brasil apenas as empresas de capital aberto e de grande porte estão sendo obrigadas a se adaptarem às normas internacionais de contabilidade, mas a tendência é que futuramente as pequenas e médias empresas também passem a adotar as normas internacionais de contabilidade (CFC, 2008).

De acordo com a Gazeta Mercantil (2008), muito embora esse conjunto de normas contábeis internacionais tenha impacto fundamentalmente nas empresas de grande porte, como é o caso das companhias abertas listadas das bolsas de valores, a estrutura conceitual da contabilidade internacional define que o papel da contabilidade reside em prover informação útil para a tomada de decisão econômica. Nesse contexto, não é preciso ser grande para constatar que ter informação clara e de qualidade é importante para todos.

As contas apresentadas para a análise do trabalho foram selecionadas levando em consideração o seu grau de importância para as empresas de pequeno e médio porte que são grande maioria no Brasil. A conta *leasing* financeiro é contabilizada de forma bem distinta antes das alterações da Lei nº. 11.638/07 e de acordo com as IFRS, antes das mudanças contabilizava-se como despesa e de acordo com as IFRS é lançada como um ativo da empresa, a conta de depreciação também possui divergências entre a forma de contabilização das normas, hoje é feita de acordo com a tabela do RIR/99, já com a IFRS a

depreciação será feita de acordo com a real vida útil de cada bem da empresa e a atualização do estoque pelo método UEPS é talvez um dos itens analisados mais divergentes entre as normas, visto que no Brasil não é aceito, hoje se usa principalmente o custo médio ponderado para os estoques e de acordo com a IFRS será usado o método UEPS. Esse método afeta de maneira expressiva a conta estoque e o custo das mercadorias vendidas. Em qualquer das contas analisadas as formas de contabilização são distintas e serão demonstradas no comparativo feito entre o Balanço e a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa Stupp Ltda do ano de 2007, ou seja, antes da Lei nº. 11.638/07 ter entrado em vigor.

Assim, originou-se a motivação para execução dessa pesquisa, que tem por objetivo identificar as diferenças provocadas pela adoção da Lei nº. 6.404/76, com as alterações trazidas pela Lei nº.11.638/07 em uma pequena ou média empresa brasileira, caso esta utilize como referência para a sua contabilidade essas referidas leis, para a contabilização das contas: leasing financeiro, depreciação e estoque, já que atualmente estão sendo adotadas em quase toda a Europa e em outros países no mundo, inclusive sendo obrigatórias às instituições financeiras no Brasil até 2010 e espera-se que, como consequência, as pequenas e médias empresas também passem a adotar as IFRS.

1.4 METODOLOGIA

O enquadramento da pesquisa se dá através da classificação de seu objetivo, procedimentos técnicos e abordagem do problema. Quanto à classificação do objetivo foi feita por meio de pesquisa descritiva, com a finalidade de analisar os dados coletados das demonstrações contábeis e outras fontes para responder o problema elaborado.

Segundo Gil (2007, p. 42) “o objetivo da pesquisa descritiva é a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Conforme Cervo (2007, p. 62) “a pesquisa descritiva, em suas diversas formas, trabalha sobre dados ou fatos colhidos da própria realidade”.

Quanto aos procedimentos técnicos adotados, a pesquisa se dá em duas etapas: a primeira através de pesquisa bibliográfica com o intuito de procurar em livros e trabalhos científicos, elucidar assuntos que envolvam o tema. Segundo Severino (2007, p. 122) “a pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses e etc. essa etapa é importante para a familiarização com o tema que vai ser estudado”.

Na segunda etapa é utilizada a pesquisa documental, com o objetivo de coletar os dados necessários para a pesquisa. Segundo Lakatos (1990, p. 57) “a fonte de pesquisa documental está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

A presente pesquisa, quanto a abordagem do problema, é classificada como pesquisa qualitativa, pois não se pretende analisar como dados estatísticos. Segundo Richardson et al (1999, p.79), “o método qualitativo difere, em princípio, do quantitativo à medida que não se emprega um instrumental estatístico como base do processo de análise de um problema”.

1.4.2 Levantamento de Dados

Para a obtenção dos dados necessários para a pesquisa primeiro são utilizadas as informações fornecidas pelo Balanço Patrimonial e pela Demonstração do Resultado do Exercício referente ao ano de 2007, contabilizados de acordo com as normas contábeis aceitas antes das alterações da Lei nº. 11.638/07. Depois são utilizadas as informações fornecidas pelo Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício com as adaptações trazidas pela contabilização de acordo com as normas trazidas pela Lei 11.638/07 e Por último são utilizadas as informações fornecidas pelas demonstrações com as mudanças ocorridas pela contabilização de acordo com as normas IFRS.

Para se levantar os dados do Balanço e da Demonstração do Resultado do Exercício modificados de acordo com a Lei nº. 11.638/07 e as IFRS das contas afetadas dependendo da forma contabilizada, foram utilizados os seguintes procedimentos:

a) Para a Lei nº. 11.638/07 o método de atualização do estoque usado foi o do custo médio ponderado, já a contabilização da conta depreciação foi modificada para tornar mais real à vida útil do bem imobilizado e a conta leasing também foi alterada, contabilizando o leasing não mais como despesa, mas sim passando ser o ativo da empresa;

b) As IFRS permitem que o estoque seja atualizado pelo método UEPS e assim a conta estoque é adaptada para este método de atualização, a conta depreciação é alterada para tornar a vida útil do bem imobilizado mais real e a conta *leasing* modificada passando a ser um ativo.

Para demonstrar as divergências e os impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas nas contas usadas para a pesquisa, se fez as duas atualizações da conta estoque, sendo de acordo com a Lei 11.638/07 o custo médio ponderado e para a IFRS o

método UEPS, para a conta depreciação se simulou duas situações, onde na primeira situação os bens são depreciados de acordo com as normas usadas antes das alterações da Lei nº. 11.638/07, ou seja, com as alíquotas previstas no RIR/99 e na segunda situação onde as alíquotas foram modificadas, levando em consideração outras taxas de depreciação também adaptadas para a pesquisa. Para demonstrar o impacto da conta *leasing* fez-se duas situações, na primeira situação foi contabilizado como uma despesa, forma essa usada antes das alterações da Lei nº. 11.638/07 e na segunda situação a conta *leasing* foi lançada no ativo e em contrapartida o seu respectivo passivo.

Identificados os valores das alterações nas demonstrações adaptadas, tem-se o início da coleta de dados, dividindo os dados em três grupos: Contabilização das contas antes das alterações da Lei nº. 11.638/07, contabilização das contas com as mudanças trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e contabilização das contas pelas IFRS. As informações referentes à contabilização antes das alterações são retiradas dos Anexos A e B, as informações referente à contabilização pela Lei nº. 11.638/07 são retiradas dos Anexos C e D e as informações referente à contabilização pelas IFRS são retiradas dos Anexos E e F.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Em um universo de normas contábeis nacionais e internacionais, esta pesquisa limita-se à análise das normas da Lei nº. 6.404/76 atualizadas através das alterações da Lei nº. 11.638/07. Dentre as normas alteradas, analisa-se a forma de contabilização das contas: *leasing* financeiro, depreciação e estoque.

A pesquisa foi desenvolvida segundo dados coletados do Balanço e da Demonstração do Resultado do Exercício da empresa Stupp Ltda referente ao ano de 2007 e dos Balanços e Demonstrações do Resultado do Exercício adaptados e alterados de acordo com as mudanças trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e também de acordo com as IFRS.

Apesar de as normas contábeis norte-americanas não serem utilizadas para o desenvolvimento dessa pesquisa, elas são citadas na fundamentação teórica, vista a tradição de pesquisa contábil dos Estados Unidos e a influência exercida pelo FASB e pelas grandes corporações americanas na normatização contábil.

1.5 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

Este trabalho está estruturado em quatro capítulos: introdução, fundamentação teórica, estudo de caso e conclusões.

A introdução apresenta o tema da pesquisa, o problema a ser respondido, o objetivo geral e os objetivos específicos, bem como a justificativa para a realização da pesquisa, seguida da metodologia utilizada, das limitações e da organização.

O segundo capítulo contempla a fundamentação teórica, sendo apresentados conceitos e definições concernentes ao tema e ao problema da pesquisa.

O terceiro capítulo apresenta o estudo em questão, onde são analisadas comparativamente as normas contábeis brasileiras e internacionais e os impactos na contabilidade de pequenas e médias empresas com a adoção das normas internacionais nas contas: leasing financeiro, depreciação e estoque.

Já o quarto capítulo é constituído pelas considerações finais acerca da pesquisa realizada, bem como recomendações para trabalhos futuros.

E por fim, são apresentadas as referências e os anexos utilizados na elaboração da pesquisa.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O presente capítulo remete a conceitos relacionados ao tema do trabalho, fundamentado teoricamente ao estudo. É abordado inicialmente um breve histórico da evolução da contabilidade até chegar ao seu estágio atual, quando a globalização impõe suas regras e exige mais homogeneidade nas demonstrações contábeis.

Na seqüência, são expostos conceitos e definições concernentes à harmonização contábil internacional, entre eles a apresentação dos principais órgãos normatizadores, nacionais e internacionais e algumas variações no entendimento da base teórica contábil entre órgãos brasileiros e os principais órgãos internacionais de divulgação de normas e princípios.

Os assuntos abordados são como base e complementação para o desenvolvimento da pesquisa proposta.

2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE

A contabilidade surgiu da necessidade do homem conhecer e controlar o seu patrimônio. “Percebendo que a riqueza era algo por sua ação, pelos efeitos de seu pensamento e desejando conhecer melhor o que movimentava, passou a registrá-la” (SÁ, 1995, p.150).

O primeiro usuário da informação contábil foi o seu próprio criador: o proprietário do patrimônio ou usuário interno. Segundo Iudícibus e Marion (1999, p.30), “a contabilidade existe desde o início da civilização. Alguns teóricos preferem dizer que ela existe, pelo menos, desde 4.000 antes de Cristo”.

Ao longo do tempo, os registros contábeis foram sendo aperfeiçoados conforme a necessidade de informação, até o surgimento das partidas dobradas. Posteriormente, outros usuários surgiram, validando o método utilizado pelos criadores da contabilidade. Pode-se dizer então, que a contabilidade nasceu da prática e desenvolveu-se em função da sua característica utilitária e informativa.

O sistema de escrituração por partidas dobradas surgiu gradativamente nos séculos XIII e XIV, em diversos centros de comércio do norte da Itália. O primeiro a editar um livro ensinando esse sistema, foi o Frei Luca Pacioli, que em 1494 publicou *Summa de Arithmetica, Geométrica, Proportioni et Proportionalitá*. Esta obra foi o primeiro livro

impresso, pouco tempo após a invenção da imprensa e abriu precedentes para que as novas obras fossem escritas sobre o assunto (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

O desenvolvimento do comércio e a acumulação de riquezas fizeram com que as negociações individuais dessem espaço ao comércio, fossem feitas por intermédio de representantes e associações. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p.44), “a sociedade foi importante no desenvolvimento da contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta das pessoas de seus proprietários. A relação de representação foi importante porque exigiu a prestação de contas”.

No século XIX, a Revolução Industrial proporcionou uma grande expansão das cidades e dos negócios, tendo um efeito positivo na evolução da contabilidade. A necessidade de relatórios de controle gerencial e de custos de produção aumentou, assim como a demanda por informações financeiras para os usuários externos, como acionistas, investidores, credores e o governo. A criação de sociedades por ações foi uma consequência das grandes exigências de capital, e com o tempo, surgiram as auditorias obrigatórias propiciando a criação de regras (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

As regras e princípios contábeis criados pelos proprietários ou gestores do patrimônio, foram concebidos para atender às suas necessidades e não às de outros usuários, sendo utilizadas com total independência e adaptando-se a situações específicas. Com o surgimento dos usuários externos houve a necessidade de implantarem-se regras básicas de contabilidade para que as informações fornecidas apresentassem homogeneidade entre elas. Desta forma, a contabilidade perdeu a flexibilidade em relação à necessidade do seu primeiro usuário, que, para tanto, buscou na contabilidade gerencial ou administrativa (MARION, 2004).

Segundo Marion (2004, p.18), principalmente nas últimas duas décadas:

temos assistido [...] a um movimento quase universal a procura de uma estrutura conceitual da contabilidade; à caça de um conjunto teórico de razões que dê sustentação a todas as regras empíricas e secularmente utilizadas, na sua grande maioria, por regiões tão distintas, economias tão diferentes, povos tão diferentes.

A contabilidade gerencial, por servir às necessidades do usuário interno, deve ser flexível, não precisando seguir princípios, nem legislação. Porém, para a contabilidade societária ou financeira, “a forma é imprescindível, a fim de que haja um mínimo de homogeneidade e comparabilidade entre as demonstrações contábeis das diversas entidades” (MARION, 2004, p.20).

2.1.1 Contabilidade no Brasil

No Brasil a contabilidade evoluiu, inicialmente, sob a influência da escola italiana. Segundo Iudicibus e Marion (1999, p.35), “com a ascensão econômica do colosso norte-americano, o mundo contábil volta sua atenção para os Estados Unidos, principalmente a partir de 1920, dando origem ao que alguns chamam de Escola Contábil Norte-americana.” Em contrapartida, no início do Século XX, a Escola Européia (italiana) entra em decadência.

Na década de 70, o Brasil deu alguns passos para o desenvolvimento da ciência contábil, Conforme Niyama (2005, p.1):

- a) obrigatoriedade de as companhias abertas terem suas demonstrações contábeis auditadas por auditores independentes;
- b) publicação da Circular nº 179/72 pelo Banco Central do Brasil, padronizando a estrutura e forma de apresentação das demonstrações contábeis das companhias abertas;
- c) influência da escola norte-americana de contabilidade com o início do estudo sobre princípios contábeis e a promulgação da Lei nº 6.404/76 sob esta influência.

Até a edição da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações), a contabilidade brasileira era bastante influenciada pela legislação tributária. Conforme a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI, 2007, p.41), a legislação tributária “ao mesmo tempo trouxe à contabilidade algumas contribuições importantes [...], vinha sendo um fator que realmente limitava a evolução dos princípios contábeis ou, ao menos, dificultava a adoção prática de princípios contábeis adequados”.

A Lei 6.404/76 determina, em seu artigo 177, que:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência

[...]

§ 2º A companhia observará em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.

A contabilidade financeira ficaria desta forma, desvinculada da legislação fiscal. Para a FIPECAFI (2007, p.41):

essa disposição foi incluída na Lei das S. A. com o objetivo de permitir a elaboração de demonstrações financeiras corretas, sem prejuízo da elaboração de declaração do imposto de renda, usufruindo-se de todos os seus benefícios e incentivos e, ao mesmo tempo, respeitando-se todos os seus limites.

Segundo Niyama (2005, p.2),

“a contabilidade brasileira tradicionalmente foi vinculada à legislação [...] e à regulamentação por organismos governamentais [...], sendo politicamente franca a influência de órgãos de classe ou institutos representativos da profissão para determinação dos procedimentos contábeis”.

Em 1976, paralelamente à divulgação da Lei nº. 6.404/76, foi criada a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), “inspirada no modelo americano *Securities and Exchange Commission* (SEC) para monitorar o mercado de capitais” (NIYAMA, 2005, p.1).

Em 1993, houve um avanço com a edição da Resolução 750 pelo CFC, quando foram definidos sete princípios fundamentais de contabilidade, quais sejam: Entidade, Continuidade, Custo como Base de Valor, Prudência, Competência, Objetividade e Atualização Monetária.

Em 1997 todos os projetos de alteração das Leis nº. 6.385/76 e 6.404/76 foram incluídos ao Projeto nº. 3.115/97, transformando-se num só projeto, passando a transitar pela burocracia dos gabinetes, durante 4 anos, após a realização de várias audiências públicas e manifestações de diversas comissões. Todavia, a Subemenda Substitutiva, de 29 de março de 2001, reformulou apenas em parte a Lei nº. 6.404/76, tendo sido retirada do texto original a matéria contábil contida no projeto e redundou na sanção da Lei nº. 10.303/01 (BRAGA e ALMEIDA, 2008, p.2).

A proposta de reformulação das normas contábeis passou, então, a integrar um projeto de lei específico (Projeto de Lei 3.741/00), com a finalidade de possibilitar a eliminação de algumas barreiras regulatórias que impediam a inserção total das companhias abertas no processo de convergência contábil internacional, aumentando o grau de transparência das demonstrações financeiras em geral, inclusive em relação às chamadas sociedades de grande porte não constituídas sob formas de sociedades por ações (BRAGA e ALMEIDA, 2008).

Ainda de acordo com Braga e Almeida (2008):

“a Comissão Consultiva de Normas Contábeis (CCNC) da CVM, reunia-se em caráter permanentemente, para tratar da atualização e aperfeiçoamento das normas, visando uma futura

convergência aos padrões internacionais de contabilidade editados pelo IASB. A CCNC propôs a criação de uma entidade independente com o objetivo de estudar e divulgar princípios, normas e padrões de contabilidade, em moldes semelhantes aos dos órgãos existentes ao redor do mundo, como IASB e FASB e em resultado desses esforços, em 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)”.

Finalmente, em 28 de dezembro de 2007 foi sancionada a Lei nº. 11.638, que revoga dispositivos da Lei nº. 6.404/76 e da Lei nº. 6.385/76 e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Essa lei visa adequar disposições da Lei da Sociedade por Ações, principalmente aquelas que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira, levando-se em conta o processo, cada vez mais crescente, de globalização dos mercados, bem como a evolução havida em nível mundial, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Essa lei, embora atente à realidade, procura criar condições para harmonizar as práticas contábeis adotadas no País e respectivas demonstrações contábeis com as práticas e demonstrações exigidas nos principais mercados mundiais (BRAGA e ALMEIDA, 2008).

2.1 ÓRGÃOS DE NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL

A formalização das normas contábeis, sejam elas, Nacionais ou Internacionais depende da aceitação e fiscalização de órgãos, assim neste tópico serão citados alguns dos principais órgãos fiscalizadores e normatizadores das normas contábeis para compreender-se a importância que cada um deles tem dentro da contabilidade.

2.2.1 Brasil

Segundo Martins (2007), os principais órgãos brasileiros de normatização contábil são:

a) Conselho Federal de Contabilidade (CFC): criado através do Decreto nº. 9.295 de maio de 1946 é o principal órgão fiscalizador do exercício da profissão contábil no Brasil. O CFC possui um grupo de Trabalho das Normas Brasileiras de Contabilidade compostos por várias entidades e organismos públicos e privados, destacando-se como os principais: o IBRACON, o BACEN, a CVM e o CPC (CFC, 2009);

b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM): criada pela Lei nº. 6.385 de dezembro de 1976, é uma autarquia vinculada ao Ministério da Fazenda, que tem por finalidade: assegurar e regular os mercados da bolsa, proteger os titulares de valores mobiliários contra irregularidades e promover a expansão e o funcionamento eficiente do mercado de ações (CVM, 2009);

c) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON): fundado em 13 de dezembro de 1971, é uma entidade profissional que formada por contadores e auditores independentes, tendo como função discutir, desenvolver e divulgar as posições técnicas e éticas da atividade contábil e de auditoria no Brasil (IBRACON, 2009);

d) Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC): criado em 07 de outubro de 2005, pela Resolução CFC nº. 1.055/05, do Conselho Federal de Santa Catarina (CFC), é um comitê formado pela ABRASCA, APIMEC, BOVESPA, CFC, FIPECAFI E IBRACON. Tem como objetivos: estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade, para permitir a emissão de normas contábeis pelas entidades reguladoras brasileiras, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais de contabilidade (BRAGA e ALMEIDA, 2009);

e) Banco Central do Brasil (BACEN): é uma autarquia federal integrante do Sistema Financeiro Nacional, foi criado em 31 de dezembro de 1964 com a promulgação da Lei nº. 4.595. Emite normas contábeis legais e Resoluções impositivas às instituições financeiras e tem como principais funções: a formulação, execução e o acompanhamento da política cambial e o controle das operações de créditos. Emite normas contábeis legais e Resoluções impositivas às instituições financeiras (BACEN, 2009);

f) Secretaria da Receita Federal (SRF): criada pelo Decreto nº. 63.659 de 20 de dezembro de 1968, substituindo a Diretoria Geral da Fazenda Nacional, é um órgão do Ministério da Fazenda que tem como objetivo principal supervisionar e arrecadar os tributos federais e emitir normas contábeis no que tange à legislação do Imposto de Renda (SRF, 2009).

2.2.2 Órgãos Internacionais

Os principais organismos internacionais responsáveis pela emissão de normas e envolvidos na busca da harmonização contábil, são:

a) *International Accounting Standards Board (IASB)*: tem a sua sede em Londres e é o órgão responsável, desde 2001, pela missão das International Financial Reporting Standards (IFRS). O IASB teve como antecessor o International Accounting Standards Committee (IASC), fundado em 1973 e responsável pela emissão de um conjunto de 41 IAS – International Accounting Standards, nome dado anteriormente as IFRS (COSTA, 2003). Entre os objetivos do IASB, está o de desenvolver um único conjunto de normas contábeis globais de alta qualidade, transparentes e comparáveis, que ajudem os usuários em todo o mundo a tomar decisões econômicas (NIYAMA, 2005);

b) *International Federation of Accountants (IFAC)*: com sede em Nova York, é uma organização mundial, de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política. Fundado em 1977, tem como missão “estreitar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, [...] contribuir para o desenvolvimento da economia internacional [...] e representar a profissão em assuntos de interesse público.” (NIYAMA, 2005, p.42);

c) *International Organization of Securities Commission (IOSCO)*: criada em 1983, reúne os organismos que gerenciam o mercado de capitais. Segundo Niyama (2005), não é um órgão voltado especificamente às questões contábeis, mas tem na contabilidade um dos principais instrumentos para o monitoramento do mercado;

d) *Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC)*: criada em 1949, é uma organização regional da profissão à América que tem como objetivo: “integrar os contadores do continente americano e assumir a representação da profissão” (NIYAMA, 2005, p.52);

e) *Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)*: criada em 1960, é constituída por trinta países-membros, entre eles: Áustria, Canadá, França, Alemanha, Itália, Holanda, Austrália, Nova-Zelândia e Japão. Possui um Grupo de Trabalho Padrões Contábeis que atua “como uma espécie de fórum de debates para a troca de opiniões com as Nações Unidas, no que diz respeito à matéria contábil e relatórios financeiros.” (NIYAMA, 2005, p.46);

f) *European Union (EU)*: O Tratado de Roma (1957) é considerado o marco inicial do surgimento do bloco econômico conhecido como União Européia. A tentativa de harmonização de princípios e práticas contábeis na *European Union* foi implementada com a aprovação de diretivas que abrangem regras contábeis, tributárias, questões trabalhistas, entre outras. Dentre as diretivas editadas, a Quarta (1978) e a Sétima (1983). Diretivas são consideradas relevantes para a contabilidade (NIYAMA, 2005).

2.2.3 Estados Unidos da América

a) *Securities and Exchange Commission (SEC)*: criado em 1934, é um órgão fiscalizador independente do governo federal, com a função de supervisionar a atividade das companhias abertas. Segundo Niyama (2005, p. 88), a SEC “tem autoridade legal para esclarecer critérios e padrões contábeis para as companhias abertas, mas [...] transferiu a responsabilidade para o setor privado”;

b) *Financial Accounting Standards Board (FASB)*: criado em 1972, é um organismo do setor privado que tem a responsabilidade de regular e normatizar a contabilidade. Esta responsabilidade lhe é outorgada pela SEC, que considera seus princípios, práticas e padrões como tendo suporte e autoridade substancial. A SEC poderá, no entanto, interferir nas decisões do FASB, caso tenha posição divergente sobre determinado assunto (NIYAMA, 2005);

c) *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*: criado em 1937, é uma organização de grande influência para o desenvolvimento da teoria contábil, tendo atuação destacada na promulgação de padrões de auditoria e no código de ética profissional seguido pelos contadores públicos certificados (NIYAMA, 2005).

2.3 CONCEITUAÇÃO E CLASSIFICAÇÃO DAS CONTAS QUE AFETAM AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

São conceituadas e analisadas as contas que afetam o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado da empresa. Para esta pesquisa escolheram-se três contas para a análise: leasing financeiro, depreciação e estoque. Para obter o resultado da pesquisa são conceituadas as contas que são diretamente afetadas tanto na contabilização brasileira,

quanto na contabilização internacional. Assim o grupo de contas analisadas e conceituadas são: o ativo, o passivo, as receitas e as despesas.

2.3.1 Ativo

O ativo compreende as aplicações de recursos e pode ser definido como o conjunto de bens e direitos de propriedade de uma entidade, ou à disposição da administração. Junto com o passivo, o ativo representa o patrimônio da empresa, que é o objeto de estudo da contabilidade (IUDICIBUS e MARION, 1999).

Os elementos que compõem o ativo estão agrupados em contas dispostas em ordem decrescente de liquidez, ou seja, conforme a rapidez com que podem converter-se em dinheiro. Essas contas, conforme a Lei 6.404/76, incluindo o grupo de contas de ativos intangíveis, com a aprovação da Lei 11.638/07, já aprovada pela deliberação CVM nº. 488/05, estão classificadas em grupos que são:

- a) ativo circulante;
- b) ativo não circulante:
 - * realizável a longo prazo
 - * permanente, sendo este dividido em:
 - investimentos
 - imobilizado
 - intangível
 - diferido

O IASB conceitua o ativo como sendo “um recurso controlado pela empresa como resultado de eventos passados e do qual se espera que futuros benefícios econômicos resultem para a empresa” (IBRACON, 1998, p.40).

O IASB fixa conceitos para servirem como base para a “preparação e apresentação das demonstrações contábeis destinadas a usuários externos.” (IBRACON, 1998, p.29). No tocante aos elementos das demonstrações contábeis, em particular os ativos, o IASB tece algumas considerações em seu Referencial Conceitual Teórico (IBRACON, 1998, p.41):

56- Muitos ativos, por exemplo ativos imobilizados, têm uma forma física. Entretanto, a forma física não é essencial à existência de um ativo; dessa forma, as patentes e direitos autorais, por exemplo, são ativos, se benefícios econômicos futuros são esperados para a empresa e se eles são controlados pela empresa.

57- Muitos ativos, por exemplo contas a receber e imóveis, estão ligados a direitos inclusive de propriedade. Ao determinar a existência de um ativo, o direito de propriedade não é essencial; assim por exemplo o leasing é um ativo, se a empresa controla os benefícios que se espera sejam provenientes da propriedade. Embora a capacidade de uma empresa controlar os benefícios seja o resultado de direitos legais, poderá um item, apesar disso, satisfazer a definição de um ativo, mesmo quando ao há controle legal. Por exemplo, o ‘know-how’ obtido através de uma atividade de desenvolvimento de um produto poderá satisfazer a definição de ativo, [...], a empresa controla os benefícios que dele se espera.

A Lei nº. 11.638/07 estabelece:

Art.178.

§ 1º ...

c) ativo permanente, dividido em investimentos, imobilizado, intangível e diferido.

§2º...

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

Art. 179.

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

V – (revogado);

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

2.3.2 Ativos Circulantes

A expressão ativos circulantes é definida como “caixa e outros ativos ou recursos comumente identificados como sendo aqueles razoavelmente se espera que sejam realizados em dinheiro ou vendidos durante o ciclo operacional normal da empresa” (HENDRIKSEN E BREDA, 1999, p.345).

De acordo com Iudicibus e Marion, 1999 o grupo de contas do ativo circulante pode ser classificado em:

a) ativos circulantes monetários: são os direitos a um número fixo de poder aquisitivo geral que se tornam disponíveis e destinam-se a ser utilizado nas operações correntes, dentro do ciclo operacional da empresa ou no para de um ano. As principais contas que compõem os ativos circulantes monetários são: caixa e contas a receber;

b) ativos circulantes não monetários: são os direitos que não podem ser convertidos em uma quantidade atualmente conhecida de valor numa data futura específica. A principal conta que compõe o ativo circulante não monetário é: estoque.

2.3.2.1 Estoques

O termo estoques compreende mercadorias destinadas à venda no transcorrer normal das operações e materiais a serem utilizados no processo de produção para a venda. De acordo com a definição tradicional, estoques são ativos circulantes, porque normalmente são convertidos em caixa ou outros ativos dentro do ciclo operacional da empresa (HENDRIKSEN E VAN BREDA, 1999, p.352).

Os estoques representam valores expressivos na composição do patrimônio das entidades, por essa razão os critérios para avaliá-los são de extrema importância para a formação do resultado da empresa.

Para Iudícibus et al. (2000, p.101):

Os estoques representam um dos ativos mais importantes o capital e da posição financeira da maioria das companhias industriais e comerciais. A sua correta determinação no início e fim do período contábil é essencial para apuração adequada do lucro líquido do exercício. Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação dessas companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e principalmente avaliação.

Já o CFC emitiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC-T-3. 2 que tratam do Balanço Patrimonial, onde está definida, em seu subtem 3.2.2.10, alínea c: “Estoques são os valores referentes às existências dos produtos acabados, produtos em elaboração, matérias-primas, mercadorias, materiais de consumo, serviço em andamento e outros valores relacionados às atividades-fim da Entidade”.

O IBRACON, por sua vez, refere-se ao conceito de estoques, afirmando que o termo estoques, refere-se a todos os bens tangíveis mantidos para venda ou uso próprio no curso ordinário de negócio, bens e processo de produção de mercadorias para venda ou uso próprio. Exclui-se da definição produtos de mercadorias para venda ou uso próprio. Excluem-se da definição produtos e serviços executados sobre contrato, bem como bens de desgaste em longo prazo, classificados no ativo imobilizado sujeito à depreciação.

Segundo Niyama (2005, p.68), três métodos são freqüentemente adotados para a avaliação dos estoques: PEPS ou FIFO (primeiro que entra é o primeiro que sai), a média ponderada (custo médio das compras) e UEPS ou LIFO (onde o último que entra é o primeiro que sai), todos eles sujeitos à comparação.

O estoque remanescente no Balanço Patrimonial, quando adotado o UEPS, reflete as aquisições mais antigas. Isto é considerado, de forma geral, como procedimento conservador, já que o custo de mercadorias vendidas é geralmente maior e o lucro menor, isso pressupondo a tendência de elevação de preços.

Conforme Niyama (2005, p.68) “as normas internacionais de contabilidade do IASB permitem a adoção do UEPS como procedimento alternativo, embora a regra geral seja PEPS ou a média ponderada. As normas contábeis norte-americanas permitem a adoção do UEPS para fins fiscais e societários”.

No Brasil, a avaliação dos estoques sofre forte influência da legislação fiscal. O método do custo dos estoques através do UEPS, não é admitido fiscalmente, por aumentar o valor do custo das mercadorias vendidas e como consequência diminui o valor do Lucro Bruto do Exercício e assim reduzindo o valor da provisão da Contribuição Social e do Imposto de Renda, por estes motivos as empresas brasileiras são induzidas a adotar o custo médio ponderado ou PEPS como principais métodos de avaliação.

De acordo com Schmidt (2003, p. 24), o critério mais usado no Brasil para avaliação de estoques é a média ponderada, que consiste em avaliar o estoque pelo custo de aquisição de apurado de cada entrada de mercadoria, ponderando pelas quantidades adicionadas e pelas anteriormente existentes, evitando dessa forma a necessidade de controle de custos por lotes de compras. Nesse sistema, cada entrada a custo unitário de aquisição diferente do custo médio anterior implica ajuste do custo médio. Como o custo médio resulta da divisão do saldo monetário pelo saldo físico, cada saída, não obstante mantenha inalterado o custo médio, altera o fator de ponderação, influenciando assim no cálculo do custo médio na entrada seguinte.

2.3.3 Ativo Imobilizado

No Brasil, o ativo imobilizado, junto com investimento e intangível, compõem o grupo de contas dos ativos permanentes. No Ativo Permanente estão classificados os “bens e direitos não destinados à transformação direta e os meios de pagamento e cuja perspectiva de permanência na Entidade ultrapasse um exercício” (CFC, 1990).

Segundo Marion, (1997, p.288) “o ativo imobilizado pode ser definido como todo ativo de natureza relativamente permanente, que se utiliza na operação dos negócios de uma empresa e que não se destina à venda”.

A lei 11.638/07, em seu art. 179, item IV, conceitua como contas a serem classificadas no ativo imobilizado: “os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens”.

Entende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, utilizados no funcionamento normal da empresa, assim como os direitos exercidos com a mesma finalidade.

No entendimento do IASB, conforme o que determina a IAS 16, os ativos imobilizados são ativos tangíveis que: “(a) são mantidos por uma entidade para uso na produção ou fornecimento de produtos e serviços, para locação a terceiros ou para finalidades administrativas e (b) espera-se o uso por mais de um período”. (IBRACON, 2003, p.292).

Segundo a orientação do IASB quanto à classificação dos ativos como correntes e não-correntes, os itens considerados como ativos imobilizados devem ser classificados no grupo dos ativos não-correntes, visto que se espera utilizá-lo por mais de um período.

Conforme a FIPECAFI (2007, p.221), os elementos que integram o ativo imobilizado, “com exceção de terrenos e de alguns outros itens, [...] têm um período limitado de vida útil econômica. Dessa forma, o custo de tais ativos deve ser alocado aos exercícios beneficiados por seu uso no decorrer de sua vida útil econômica” .

Sobre esse assunto, o Art. 183, § 2º, da Lei nº. 6.404/76, estabelece que:

§ 2º A diminuição de valor dos elementos do ativo imobilizado será registrada periodicamente nas contas de:

- a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
- b) amortização, quando corresponder à perda do valor de capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal contratualmente limitado;
- c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

2.3.1.1 Depreciação

A depreciação a ser contabilizada de ser, conforme a Lei das Sociedades por Ações, a que corresponder ao desgaste efetivo pelo uso perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência, e não os estabelecidos pela legislação fiscal, contudo, é prática usual, visando simplificar o trabalho, a adoção das taxas anuais de depreciação estabelecidas pelo Fisco (SCHMIDT, 2003, p.263).

A legislação fiscal, por meio do Regulamento de Imposto de Renda (Decreto nº. 3.000 de 26 de março 1999), em seus arts. 305 a 334, determinam que:

A importância correspondente à diminuição de valor dos bens do ativo permanente resultante de desgastes pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, poderá ser computada como custo ou despesa operacional. A parcela da depreciação dos bens utilizados na produção será computada como custo dos produtos vendidos, enquanto que a depreciação dos demais bens será escriturada como despesa operacional, na área de vendas ou administrativa.

O montante acumulado das cotas de depreciação, em qualquer hipótese, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem corrigido monetariamente, logo o valor líquido contábil não poderá ser negativo.

O artigo 307 do Decreto nº. 3.000 de 1999 mostra que todos os bens físicos podem ser depreciados e estão sujeitos ao desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal inclusive:

I – edificações e construções, observando-se que:

- a) o bem deve começar a ser depreciado a partir da data da conclusão das obras ou início da utilização;
- b) as edificações devem estar separadas do custo de aquisição dos terrenos;

II - benfeitorias em imóveis de terceiros alugados, quando o custo não puder ser amortizado durante o prazo de locação;

III – bens cedidos em comodato, desde que esse empréstimo seja usual na atividade da comodante;

IV – projetos florestais destinados à exploração dos frutos.

Os bens que não podem ser depreciados, de acordo com o Decreto nº. 3.000 de 26 de março 1999 estão descritos no parágrafo único do art. 307, citados a seguir:

- a) terrenos, exceto os melhoramentos;
- b) prédios e construções que não produzam rendimentos ou que sejam destinados à revenda;
- c) bens que normalmente aumentam de valor com o tempo, como obras de arte e antiguidades;
- d) bens para os quais sejam registradas quotas de exaustão (florestas destinadas ao corte e jazidas minerais).

De acordo com o Art. 57 da Lei 4.506 de 1964, a taxa anual de depreciação é fixada pela SRF em função da vida útil do bem e conforme a Instrução Normativa da SRF nº 130/99, as principais taxas de depreciação são as seguintes:

- móveis e utensílios	10% a.a.
- software	20% a.a.
- equipamentos de informática	20% a.a.
- tratores	25% a.a.
- prédios (em uso)	4% a.a.
- veículos	20% a.a.
- instalações	10% a.a.
- máquinas e equipamentos	10% a.a.

2.3.1.2 *Leasing* Financeiro ou Arrendamento Mercantil

De acordo com Niyama (2005, p.60), os padrões internacionais, as operações de *leasing* são classificadas como “financeiro” e “operacional”. O tratamento contábil na maioria dos países segue esta classificação, onde o *leasing* operacional é contabilizado como aluguel e o *leasing* financeiro é contabilizado como uma compra a prazo (arrendatário) e financiamento (arrendadora).

A principal questão contábil envolvendo uma operação de *leasing* financeiro diz respeito à discussão da prevalência da essência sobre a forma, ou seja, quem deve capitalizar como ativo o *leasing*.

Considerando-se uma visão legalística dos ativos, um bem não pode ser incluído como ativo a não ser que seja de propriedade da empresa e, portanto, é a arrendadora que o deve incluir como um ativo. Por outro lado, para os que defendem uma visão econômica dos ativos, a substância deve prevalecer sobre a natureza jurídica da operação, ou seja, mesmo que o ativo não seja de propriedade do arrendatário, é esta que deve capitalizar o

bem, já que os benefícios econômicos são por ela auferidos e não pela arrendadora. (NIYAMA, 2005, p.60)

As operações de leasing no Brasil foram regulamentadas pela Lei 6.099-74 (com alterações introduzidas pela Lei nº. 7.132/83), sendo denominadas de arrendamento mercantil e fiscalizadas pelo Banco Central do Brasil, que estabeleceu critérios para classificação do arrendamento mercantil em “financeiro” e “operacional”.

Segundo Niyama (2005, p.62), as operações de arrendamento mercantil financeiro apresentam as seguintes características:

- a) Garantia do valor residual, base para a opção de compra. Usualmente é um valor fixo ou percentual do ativo arrendado, que representa um valor mínimo contratualmente devido pelo arrendatário, exercendo ou não a opção de compra;
- b) Valor residual, base para a opção de compra, que é um valor significativamente inferior ao preço de mercado do bem arrendado, sendo razoável supor que a opção de compra será exercida;
- b) Todos os riscos e benefícios decorrentes do uso do bem arrendado são transferidos para o arrendatário;
- c) Pagamento antecipado do valor residual garantido em única parcela ou durante a vigência contratual;
- d) O valor presente dos pagamentos mínimos decorrentes é de contraprestações a receber e do valor residual garantido é igual ou superior ao valor de mercado do bem arrendado no início do contrato.

Mesmo apresentando características predominantemente financeiras, as operações de leasing no Brasil são contabilizadas como aluguel em obediência à legislação fiscal, tanto na arrendatária como na arrendadora.

Contraopondo-se ao Fisco, o CFC editou a Resolução 921/01, que determina a contabilização do leasing com características financeiras como financiamento de bens. Para efeito de classificação como arrendamento financeiro, o CFC adota parâmetros similares preconizados pelo IASB, como segue:

- a) As contraprestações e demais pagamentos previstos no contrato, devidos pela arrendatária, são suficientes para que o arrendador recupere o custo do bem arrendado durante o prazo contratual da operação e adicionalmente, obtenha retorno sobre os recursos investidos;

- b) O valor residual, que é parcela do principal não incluída nas contraprestações a serem pagas pela arrendatária e serve de base para a opção de compra do bem arrendado, é significativamente inferior ao valor de mercado do bem na data da operação;
- c) O bem objeto do arrendamento é de tal maneira específico que somente aquele arrendatário pode utilizá-lo em sua atividade econômica.

Entretanto, as Resoluções do CFC não têm autoridade substantiva ou poder legal sobre as empresas sendo destinadas aos contadores.

Após muitas divergências do melhor método de se contabilizar o leasing, a Lei nº. 11.638/07 estabeleceu o registro contábil no ativo imobilizado de bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. A metodologia está em consonância com as normas internacionais de contabilidade.

De acordo com Braga e Almeida (2008, p.48), os arrendamentos são classificados como financeiros quando são transferidos para a entidade substancialmente todos dos riscos e benefícios de propriedade dos bens objetos do arrendamento. Os demais arrendamentos são classificados como operacionais. Os arrendamentos financeiros são capitalizados (débito no ativo imobilizado e crédito no passivo) como se fossem uma compra financiada e os arrendamentos operacionais são registrados como gastos na forma linear durante o prazo do contrato de arrendamento, como se fosse aluguel. Na prática todos os contratos de aluguel devem ser analisados, independentemente de serem arrendamentos mercantis, de forma a se avaliar se os bens devem ser capitalizados ou não.

2.3.2 Passivo

Segundo Ribeiro (1999, p.66) “no passivo encontram-se as Obrigações e o Patrimônio Líquido”.

As obrigações da companhia são apresentadas no passivo exigível, que se subdivide em Passivo Circulante e Exigível a Longo Prazo (IUDICIBUS e MARION, 1999).

- Passivo Circulante: é representado pelas obrigações da companhia cuja liquidação se espera que ocorra dentro do exercício social seguinte ou de acordo com o ciclo operacional da empresa, se este for superior a este prazo. Estas obrigações podem representar valores fixos ou variáveis, vencidos ou a vencer, em uma data ou em datas futuras;

- Passivo Exigível a longo prazo: são registradas as obrigações da companhia cuja liquidação deverá ocorrer em prazo superior a seu ciclo operacional, ou após o exercício social seguinte.

2.3.3 Receitas

A Lei nº. 6.404/76, em seu art. 187, itens I e II, estabelece que as empresas devem, na Demonstração do Resultado do Exercício, discriminar “a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas e abatimentos e dos impostos” e a “receita líquida das vendas e serviços. Dessa forma, a contabilização das vendas deverá ser feita por seu valor bruto, inclusive impostos, sendo que tais impostos e as devoluções e abatimentos deverão ser registrados em contas devedoras específicas, as quais serão classificadas como contas redutoras das vendas.

Segundo o Decreto nº. 3.000 de 26 de março de 1999, que regulamenta o Imposto de Renda (RIR/99 art. 280), define a receita líquida como a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos e dos impostos incidentes sobre as vendas.

Como se verifica, a legislação fiscal segue a mesma orientação da Lei 6.404/76, com uma exceção: a Instrução Normativa do SRF nº. 51, acrescenta que “na receita bruta não se incluem os impostos não cumulativos, cobrados do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou prestador dos serviços seja mero depositário”.

2.3.3 Despesas Operacionais

As despesas operacionais constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa e dentro do conceito da Lei nº. 6.404/76, abrangem também as despesas líquidas para financiar suas operações; os resultados líquidos das atividades acessórias das empresas são também considerados operacionais.

O art. 187 da Lei nº. 6.404/76 estabelece, que para chegar ao lucro operacional, a dedução das “despesas com vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas e outras despesas operacionais”.

2.4 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Não há um acordo comum sobre a fixação de critérios do segmento das empresas de médio porte e empresas de pequeno porte. Observa-se uma vasta variedade de critérios para a sua definição tanto pela legislação específica, como por instituições financeiras oficiais e órgãos que representam o setor. O uso de conceitos diferentes decorre do fato de que a finalidade das instituições que promovem esse enquadramento é diferente.

Alguns desses critérios se baseiam no número de empregados, no capital social, na receita bruta, na receita operacional líquida.

A definição do porte de entidade permite que as empresas que se encontram dentro das faixas estabelecidas possam se beneficiar da legislação diferenciada e simplificada.

Segundo o estatuto da microempresa, (BRASIL) Lei Complementar nº123 de dezembro de 2006 capítulo II, art. 3º, defini-se de ME e de EPP:

- I – microempresa, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calestário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- II – empresa de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calestário, a receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

O SEBRAE-SC, além das definições do estatuto, utiliza o nível de empregabilidade nas empresas para verificar a relevância da presença da micro e pequena empresa na economia brasileira, conforme abaixo:

- Microempresa:
 - Na indústria e construção: até 19 pessoas ocupadas;
 - No comércio e serviço: até 09 pessoas ocupadas.
- Pequeno Porte:
 - Na indústria e construção: de 20 a 99 pessoas ocupadas;
 - No comércio e serviços: de 10 a 49 pessoas ocupadas.

Nos últimos dois séculos o poderio econômico era dominado por grandes empresas. Acreditava-se que o desenvolvimento e o crescimento econômico vinham através delas. Todo o desenvolvimento científico era voltado para as grandes organizações.

Segundo Ramos (1995, p.18):

Nos momentos de crise das economias, as micro e pequenas empresas são chamadas a prestar socorro à sociedade: ágeis, flexíveis em suas estruturas, são capazes de se adaptar rápido às transformações que o momento exige e de gerar empregos.

De acordo com Pinheiro (1996, p.21):

Uma visão alternativa sobre a economia tem sugerido que as pequenas empresas estão cumprindo um papel mais importante do que pensava anteriormente. Essa visão é fruto do reconhecimento da capacidade da pequena empresa de contribuir mais eficazmente ao desempenho da política do estado, o fortalecimento econômico e a um desenvolvimento social verdadeiro.

Atualmente, ME e as EPP formam uma alternativa de ocupação para o pequeno grupo da população que tem condição de começar seu negócio, e, assim, uma alternativa de emprego, seja ele formal ou informal, para uma grande parcela de trabalho excedente, em geral com pouca qualificação.

O SEBRAE destaca que em 2007 “as micro e pequenas empresas representaram para a economia brasileira 98% das empresas formalmente estabelecidas, gerando 60% dos empregos formais e cerca de 20% do PIB”.

Esses dados divulgados no site do SEBRAE evidenciam que a Micro e Pequena Empresa representa grande parte do total das empresas no Brasil e esses dados têm muita relevância para essa pesquisa, já que se espera que as novas normas contábeis cheguem também a empresas de pequeno e médio porte.

Barros (1978, p.60), por sua vez, evidencia as contribuições das micro e pequenas empresas ao processo evolutivo do país como sendo:

- A significativa contribuição na geração do Produto Nacional;
- A excelência na absorção de grande contingente de mão de obra abaixo do custo;
- A sua alta flexibilidade locacional, desempenhando importante papel a interiorização do desenvolvimento;
- A capacidade de gerar uma classe empresarial nacional, através da absorção de uma tecnologia gerencial produzida em seu próprio ambiente;
- A possibilidade de atuação no comércio exterior, proporcionando uma salutar diversidade na pauta de exportações;
- A sua condição de ação complementar aos grandes empreendimentos.

3 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E AS NORMAS INTERNACIONAIS

Nesta seção são apresentadas, comparativamente, as normas contábeis brasileiras e as normas internacionais, sendo analisados os impactos na contabilização das contas: estoque, *leasing* financeiro ou arrendamento mercantil e depreciação. Para a seleção das contas analisadas, foram consideradas as que se esperam dispor dos principais impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas brasileiras com a adoção das normas internacionais, impactos estes analisados através de simulações com as alterações da Lei nº. 11.638/07 e as IFRS.

Para o desenvolvimento deste estudo são analisadas as seguintes NBC emitidas pelo CFC:

- a) NBC T 4.2.3 – Estoques, conforme Resolução CFC nº. 732/92;
- b) NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil, conforme Resolução CFC nº. 921/01;
- c) NBC T 19.5 – Depreciação, Amortização e Exaustão, conforme Resolução CFC nº. 1.027/05;

Como complementação, no âmbito nacional, são verificadas a legislação societária (Lei 6.404/76) e a legislação fiscal (Decreto 3.000/99 – Regulamento do Imposto de Renda).

No âmbito internacional, são examinadas as seguintes normas emitidas pelo IASB:

- a) IAS nº. 02 – Estoques;
- b) IAS nº.16 – Ativo Imobilizado;
- c) IAS nº. 17 – Arrendamentos.

3.1 ANÁLISE NA CONTABILIZAÇÃO DO ESTOQUE DE ACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS

Para a análise comparativa da conta estoque, apresenta-se a Tabela 4, para a coluna “contabilização hoje” os dados foram obtidos através dos anexos A e B e refere-se as demonstrações sem as alterações da Lei nº. 11.638/07, para a coluna “contabilização Lei 11.638/07” os dados foram obtidos através dos anexos C e D, onde o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício foram adaptados de acordo com as normas da Lei nº. 11.638/07 e para “contabilização IFRS” os dados foram obtidos através dos anexos

E e F, onde as demonstrações também sofreram modificações, agora de acordo com as normas IFRS.

Demonstrando-se como foram obtidos os dados das demonstrações contábeis adaptadas para essa pesquisa, abaixo são simuladas duas situações, na primeira situação o controle de estoque foi feito através do método do custo médio ponderado, método este usado hoje, sem as alterações da Lei nº. 11.638/07 e também pela Lei 11.638/07 e na segunda situação faz-se o controle de estoque através do método UEPS, este permitido apenas pela IFRS.

A opção pela atualização do método UEPS, foi devido às diferenças de valores encontradas entre a forma de atualização do estoque, pelo método UEPS e pelo custo médio ponderado, resultando assim, nos impactos que tais mudanças trariam para as empresas de pequeno e médio porte, as principais divergências encontradas são analisadas de forma quantitativa e qualitativa.

- Primeira situação: controle do estoque através do método do custo médio ponderado:

Tabela 1 – Atualização do Estoque pelo Método do Custo Médio Ponderado

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR	
		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$
XX/XX							2.000	200	400.000,00
XX/XX	2.000	300	600.000,00				4.000	250	1.000.000,00
XX/XX				1.000	250	250.000,00	3.000	250	750.000,00
XX/XX				2.000	250	500.000,00	1.000	250	250.000,00
XX/XX	3.000	350	1.050.000,00				4.000	325	1.300.000,00
XX/XX				1.000	325	325.000,00	3.000	325	975.000,00
SOMA	5.000		1.650.000,00	4.000		1.075.000,00	3.000	325	975.000,00

- Segunda situação: controle de estoque através do método UEPS:

Tabela 2 – Atualização do Estoque pelo Método do UEPS

DATA	ENTRADA			SAÍDA			SALDO		
	QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR		QUANT.	VALOR	
		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$		UNIT. R\$	TOTAL R\$
XX/XX							2.000	200	400.000,00
XX/XX	2.000	300	600.000,00				2.000	200	400.000,00

							2.000	300	600.000,00
XX/XX				1.000	300	300.000,00	2.000	200	400.000,00
XX/XX				1.000	300	300.000,00	1.000	300	300.000,00
XX/XX				1.000	200	200.000,00	1.000	200	200.000,00
XX/XX	3.000	350	1.050.000,00				1.000	200	200.000,00
XX/XX							3.000	350	1.050.000,00
XX/XX				1.000	350	350.000,00	1.000	200	200.000,00
XX/XX							2.000	350	700.000,00
SOMA	5.000		1.650.000,00	4.000		1.150.000,00	3.000		900.000,00

Movimentação:

- Compra de 2.000 unidades por R\$ 300,00 cada uma
- Venda de 1.000 unidades
- Venda de 2.000 unidades
- Compra de 3.000 unidades por R\$ 350,00 cada uma
- Venda de 1.000 unidades

No exemplo utilizado para as duas situações expostas, suponha-se que as vendas tenham sido:

1.000 unidades a R\$ 550,00 = R\$ 550.000,00

2.000 unidades a R\$ 600,00 = R\$ 1.200.000,00

1.000 unidades a R\$ 600,00 = R\$ 600.000,00

Total: R\$ 2.350.000,00

Comparando-se os resultados obtidos, como se todas as saídas fossem vendas e não de requisição para consumo de produção (apenas para facilidade de análise), tem-se:

Tabela 3 – Resultado Atualização do Estoque pelo Custo Médio Ponderado X Método UEPS

	Média Ponderada	UEPS
Vendas	R\$ 2.350.000,00	R\$ 2.350.000,00
(-) Custo das vendas	R\$ 1.075.000,00	R\$ 1.150.000,00
Resultado	R\$ 1.275.000,00	R\$ 1.200.000,00
Estoque Final	R\$ 975.000,00	R\$ 900.000,00

Vê-se claramente que mesmo adquirindo e vendendo mercadorias nas mesmas quantidades e preços, suas situações reais seriam as mesmas, com a mesma quantidade no estoque final, porém os resultados obtidos seriam diferentes, em consequência dos critérios de atribuição de custos utilizados, embora todos se baseassem no custo de aquisição.

A Tabela 4 foi criada com o intuito de facilitar a visualização dos impactos na contabilidade das empresas de pequeno porte, já que diante das colunas criadas de acordo com cada norma contábil, pode-se verificar que a conta estoque sofre alteração apenas usando as normas IFRS.

Tabela 4 – Contabilização da conta Estoque de Acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais

CONTAS	CONTABILIZAÇÃO HOJE	CONTABILIZAÇÃO LEI 11.638/07	CONTABILIZAÇÃO IFRS
Custo de Mercadorias Vendidas	1.075.000,00	1.075.000,00	1.150.000,00
Estoque	975.000,00	975.000,00	900.000,00

Diante dos dados apresentados na Tabela 4, verifica-se que não há diferença entre a forma de contabilização hoje e de acordo com a Lei 11.638/07, visto que em ambas foi usado o método do custo médio ponderado para a atualização dos estoques, já contabilizando a conta estoque de acordo com as normas IFRS causa impacto para a contabilidade da empresa, o aumento da conta custo de mercadorias vendidas chega a R\$ 75.000,00 e esse aumento representa 6,98%, isso porque o estoque foi atualizado através do método UEPS.

Os impactos causados através dessa mudança para a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa é a redução do lucro bruto e como consequência dessa redução, o Imposto de Renda e a Contribuição Social também sofrerem reduções proporcionais, já que esses impostos incidem diretamente sobre o lucro.

A conta estoque se contabilizada de acordo com as normas IFRS tem uma redução de R\$ 75.000,00 e isso equivale a uma redução de 7,70%, essa redução tem impacto diretamente sobre o valor do ativo circulante da empresa e como consequência a mesma redução no total do ativo da empresa. As normas brasileiras e internacionais são bastante semelhantes em seus conceitos essenciais de mensuração, a principal regra de mensuração os estoques em ambas as normas é o custo de aquisição ou valor realizável líquido, dos dois o menor.

Historicamente, o objetivo principal da mensuração dos estoques pelo custo histórico tem sido a aplicação da prática de contrapor os custos com as receitas correspondentes. Sob este prisma, os custos de estoques compreendem os gastos incorridos para trazer o produto ou serviço à sua posição e condição atuais.

Segundo NBC T 4 (CFC, 1992), “Os estoques de mercadorias, matérias-primas, outros materiais e componentes são avaliados pelo custo de aquisição, atualizado monetariamente, ou pelo valor de mercado, quando este for menor”.

Para as empresas brasileiras de pequeno e médio porte, a padronização contábil com a norma internacional, teria como principal divergência na contabilidade, a permissão do uso do UEPS de acordo com as normas internacionais, isso porque a legislação fiscal brasileira impede a sistemática UEPS.

Independente do Fisco deve-se considerar o método mais adequado para as empresas, levando-se em consideração não só a redução no valor dos impostos, que de acordo com a contabilização da conta estoque através das normas IFRS seriam menores. Fez-se a análise usando o método UEPS para a atualização dos estoques, para evidenciar quais os impactos essa mudança traria para as empresas de pequeno e médio porte, caso essas utilizassem esse método.

3.2 ANÁLISE NA CONTABILIZAÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO DE ACORDO COM AS NORMAS CONTÁBEIS BRASILEIRAS E INTERNACIONAIS

3.2.1 Reconhecimento do ativo Imobilizado

As normas brasileiras e internacionais de contabilidade analisadas são convergentes no que diz respeito aos critérios de reconhecimento do ativo imobilizado. A NBC T 19.1 (CFC, 2005) possui o mesmo entendimento do disposto na IAS 16 (IBRACON, 2003), de que do ativo imobilizado deve ser reconhecido como um ativo quando:

- a) É provável que futuros benefícios decorrentes do ativo sejam percebidos pela entidade;
- b) O custo do ativo para a entidade puder ser medido com segurança.

A NBC T 19.1 (CFC, 2005) orienta que “peças maiores e equipamentos sobressalentes devem ser classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usa-los durante mais de 12 meses”. Devem ser classificados na mesma forma, segundo o CFC (2005), a “Peças separadas e equipamentos de manutenção que podem somente em um determinado item do ativo imobilizado” ao que se pode acrescentar a determinação da IAS 16 sobre estes itens: deve-se esperar “que seu uso seja regular” e, ainda, que esses itens devem ser “depreciados durante um período que não exceda a vida útil do respectivo ativo” (IBRACON, 2003, p.294).

Quando componentes de um ativo têm vidas útil diferente, a IAS 16 orienta para a contabilização de cada componente separadamente, visto que proporcionam benefícios diferentes e necessitam de métodos e taxas diferentes de depreciação.

Conforme a NBC T 19.1 (CFC, 2005), estes itens “podem ser agrupados por natureza do bem e aplicados ao valor dos itens os critérios para reconhecimento como ativo imobilizado”.

O Decreto nº. 3.000/99 (RIR/99), que trata da tributação das pessoas jurídicas, determina que “Art.301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano”. Essa norma fiscal não se aplica aos casos em que a atividade exercida pela empresa exija a utilização de um conjunto de bens de valor unitário inferior ao limite estabelecido.

Desta forma, para atendimento do fisco, os bens com valores superiores a R\$ 326,61 (trezentos e vinte e seis reais e sessenta centavos) e prazo de vida útil superior a um ano, devem ser registrados no ativo permanente para, posteriormente, ser reconhecida sua despesa no resultado, pela depreciação ou amortização.

3.2.2 Avaliação inicial

CFC e IASB determinam a mesma forma de avaliação inicial para os itens do ativo imobilizado, ou seja, pelo seu custo. A NBC T 19.1 (CFC, 2005) dispõe que, “Depois do reconhecimento como ativo, um item do imobilizado deve ser mantido pelo seu custo, menos a depreciação acumulada e as perdas para reduzir o valor recuperável”.

Conforme a FIPECAFI (2007, p.182), “O Imobilizado deve ter contas para cada classe principal de ativo, para o registro de seu custo. As depreciações acumuladas devem estar em contas à parte, classificadas como redução do ativo”.

Consideram-se como custo de aquisição todos os gastos relacionados com a aquisição do elemento do Ativo Imobilizado e os necessários para colocá-lo em local e condições de uso no processo operacional da companhia. (FIPECAFI, 2007, p. 189).

Pela análise, verifica-se que as normas brasileiras e as internacionais são convergentes quanto à avaliação dos itens do ativo imobilizado, ambas apresentam situações elucidativas sobre o procedimento de avaliação.

São analisados, a seguir, casos específicos do ativo imobilizado e sua avaliação, visto a relevância que podem ter as empresas de pequeno e médio porte, com a adoção das normas internacionais de contabilidade e a importância que essas podem trazer para o patrimônio de uma entidade.

3.2.2.1 *Leasing* ou Arrendamento Mercantil

Para a análise comparativa da conta *leasing*, apresenta-se a Tabela 5, para a coluna “contabilização hoje”, não considera-se as alterações da Lei nº. 11.638/07, os dados foram obtidos através dos anexos A e B, para a coluna “contabilização Lei 11.638/07”, ou seja, considerando as alterações da Lei nº. 11.638/07, os dados foram obtidos através dos anexos C e D e para “contabilização IFRS” os dados foram obtidos através dos anexos E e F.

Para demonstrar como foram obtidos os dados das demonstrações contábeis adaptadas para essa pesquisa, abaixo são simuladas duas situações, na primeira o leasing é lançado como despesa, este usado hoje e na segunda lança-se o leasing como um ativo da empresa, esta forma de contabilização usada pela Lei 11.638/07 e pela IFRS.

- Primeira situação:

Valor Financiado: R\$ 80.000,00

Prestações: 36 X R\$ 2.880,00

Lançamentos Contábeis:

Débito: Despesas de arrendamento mercantil – R\$ 34.560,00

Crédito: Caixa – R\$ 34.560,00

O valor a ser contabilizado como despesa para o ano de 2007 é R\$ 34.560,00 correspondente a 12 parcelas, já que a primeira prestação começou a ser paga em janeiro de 2007.

▪ Segunda situação:

Valor Financiado: R\$ 80.000,00

Prestações: 36 X 2.880,00

Lançamentos Contábeis:

Débito: Ativo Imobilizado – R\$ 80.000,00

Crédito: Caixa – R\$ 34.560,00

Passivo Circulante: R\$ 34.560,00

Passivo Exigível em Longo Prazo – R\$ 10.880,00

Como o *leasing* é um ativo imobilizado, precisa-se considerar a depreciação do ano de 2007, considera-se o bem adquirido através de leasing um veículo adquirido em janeiro de 2007, assim o percentual usado para a depreciação será os 20% a.a. A depreciação do leasing será contabilizada da seguinte forma:

Débito: Despesa depreciação: R\$ 16.000,00

Crédito: Depreciação Acumulada: R\$ 16.000,00

A Tabela 5 foi criada com o intuito de facilitar a visualização dos impactos na contabilidade de uma empresa de pequeno porte, já que diante das colunas criadas de acordo com cada norma contábil, pode-se verificar que a conta leasing ou arrendamento mercantil sofre alteração tanto com a Lei 11.638/07 e com a IFRS.

Tabela 5 – Contabilização da conta Leasing de Acordo as Normas Brasileiras e Internacionais

CONTAS	CONTABILIZAÇÃO HOJE	CONTABILIZAÇÃO LEI 11.638/07	CONTABILIZAÇÃO IFRS
Despesa Leasing Financeiro	34.560,00	0,00	0,00
Ativo Imobilizado Leasing Financeiro	0,00	80.000,00	80.000,00

Analisando-se os dados da tabela acima, percebe-se uma grande divergência na forma de contabilização do *leasing* ou arrendamento mercantil, na forma de contabilização usada hoje, é muito distinta da forma de contabilização usada pela Lei 11.638/07 e pela IFRS. Os maiores impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas podem ser visualizados na tabela acima, utilizando o método usado hoje se percebe que o leasing era contabilizado como despesa, ou seja, R\$ 34.560,00 entram na Demonstração do Resultado

do Exercício do ano de 2007 como despesa e assim reduzindo proporcionalmente o valor do lucro do exercício da empresa e para o Balanço Patrimonial não se contabiliza um direito e uma obrigação, levando-se em consideração a parte tributária a empresa teria vantagens, já que os impostos seriam menores, mas a empresa não demonstraria no Balanço Patrimonial seus ativos reais.

Para a contabilização da conta leasing de acordo com a Lei 11.638/07 e as normas IFRS, os impactos demonstrados através da Tabela 5 são os mesmos, visto que o leasing não seria contabilizado como despesa e isso aumentaria o lucro da empresa em pelo menos R\$ 18.560,00 e ainda demonstraria a real situação da empresa, com um aumento no valor total do ativo de R\$ 80.000,00 e em contrapartida o passivo realizável a longo prazo no valor de R\$ 45.440,00 e a diferença de R\$ 34.560,00 pagos pelo caixa, referente a 12 parcelas pagas em 2007, reconhecendo assim um bem e uma obrigação da empresa.

Aos contratos de arrendamento mercantil são aplicadas as normas: NBC T 10.2 (CFC, 2001) e a IAS 17 (IBRACON, 2003).

O arrendamento mercantil pode ser classificado como arrendamento financeiro ou operacional. O arrendamento financeiro tem, entre outras características, a opção de compra do bem no final do contrato.

A IAS 17 (IBRACON, 2003) dispõem que “Uma locação é classificada como uma locação financeira se ela transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à posse”. Caso contrário, a locação é classificada como operacional.

Analisando a NBC T 10.2 e a IAS 17, verifica-se que ambas determinam que, se o arrendamento for classificado como financeiro, o bem deve ser registrado como um ativo imobilizado da arrendatária, posto que, com base na teoria contábil, o que deve predominar é a essência da transação (compra financiada) sobre a forma jurídica.

Segundo a IAS 17, as locações financeiras devem ser reconhecidas como ativos e passivos nos balanços dos locatários pelo valor justo da propriedade locada ou, se este for inferior, pelo valor presente dos pagamentos mínimos da locação (IBRACON, 2003).

A NBC T 10.2 (CFC, 2001) determina que o valor do bem arrendado deva integrar o imobilizado, sendo identificado como “objeto de arrendamento financeiro, em contrapartida ao valor total das contraprestações e do valor residual que deve ser registrado no passivo circulante ou no exigível em longo prazo.” E ainda que “A depreciação desse bem deve ser consistente com a depreciação aplicável a outros ativos de natureza igual ou semelhante”.

Os contratos de arrendamento mercantil que não se enquadrem em ao menos uma das condições para serem considerados financeiros, serão classificados como operacionais e tratados como despesas na demonstração do resultado da entidade. (CFC, 2001). A classificação de arrendamento operacional ser tratado como despesa, foi alterada com a regulamentação da Lei 11.638/07, onde estabelece que o registro contábil no ativo imobilizado de bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. A metodologia está agora em consonância com as normas internacionais de contabilidade (BRAGA e ALMEIDA, 2008, p. 48).

De acordo com Braga e Almeida (2008, p.48):

os arrendamentos financeiros são capitalizados como se fossem uma compra financiada e os arrendamentos operacionais são registrados como gastos na forma linear durante o prazo do contrato de arrendamento, como se fosse aluguel.

Os principais pontos do IAS 17, segundo Braga e Almeida (2008, p.49) são os seguintes:

1. Um arrendamento se classifica como financeiro quando transfere na prática a totalidade dos riscos e dos benefícios derivados de propriedade;
2. Todos os demais arrendamentos se classificam como arrendamentos operacionais;
3. Arrendamento financeiro no arrendatário: Registrar o ativo imobilizado e o passivo da dívida correspondente. O ativo deve ser depreciado como despesa financeira na demonstração. O valor do ativo representará o seu valor de mercado ou o valor atual das prestações do arrendamento, dos dois o menor;
4. Arrendamento financeiro no arrendador: Registrar a operação como se fosse uma venda financiada;
5. Arrendamento operacional no arrendatário: Registrar a operação como se a sociedade tivesse alugado o ativo à terceiro (a despesa deve ser distribuída de forma linear ao longo do contrato);
6. Arrendamento operacional no arrendador: Registrar a operação como a sociedade tivesse alugado o ativo a terceiro (a receita deve ser distribuída de forma linear ao longo do contrato);
7. Arrendamento financeiro. Principais informações a serem divulgadas pelo arrendatário:

7.1 Valor dos ativos arrendados na data do balanço;

7.2 Distribuição por ano de pagamento do passivo de arrendamento financeiro.

8. Arrendamento operacional. Principal informação a ser divulgada pelo arrendatário é o montante dos compromissos de arrendamento, distribuído por ano de vencimento.

A adoção da norma internacional IAS 17 – Arrendamento Mercantil ou *Leansig* é relevante para as entidades brasileiras, não só para as empresas que agora após a regulamentação da Lei nº. 11.638/07 estão obrigadas a adotar essa norma, mas também para as pequenas e médias empresas brasileiras, que podem começar a se adaptar a essa norma e aproveitar os benefícios que esta pode trazer para a entidade, o que antes era apenas lançado contabilmente como uma despesa, passa a ser lançado como o reconhecimento dos ativos e passivos correspondentes, assim englobando o total do ativo e o total do passivo, independente do porte da empresa.

3.2.2.2 Depreciação, amortização e exaustão

Para a análise comparativa da depreciação, apresenta-se a Tabela 6, para a coluna “contabilização hoje”, sem se considerar as alterações da Lei nº. 11.638/07, os dados foram obtidos através dos anexos A e B, para a coluna “contabilização Lei 11.638/07” os dados foram obtidos através dos anexos C e D, onde o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício foram adaptados de acordo com as normas da Lei 11.638/07 e para “contabilização IFRS” os dados foram obtidos através dos anexos E e F, onde as demonstrações também sofreram modificações, mas agora de acordo com as normas IFRS.

Para demonstrar como foram obtidos os dados das demonstrações contábeis adaptadas para essa pesquisa, abaixo são simuladas duas situações, na primeira situação consideram-se os percentuais aceitos pelo fisco, este usado para contabilização hoje, sem considerar as mudanças da Lei nº. 11.638/07 e na segunda situação percentuais alterados e adaptados com percentuais bem diferentes dos habitualmente usados para simular os impactos alcançados com tais mudanças, esperando-se assim tornar muitas vezes alíquotas mais próximas da vida útil do bem.

▪ Primeira situação:

Ativos Imobilizados	Percentuais	Valor Bens	Valor Depreciado
Móveis e Utensílios	10% a.a	53.101,53	5.310,15
Máquinas e Equipamentos	10% a.a	22196,5	2.219,65
Computadores e Periféricos	20% a.a	14.101,76	2.820,35

Instalações	10% a.a	5.876,24	587,62
Veículos	20% a.a	75.000,00	15.000,00
Softwares	20% a.a	790,00	158,00
TOTAL DEPRECIADO EM 2007			26.095,78

Considera-se para essa primeira situação os percentuais anuais aceitos pelo fisco. Para o valor total depreciado consideram-se os percentuais anuais, visto que todos os imobilizados foram adquiridos em anos anteriores ao ano de 2007.

▪ Segunda situação:

Ativos Imobilizados	Percentuais	Valor Bens	Valor Depreciado
Móveis e Utensílios	20% a.a	53.101,53	10.620,31
Máquinas e Equipamentos	20% a.a	22196,5	4.439,30
Computadores e Periféricos	25% a.a	14.101,76	3.525,44
Instalações	10% a.a	5.876,24	587,62
Veículos	25% a.a	75.000,00	18.750,00
Softwares	25% a.a	790,00	197,50
TOTAL DEPRECIADO EM 2007			38.120,17

Na segunda situação também se considerou os percentuais anuais, visto que todos os imobilizados foram adquiridos em anos anteriores ao ano de 2007, mas os percentuais foram modificados e adaptados de forma tentar tornar a vida útil do bem o mais próximo da real durabilidade, esses percentuais foram alterados com o intuito de acelerar o processo de depreciação por opção da pesquisa, mas também poderiam ter sido feito o inverso, já que há bens que muitas vezes poderia sofrer menos desgaste dependendo da empresa. Nos exemplos de imobilizados usados nas duas situações, justifica-se as alterações dos percentuais da depreciação dos bens imobilizados para a simulação dessa pesquisa da seguinte forma:

a) Móveis e utensílios: acelerou-se o tempo de vida útil para 5 anos, pois dependendo da forma usada e dos cuidados que a empresa tenha com esses bens, às vezes o bem não chega a durar os 10 anos considerados para contabilizar hoje, sem as alterações da Lei nº.11.638/07 e estar ainda em bom estado de uso;

b) Máquinas e Equipamentos: acelerou-se o tempo de vida útil para 5 anos, visto que a maioria das empresas usa este imobilizado na prestação de serviço e este muitas vezes fica sem uma boa condição de uso considerando sua durabilidade 10 anos e também considera-se que em alguns casos esse imobilizado já pode estar defasado;

c) Computadores e Periféricos: uma das principais ferramentas de trabalho precisa ser atualizada constantemente e assim como se pode considerar 5 anos de vida útil para este bem, acelerou-se para 4 anos;

d) Veículos: usados para facilitar a prestação de serviço da empresa ou mesmo facilitar trabalhos a serem executados, considera-se que 5 anos pode ser muito tempo para que esse bem fique em bom estado de uso, dessa forma para a pesquisa acelerou-se para 4 anos a vida útil desse bem;

e) Software: assim como os computadores, os softwares são usados diariamente e precisam ser atualizados constantemente para melhorar o desempenho da empresa.

Observando-se as duas situações na forma de contabilização da conta depreciação, percebe-se uma diferença de R\$ 12.024,39 e isso equivale um aumento de 46,07%, acelerando assim o processo de depreciação, essas modificações são importantes para que os bens imobilizados tenham um tempo de vida útil mais perto da realidade.

A Tabela 6 foi criada com o intuito de facilitar a visualização dos impactos na contabilidade de uma empresa de pequeno porte, já que diante das colunas criadas de acordo com cada norma contábil, pode-se verificar que a conta depreciação sofre alteração em ambas as normas contábeis, tanto com a Lei 11.638/07 e com a IFRS.

As contas usadas na tabela são de relevância para visualizar os impactos de acordo com a alteração de cada norma contábil, na despesa administrativa está inserida a despesa com depreciação dos bens imobilizados, sendo considerada também a depreciação do leasing, quando considerado como ativo da empresa e dessa forma será analisado o impacto causado sobre o total das despesas administrativas.

Tabela 6 - Contabilização da conta Depreciação de Acordo as Normas Brasileiras e Internacionais

CONTAS	CONTABILIZAÇÃO HOJE	CONTABILIZAÇÃO LEI 11.638/07	CONTABILIZAÇÃO IFRS
Despesa administrativa	314.872,12	342.896,51	342.896,51
Ativo Depreciação Acumulada	145.974,61	173.999,00	173.999,00

Analisando-se os dados da Tabela 6, onde nas despesas administrativas estão inclusas as despesas com depreciação, verificam-se às claras divergências, de acordo com a Lei 11.638/07 e a IFRS, a contabilização é feita de acordo com a vida útil do bem, na tabela 3 é visível um aumento no valor das despesas administrativas em R\$ 28.024,39 e o equivalente a 8,90%, dessa forma os valores depreciados serão maiores do que os valores considerados hoje através da regulamentação do Fisco, utilizando-se as regras de contabilização das novas normas a empresa estará evidenciado em seu Balanço Patrimonial através da conta depreciação acumulada, valores mais próximos da realidade. O impacto que a contabilidade da empresa sofre é um aumento da despesa administrativa e assim uma redução do lucro bruto e em consequência a redução dos impostos, é por esta razão que o fisco se opõe a essas mudanças trazidas pelas novas normas contábeis.

O valor da depreciação acumulada sofre um aumento de R\$ 28.024,39 e o equivalente a 19,20% em relação à forma de contabilização hoje e isso demonstra que através da Lei 11.638/07 e através da IFRS a depreciação foi feita de forma mais acelerada, por opção para a pesquisa, buscando assim uma depreciação mais acelerada para analisar os impactos alcançados com tal situação. O impacto causado na contabilidade da empresa para essa conta é uma redução no valor do ativo permanente e proporcionalmente ao valor total do ativo.

A NBC T 19.5 (CFC, 2005), que trata sobre o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, determina que “O ativo imobilizado deve ser depreciado, amortizado ou exaurido em função da estimativa de sua vida útil ou prazo de utilização”.

A norma brasileira prevê a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão, que inicia quando o item está em condições de operar e cessa quando o ativo é baixado ou transferido do imobilizado (CFC, 2005).

A depreciação a ser contabilizada, segundo a Lei 6.404/76, deve corresponder “ao desgaste efetivo pelo uso ou perda de sua utilidade, mesmo por ação da natureza ou obsolescência.” Porém no Brasil “a tendência de um número significativo de empresas é simplesmente adotar as taxas admitidas pela Legislação Fiscal” (FIPECAFI, 2007, p. 194).

Conforme o disposto no RIR/99:

‘Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinado a aplicação de taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art.57, § 1º). [...]

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº. 4.506, de 1964, art.57, § 2º).

§ 1º A Secretaria de Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação quando adotar taxa diferente (Lei nº. 4.506, de 194, art.57, § 3º).

Orienta a FIPECAFI (2007, p. 195), que “Para fins contábeis, [...] não deve simplesmente aceitar e adotar as taxas de depreciação fixadas como máximas pela legislação fiscal”, mas sim estimar a vida útil à vida econômica do imobilizado analisando todos os fatores que podem ter influência sobre ela. Entende-se, porém, que o problema está em algumas imposições feitas pelo fisco, que impossibilitam a dedução da correta parcela de depreciação para fins de imposto de renda. Na opinião da FIPECAFI, “é preferível, para não complicar, que ambas (parcelas) sejam iguais e, se tais diferenças não forem significativas, pode-se adotar a base fiscal”.

A maioria das empresas de pequeno e médio porte não faz a depreciação, mas as informações adquiridas com a aplicação da depreciação são relevantes para algumas tomadas de decisão, para fins gerenciais não precisam ser aplicadas às normas internacionais, as normas brasileiras permitem que a empresa use desse benefício para fins gerenciais.

Para a IAS 16 (IBRACON, 2003, p.300), a contabilização da depreciação é feita da seguinte forma: “Na proporção que os benefícios econômicos incorporados num ativo são consumidos pela entidade, o valor do ativo contábil é reduzido para refletir esse consumo, normalmente debitando-se uma despesa de depreciação.” A parcela de depreciação de cada período é reconhecida como uma despesa, a não ser que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

Para as pequenas e médias empresas brasileiras, seria interessante fazer à depreciação anual dos bens do ativo imobilizado, mas como no Brasil, apenas as empresas de capital aberto e as de grande porte estão obrigadas a fazer a depreciação, as demais acabam não adotando esse critério. A justificativa das empresas de pequeno porte não fazerem a depreciação é o fato que diminui o lucro e consequentemente a parcela a ser distribuída aos sócios. Apenas na baixa da empresa se faz o cálculo retroativo para se ter o valor do capital líquido e o valor do ganho, este que é o tributo.

Gerencialmente se as pequenas e médias empresas fizessem à depreciação, ficaria

mais fácil identificar se os ativos imobilizados estão beneficiando a entidade, isso porque só se contabilizaria a despesa de depreciação, a medida proporcional que este ativo beneficiasse a entidade. E ficaria mais explícito, porque como o fisco não cobra a contabilização da depreciação para o porte dessas empresas, poderia estas usar períodos mais reais de vida útil dos ativos imobilizados.

Segundo a NBC T 19.1 (CFC, 2005), o valor depreciável, amortizável ou exaurível de um bem é o custo do ativo, menos seu valor residual. Este último é entendido como: o líquido que se espera obter por um ativo no fim de sua vida útil. O valor residual e a vida útil do ativo, assim como o seu período de uso ou o seu volume de produção, devem ser revisados ao menos no final de cada exercício. O valor depreciável, amortizável ou exaurível, deve ser apropriado, sistematicamente, durante a vida útil, período de uso ou volume de produção do ativo.

CFC (2005) e IASB (2003) consideram os seguintes fatores para a determinação da vida útil de um ativo:

- a) O uso esperado do ativo;
- b) O desgaste físico;
- c) A obsolescência tecnológica;
- d) Os limites legais sobre o uso do ativo.

Segundo a IAS 16 (IBRACON, 2003, p. 301), “uma variedade de métodos de depreciação pode ser usada para alocar o montante depreciável de um ativo numa base sistemática, durante a sua vida útil.” A norma internacional explica que:

O método usado para um ativo é selecionado com base no padrão esperado de benefícios econômicos e é consistentemente aplicado de período a período, a não ser que haja uma mudança no padrão de benefícios econômicos desse ativo.

A NBC T 19.1 (CFC, 2005) dispõe que o método de depreciação, amortização e exaustão “deve ser revisado, pelo menos, no final de cada exercício e, quando existir mudanças significativas no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo, o método de ser mudado para refletir a mudança de padrão”.

De acordo com a NBC T 19.1 (CFC, 2005), dentre os vários métodos de depreciação, amortização e exaustão existentes, destacam-se:

- a) o método linear: resulta numa quota de valor constante a ser depreciada durante a vida útil do ativo;
- b) o método dos saldos decrescentes: resulta numa quota de valor decrescente a ser depreciada durante a vida útil do ativo;

c) o método das unidades produzidas: resulta numa quota de valor a ser depreciado com base na expectativa de produção.

Os métodos de depreciação e amortização destacados pela NBC T 19.1 (CFC, 2005) são os mesmos citados pela IAS 16 dentre os vários métodos que podem ser utilizados, mas quanto à exaustão não foram encontradas disposições nas normas internacionais de contabilidade.

As normas são convergentes nas suas orientações quanto à depreciação e amortização, porém, o que pode motivar diferenciações entre as demonstrações brasileiras e internacionais é a utilização dos critérios fiscais para os registros contábeis. No Brasil o fisco tem muita influência no que tange as demonstrações financeiras, visto que o lucro líquido é afetado, dependendo do método usado e conseqüentemente alterando o valor do imposto, mas deve-se considerar que o lucro contábil pode ser diferente do lucro fiscal, levando-se em consideração o lucro contábil para fins gerencias e o lucro fiscal para fins de impostos.

3.3 PRINCIPAIS IMPACTOS NA CONTABILIDADE DE PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS COM ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS

Apresenta-se um comparativo dos dados obtidos através do Balanço e a Demonstração do Resultado Exercício da empresa Stupp Ltda referente ao ano de 2007, sem considerar as alterações da Lei nº. 11.638/07, com as demonstrações adaptadas de acordo com as modificações trazidas pela Lei nº. 11.638/07 e as normas da IFRS. Os dados foram obtidos através dos anexos A, B, C, D, E e F, cada um respectivamente de acordo com a “Contabilização Hoje”, sem as alterações da Lei nº. 11.638/07, “Contabilização Lei 11.638/07” e “Contabilização IFRS”.

Para facilitar o entendimento de toda a pesquisa faz-se esse resumo com as principais contas afetadas com a alteração das normas e os principais impactos nelas causados de acordo com a modificação de cada norma contábil. A delimitação dessa pesquisa para identificar os principais impactos na contabilidade das pequenas e médias empresas, é através das contas: estoques, *leasing* financeiro ou arrendamento mercantil e depreciação.

Tabela 7 – Análise Comparativa entre as Normas Contábeis

CONTAS	CONTABILIZAÇÃO HOJE	CONTABILIZAÇÃO LEI 11.638/07	CONTABILIZAÇÃO IFRS
Total Ativo e Passivo	2.443.267,37	2.460.682,98	2.385.682,98
Estoque	975.000,00	975.000,00	900.000,00
Depreciação Acumulada	145.974,61	173.999,00	173.999,00
Custo Mercadoria Vendida	1.075.000,00	1.075.000,00	1.150.000,00
Lucro Líquido do Ex	542.316,75	548.397,48	478.617,48

A partir dos dados apresentados na Tabela 7 para uma análise geral, verifica-se que as alterações na forma de contabilização das contas: estoque, depreciação e leasing ou arrendamento mercantil, de acordo com a Lei 11.638/07 tem um reflexo direto sobre o valor total do ativo e passivo, sendo nesse caso uma redução de R\$ 17.415,61 e o equivalente a 0,73% e de acordo com as normas da IFRS houve também um aumento de R\$ 57.584,39 e o equivalente a 2,41%.

Analisando-se a conta estoque se contabilizada pelas normas da Lei 11.638/07 não sofre alterações, mas de acordo com as normas IFRS apresenta uma redução de R\$ 75.000,00 e o equivalente em 7,70%, essa redução da conta estoque tem impacto diretamente sobre o valor do ativo da empresa, já que o valor total do ativo também será reduzido e em contrapartida a conta estoque, há um aumento da conta custo de mercadorias vendidas de R\$ 75.000,00 e o equivalente a 6,98%. Os impactos trazidos por essa mudança para a Demonstração do Resultado do Exercício da empresa é uma redução do lucro e como consequência redução do Imposto de Renda e da Contribuição Social, impostos esses incidente diretamente sobre o lucro.

Verifica-se que o valor da depreciação acumulada sofre um aumento em R\$ 28.024,39 e o equivalente a 19,20% em relação à forma de contabilização usada hoje, esse aumento demonstra que a depreciação foi feita de forma mais acelerada, por opção para essa pesquisa, em contrapartida a esse aumento da depreciação acumulada, o valor do ativo permanente e do ativo total diminuem de forma proporcional. A despesa com a depreciação sofre um aumento, assim reduzindo o valor do lucro do exercício do período e diminuindo o valor dos impostos, por essa razão o fisco se opõe a aceitar essas mudanças.

O lucro líquido do exercício foi o maior contabilizando as contas: leasing, depreciação e atualização pelo método UEPS através das normas da Lei 11.638/07, com um aumento de 6.080,73 e equivalente a 1,11%, já através das normas da IFRS o lucro líquido do exercício foi o menor, tendo uma redução de R\$ 63.699,27 e o equivalente a 11,75%, como o lucro líquido foi o menor através da contabilização das contas de acordo

com a IFRS, o Imposto de Renda e a Contribuição Social também foram menores, dessa forma consegue-se perceber porque o fisco se opõe tanto para as mudanças das normas contábeis, já que diante delas as empresas passariam a recolher menos imposto.

Esses dados têm o intuito de demonstrar que os impactos na contabilidade de pequenas e médias empresas brasileira são inúmeros, sobretudo os impactos alcançados sobre o valor total do ativo e passivo e o lucro líquido do exercício são os que demonstram maiores divergências, visto que para uma empresa que usa as normas contábeis internacionais o lucro e o valor do seu ativo não seriam os mesmos e isso é algo muito complicado para o setor empresarial brasileiro, clientes e fornecedores estrangeiros não podem considerar as demonstrações contábeis brasileiras seguras, diante de algumas contas afetadas dependendo da norma utilizada para a sua contabilização.

Independente dessa questão salienta-se a importância de se ter apenas uma norma contábil para todos os países, agora com a Lei nº. 11.638/07 as mudanças já começam a se concretizar, mas espera-se que as empresas de pequeno e médio porte também possam usufruir dessas alterações das normas contábeis brasileiras, visto que as empresas de pequeno e médio porte somam a maioria no Brasil.

4 CONCLUSÕES

Conclui-se apresentando resultados encontrados no trabalho, verificando-se o cumprimento dos objetivos inicialmente propostos e ainda sobre possibilidade de elaboração de novos trabalhos para avançar o estudo realizado. Este capítulo divide-se em três itens: o primeiro sobre a problemática, o segundo quanto aos objetivos e por último às sugestões para futuras pesquisas.

4.1 QUANTO A PROBLEMÁTICA

Este estudo buscou analisar comparativamente as normas contábeis brasileiras e internacionais, buscando identificar os impactos na contabilidade de pequenas e médias empresas brasileiras com a adoção das normas internacionais através da simulação na contabilização das contas: *leasing* financeiro, depreciação e estoque.

Pelo conteúdo apresentado, verificou-se que das contas usadas para análise, às normas brasileiras e internacionais são contabilizadas de forma bem distinta e que as divergências impactam principalmente sobre o valor total do Ativo e sobre o lucro líquido da empresa.

Conforme citado no desenvolvimento deste trabalho, as empresas de grande porte já estão obrigadas a se adaptarem com a contabilização de acordo com as normas internacionais, as mudanças alcançadas são de grande importância para as empresas e diante disso espera-se que daqui a algum tempo as empresas de pequeno e médio porte também passem fazer a contabilidade de acordo com as normas internacionais. Um entrave para a harmonização seria o vínculo existente entre a legislação fiscal brasileira e a contabilidade, visto que muitas vezes as demonstrações contábeis refletem em informações para o fisco e também para apuração de impostos, deixando muitas vezes de atender às necessidades informativas de outros usuários, como os investidores.

A adoção de um conjunto de normas contábeis homogêneas proporciona informações mais compreensivas e comparáveis, facilitando a tomada de decisões de usuários internacionais, além de diminuir o custo das empresas que atualmente necessitam apresentar mais de um conjunto de demonstrações contábeis em atendimento às normas nacionais e de outros países.

Diante de tantas mudanças esperadas com a harmonização das normas contábeis, é necessário que outros aspectos relacionados ao ambiente interno sejam considerados, um aspecto a ser observado seria a necessidade de adaptação dos profissionais contabilistas às novas normas. Mesmo com tantas adaptações a serem feitas para que as empresas comecem a contabilizar de acordo com as novas normas, espera-se que essa harmonização seja feita o mais breve possível já que as mudanças trazidas para as empresas são importantes, principalmente para os fins fiscais.

No Brasil existe um número bastante significativo de micro e pequenas empresas, dessa forma, seria importante que essas empresas já analisassem o custo – benefício e as dificuldades técnicas que elas teriam para adaptar-se a um cenário globalizado e unir esforços com vistas a capacitá-las ao mercado internacional, já que se espera que em pouco tempo essas empresas sejam obrigadas a fazer a contabilidade de acordo com as normas internacionais e assim estas já estejam preparadas para essas grandes e importantes mudanças contábeis.

4.2 QUANTO AOS OBJETIVOS

O presente trabalho considerou seis objetivos para a elaboração e desenvolvimento da pesquisa, de forma a atender satisfatoriamente a questão principal deste estudo. Para isso, foram apresentados conceitos, características e definições para esclarecimento e familiaridade do tema.

Simulando lançamentos, considerando que as empresas de pequeno e médio porte usassem para fazer à contabilidade as normas internacionais, obteve-se como resultado, demonstrações contábeis, com valores distintos dependendo da norma usada para a contabilização das contas: *leansig*, depreciação e estoque. Dessa forma as demonstrações evidenciam os impactos causados na contabilidade da empresas de pequeno porte.

Constatou-se, que o maior impacto encontrado dependendo da norma usada para a contabilização das contas usadas para a análise da pesquisa foi o lucro líquido do exercício, já que o lucro foi de R\$ 542.316,75 para a contabilização das contas sem as alterações da Lei nº. 11.638/07, R\$ 548.397,48 para a contabilização com as alterações da Lei nº.11.638/07 e R\$ 478.617,48 para a contabilização de acordo com as IFRS.

Os objetivos foram alcançados, os órgãos regulamentadores da contabilidade brasileira e internacional foram definidos, a origem e evolução da contabilidade foram conceituadas e para as contas selecionadas foram evidenciadas todas as formas de

contabilização, sem a alteração e com a alteração da Lei nº. 11.638/07 e também de acordo com as IFRS. Os pontos convergentes e divergentes foram evidenciados, dependendo da norma usada para as empresas de pequeno e médio porte, mostrando assim os prováveis impactos alcançados com as mudanças da Lei nº. 11.638/07.

4.3 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Como pesquisas futuras e complementares ao presente estudo sugere-se:

- ❖ A simulação das alterações da Lei nº. 11.638/07, usando para a nova pesquisa outras contas para o comparativo;
- ❖ Um estudo com entrevistas semi-estruturadas aos contadores de empresas de pequeno porte para verificar a opinião sobre a implantação das Novas Normas Contábeis em empresas de pequeno e médio porte.

REFERÊNCIAS

BARROS, Frederico Robalinho de. **Pequena e Média Empresa e Política econômica: um desafio à mudança.** Rio de Janeiro: Apec, 1978.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei 11.638 de 28-11-2007.** São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL, Decreto nº. 3.000, de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

BRASIL, Decreto nº. 9.295, de 25 de maio de 1946. **Regulamentação CFC.** Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/decretolei_9295_1946.pdf/. Acesso em: 06 de julho de 2009.

BRASIL, Lei nº. 6.385, de 07 de dezembro de 1976. **Regulamentação CVM.** Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/criação/>. Acesso em: 06 de julho de 2009.

BRASIL Lei nº. 4.595, de 31 de dezembro de 1964. **Criação BACEN.** Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/?historiaABC>. Acesso em: 06 de julho de 2009.

BRASIL, Decreto nº. 63.659, de 20 de dezembro de 1968. **Promulgação SRF.** Disponível em: <http://www.receitafederal.gov.br/decretos/>. Acesso em: 08 de julho de 2009.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CFC. **Lei 11.638/07.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/noticias/>>. Acesso em: 10 de dezembro de 2008.

CFC Resolução nº. 921, de 13 de dezembro 2001. **Aprova a NBC T 10.2 – Arrendamento Mercantil.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC Resolução nº. 732, de 22 de outubro de 1992. **Aprova a NBC T 4 – Da Avaliação Patrimonial.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993. **Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC Resolução nº. 1.004, de 19 de agosto de 2004. **Aprova a NBC T 19.6 – Reavaliação de Ativos.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC Resolução nº. 1.025, de 15 de abril de 2005. **Aprova a NBC T 19.1 – Imobilizado.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC Resolução nº. 1027, de 15 de abril de 2005. **Aprova a NBC T 19.5 – Da Depreciação, Amortização e Exaustão.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

CFC. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade.** Brasília: CFC, 2003.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Brasília: CFC, 1992.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Brasília: CFC, 2005.

CFC. **Normas Brasileiras de Contabilidade.** Brasília: CFC, 2001.

CRC/SC. **Normas de Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.crc.org.br/online/exibe.php>>. Acesso em: 18 de outubro de 2008.
CVM Deliberação nº. 29, de 05 de fevereiro de 1986. **Aprova e referenda e Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade.** Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

Decreto nº. 3.000, de março de 1999. **Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99.** Livro II - Tributação das Pessoas Jurídicas. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

ERNEST & YOUNG - Contrato PNUD nº. 06/047-3353. **Estudo sobre as Diferenças e Similaridades entre as Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS e as Normas e Práticas Brasileiras.** Disponível em: <<http://ifrsreport.com/portal5/normas/cvm/top0.htm>>. Acesso em: 25 de outubro de 2008.

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável também às demais sociedades.** São Paulo: Atlas, 2007.

GAZETA MERCANTIL, **Pequenas Empresas e a Contabilidade Internacional.** Disponível em: <http://www.gazetamercantil.com.br/gzm_news/> Acesso em: 10 de abril de 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. – 9. reimpr. – São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas 1999.

IBRACON. **Normas Internacionais de Contabilidade.** São Paulo: Ibracon, 1998.

IBRACON. **Normas Internacionais de Contabilidade.** São Paulo: Ibracon, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade: para o nível de graduação**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, Eva Maria & MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 1990.

Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. 7ª ED. Atual. São Paulo: Saraiva 2002.

Lei nº. 9.249, de dezembro de 1995. **Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido e da outras providências**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 21 de outubro de 2008.

Lei Complementar nº. 123, de 14 de dezembro de 2006. **Dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 04 de novembro de 2008.

LEMES, Sirlei. **Efeito da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais**. Disponível em: <<http://www.congressosp.br/fepecafi.org/artigos42004/345.pdf>>. Acesso em 03 de novembro de 2008.

MADEIRA, Geová José. **Harmonização de Normas Contábeis: um estudo de caso sobre as divergências entre as Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira**. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Novembro/Dezembro 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. São Paulo: Atlas, 2004.

MARION, José Carlos. **O ensino da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARTINS, Eliseu; Martins, Vinicius; Martins Eric A. **Normatização Contábil: ensaio sobre a sua evolução e o papel do CPC**. Disponível em: <<http://www.ufe.br/recontabeis/index.php/contabeis/article/viewPDFinterstitial/19/3>>. Acesso em: 20 de novembro de 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

PINHEIRO, Maurício. **Gestão e desempenho das empresas de pequeno porte: uma abordagem conceitual e empírica**. São Paulo: 1996. Teste de Doutorado, FEA/USP.

RAMOS, F. **A Grande Dimensão da Pequena Empresa**. Brasília: Sebrae, 1995.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. São Paulo: Saraiva, 1999.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. A **História Milenar da Contabilidade**. **IOB – Pasta Temática Contábil e Balanços n.º. 16**, 3ª semana de abril de 1995, p. 148-150.

SEBRAE-SC. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa**. Disponível em: <http://ftp://ftp.sebrae-sc.com.br/pesquisa4.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2008.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico**. 23 ed. rev e atual. – São Paulo: Cortez, 2007.

SCHMIDT, Paulo et al. **Contabilidade Intermediária**. São Paulo: Atlas, 2003.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS José Luiz. **Avaliação de Ativos Intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

ANEXOS**Anexo A****BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM AS NORMAS USADAS HOJE
PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Stupp Ltda
BALANÇO PATRIMONIAL
ENCERRADO EM 31/12/2007

ATIVO**CIRCULANTE****Disponibilidade**

Caixa	3.642,24
Banco c/Movimento - Banco do Brasil	146.482,33
Banco c/Movimento - Bradesco	79.203,30

Aplicações de Liquidez Imediata

Bradesco FIC de FI Renda Fixa	63.937,99
Bradesco FIC de FI Referenciado DI	247.490,54

Direitos Realizáveis a Curto Prazo

Clientes	423.481,02
----------	------------

Impostos a Recuperar

IRRF a Recuperar	120,01
CSLL a recuperar	94,34
Cofins a recuperar	171,21
Pis a recuperar	37,10

Estoque

Estoque de Mercadorias	975.000,00
------------------------	------------

Despesas a Apropriar

Seguros a Apropriar	49,09
---------------------	-------

Total do Ativo Circulante**1.939.709,17****ATIVO PERMANENTE****Imobilizado**

Móveis e Utensílios	53.101,53
Máquinas e Equipamentos	22.196,50
Computadores e Periféricos	14.101,76
Direito de Uso de Linha Telefônica	6.000,00
Instalações	5.876,24
Veículos	75.000,00
Imóveis	472.466,78
Softwares	790,00
(-) Depreciação Acumulada	-145.974,61

Total do Ativo Permanente**503.558,20****TOTAL DO ATIVO****2.443.267,37**

PASSIVO**CIRCULANTE****Obrigações Sociais a Recolher**

INSS a Recolher	3.370,22
FGTS a Recolher	910,12
Contribuições Sindicais a Recolher	34,07

Obrigações Tributárias

IRPJ a Pagar	13.307,27
CSLL a Pagar	11.957,29
COFINS a Pagar	13.636,00
PIS a Pagar	2.954,48
IPÍ a Pagar	243,09
ICMS a Pagar	18.726,47
IRRF a Recolher	363,28
Contribuições Federais Retidas a Recolher	428,01

Fornecedores

Fornecedores	342.749,69
--------------	------------

Contas a Pagar

Pró-labore a Pagar	1.139,20
Outras Contas a Pagar	5.150,87
Cartões de Crédito a Pagar	6.834,01

Outras Provisões

Provisão de Férias	10.031,27
INSS s/ Férias	2.688,40
FGTS s/ Férias	802,46

Empréstimos e Financiamentos

Financiamento Banco Honda S.A	17.037,30
-------------------------------	-----------

Total do Passivo Circulante**452.363,50****EXIGÍVEL A LONGO PRAZO****Empréstimos e Financiamentos**

Financiamento Banco Honda S.A	11.926,02
-------------------------------	-----------

Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**11.926,02****PATRIMÔNIO LÍQUIDO****Capital**

Capital Social Subscrito	150.000,00
--------------------------	------------

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Lucros Acumulados	1.725.977,89
-------------------	--------------

Total do Patrimônio Líquido**1.875.977,85****TOTAL DO PASSIVO****2.340.267,37**

Anexo B**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE ACORDO COM AS NORMAS USADAS HOJE PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Stupp Ltda

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM 31/12/2007

(+) Receita Operacional Bruta	
Venda de Mercadorias	2.350.000,00
(-) Dedução da Receita Bruta	
COFINS	70.500,00
PIS	15.275,00
IPI	2.808,10
ICMS	122.645,25
Devoluções de Vendas	12.906,15
(=) Receita Operacional Líquida	2.125.865,50
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	1.075.000,00
(=) Lucro Bruto	1.050.865,50
(-) Despesas Operacionais	
Trabalhistas	99.871,76
Administrativas	314.872,12
Tributárias	20.751,02
Financeiras	22.273,11
(=) Lucro Bruto do Exercício	593.097,49
(+/-) Resultados não Operacionais	
(+) Receitas não Operacionais	26.665,42
(-) Despesas não Operacionais	2.317,33
(-) Leasing Financeiro	34.560,00
(=) Lucro antes da Contribuição Social	582.885,58
(-) Provisão para Contribuição Social	16.787,10
(=) Lucro antes do Imposto de Renda	566.098,48
(-) Provisão para Imposto de Renda	23.781,73
(=) Lucro Líquido do Exercício	542.316,75

Anexo C**BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM AS NORMAS DA LEI 11.638/07
PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Stupp Ltda
BALANÇO PATRIMONIAL
ENCERRADO EM 31/12/2007

ATIVO**CIRCULANTE****Disponibilidade**

Caixa	3.642,24
Banco c/Movimento - Banco do Brasil	111.922,33
Banco c/Movimento - Bradesco	79.203,30

Aplicações de Liquidez Imediata

Bradesco FIC de FI Renda Fixa	63.937,99
Bradesco FIC de FI Referenciado DI	247.490,54

Direitos Realizáveis a Curto Prazo

Clientes	423.481,02
----------	------------

Impostos a Recuperar

IRRF a Recuperar	120,01
CSLL a recuperar	94,34
Cofins a recuperar	171,21
Pis a recuperar	37,10

Estoque

Estoque de Mercadorias	975.000,00
------------------------	------------

Despesas a Apropriar

Seguros a Apropriar	49,09
---------------------	-------

Total do Ativo Circulante**1.905.149,17****ATIVO PERMANENTE****Imobilizado**

Móveis e Utensílios	53.101,53
Máquinas e Equipamentos	22.196,50
Computadores e Periféricos	14.101,76
Direito de Uso de Linha Telefônica	6.000,00
Instalações	5.876,24
Veículos	75.000,00
Imóveis	472.466,78
Softwares	790,00
Leasing Financeiro	80.000,00
(-) Depreciação Acumulada	-173.999,00

Total do Ativo Permanente**555.533,81****TOTAL DOATIVO****2.460.682,98**

PASSIVO**CIRCULANTE****Obrigações Sociais a Recolher**

INSS a Recolher	3.370,22
FGTS a Recolher	910,12
Contribuições Sindicais a Recolher	34,07

Obrigações Tributárias

IRPJ a Pagar	13.307,27
CSLL a Pagar	11.957,29
COFINS a Pagar	13.636,00
PIS a Pagar	2.954,48
IPI a Pagar	243,09
ICMS a Pagar	18.726,47
IRRF a Recolher	363,28
Contribuições Federais Retidas a Recolher	428,01

Fornecedores

Fornecedores	342.749,69
--------------	------------

Contas a Pagar

Pró-labore a Pagar	1.139,20
Outras Contas a Pagar	5.150,87
Cartões de Crédito a Pagar	6.834,01

Outras Provisões

Provisão de Férias	10.031,27
INSS s/ Férias	2.688,40
FGTS s/ Férias	802,46

Empréstimos e Financiamentos

Financiamento Banco Honda S.A	17.037,30
-------------------------------	-----------

Total do Passivo Circulante**452.363,50****EXIGÍVEL A LONGO PRAZO****Empréstimos e Financiamentos**

Financiamento Banco Honda S.A	11.926,02
Leasing Financeiro	45.440,00

Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**57.366,02****PATRIMÔNIO LÍQUIDO****Capital**

Capital Social Subscrito	150.000,00
--------------------------	------------

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Lucros Acumulados	1.800.953,46
-------------------	--------------

Total do Patrimônio Líquido**1.950.953,46****TOTAL DO PASSIVO****2.460.682,98**

Anexo D**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE ACORDO COM AS
NORMAS DA LEI 11.638/07 PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
BRASILEIRAS**

Stupp Ltda
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM 31/12/2007

(+) Receita Operacional Bruta	
Venda de Mercadorias	2.350.000,00
(-) Dedução da Receita Bruta	
COFINS	70.500,00
PIS	15.275,00
IPI	2.808,10
ICMS	122.645,25
Devoluções de Vendas	12.906,15
(=) Receita Operacional Líquida	2.125.865,50
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	1.075.000,00
(=) Lucro Bruto	1.050.865,50
(-) Despesas Operacionais	
Trabalhistas	99.871,76
Administrativas	342.896,51
Tributárias	20.751,02
Financeiras	22.273,11
(=) Lucro Bruto do Exercício	565.073,10
(+/-) Resultados não Operacionais	
(+) Receitas não Operacionais	26.665,42
(-) Despesas não Operacionais	2.317,33
(=) Lucro antes da Contribuição Social	589.421,19
(-) Provisão para Contribuição Social	16.975,33
(=) Lucro antes do Imposto de Renda	572.445,86
(-) Provisão para Imposto de Renda	24.048,38
(=) Lucro Líquido do Exercício	548.397,48

Anexo E**BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM AS NORMAS IFRS PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Stupp Ltda
BALANÇO PATRIMONIAL
ENCERRADO EM 31/12/2007

ATIVO**CIRCULANTE****Disponibilidade**

Caixa	3.642,24
Banco c/Movimento - Banco do Brasil	111.922,33
Banco c/Movimento - Bradesco	79.203,30

Aplicações de Liquidez Imediata

Bradesco FIC de FI Renda Fixa	63.937,99
Bradesco FIC de FI Referenciado DI	247.490,54

Direitos Realizáveis a Curto Prazo

Clientes	423.481,02
----------	------------

Impostos a Recuperar

IRRF a Recuperar	120,01
CSLL a recuperar	94,34
Cofins a recuperar	171,21
Pis a recuperar	37,10

Estoque

Estoque de Mercadorias	900.000,00
------------------------	------------

Despesas a Apropriar

Seguros a Apropriar	49,09
---------------------	-------

Total do Ativo Circulante**1.830.149,17****ATIVO PERMANENTE****Imobilizado**

Móveis e Utensílios	53.101,53
Máquinas e Equipamentos	22.196,50
Computadores e Periféricos	14.101,76
Direito de Uso de Linha Telefônica	6.000,00
Instalações	5.876,24
Veículos	75.000,00
Imóveis	472.466,78
Softwares	790,00
Leasing Financeiro	80.000,00
(-) Depreciação Acumulada	-173.999,00

Total do Ativo Permanente**555.533,81****TOTAL DO ATIVO****2.385.682,98**

PASSIVO**CIRCULANTE****Obrigações Sociais a Recolher**

INSS a Recolher	3.370,22
FGTS a Recolher	910,12
Contribuições Sindicais a Recolher	34,07

Obrigações Tributárias

IRPJ a Pagar	13.307,27
CSLL a Pagar	11.957,29
COFINS a Pagar	13.636,00
PIS a Pagar	2.954,48
IPI a Pagar	243,09
ICMS a Pagar	18.726,47
IRRF a Recolher	363,28
Contribuições Federais Retidas a Recolher	428,01

Fornecedores

Fornecedores	342.749,69
--------------	------------

Contas a Pagar

Pró-labore a Pagar	1.139,20
Outras Contas a Pagar	5.150,87
Cartões de Crédito a Pagar	6.834,01

Outras Provisões

Provisão de Férias	10.031,27
INSS s/ Férias	2.688,40
FGTS s/ Férias	802,46

Empréstimos e Financiamentos

Financiamento Banco Honda S.A	17.037,30
-------------------------------	-----------

Total do Passivo Circulante**452.363,50****EXIGÍVEL A LONGO PRAZO****Empréstimos e Financiamentos**

Financiamento Banco Honda S.A	11.926,02
Leasing Financeiro	45.440,00

Total do Passivo Exigível a Longo Prazo**57.366,02****PATRIMÔNIO LÍQUIDO****Capital**

Capital Social Subscrito	150.000,00
--------------------------	------------

Lucros ou Prejuízos Acumulados

Lucros Acumulados	1.725.953,46
-------------------	--------------

Total do Patrimônio Líquido**1.875.953,46****TOTAL DO PASSIVO****2.385.682,98**

Anexo F**DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO DE ACORDO COM AS
NORMAS IFRS PELAS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS BRASILEIRAS**

Stupp Ltda

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO EM 31/12/2007

(+) Receita Operacional Bruta	
Venda de Mercadorias	2.350.000,00
(-) Dedução da Receita Bruta	
COFINS	70.500,00
PIS	15.275,00
IPI	2.808,10
ICMS	122.645,25
Devoluções de Vendas	12.906,15
(=) Receita Operacional Líquida	2.125.865,50
(-) Custo das Mercadorias Vendidas	1.150.000,00
(=) Lucro Bruto	975.865,50
(-) Despesas Operacionais	
Trabalhistas	99.871,76
Administrativas	342.896,51
Tributárias	20.751,02
Financeiras	22.273,11
(=) Lucro Bruto do Exercício	490.073,10
(+/-) Resultados não Operacionais	
(+) Receitas não Operacionais	26.665,42
(-) Despesas não Operacionais	2.317,33
(=) Lucro antes da Contribuição Social	514.421,19
(-) Provisão para Contribuição Social	14.815,33
(=) Lucro antes do Imposto de Renda	499.605,86
(-) Provisão para Imposto de Renda	20.988,38
(=) Lucro Líquido do Exercício	478.617,48