



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

A IMPLANTAÇÃO DOS IFRS NAS PMES DO BRASIL

EUDÓCIA RAFAELA MOREIRA ALVES

**CAMPINA GRANDE - PB
2011**

EUDÓCIA RAFAELA MOREIRA ALVES

A IMPLANTAÇÃO DOS IFRS NAS PMES DO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito final para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier.

Campina Grande – PB

2011

A474i Alves, Eudócia Rafaela Moreira
A implantação dos IFRS nas PMES do Brasil
[manuscrito] /Eudócia Rafaela Moreira Alves. – 2011.
49f.; il. Color.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2011.

“Orientação: Profa. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier, Departamento de Contabilidade”.

1. Normas Internacionais 2. Pequenas e Médias Empresas
3. IASB -IFRS I. Título.

21. ed. CDD 657.46

EUDÓCIA RAFAELA MOREIRA ALVES

A IMPLANTAÇÃO DOS IFRS NAS PMES DO BRASIL

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 9,9 (NOVE, NOVE), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Data da aprovação: 08/06/2011

Professores que compuseram a banca:

Banca Examinadora:



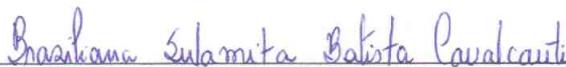
Prof. Esp. Vânia Vilma Nunes Teixeira Xavier – CCSA/UEPB

Orientadora



Prof. Esp. Adamo da Cruz Barbosa – CCSA/UEPB

Examinador



Prof. Esp. Brasiliana Sulamita Batista Cavalcanti – CCSA/UEPB

Examinadora

***DEDICO** este trabalho a meus pais, Antônio e Lêda, que contribuíram para minha formação desde o princípio, e a meus irmãos, Ricardo, Renato, Cecília e Luís pela compreensão e incentivo.*

AGRADECIMENTOS

A Deus, primeiramente que me deu força não só agora mas em todos os momentos em que se precisou de persistência e calma.

A minha família e pais em especial, por todo o incentivo, força, compreensão e dedicação nos momentos mais difíceis que enfrentei.

A minha orientadora Vânia Vilma, pelo grande incentivo e paciência, estando sempre pronta a me prestar esclarecimentos e dividir comigo seus conhecimentos.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis, que tanto contribuíram para minha formação, passando seus conhecimentos durante essa minha trajetória na UEPB.

Aos colegas de turma especialmente Bruna e Thaíse, que desde os primeiros momentos mostraram-se companheiras, solidárias e fiéis, me auxiliando em todos os momentos desta caminhada.

“A Persistência é o melhor caminho para o êxito”.

(Charles Chaplin)

RESUMO

Vivencia-se atualmente a era da informação, onde falar e se fazer entender são requisitos essenciais para se conquistar confiança e credibilidade. O avanço econômico e tecnológico, que diminuiu distâncias entre os mais diversos países e regiões trouxe consigo a necessidade de uma linguagem clara e uniforme a nível mundial. Neste contexto, através de um pronunciamento de um Órgão Regulamentador dos EUA, definido como *International Accounting Standards Board (IASB)*, surgem os *International Accounting Reporting Standards (IFRS)* caracterizados como normas internacionais de relatório financeiro, inicialmente para as grandes empresas usuárias de informações mais complexas, e pouco tempo depois, de forma mais simplificada, para as pequenas e médias empresas (PMEs) que começam a adentrar no mercado internacional. Portanto, o presente trabalho tem como objetivo inicial descrever os fatos mais relevantes no processo de implantação destas normas internacionais de contabilidade no Brasil, voltados às pequenas e médias empresas, devido a grande relevância destas para a economia brasileira e a influência das normas internacionais para o seu desenvolvimento. Em seguida, evidenciam-se os Órgãos Regulamentadores que mais contribuíram para formulação e cumprimento de tais normas, as principais alterações ocorridas nas demonstrações contábeis e a importância deste processo de harmonização para as empresas, em especial as pequenas e médias, apontando os principais benefícios e desafios encontrados com sua implantação. Sua elaboração está baseada e fundamentada em pesquisa qualitativa, bibliográfica e descritiva, à medida que são utilizados dados qualitativos como fonte para argumentação acerca do assunto em foco, e através do uso de diversas fontes diferenciadas de pesquisa procurou-se descrever e comprovar a veracidade do tema abordado. Por fim, partindo da análise do tema explorado concluiu-se a importância do processo de harmonização das normas aos padrões internacionais aplicáveis às PMEs, apesar das dificuldades encontradas, enfatizado sua contribuição para o processo de desenvolvimento das mesmas.

Palavras-chave: Normas internacionais. Harmonização. Pequenas e Médias Empresas. IASB. IFRS.

ABSTRACT

It is currently experiencing the information age, where they speak and be understood to be essential to build trust and credibility. The economic and technological advancement, which decreased distances between various countries and regions brought with it the need for a clear and uniform worldwide. In this context, through a statement by a U.S. Regulator, defined as International Accounting Standards Board (IASB), emerge the International Accounting Reporting Standards (IFRS) characterized as international financial reporting standards, initially for large business users of information more complex, and shortly thereafter, in a simplified form for small and medium enterprises (SMEs) that are beginning to penetrate the international market. Therefore, this paper aims to describe the most significant factor in the process of implementation of these international accounting standards in Brazil, aimed at small and medium companies, because of such great importance for the Brazilian economy and the influence of international standards for its development. Then it is evident that the State Regulatory contributed most to the formulation and enforcement of such standards, the main changes in the financial statements and the importance of harmonization process for companies, especially small and medium, indicating the main benefits and challenges encountered with its implementation. Its development is based and grounded in qualitative research and descriptive literature, as qualitative data are used as a source for arguments on the subject in focus, and through the use of several different sources of research sought to describe and verify the veracity of subject. Finally, by analyzing the explored subject it was concluded the importance of the process of harmonization of international standards applicable to SMEs, despite difficulties, emphasized its contribution to the process of their development.

Keywords: International standards. Harmonization. Small and Medium Enterprises. IASB. IFRS.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURAS

FIGURA 1 – UNIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS

FIGURA 2 – ESTRUTURA DO IASB

FIGURA 3 – ÓRGÃOS QUE COMPÕEM O CPC

QUADROS

QUADRO 1 – BENEFÍCIOS E DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DOS IFRS

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
CCL	Capital Circulante Líquido
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DFC	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DRA	Demonstração do Resultado Abrangente
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Finanças
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICC	<i>Interstate Commerce Commission</i>
IFRS	<i>International Accounting Reporting Standards</i>
NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
PMES	Pequenas e Médias Empresas
US GAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>

SUMÁRIO

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO.....	13
1.1 PROBLEMÁTICA DO ESTUDO.....	16
1.2 OBJETIVOS.....	17
1.2.1 Objetivo Geral.....	17
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 JUSTIFICATIVA.....	17
1.4 METODOLOGIA.....	18
CAPÍTULO 2 – HARMONIZAÇÃO DOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS.....	20
2.1 HARMONIZAÇÃO X PADRONIZAÇÃO X CONVERGÊNCIA.....	20
2.1.1 Harmonização.....	20
2.1.2 Padronização.....	20
2.1.3 Convergência.....	21
2.2 ÓRGÃOS REGULAMENTADORES.....	22
2.2.1 Financial Accounting Standards Board (FASB).....	23
2.2.2 International Accounting Standards Board (IASB).....	23
2.2.3 Acordo de Norwalk (Norwalk Agreement).....	25
2.2.4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).....	25
2.3 INTERNATIONAL ACCOUNTING REPORTING STANDARDS (IFRS).....	26
CAPÍTULO 3 – IFRS PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....	28
3.1 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS.....	28
3.2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO IFRS PARA PMES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	30
3.2.1 Conceitos e Princípios Gerais.....	30
3.2.2 Apresentação das Demonstrações Contábeis.....	31
3.2.3 Balanço Patrimonial.....	32
3.2.4 Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente.....	35

3.2.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados.....	37
3.2.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	39
3.2.7 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis.....	41
3.2.8 Demonstrações Consolidadas e Separadas.....	41
3.3 CONTRIBUIÇÃO DO IFRS PARA AS PMES.....	43
CAPÍTULO 4 – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	46
REFERÊNCIAS.....	48

CAPÍTULO 1 – INTRODUÇÃO

A necessidade de uma regulamentação financeira iniciou-se em 1887 nos EUA com o crescimento das companhias de transporte ferroviário, diante da necessidade de controle dos investimentos. A partir de então, surge o primeiro organismo regulamentador federal – *Interstate Commerce Commission* (ICC) com o objetivo de regulamentar as estradas de ferro. Em seguida, outros organismos começam a surgir em decorrência do desenvolvimento de novos segmentos (HENDRIKSEN e VAN BREDÁ, 1999).

Este fato, juntamente com a criação dos blocos econômicos (agrupamentos de países com objetivos de integração econômica e social) e a crise de 1929 decorrente da falta de confiabilidade e clareza nas demonstrações contábeis das grandes empresas integrantes da Bolsa de Valores de Nova York, intensificou ainda mais a necessidade de uma regulamentação das normas contábeis.

Enquanto os padrões de contabilidade não se tornarem mais rígidos, e não houver lei que imponha cânones específicos, os diretores de empresas e seus contadores serão capazes, dentro de certos limites, de apresentar as cifras que quiserem. (Berle & Means apud HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 58).

Partindo desta afirmação, evidencia-se a necessidade de um processo de harmonização das normas contábeis a fim de extinguir qualquer possibilidade de alteração tendencial nas interpretações das demonstrações, e passem a representar a realidade dos fatos, evidenciando a sua importância como ferramenta de gestão dos negócios e aporte para tomada de decisões.

No Brasil, o processo de regulamentação da contabilidade teve início com a criação do Decreto-Lei 2.627 de 26/09/1940, que legislava sobre as sociedades anônimas. Em seguida surge a Lei 6.385 de 07/06/1976 que cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), para monitorar o mercado de capitais e, paralelamente, é divulgada a Lei 6.404 de 15/12/1976 que veio alterar a primeira lei das sociedades anônimas, trazendo consigo inovações a época, como a criação de registros auxiliares a fim de atender a exigências fiscais e com a motivação de observância dos princípios contábeis geralmente aceitos para fins de escrituração mercantil (NYAMA, 2005). Esta por sua vez vigorou por bastante tempo, sendo alterada apenas 31 anos depois com a criação da Lei 11.638 de 28/12/2007, que já trás algumas das normas de harmonização dos padrões de contabilidade, sendo complementada pela Lei 11.941 de 27/05/2009, criada dois anos depois e que vigora até os dias atuais.

Apesar de todo esse processo de desenvolvimento e aprimoramento no sentido de tornar a contabilidade no Brasil cada vez mais acessível e próxima a realidade, sabe-se que esta, por ser uma ciência social aplicada, sofre forte influência do meio onde atua e por esta razão possui várias linguagens diferentes, conforme o ambiente em que esteja inserido (NYAMA, 2005).

Radebaugh e Gray (1993) citam que o meio onde estão inseridas as normas e práticas contabilísticas de cada país, embora possa ter semelhanças dentro de um grupo, resulta da complexidade de fatores internos a nível econômico, institucional, histórico e cultural. Neste sentido, pode-se dizer que a contabilidade varia consideravelmente conforme os mais diversos princípios específicos existentes.

Ela representa a fonte de informações dos agentes econômicos no sentido de avaliação dos riscos e oportunidades das empresas, uma vez que é “considerada a linguagem ‘dos negócios’” (NYAMA, 2005, p. 15). É de fundamental importância para a tomada de decisões e consequente avaliação da real situação em que se encontra a organização.

Porém, como destaca Deloitte (2007) essa linguagem não é uniforme em termos internacionais, visto que cada país possui práticas contábeis próprias, o que torna possível uma mesma transação ser registrada de várias formas diferentes, de acordo com o país de origem. Essas diferenças prejudicam a análise e comparação das entidades dos diversos países, principalmente no que diz respeito ao seu desempenho e sua posição financeira, elevando ainda mais as críticas dos usuários sobre as demonstrações contábeis, já que eles têm a expectativa de que as informações por elas fornecidas sejam confiáveis, relevantes, objetivas e comparáveis a níveis internacionais.

Surge então, neste cenário, juntamente com o processo de globalização da economia mundial, em termos de captações de recursos internacionais e de redução de barreiras comerciais entre nações, a necessidade de harmonização das normas de contabilidade.

Conforme destaca Bertão (2010), o avanço tecnológico que aproximou países e regiões trouxe consigo a necessidade de uma linguagem única, tanto para fechar uma simples operação de venda quanto para assinar acordos de grandes parcerias ou fusões. Neste sentido, de acordo com Nyama (2005), há um consenso favorável para uma harmonização das normas contábeis que facilite a comunicação e auxilie no processo de redução das diferenças

internacionais, permitindo a comparabilidade dessas informações, tanto em nível de empresas, quanto de profissionais e instituições de ensino.

Para tanto foi estabelecido um conjunto de normas internacionais que seriam utilizadas como padrão para a contabilidade dos mais diversos países e, posteriormente, a partir destas normas para as empresas em geral, foi criado pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) conhecido no Brasil como Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade, um projeto de desenvolvimento de normas contábeis voltadas às pequenas e médias empresas, que resultaria de uma simplificação das normas internacionais completas (para as empresas de grande porte), apresentando determinados processos de contabilização menos complexos, que estejam em sintonia com o grau de operações destas entidades.

A proposta deste trabalho é fazer uma explanação sobre o processo de implantação destas normas internacionais voltadas as PMEs no Brasil, as principais mudanças na contabilidade resultantes deste processo e os benefícios e desafios trazidos por estas mudanças. Trata da importância e aplicabilidade dessas normas em PMEs.

Está dividido em três outros capítulos, além deste introdutório, os quais se dividem da seguinte forma:

O capítulo dois apresenta o início da fundamentação teórica enfatizando os conceitos de harmonização, padronização e convergência que são de grande importância para entendimento e desenvolvimento do tema. Além disso, destaca os Órgãos Regulamentadores fundamentais para esse processo de harmonização das normas contábeis e o surgimento e processo de implantação da norma internacional - IFRS.

O capítulo três trata do processo de implantação das normas internacionais nas pequenas e médias empresas do Brasil. Destaca o conceito destas PMEs, as principais alterações nas demonstrações contábeis trazidas com esse processo de harmonização a estas empresas, além de uma síntese das contribuições deste processo para o desenvolvimento e crescimento destas empresas.

O capítulo quatro resume de forma breve e sistemática tudo que foi explanado nos outros capítulos acima, destacando a importância de aplicabilidade e contribuição deste processo para o desenvolvimento da contabilidade.

1.1 PROBLEMÁTICA DO ESTUDO

Diante do atual contexto de globalização e desenvolvimento econômico com o qual tem-se deparado nos últimos anos, observa-se cada vez mais a necessidade de adequação das entidades de modo geral, tanto as grandes empresas quanto aquelas de menor porte, às mudanças e inovações exigidas pelo mercado. Nesse sentido, a harmonização das normas internacionais de contabilidade surge com o propósito de auxiliar no processo de adequação e incorporação das mais diversas organizações neste novo cenário de desenvolvimento e crescimento econômico.

A contabilidade de cada país ou região é caracterizada pelas divergências e particularidades que possuem em relação às demais. Uma única operação, de acordo com o país ou região de origem pode, dentro de certas limitações, ser contabilizada de diversas maneiras diferentes, dificultando assim sua interpretação e a confiabilidade nas suas informações.

A implantação de padrões contábeis internacionais, com a finalidade de aplicabilidade em diversos países, possibilita maior comparabilidade e transparência das informações geradas pela contabilidade, além de proporcionar uma maior credibilidade e confiabilidade no processo de tomada de decisões, ou seja, é de grande utilidade tanto para os empresários da área quanto para os demais usuários de suas informações.

Inicialmente, este processo de harmonização tinha como finalidade de aplicabilidade às grandes empresas, que possuíam ações negociadas no mercado. Entretanto, devido ao grau de participação e relevância das pequenas e médias empresas em relação à economia mundial, sentiu-se a necessidade de adaptar estas normas internacionais a estas empresas de menor porte.

Considerando sua necessidade de aplicação e importância, quais os procedimentos e métodos utilizados no processo de implantação destas normas internacionais, voltadas para as PMEs?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral:

Descrever o processo de harmonização das Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis às PMEs.

1.2.2 Objetivos Específicos:

Apontar os Órgãos Regulamentadores que mais contribuíram para o processo de harmonização das normas contábeis;

Evidenciar as principais alterações trazidas com a implantação do IFRS nas PMEs do Brasil;

Identificar os benefícios oriundos da implantação do IFRS para as PMEs, bem como os desafios encontrados pelas mesmas nesse processo.

1.3 JUSTIFICATIVA

Tendo a contabilidade relevante papel como principal provedor de informações financeiras aos seus mais diversos usuários, é de fundamental importância o aperfeiçoamento e adequação destas informações a fim de torná-las cada vez mais acessíveis e confiáveis, demonstrando assim, a realidade de suas operações.

Neste sentido, o surgimento de normas contábeis internacionais com o objetivo de harmonização dos padrões contábeis, trouxe consigo a oportunidade de crescimento e aperfeiçoamento do sistema contábil nos mais diversos países que o adotassem.

No Brasil esse processo de convergência dos padrões contábeis aos internacionais, iniciou-se através de sua implantação para as empresas de grande porte, que possuem suas ações negociadas no mercado. No entanto, devido à relevância das PMEs para a economia brasileira e os impactos da adoção destas normas no desenvolvimento dos pequenos negócios, percebeu-se a necessidade de adaptá-las para aplicação também as empresas de menor porte.

Diante estes fatos, o desenvolvimento desse trabalho faz-se necessário devido sua urgência de divulgação, por ser um assunto de certa forma ainda pouco conhecido, porém de fundamental importância para o processo de desenvolvimento da contabilidade e, por consequência, das mais diversas entidades que se utilizam desta contabilidade.

Outro fato relevante para desenvolvimento do trabalho é o aprimoramento do conhecimento científico aos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis, profissionais e demais interessados, já que as entidades educadoras passam a ter necessidade de reestruturação das grades curriculares no sentido de incluírem a disciplina de contabilidade internacional a fim de preparar os futuros profissionais contábeis para as novas exigências do mercado de trabalho.

Pessoalmente, a abordagem deste tema aponta um interesse pela oportunidade de aplicabilidade do conhecimento em ambiente profissional, visto que a demanda por profissionais com conhecimentos nesta área será de grande valia.

De modo geral, a escolha do tema para apresentação neste trabalho, se deu principalmente, devido à necessidade de divulgação em consequência de sua importância tanto para o conhecimento e aperfeiçoamento dos docentes na área que deverão se adequar as inovações trazidas pela “nova contabilidade”, quanto para os demais profissionais que passam a adquirir um novo ramo de atuação e oportunidade de desenvolvimento e reconhecimento de sua importância, já que essas mudanças farão com que os empresários compreendam melhor a relevância da contabilidade como ferramenta gerencial, valorizando mais os seus contadores.

1.4 METODOLOGIA

A metodologia utilizada para elaboração deste trabalho baseia-se em pesquisa qualitativa, na qual, de acordo com Michel (2009, p. 37), “a verdade não se comprova numérica ou estatisticamente, mas convence na forma da experimentação empírica, a partir de análise feita de forma detalhada, abrangente, consistente e coerente, assim como na argumentação lógica das ideias”.

Partindo da análise dos meios utilizados, classifica-se esta pesquisa como bibliográfica, pela utilização de livros, materiais científicos, e diversas outras fontes para solidificação do trabalho.

A pesquisa bibliográfica auxilia na definição dos objetivos e levantamento das informações sobre o assunto que se pretende abordar. Michel (2009, p. 40) afirma que esta é considerada:

...uma forma de pesquisa, na medida em que se caracteriza pela busca, recorrendo a documentos, de uma resposta a uma dúvida, uma lacuna de conhecimento. Este tipo de pesquisa procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos.

Quanto aos fins é considerada uma pesquisa descritiva, à medida que se propõe a verificar e explicar problemas acerca de determinado tema.

Como enfatiza Michel (2009, p.45), a pesquisa descritiva “tem o propósito de analisar, com a maior precisão possível, fatos ou fenômenos em sua natureza e características, procurando observar, registrar e analisar suas relações, conexões e interferências”.

Portanto, a pesquisa em foco é considerada como qualitativa, bibliográfica e descritiva, uma vez que utiliza-se de dados qualitativos como fonte de argumentação sobre o assunto defendido, e por meio do uso de diversas fontes de pesquisa como, livros, revistas, sites da internet, artigos publicados, entre diversos outros instrumentos de coleta de informações, procura comprovar a veracidade do tema em destaque. É um processo que se caracteriza pela coleta de informações e análise das mesmas para se chegar a determinadas conclusões acerca do assunto abordado.

CAPÍTULO 2 - HARMONIZAÇÃO DOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

2.1 HARMONIZAÇÃO X PADRONIZAÇÃO X CONVERGÊNCIA

Antes de tudo, ao discorrer sobre o processo de mudança resultante do surgimento do *International Accounting Reporting Standards* (IFRS) nas pequenas e médias empresas (PMEs), faz-se necessário uma breve explanação sobre a diferenciação dos conceitos de harmonização, padronização e convergência, que juntos, visam o desenvolvimento e aperfeiçoamento da contabilidade mundial.

2.1.1 Harmonização:

Segundo Nyama (2005, p. 38), a harmonização contábil é definida como sendo um “processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permite reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas”.

Já do ponto de vista de Silva (2004), a harmonização corresponde a um processo de mudanças nos sistemas e normas contábeis de diversos países, com a finalidade de torna-los compatíveis, respeitando suas peculiaridades e características.

Em suma, a harmonização pode ser entendida como um processo de redução das diferenças nos padrões contábeis, à medida que busca aproximar as normas de diversos países, em comum acordo, por meio de alterações em seus sistemas contábeis, sem deixar de lado suas principais particularidades, resultando assim, em uma maior confiabilidade das informações geradas pela contabilidade tanto para investidores nacionais quanto internacionais.

2.1.2 Padronização:

A padronização é definida por Weffort (2005) como uma obrigatoriedade de uniformização dos padrões contábeis, ou seja, torná-los iguais para todos os países. Existe uma

diferenciação quando se consideram os conceitos de harmonização e padronização, esclarecidos por Nyama e Silva (2008, p. 16) da seguinte forma:

A padronização contábil está relacionada com a harmonização. Entretanto o termo harmonização geralmente é utilizado quando se pretende discutir a adequação de normas de diferentes países, de modo a possibilitar uma comparação. Já a padronização se prende à questão geográfica, podendo ocorrer dentro de um país ou entre diferentes países.

Portanto, não se pode considerar harmonização e padronização como sinônimos, uma vez que a primeira busca uma aproximação das normas, enquanto que o último foca em sua uniformização, entretanto, não se pode deixar de destacar a importância da união destes para o alcance de informações claras e confiáveis para a linguagem dos negócios.

2.1.3 Convergência:

Para Nyama e Silva (2008) a convergência corresponde ao processo de busca de uma linguagem comum, sendo caracterizado pela ideia de movimento em direção a algo ou alguma coisa.

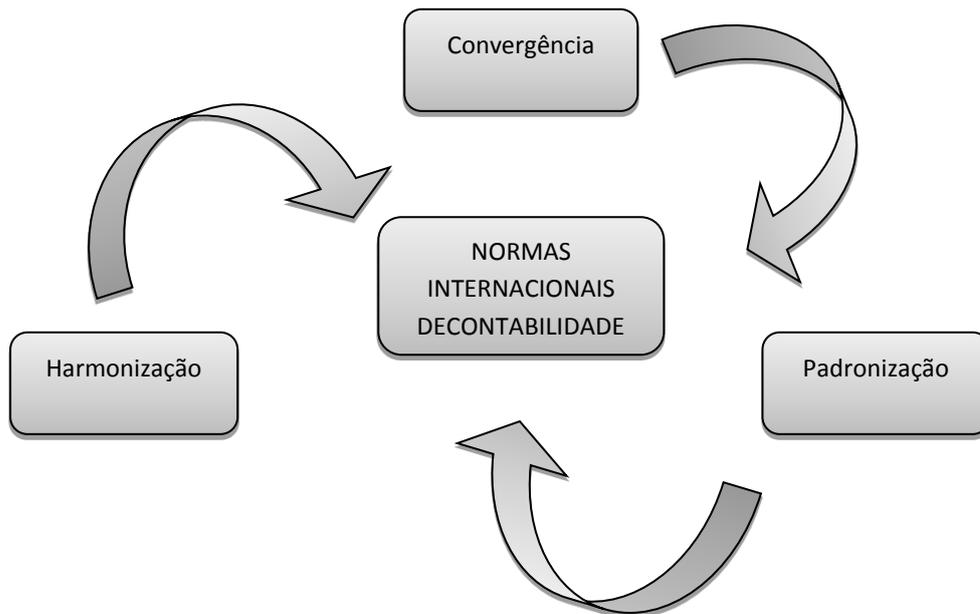
Ou seja, é um processo que busca minimizar os efeitos provocados pela diversidade contábil, resultante da complexidade de diversos fatores, desde os econômicos até a divergência de cultura proveniente de cada país ou região.

Entretanto, qual a grande finalidade dessa conversão dos padrões contábeis? Será mesmo necessário todo este processo? Por que motivo a contabilidade necessita de um processo de harmonização dos padrões a nível mundial para se obter resultados mais claros e confiáveis?

De acordo com Nyama (2005) uma mesma transação pode ser contabilizada, dentro de certos limites, de formas diferentes, dando origem a resultados diferentes, o que significa dizer que, uma mesma operação ou demonstração pode resultar em lucro ou prejuízo de acordo com as regras contábeis utilizadas. Daí é indiscutível a necessidade de harmonizar estas normas e práticas contábeis em busca de aproxima-la cada vez mais da realidade que representa.

A figura a seguir representa esse processo de união dos três temas discutidos com o objetivo de se alcançar as modificações na legislação brasileira, por meio da integração das normas contábeis aos padrões internacionais.

FIGURA 1 – UNIFICAÇÃO DAS PRÁTICAS CONTÁBEIS:



Fonte: Adaptado Nyama e Silva 2008.

Pode-se dizer, então, que o que estamos vivenciando hoje é um processo de *convergência* das normas brasileiras aos *padrões* internacionais de contabilidade visando a sua conseqüente *harmonização*, ou seja, o que se busca é a harmonização das práticas contábeis por meio de um processo de convergência de suas normas e leis.

2.2 ÓRGÃOS REGULAMENTADORES

Existem diversos órgãos nos mais diversos países criados para estabelecer e regulamentar as normas e práticas contábeis através de seus procedimentos e pronunciamentos. Aqui serão citados os mais conhecidos e relevantes no processo de internacionalização das normas contábeis no Brasil.

2.2.1 Financial Accounting Standards Board (FASB):

O *Financial Accounting Standards Board* – Junta de Padrões de Contabilidade Financeira (FASB), órgão regulamentador dos EUA, surgiu em 1958, com o objetivo de estabelecer e melhorar padrões de contabilidade financeira e de elaboração das demonstrações contábeis para empresas privadas. Por meio dos *United States Generally Accepted Accounting Principles* – Princípios Contábeis geralmente aceitos dos EUA (Us Gaap), dita normas e regras para a regulamentação da contabilidade do país (FASB, 2011).

A sua atual estrutura, criada em 1973 é independente de qualquer tipo de negócio ou organização profissional, e desenvolve uma vasta definição de conceitos e normas de informação financeira (FASB, 2011).

A fim de cumprir com seu objetivo principal o FASB segue alguns preceitos para realização de suas atividades como: a neutralidade da informação, para que ela seja a mais fiel possível e não influencie qualquer comportamento em direção específica; o equilíbrio de opiniões, no sentido de definir conceitos e normas por meio do julgamento dos membros sobre a real necessidade de utilização destas normas, com base em pesquisa e dados públicos; o estudo de dados quantitativos com relação ao custo-benefício para a criação das normas; e a análise dos efeitos passados de decisões, com a finalidade de modificar ou substituir os padrões utilizados em tempo oportuno (FASB, 2011).

2.2.2 International Accounting Standards Board (IASB):

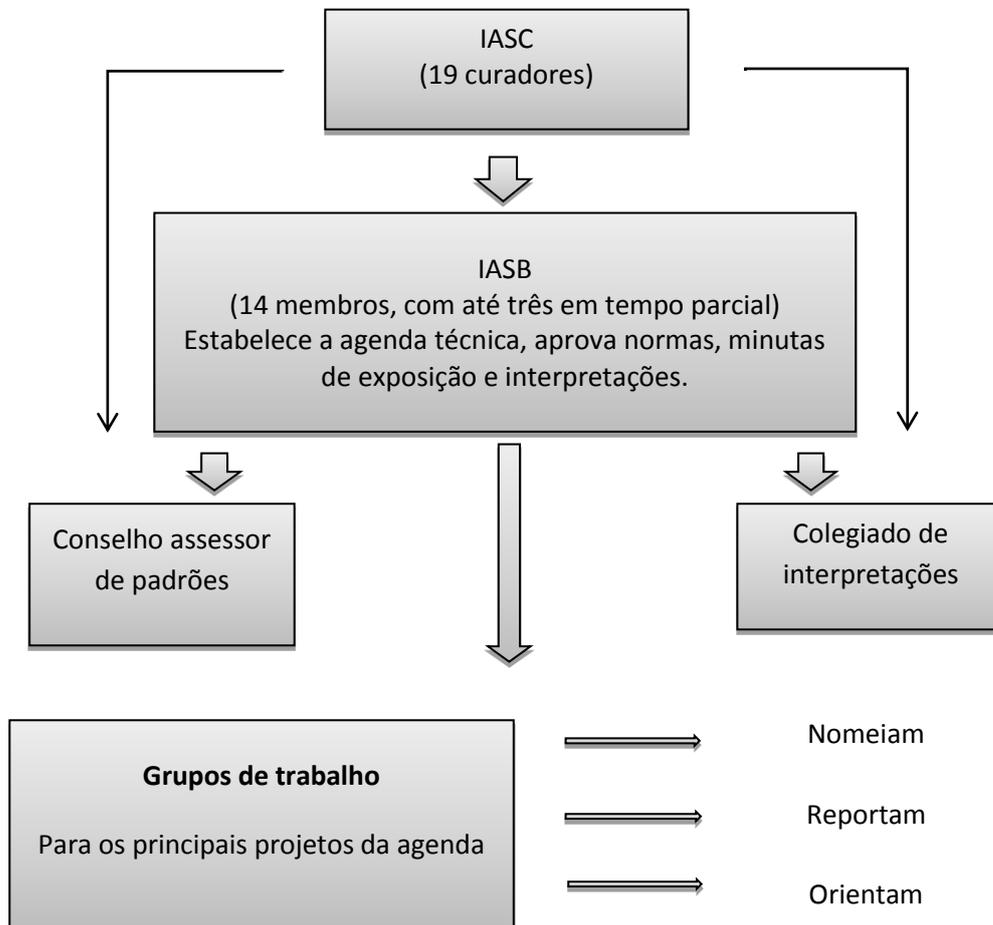
O *International Accounting Standards Board* – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) foi criado em 1º de abril de 2001 visando melhorar a estrutura técnica de formulação e validação dos novos pronunciamentos internacionais antes emitidos pelo *International Accounting Standards Committee* – Comitê de Pronunciamentos Contábeis Internacionais (IASC), uma fundação independente sem fins lucrativos criado por organismos profissionais de contabilidade de 10 países (NYAMA, 2005).

É um órgão privado independente, com sede em Londres, Grã-Bretanha, que se dedica ao estudo dos padrões de contabilidade, sendo constituído por um Conselho de Membros formado por representantes de mais de 140 entidades profissionais do mundo todo, incluindo

o Brasil que está representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (NYAMA, 2005).

Quanto à sua estrutura, o IASB (Crowe Horwath RCS, 2011) é subordinado à Fundação IASC (entidade sem fins lucrativos), formada por 19 curadores que indicam os membros do colegiado do IASB, do colegiado de interpretações e do conselho assessor de padrões, sendo melhor entendida a partir da seguinte figura:

FIGURA 2 – ESTRUTURA DO IASB:



Fonte: Adaptado Deloitte (2010).

Os membros do IASB são escolhidos mediante a observância de requisitos de competência profissional e experiência prática. Devem reunir a melhor combinação possível de conhecimentos e vivência das condições mercadológicas e de negócios internacionais

relevantes, a fim de contribuir para o desenvolvimento das normas contábeis globais de alta qualidade (NYAMA, 2005).

Em sua constituição, o IASB tem como principais objetivos: desenvolver um único padrão de normas contábeis de alta qualidade, compreensão e força mundial; promover a utilização e aplicação rigorosa do padrão contábil internacional; e trabalhar ativamente com órgãos locais com a finalidade de se atingir a convergência entre os padrões locais e os internacionais (NYAMA, 2005).

Tem como filosofia de atuação normas baseadas em princípios (principles based) e não em regras, prezando a essência econômica de cada transação, o que proporciona uma evidenciação mais próxima da realidade e resulta em benefícios de comparabilidade das informações contábeis das entidades situadas em diferentes países (NYAMA, 2005).

De modo geral, o IASB busca, através de seus objetivos e metas, a compreensão e interpretação dos dados gerados pelas empresas de economias e tradições distintas, a fim de tornar a contabilidade uma linguagem cada vez mais universal e próxima da realidade.

2.2.3 Acordo de Norwalk (Norwalk Agreement):

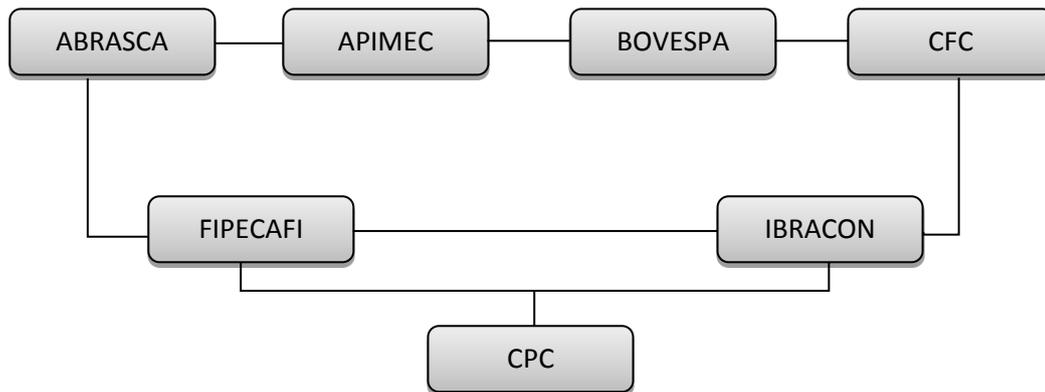
Em 2002 os dois órgãos regulamentadores dos EUA uniram-se em um acordo para dá maior suporte e regulamentar as normas do país (FASB, 2011). O FASB juntamente com o IASB resultaria em um avanço e melhoramento das normas e práticas utilizadas na contabilidade dos EUA, resultando em maior credibilidade, comparabilidade e transparência das informações contábeis para todos os seus usuários.

2.2.4 Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é uma entidade autônoma com a finalidade de preparação e emissão de pronunciamentos técnicos contábeis e divulgação de informações desta natureza, para que se possam emitir normas pela entidade reguladora brasileira, buscando centralizar e uniformizar seu processo de produção, considerando sempre a padronização da Contabilidade Brasileira aos modelos internacionais. (MARTINS et al., 2007).

Foi criado através da Resolução CFC n° 1.055/05, a partir de uma união de esforços das seguintes entidades:

FIGURA 3 – ÓRGÃOS QUE COMPÕEM O CPC



Fonte: Adaptado CPC (2011).

O CPC surgiu da necessidade de uma convergência internacional e centralização de suas normas, visto que no Brasil existe ainda um grande custo para elaboração de relatórios contábeis, além dos riscos nas análises para tomada de decisões, e o fato de que a emissão das normas contábeis era realizada por diversas entidades do país (CPC, 2011).

É então considerado um órgão regulamentador das normas contábeis com o intuito de aproximar os padrões brasileiros às normas internacionais para reduzir custos e tornar essas normas cada vez mais confiáveis e comparáveis a nível mundial.

2.3 INTERNATIONAL ACCOUNTING REPORTING STANDARDS (IFRS)

O processo de globalização torna imprescindível a harmonização dos padrões de contabilidade. E os *International Accounting Reporting Standards*, traduzidos para o português como Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS) surgem com esse propósito, de unificação das normas contábeis a fim de torná-las mais confiáveis e comparáveis a nível internacional.

Elaborado pelo IASB e publicado em 2004, o IFRS surgiu com o objetivo de se tornar a linguagem oficial do mundo contábil e já conta com a adesão de mais de 130 países. No

Brasil, esse tema surge em 2007 com a proposta de adoção, inicialmente, para as companhias com ações ou títulos negociados no mercado, sendo aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários em julho do mesmo ano. A partir de então, o CPC emitiu diversos pronunciamentos sobre o assunto, entre alterações e esclarecimentos sobre quais informações devem ser disponibilizadas e de que forma eles podem fazer isso (BERTÃO, 2011).

O IFRS deve ser seguido para elaboração de demonstrações financeiras, permitindo aos investidores, organizações e governos comparar as demonstrações de diferentes países com mais transparência e clareza, pois como destaca Antônio Castro da Abrasca: “todas as partes interessadas em um negócio tem o direito de saber se estão se relacionando com uma empresa sustentável financeiramente, avaliar se é um negócio saudável” (BERTÃO, 2011).

Estas normas estabelecem requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos que sejam importantes em demonstrações financeiras para fins gerais. São destinadas às necessidades de informações comuns de uma grande variedade de usuários como: acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo dessas demonstrações é oferecer informações sobre a posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade que sejam úteis para a tomada de decisões (CPC PME, 2011).

Em suma, o IFRS foi criado com o propósito de aproximação dos padrões contábeis a fim de transformá-los em instrumentos de uso internacional, ou seja, uma ferramenta que possa ser utilizada pelos mais diversos países como regras de contabilidade, possibilitando assim, maior transparência às informações e auxílio na gestão dos negócios. Para tanto, faz uso de critérios de reconhecimento, mensuração e divulgação das demonstrações de cunho financeiro utilizadas para fins gerais.

CAPÍTULO 3 - IFRS PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

3.1 PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

As pequenas e médias empresas têm um papel central não só na economia brasileira, mas em praticamente todos os países, não importando o tamanho de sua economia: mais de 99% de todas as entidades possui menos de 50 colaboradores e, portanto são enquadradas como micro ou pequenas empresas (DELOITTE, 2010).

Muitas jurisdições desenvolveram ao redor do mundo suas próprias definições de pequenas e médias empresas, geralmente incluindo critérios quantitativos baseados em receita, ativos, empregados ou outros fatores.

De acordo com o IASB as PMEs são entidades que não tem obrigação de prestação pública de contas e que publicam demonstrações financeiras para fins gerais.

Já no Brasil, o CPC, em seu pronunciamento técnico aprovado em dezembro de 2009 e homologado pela Resolução CFC nº 1.255/09, que entra em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, define PMEs como sociedades por ações fechadas, ou seja, aquelas cujas ações ou outros instrumentos patrimoniais e de dívidas não sejam negociadas em bolsas ou mercado de balcão, mesmo que obrigadas a publicação de suas demonstrações financeiras, e desde que não estejam enquadradas pela Lei 11.638/07 como sociedades de grande porte (sociedades que tenham apresentado no exercício social anterior um ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões). As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais que não estejam enquadradas como sociedades de grande porte pela Lei 11.638/07, também são consideradas como PMEs por este Pronunciamento (CPC PME, 2011).

Conforme a Lei nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que regulamenta as PMEs no Brasil, estas podem ainda ser assim classificadas, mediante observância de seu faturamento: em se tratando de microempresa, é assim classificada caso o empresário tenha auferido uma receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00, e com relação à empresa de pequeno porte, caso sua receita bruta seja igual ou inferior a 2.400.000,00, para cada ano calendário (BRASIL, 2006).

Esta Lei estabelece ainda as normas gerais para tratamento diferenciado a estas PMEs, referindo-se:

I – à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III – ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão (BRASIL, 2006).

Esta Lei que trata das PMEs foi criada com o intuito de auxiliar e dá suporte aos pequenos e médios empresários do país, visto que suas transações eram, geralmente, mais simplificadas e nem todas as regras aplicáveis às entidades de grande porte poderiam ser utilizadas para as de menor porte.

Entretanto, com o processo de globalização em evidência, e o cerco para as empresas necessitárias de crédito se fechando em torno das que oferecem transparência em seus números, torna-se essencial que estas tenham suas demonstrações contábeis informadas em uma linguagem universal, possibilitando melhora tanto na disponibilidade de crédito quanto em parcerias e processos de fusões e aquisições. Segundo Vânia Borgerth do BNDES, “A tendência é que as pequenas e médias empresas se tornem formais porque, sem isso, elas não terão acesso ao mercado de crédito e não terão mecanismos para sobreviver e crescer em seu negócio” (BERTÃO, 2011).

Na opinião do Banco Mundial (apud, Deloitte, 2010, p. 4) o IFRS para PMEs:

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

Já a Federação Internacional de Contadores destaca que essa norma contribuirá na melhora da qualidade e comparabilidade das demonstrações financeiras das PMEs em todo o mundo e será de grande relevância para se obter acesso a fontes de financiamento. Ressalta ainda que as PMEs não serão as únicas a se beneficiarem com o uso do novo modelo: seus clientes e demais usuários dessas demonstrações também serão beneficiados (FASB, 2011).

O IFRS para PMEs surgiu de uma simplificação das normas completas com o objetivo de engajar as empresas de menor porte também no mercado internacional, devido sua grande relevância e participação na economia dos países de modo geral.

3.2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES TRAZIDAS PELO IFRS PARA PMES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

O IFRS para pequenas e médias empresas trouxe consigo algumas mudanças no que diz respeito à contabilização e escrituração do patrimônio destas entidades. A seguir serão relatadas as principais alterações ocorridas nestas demonstrações de acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis que, como citado anteriormente, é o órgão responsável pela regulamentação destas normas no Brasil.

3.2.1 Conceitos e Princípios Gerais:

É de grande relevância que se conheçam os conceitos, princípios básicos e objetivos das demonstrações contábeis para as pequenas e médias empresas.

De modo geral, a entidade deve fornecer informações sobre: as características das demonstrações; a posição financeira, patrimonial e o desempenho da entidade; os elementos básicos das demonstrações financeiras (ativos, passivos, receitas e despesas), e os conceitos para reconhecimento e mensuração (custo histórico e valor justo); as situações em que ativos, passivos, receitas e despesas podem ser compensados; e os princípios que uma empresa tem que levar em conta ao escolher sua política contábil, na ausência de orientações no IFRS para PMEs (DELOITTE, 2010).

Desta forma, para elaboração das demonstrações contábeis, percebe-se a importância não apenas do conhecimento sobre os conceitos e objetivos de representação de cada conta, como também dos princípios básicos a estas atribuídos.

Deve-se observar ainda para efeito de elaboração das demonstrações algumas características qualitativas relativas à: compreensibilidade, relevância, materialidade, confiabilidade, primazia da essência sobre a forma, prudência, integralidade, comparabilidade, tempestividade e equilíbrio entre custo e benefício (CPC PME, 2011).

Isto significa dizer que as demonstrações contábeis devem ser divulgadas contendo todas as informações a elas pertinentes, levando-se ainda em consideração as características necessárias para sua melhor compreensão e divulgação.

3.2.2 Apresentação das Demonstrações Contábeis:

As demonstrações contábeis devem ser apresentadas em um conjunto completo, e em conformidade com a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME, 2011).

A adequação das demonstrações contábeis com a NBC T 19.41 deve ser explicitada nas notas explicativas e sem reservas. Se houver um motivo para a não aplicação de um requisito da norma, este deve ser divulgado, descrevendo a natureza desse requisito e a razão pela qual a sua aplicação seria inadequada (CPC PME, 2011).

O conjunto completo das demonstrações contábeis compreende as seguintes demonstrações:

- a) balanço patrimonial ao final do período;
- b) demonstração do resultado do período de divulgação;
- c) demonstração do resultado abrangente do período de divulgação. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em um quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido. A demonstração do resultado abrangente, quando apresentada separadamente, começa com o resultado do período e se completa com os itens dos outros resultados abrangentes;
- d) demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação;
- e) demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação;
- f) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias (CPC PME, 2011, p. 22).

De modo geral, observa-se a necessidade de apresentação do conjunto completo das demonstrações contábeis, partindo da ideia de que a omissão de ao menos uma destas demonstrações prejudicaria a sua análise e o processo de tomada de decisões, uma vez que cada demonstração evidencia um aspecto específico da entidade, de modo que apenas o

conjunto completo de tais demonstrações proporciona uma visão geral da real situação da entidade.

3.2.3 Balanço Patrimonial:

O Balanço Patrimonial deve conter, no mínimo, as contas que representam os seguintes valores:

- a) caixa e equivalentes de caixa;
- b) contas a receber e outros recebíveis;
- c) ativos financeiros (exceto os mencionados nos itens (a), (b), (j) e (k));
- d) Estoques;
- e) ativo imobilizado;
- f) propriedade para investimento, mensurada pelo valor justo por meio do resultado;
- g) ativos intangíveis;
- h) ativos biológicos, mensurados pelo custo menos depreciação acumulada e perdas por desvalorização;
- i) ativos biológicos, mensurados pelo valor justo por meio do resultado;
- j) investimentos em coligadas. No caso do balanço individual ou separado, também os investimentos em controladas;
- k) investimentos em empreendimentos controlados em conjunto;
- l) fornecedores e outras contas a pagar;
- m) passivos financeiros (exceto mencionados nos itens (l) e (p));
- n) passivos e ativos relativos a tributos correntes;
- o) tributos diferidos ativos e passivos (devem sempre ser classificados como não circulantes);
- p) provisões;
- q) participação de não controladores, apresentada no grupo do patrimônio líquido, mas separadamente do patrimônio líquido atribuído aos proprietários da entidade controladora;
- r) patrimônio líquido pertencente aos proprietários da entidade controladora (CPC PME, 2011, p. 24).

Para elaboração do Balanço Patrimonial de acordo com o novo padrão criado a partir da norma internacional para as PMEs, devem-se observar algumas exigências e modificações.

Deste modo, conforme consta no CPC PME (2011), nos grupos do ativo e passivo deve haver distinção entre contas circulantes e não circulantes, exceto quando uma apresentação baseada em liquidez fornecer informação confiável e mais relevante, caso em que todos os ativos e passivos deverão ser relacionados por ordem de liquidez, obedecendo à legislação vigente. Com relação à ordem e formato dos itens não há regra que os especifique, sendo apenas necessária a observância da legislação vigente. O balanço patrimonial deve conter ainda, de acordo com a legislação vigente, divulgação de subclassificações de contas, apresentadas de forma mais detalhada no modelo do balanço no final do tópico. Caso essas informações não constem no balanço, devem ser explicitadas nas notas explicativas. No caso de entidades com seu capital dividido em ações, o balanço patrimonial ou as notas explicativas devem conter informações sobre estas com relação a: quantidade, valor nominal, conciliações, direitos, restrições e a descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido. Já no caso de sociedades que não possuam o capital representado por ações, devem divulgar informações equivalentes às citadas acima, enfatizando as alterações em cada categoria do patrimônio líquido durante o período, e as restrições, preferências e direitos associados a cada uma dessas categorias. Se a entidade possuir contrato de venda firme de ativos ou grupos de ativos e passivos que tenham relevância, na data de sua divulgação, ela deve apresentar informações sobre a descrição do bem a ser alienado, dos fatos e circunstâncias da venda e o valor contabilizado.

Nesta demonstração são evidenciados os aspectos patrimoniais da entidade, compreendendo todas as operações que alteram de alguma forma o patrimônio desta, de modo que as alterações trazidas com o processo de harmonização destas normas contábeis tem como propósito principal, aproximar cada vez mais os fatos por elas divulgados com a realidade que representam.

Em síntese, as principais alterações ocorridas no Balanço Patrimonial estão destacadas na figura a seguir:

1 ATIVO	2 PASSIVO
1.1 CIRCULANTE	2.1 CIRCULANTE
1.1.1 Disponibilidades:	2.1.1 Fornecedores:
1.1.1.01 caixa e equivalentes de caixa	2.1.1.01 fornecedores e outras contas
1.1.2 Créditos:	2.1.1.02 outros passivos financeiros
1.1.2.01 contas a receber e outros recebíveis	<u>2.2 NÃO CIRCULANTE</u>
1.1.2.02 outros ativos financeiros	2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.1.3 Estoques:	2.3.1 Capital Social:
<u>1.2 NÃO CIRCULANTE</u>	2.3.2 Reservas de Capital:
1.2.1 Investimentos:	<u>2.3.3 Ajustes de Avaliação Patrimonial</u>
1.2.2 Imobilizado	2.3.4 Reservas de Lucros
<u>1.2.3 Intangível</u>	2.3.5 Ações em Tesouraria
	2.3.6 Prejuízos Acumulados

Fonte: Adaptado <http://www.marion.pro.br/>

Como observado na estrutura do Balanço Patrimonial anteriormente demonstrada, este é composto por três elementos básicos – Ativos, Passivos e Patrimônio Líquido, é uma demonstração estática que busca apresentar a posição financeira e patrimonial da entidade. Entre as principais alterações observadas, pode-se destacar: a separação dos grupos de contas em *Circulantes* e *Não Circulantes*; a criação da conta “*Intangível*”; a exclusão do grupo “*Receitas de Exercícios Futuros*”; a criação da conta de “*Ajustes de Avaliação Patrimonial*” no grupo do Patrimônio Líquido; e a Exclusão da conta “*Lucros Acumulados*” também do Patrimônio Líquido.

Estas mudanças na estrutura do Balanço Patrimonial tem como propósito central o aperfeiçoamento da contabilização das contas que o compõem com o objetivo de representar da forma mais real e clara possível as operações por elas representadas.

3.2.4 Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente:

A entidade deve apresentar o seu resultado em duas demonstrações: a demonstração do resultado do exercício (DRE) e a demonstração do resultado abrangente (DRA), destacando quais informações devem ser apresentadas em cada uma delas e a forma adequada para essa apresentação.

A demonstração do resultado do exercício deve conter todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período, enquanto que a demonstração do resultado abrangente deve apresentar todos os itens reconhecidos fora do resultado, como: ganhos e perdas cambiais ou atuariais e mudanças nos valores justos de instrumentos de hedge (DELOITTE, 2007).

Para elaboração destas duas demonstrações, faz-se necessário a observância de algumas exigências relatadas no parágrafo seguinte.

A entidade não pode apresentar qualquer item de receita ou despesa como item extraordinário em nenhuma dessas demonstrações ou em notas explicativas. Os efeitos de correção de erros e mudanças de práticas contábeis devem ser descritos como ajustes retrospectivos de períodos passados. Deve-se apresentar, quando necessário para o entendimento do desempenho financeiro da entidade, contas adicionais, cabeçalhos e subtotais (CPC PME, 2011).

Vale ressaltar que a demonstração do resultado abrangente pode ser publicada como uma demonstração separada ou compondo a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

A partir da figura a seguir pode-se ter um melhor entendimento das alterações ocorridas na DRE e um modelo de elaboração da DRA, que foi criada a partir desta nova norma:

DRE	DRA
Receitas	Lucro do Exercício
(-) CPV / CMV / CSV	Outros Resultados Abrangentes
= Lucro Bruto	(-/+) diferenças de câmbio
(-) Despesas com vendas	(/+) demais ganhos
(-) Despesas gerais	
(-) Despesas administrativas	
(-/+) Outras despesas e receitas operacionais	
(-/+) Resultado da Equivalência Patrimonial	
= Resultado antes das receitas e despesas financeiras	
(-/+) Despesas e receitas financeiras	
= Resultado antes dos tributos sobre lucros	
(-) Despesa com tributos sobre lucros	
= Resultado das operações continuadas	
(-/+) Resultado líquido das operações descontinuadas	
= Resultado líquido do período	Resultado Abrangente Total

Fonte: Adaptado <http://www.marion.pro.br/>.

Conforme consta na figura acima, percebe-se que as alterações na DRE compreendem: a exclusão da “*Receita Bruta*”, a extinção da conta de “*Outras Receitas e Despesas Operacionais*” dentro do grupo de Resultados não Operacionais, a permanência da conta de Operações Continuadas, excluindo-se as *operações descontinuadas*, e a apresentação das despesas por natureza (depreciações, compras de materiais, despesas com transportes, etc.), ou por função (custo dos produtos vendidos, despesas gerais, despesas administrativas, etc.).

Já com relação à DRA, destaca-se a relevância de sua criação para conter os itens extraordinários de receita e despesa, ressaltando o fato de que seu valor de abertura deve ser o

mesmo apurado no resultado da DRE, e seus principais resultados abrangentes devem ser contabilizados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial no Patrimônio Líquido.

Sabe-se que a DRE é uma demonstração dinâmica que se propõe a apresentar a formação do resultado líquido em um exercício, e a partir da adoção desta norma, sofre algumas alterações em sua estrutura como forma de evidenciar de modo mais claro as contas pertencentes a cada grupo de despesa e receita, separando os itens reconhecidos no período de divulgação daqueles que se encontram fora do resultado, desmembrando-os por meio da criação de outra demonstração exclusivamente para estes itens extraordinários: a Demonstração do Resultado Abrangente.

3.2.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados:

As demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e dos Lucros ou Prejuízos Acumulados também sofreram algumas alterações com o processo de harmonização. De acordo com as normas do CPC PME (2011), a entidade pode apresentar a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados em substituição da Demonstração do Resultado Abrangente e das Mutações do Patrimônio Líquido, caso as únicas alterações em seu patrimônio durante os períodos destinados para apresentação tenham derivado do resultado, de pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis.

Na demonstração das mutações do patrimônio líquido a entidade deverá apresentar: uma conciliação entre o saldo inicial e final do período, demonstrando separadamente as alterações decorrentes do resultado do período e de cada item dos outros resultados abrangentes, e os valores de investimentos, dividendos e outras distribuições realizadas pelos proprietários da entidade; o resultado abrangente total referente ao período, evidenciando o total atribuível aos proprietários da controladora e a participação dos não controladores; e os efeitos de mudanças nas políticas contábeis e de correção de erros para cada componente do patrimônio líquido (CPC PME, 2011).

Na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, a entidade deverá divulgar, em conformidade com a demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente:

- a) Lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- b) Dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- c) Ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
- d) Ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
- e) Lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil (CPC PME, 2011, p.33).

Neste caso, como a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido é mais completa do que a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados, será apresentado a seguir apenas a primeira:

DMPL	Cap. Social Subsc	Reser. de Capital	Reser. de Reaval.	Reser. de Lucros	<u>Ajust. Aval. Patr.</u>	Ajust. Acum. Conv.	Lucro Acum	Total PL
01/01/x0								
...								
31/12/x0								
...								
31/12/x1								

Fonte: Adaptado <http://www.marion.pro.br/>.

Como alterações da estrutura da DMPL, pode-se citar a inclusão da conta de “Ajustes de Avaliação Patrimonial” onde são contabilizados os principais resultados abrangentes.

Estas duas demonstrações referentes às alterações no patrimônio e posição financeira da entidade, representam de modo abrangente todas as operações que por ventura vierem a alterar de algum modo a situação do patrimônio da entidade. As alterações nelas observadas visam o aperfeiçoamento e melhor distribuição das contas de cada grupo, a fim de evidenciar de forma mais clara e objetiva os fatos ocorridos nas mesmas, auxiliando no seu entendimento e avaliação.

3.2.6 Demonstração dos Fluxos de Caixa:

A demonstração de fluxos de caixa relaciona as entradas e saídas de recursos monetários de uma empresa (caixa e equivalentes de caixa) durante um intervalo de tempo.

Para fins de elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa devem-se observar alguns preceitos, destacados no parágrafo seguinte.

Conforme enfatiza Deloitte (2010), os fluxos de caixa das atividades operacionais podem ser divulgados tanto pelo método direto quanto pelo método indireto. No que diz respeito às atividades de investimento e financiamento, deve-se apresentar suas consequentes movimentações separadamente como recebimentos ou pagamentos brutos. Os tributos sobre o lucro devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, exceto em casos específicos em que eles possam ser identificados como atividades de investimento ou financiamento. Já em relação às transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou seus equivalentes, é necessário a exclusão destas operações de tais demonstrações, devendo ser evidenciadas em outra parte das demonstrações contábeis, a fim de fornecer informações relevantes sobre essas atividades.

Caso os valores de caixa e equivalente de caixa não forem idênticos aos apresentados no balanço patrimonial, a entidade deve fornecer uma conciliação desses valores com os itens equivalentes dispostos no balanço patrimonial, e deve divulgar ainda, juntamente com um comentário da administração, os valores relevantes dos saldos de caixa e seus equivalentes mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para o uso destas (DELOITTE, 2010).

De acordo com as normas internacionais, a estrutura da DFC não se altera, apenas fica o critério de sua obrigatoriedade de elaboração. Desta forma, segue um modelo de como pode ser elaborada a Demonstração dos Fluxos de Caixa:

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
Atividades Operacionais:
Lucro Líquido do Exercício
(+/-) Ajustes
(+/-) Aumento / Redução de ativo e passivo
(=) Receitas Líquidas geradas pelas atividades operacionais
Atividades de Investimentos:
(+) Investimentos em títulos e valores mobiliários
(+) Outros investimentos
(=) Recursos Líquidos utilizados nas atividades de investimentos
Atividades de Financiamentos:
(-) Financiamentos e operações de mútuo
(-) Dividendos pagos
(=) Recursos Líquidos aplicados nas atividades de financiamento
CAIXA E EQUIVALENTES NO INÍCIO DO EXERCÍCIO
CAIXA E EQUIVALENTES NO FIM DO EXERCÍCIO

Fonte: Adaptado <http://www.marion.pro.br/>.

Essa Demonstração dos Fluxos de Caixa veio para substituir a antiga Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), tendo como propósito principal destacar as operações de financiamentos e investimentos da entidade durante o exercício, evidenciando desta forma, a sua situação financeira. É de fundamental importância, uma vez que trata do capital circulante líquido (CCL) da entidade, as entradas e saídas de recursos que mantém a sua atividade em funcionamento.

3.2.7 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis:

As notas explicativas tem o objetivo de esclarecer e detalhar informações e princípios não apresentados nas demonstrações contábeis e que sejam relevantes para a sua compreensão, como a base para preparação dessas demonstrações, as políticas contábeis específicas e as principais fontes de incerteza quando se efetuar estimativas (DELOITTE, 2010).

A divulgação destas notas explicativas, segundo consta no CPC, deve seguir uma ordem.

Primeiramente, é necessário ser feita uma declaração de divulgação das demonstrações em conformidade com a Norma Internacional, em seguida uma síntese das mais importantes práticas contábeis utilizadas, logo após deve-se divulgar informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis de acordo com a ordem de divulgação destes, e por fim, demais informações relevantes (CPC PME, 2011).

Em geral, as notas explicativas são consideradas como de grande relevância, pelo fato de compreenderem as informações complementares às demonstrações contábeis, auxiliando deste modo, a melhor compreensão e análise das mesmas.

Vale ressaltar ainda a importância de divulgação das informações sobre os principais pressupostos relacionados ao futuro e outras fontes relevantes de incerteza de estimativas que tenham risco de causar alteração nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o exercício financeiro seguinte, informando nestes casos a natureza e os valores contabilizados no final do período dessas contas (CPC PME, 2011).

De modo geral, as notas explicativas são utilizadas como suporte das demonstrações contábeis, evidenciando as informações não divulgadas nestas, com o propósito de esclarecer e auxiliar o processo de tomada de decisões através de análise das operações da entidade.

3.2.8 Demonstrações Consolidadas e Separadas:

Controle é o poder de determinar as políticas financeiras e operacionais de uma entidade com a finalidade de obter benefícios de suas atividades. Uma subsidiária é uma empresa controlada por outra, conhecida como controladora. As demonstrações financeiras

consolidadas contemplam informações das duas entidades (controladora e controlada), como se fossem uma única entidade (DELOITTE, 2007).

O IFRS para PMEs trata também das circunstâncias em que a entidade deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para sua elaboração. Neste sentido, tem como principais exigências de divulgação as regras destacadas nos parágrafos a seguir.

A entidade controladora tem obrigação de apresentar demonstrações contábeis consolidadas, exceto quando ela já é uma controlada e sua controladora final fornecer demonstração final consolidada em conformidade com a norma internacional, ou quando a entidade possui uma controlada apenas com a intenção de vendê-la no prazo de um ano. A participação de não controladores (participações minoritárias) é medida de forma equivalente ao acervo líquido da entidade adquirida, sendo apresentada no patrimônio líquido separadamente do patrimônio líquido da controladora (CPC PME, 2011).

Observadas as exigências descritas acima, constata-se a relevância de divulgação de demonstrações consolidadas, à medida que auxiliam o processo de análise das entidades compreendidas nestas demonstrações, uma vez que representam de forma mais clara e objetiva a participação de uma entidade em relação a sua controlada, evidenciando a real situação financeira de cada uma delas.

A entidade que possui demonstrações consolidadas deve divulgar: o fato de que estas são consolidadas, as diferenças entre a data de divulgação das demonstrações das controladoras e de suas controladas, a natureza e extensão de qualquer restrição significativa (com relação a transferências de recursos da controlada para a controladora), e a base para conclusão de que o controle existe quando a controladora possui menos da metade do poder de voto. Caso a entidade elabore demonstrações separadas, estas devem conter: a especificação de que são demonstrações contábeis separadas, a identificação das demonstrações consolidadas ou outras demonstrações contábeis primárias a que se referem e a descrição dos procedimentos utilizados para contabilização dos investimentos em controladas (CPC PME, 2011).

As demonstrações consolidadas e separadas tem o propósito de evidenciar e divulgar possíveis participações da entidade em outras, destacando seu poder de controle ou apenas simples participação com o objetivo de lucro. Estas demonstrações têm como objetivo distinguir e enfatizar essas participações a fim de que os possíveis interessados em suas

informações pelos mais diversos motivos, possam compreender de forma clara e objetiva, a real situação da entidade, distinguindo todos os seus investimentos e obrigações.

3.3 CONTRIBUIÇÃO DO IFRS PARA AS PMES

Como já enfatizado anteriormente, o processo de convergência das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais é fato concreto e já está em desenvolvimento há alguns anos, as empresas brasileiras, aos poucos, estão se adequando e aderindo as normas dos padrões internacionais.

No entanto, sabe-se que, como qualquer outra mudança, este processo trouxe consigo divergências de opiniões no que diz respeito às dificuldades e benefícios de sua implantação. Muitas são as opiniões e discussões sobre a relação custo x benefício dessa harmonização.

A seguir, serão resumidos alguns dos benefícios e desafios deste processo:

Benefícios:

O processo de harmonização das normas contábeis torna as informações mais claras e precisas, trazendo como principal benefício, a facilidade de negociação das empresas com os mais variados tipos de clientes, até mesmo do exterior, pois como destaca Ricardo Cardoso: “se todas as entidades, efetivamente, adotarem as normas 1.255 e 1.285, as demonstrações contábeis das PMEs serão comparáveis entre si, inclusive em âmbito internacional” (GIROTTI, 2010, p. 21).

Pode-se ainda citar como vantagens deste processo, maior competitividade e visibilidade, além de fácil acessibilidade às empresas usuárias desta norma, redução do custo de captação nas relações com os investidores, devido à facilidade de interpretação dos dados, redução dos erros e complexidade das operações e um mercado crescente e mais acessível às entidades.

Outro benefício relevante em relação ao processo de harmonização das normas contábeis diz respeito à oportunidade de aperfeiçoamento do conhecimento científico dos acadêmicos na área, de profissionais e demais interessados, visto que a necessidade de reestruturação das grades curriculares com o objetivo de preparação dos futuros profissionais contábeis resultará em uma valorização destes que deixam de ser vistos como simples fiscais

e cobradores de tributos e passam a ser reconhecidos como indispensáveis para a gestão dos negócios e processo de tomada de decisões. Desta forma terão a capacidade e oportunidade de atuar nas mais diversas organizações do mundo que aderirem o IFRS, valorizando cada vez mais seu real potencial de gestor da organização.

Desafios:

Em contrapartida aos benefícios oriundos da harmonização das normas contábeis, existem algumas desvantagens e entraves para sua implantação, visto que, como enfatiza a contadora Laiz Pontes: “Inserir mudanças em um ambiente empresarial nunca é fácil, principalmente quando se trata de uma inovação tão grande, porque o modelo IFRS traz não apenas novas regras, mas uma nova forma de pensar na Contabilidade” (GIROTTO, 2010, p. 15).

Deste modo, o maior desafio para o processo de implantação destas normas contábeis internacionais está relacionado à dificuldade de capacitação dos profissionais da área. Esta convergência irá exigir destes, dedicação e estudo detalhado da norma, a fim de adequá-los e torná-los capazes de entender e aplicar as regras desta norma. Além disso, os cursos de contabilidade terão que mudar radicalmente suas grades curriculares para se adequar e enquadrar a nova realidade da contabilidade.

Considera-se também como entrave para o desenvolvimento deste processo de convergência, essencialmente no Brasil, o fato de que a contabilidade deverá passar a priorizar a sua essência, conforme defende Nyama (2005), os princípios terão que prevalecer sobre as regras, e o bom senso e capacidade de avaliação serão indispensáveis. Além disso, consideram-se também os gastos para conversão destas normas, que compreendem desde um simples aprimoramento de um plano de contas até os custos para treinamento do pessoal, e consequente conscientização dos empresários da área de que estes gastos são necessários para um benefício futuro dos mesmos.

A seguir temos um quadro que faz um breve paralelo entre os benefícios e desafios para implantação das normas internacionais no Brasil:

QUADRO 1 – BENEFÍCIOS E DESAFIOS DA IMPLANTAÇÃO DOS IFRS:

BENEFÍCIOS	DESAFIOS
Maior confiabilidade e comparabilidade das informações.	Dificuldade de capacitação dos profissionais da área.
Redução do custo na análise dos relatórios e consequente tomada de decisões.	Conscientização dos empresários e demais interessados da importância da harmonização.
Maior competitividade e visibilidade das empresas.	Sistema contábil voltado a atender apenas questões fiscais, onde as regras prevalecem sobre os princípios.
Redução dos erros e complexidade das operações.	Custo para adequação e conversão das normas aos padrões internacionais.
Maior desenvolvimento da economia como um todo.	Mudança radical na grade curricular dos cursos de contabilidade.

Fonte Própria.

A partir dos fatos relatados, cabe aos empresários e demais interessados na área, fazer uma análise da relação custo x benefício da implantação desta harmonização das normas contábeis e conseguir enxergar o que já está em evidência: o processo de convergência das normas contábeis a um padrão internacional em busca de uma harmonização a nível mundial pode até ser demorado, custoso e um tanto complexo para alguns, porém será de grande importância para o desenvolvimento e aprimoramento da contabilidade na busca de informações oportunas e que representem fatos concretos, reais.

CAPÍTULO 4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade brasileira esteve sempre atrelada à legislação tributária, caracterizada pelo predomínio das regras rígidas sobre a essência dos princípios contábeis. Com a criação da Lei 6.404/76 que rege as sociedades anônimas, passou também a se vincular a legislação societária.

No entanto, com a globalização em evidência, e o crescimento dos mercados de capitais, tornou-se essencial uma reestruturação das normas contábeis a fim de se obter padrões internacionais que seriam utilizados como linguagem contábil a nível mundial. A partir de então, teve início o processo de harmonização das normas contábeis em diversos países, inclusive no Brasil.

Criado pelo IASB e publicado em 2004, o IFRS surge com o intuito de se tornar a linguagem oficial do mundo contábil. Em 2007, apoiado pela CVM, foi a vez do Brasil adotar estas normas internacionais, primeiramente para as entidades de capital aberto, e em seguida, adaptá-las para as empresas de menor porte, conceituadas como PMEs.

O presente trabalho procurou mostrar a relevância do processo de implantação das normas internacionais nas PMEs do Brasil, evidenciando sua importância e contribuição para o processo de desenvolvimento das mesmas.

Após estudo do tema aqui explorado, pode-se concluir que o processo de harmonização das normas aos padrões internacionais, apesar das dificuldades e desafios a serem enfrentados é, sem dúvida um grande avanço para a contabilidade.

Vivencia-se atualmente um processo de inovação da contabilidade, onde se percebe a busca da essência da ciência contábil, o que significa dizer que os princípios deverão prevalecer sobre as regras, e o bom senso e capacidade de avaliação serão requisitos indispensáveis.

É fato que esta será uma longa caminhada, muitas serão as dúvidas e dificuldades, começando pela necessidade de reavaliação e adequação dos cursos de graduação e forma como os educadores deverão conduzir o ensino a fim de formar profissionais capacitados e abertos a todas essas mudanças, além de conscientização dos empresários e demais interessados de sua importância e benefícios futuros.

Será necessário empenho, dedicação e força conjunta da categoria, de seus organismos de representação e órgãos governamentais para reformulação de toda uma cultura contábil já existente no país, entretanto, é um processo que trará inúmeros benefícios para o desenvolvimento e aprimoramento da contabilidade a nível mundial. Representará uma nova forma de se fazer contabilidade, enfatizando seu principal objetivo de apoio e orientação à tomada de decisões, valorizando desta forma o real papel do contador para as empresas como um gestor da organização.

REFERÊNCIAS

BERTÃO, Naiara. **IFRS bate à porta das pequenas e médias empresas**. IBEF: Porto Alegre, junho de 2010; págs. 34-42. Disponível em <<http://www.ibef.com.br/ibefnews/pdfs/144/materiadecapa.pdf>> Acesso em: 22/03/2011.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. **Diário Oficial [da República Federativa do Brasil]**, Brasília, 14 de dezembro de 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - **CPC**. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>> Acesso em: 22/03/2011.

_____. **Pronunciamento técnico PME contabilidade para pequenas e médias empresas**. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf> Acesso em: 22/03/2011.

CROWE HORWATH RCS. **Normas internacionais de relatórios financeiros para pequenas e médias empresas IFRS-PME**. Resolução CFC n. 1255/09 – NBC T 19.41. Disponível em <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/home/livro_ifrs/livro_ifrs.pdf> Acesso em: 25/03/2011.

DELOITTE. **Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS**. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **IFRS para PMEs ao seu alcance 2010: Um guia para a sua jornada rumo ao padrão contábil global**. Disponível em <http://www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pocket_PME.pdf> Acesso em: 25/03/2011.

DIAS, D. S.; SILVA, M. F. **Como escrever uma monografia**. São Paulo: Atlas, 2010.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS - **FASB**. Disponível em <<http://pt.shvoong.com/social-sciences/1786216-www-fasb-org/>> Acesso em: 20/03/2011.

GIROTTI, Maristela. **Brasil começa a adotar o IFRS na Contabilidade de PMEs**. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 186, 7-23. 2010.

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

KRISEMENT, V. e STRASSE, O. An Approach for Measuring the Degree of Comparability of Financial Accounting Information. **The European Accounting Review**, 6 (3), 465-485. 1997.

MARION, José Carlos. Disponível em: <<http://marion.pro.br/>>. Acesso em: 12/02/2011.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. **Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC**. Revista de informação contábil, 2007.

MICHEL, Maria Helena. **Metodologia e Pesquisa Científica em Ciências Sociais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

_____, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

RADEBAUGH, L. e GRAY, S. **International Accounting and Multinational Enterprises**. Nova Iorque: John Wiley & Sons. 1993.

SILVA, Cátia Beatriz Amaral da. **Harmonização de Normas Contábeis: um estudo sobre as divergências entre Normas Contábeis Internacionais e seus reflexos na Contabilidade Brasileira**. Revista Contemporânea de Contabilidade, 2004.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a Harmonização Contábil Internacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.