

IFRS



Demonstrações contábeis para Pequenas e Médias Empresas (PMES) elaboradas a partir da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais

A globalização e a expansão dos mercados de capitais têm demandado das empresas uma maior confiabilidade e comparabilidade das informações apresentadas nas demonstrações financeiras. Nessa conjuntura, a solução encontrada por diversos países, inclusive o Brasil, foi a convergência das normas contábeis nacionais para um padrão internacional fundamentado em princípios, chamado de Normas Internacionais de Contabilidade, ou IFRS, emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Dessa forma, isso significa que, desde 2010, as empresas brasileiras, incluídas as Pequenas e Médias Empresas (PMEs), devem seguir a tendência global e elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Nesse contexto, este trabalho foi desenvolvido com o objetivo principal de apresentar, a partir de uma pesquisa bibliográfica, como devem ser preparadas as demonstrações financeiras das pequenas e médias empresas brasileiras em conformidade com o padrão IFRS. Os resultados encontrados apontam para um conjunto completo de demonstrações contábeis que representem para fins gerais, de forma apropriada e confiável, a posição patrimonial e financeira, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade e que sejam dirigidas para uma vasta gama de usuários externos à entidade.

Francisco Felipe da Silva

Contador, graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade Católica Nossa Senhora das Vitórias (FCNSV) e Pós-Graduado em Auditoria e Perícia Contábil pela Faculdade de Ciências Cultura e Extensão do RN (Facex). Docente do curso de Ciências Contábeis da Faculdade Católica Nossa Senhora das Vitórias e Diretor de Contabilidade da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte.

Prof. Msc. Paulo de Tarso da Silva

Orientador.

1. Introdução

A crescente globalização da economia mundial tem demandado das empresas maior competência na comunicação com o mercado. E é à luz da dinamicidade das economias globais e da integração dos diferentes mercados mundiais que a Contabilidade como a linguagem oficial dos negócios também desenvolve dimensões internacionais.

A Contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, ganhou uma diversidade de padrões e normas diante da variedade cultural, política, legal e regulatória de cada país. No entanto, com a globalização da economia, principalmente em face dos investimentos e financiamentos internacionais, surgiu a necessidade de um padrão contá-

bil mundialmente aceito que possibilitasse a transparência e a comparabilidade das demonstrações contábeis.

Em resposta a essa demanda global, o *International*

Accounting Standards Board (IASB) emitiu um conjunto de normas internacionais de contabilidade denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

De acordo com a Fundação IFRS, desde 2001, quase 120 países requereram ou permitiram o uso das IFRS. Em janeiro de 2011, 73 países adotaram ou tinham planos de adotar a IFRS para Pequenas e Médias Empresas (PMES), tais como Argentina, Chile, Peru, Venezuela, África do Sul, Hong Kong, Turquia, Suíça, Reino Unido, Irlanda, Dinamarca,

“Seguindo a tendência global, os órgãos reguladores da Contabilidade no Brasil iniciaram uma profunda discussão sobre a necessidade de convergência às normas internacionais de contabilidade promulgadas pelo IASB e adotaram uma série de medidas que levaram à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS.”

Estados Unidos, Canadá, entre outros (DELOITTE, 2011).

Isso significa que a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade está causando uma grande revolução na Contabilidade internacional, já que as principais economias do mundo convergiram ou possuem projetos oficiais para a conversão ao padrão IFRS num futuro próximo.

Seguindo a tendência global, os órgãos reguladores da Contabilidade no Brasil iniciaram uma profunda discussão sobre a necessidade de convergência às normas internacionais de contabilidade promulgadas pelo IASB e adotaram uma série de medidas que levaram à convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS.

No Brasil, a elaboração das demonstrações financeiras, conforme as IFRS, foi inicialmente exigida das companhias de capital aberto, das instituições financeiras e das entidades regulamentadas pela Superintendência de Seguros Privados (Susep), para o exercício findo em 31 de dezembro de 2010.

No entanto, com o objetivo de incluir as Pequenas e Médias Empresas (PMEs) brasileiras neste processo de convergência, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), com base na IFRS for SMEs

emitida pelo IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, que foi homologado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e convertido em Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.41, por meio da Resolução CFC n.º 1.255/09.

De acordo com a Resolução do CFC, ao preparar as demonstrações contábeis referentes ao exercício de 2010, os profissionais da Contabilidade das Pequenas e Médias Empresas (PMEs) brasileiras devem utilizar o padrão contábil internacional.

Nesse contexto, a questão problema que orienta a realização deste trabalho é: como devem ser elaboradas as demonstrações contábeis das PMEs, a partir da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais?

Assim, este trabalho foi concebido com objetivo principal de apresentar como devem ser elaboradas as demonstrações financeiras das pequenas e médias empresas brasileiras, a partir da convergência contábil das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

A importância deste trabalho dá-se pelo fato de contribuir

para o debate sobre os aspectos que permeiam a convergência das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS. Além disso, trata-se de um estudo relevante, já que os profissionais da Contabilidade terão de, como primeiro desafio, compreender a estruturação das IFRS e como devem ser apresentadas as demonstrações financeiras das PMEs, que, de acordo com Deloitte (2011), apenas no Brasil, representam 6 milhões de empresas.

A temática desenvolvida, com um enfoque qualitativo e de cunho bibliográfico, contextualiza, em um primeiro momento, a convergência contábil e os principais eventos que marcaram o processo da convergência dos normativos contábeis brasileiros aos padrões internacionais.

Para a consecução dos objetivos, também se fez necessário compreender o conceito de pequenas e médias empresas para fins de convergência, para então, na continuidade, com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade convergentes com as normas internacionais emitidas pelo IASB, apresentar a estrutura básica das demonstrações contábeis para as pequenas e médias empresas brasileiras.

2. A Convergência Contábil

A Contabilidade sempre evoluiu no tempo e passou por distintas etapas demarcatórias de seu avanço como ciência, a ponto de Hendriksen e Breda (2007, p. 41) afirmarem que “à medida que a história é contada, torna-se rapidamente evidente que a Contabilidade foi o produto de muitas mãos e muitas terras. A história da Contabilidade revela o quão cosmopolitas foram nossos ancestrais”.

Sá (1997, p. 15) complementa: “a Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano”.

Para Sá (2002), de forma sólida, a Contabilidade fixou-se como a ciência dos fenômenos patrimoniais das células sociais e em razão disso, inquestionavelmente, só como ciência social pode ser considerada.

A Contabilidade, portanto, segundo Fabretti (2009, p. 7), é a “ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade”.

Dessa forma, se as empresas são células da sociedade que são afetadas por fenômenos que nelas mesmas ocorrem, assim como por influências do ambiente social no qual estão inseridas, a Contabilidade também sofre a influência dos fenômenos oriundos do ambiente

social, bem como dos múltiplos aspectos de ordem política, jurídica, social, cultural e econômica, que são peculiares de cada sociedade.

No entanto, a globalização das economias e o aumento do volume dos investimentos internacionais aliados às dificuldades enfrentadas pelas empresas em apresentarem suas demonstrações financeiras sob as normas de outros países fizeram emergir a necessidade de adoção de uma linguagem contábil padrão que possibilitasse a comparação de relatórios contábeis emitidos por empresas em diversos países do mundo.

Em face dessa necessidade, em 1973, foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) com o objetivo de formular e publicar um padrão de normas contábeis internacionais que pudesse ser mundialmente aceito. Os pronunciamentos emitidos pelo IASC, ainda vigentes, são chamados de *International Accounting Standards* (IAS).

No entanto, em 1º de abril de 2001, o IASC foi sucedido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que, na língua portuguesa, significa Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade, entidade sem fins lucrativos ligada à Fundação IFRS.

Sediado em Londres, o IASB é um conselho independente de especialistas profissionais, formado por 15 representantes de 12 países diferentes e tem como objetivo principal desenvolver, com base em princípios, um

conjunto único de pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exequíveis e aceitáveis globalmente.

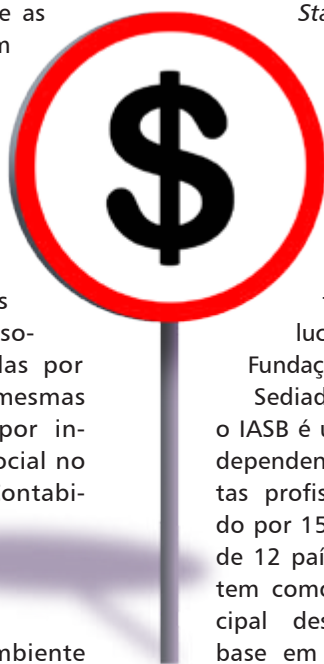
Os pronunciamentos emitidos pelo IASB são denominados *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e, atualmente, constitui-se no padrão contábil mais conhecido do mundo, seguido dos *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US GAAP) emitidos pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), dos Estados Unidos.

Entretanto, com muita propriedade, durante palestra no Brasil, o ex-presidente do IASB, David Tweedie (apud GIROTTO, 2011, p. 20-21) comenta:

Temos vários argumentos, mas o conselho que daria a vocês é: há duas formas em que o padrão internacional pode ser desenvolvido. Nossas normas têm entre 2.500 e 3.000 páginas, e o padrão americano tem mais de 17 mil páginas de normas. De que forma vocês preferem? Princípios ou regras? Nós emitimos, no ano passado, uma interpretação e os Estados Unidos, 20. Fizemos para o mundo inteiro e eles fizeram para um país só.

Ainda referindo-se aos US GAAP, Tweedie (apud GIROTTO, 2011, p. 10) afirma que “até os americanos diziam que os US GAAP não deveriam se tornar um padrão mundial porque foi escrito para o mercado interno americano e foi influenciado pelo Congresso dos Estados Unidos e pelas opiniões internas do país”.

Portanto, está nítido que o padrão norte-americano está vinculado aos aspectos legais que lhes são próprios. Isso significa que, para outros países adotarem este padrão como internacional necessariamente deveriam ado-



tar os principais conceitos das normas societárias, comerciais e de valores mobiliários dos Estados Unidos.

Na opinião de Matos Júnior (2011), as IFRS foram implantadas no início da primeira década do século XXI, como uma possível solução para a padronização da contabilidade no mundo. Assim, as IFRS visam transpor as barreiras impostas pela grande variedade de princípios geralmente aceitos (GAAP) existentes ao redor do mundo.

A adequação da União Europeia às normas internacionais de contabilidade, por meio do Regulamento n.º 1.606/2002, para a preparação das demonstrações contábeis, a partir do exercício findo em 31 de dezembro de 2005, é apontada como um modelo para a convergência contábil global. A exemplo da União Europeia, mais de cem países já têm adotado o padrão IFRS, inclusive Estados Unidos para reporte de empresas estrangeiras.

É importante notar que harmonização e convergência contábil, apesar de terem muito em comum, são processos distintos na história da Contabilidade internacional. A harmonização é uma adaptação, ou seja, um alinhamento das normas internacionais para os princípios locais e, não, de uma pura e simples adoção, enquanto que a convergência contábil visa eliminar as diferenças entre as normas emitidas pelos órgãos normatizadores que direcionam esforços para a convergência em vez da harmonização das normas e práticas contábeis. Em suma, espera-se que convergência sirva de evidência da harmonização contábil.



Maior (apud GIROTTO, 2008), três ações concretas foram decisivas para inserirem o Brasil no processo de convergência internacional:

- a) a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, em 2005;
- b) a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, em 2007; e
- c) a promulgação da Lei n.º 11.638, em 2007.

2.1 A Convergência Contábil Brasileira

Considerando o crescente impacto da globalização para a economia do Brasil, onde empresas brasileiras concorrem por negócios e pela captação de recursos financeiros internacionais na forma de capital e financiamento com empresas de segmentos similares localizadas em todo o mundo, e dada a importância da convergência das normas contábeis internacionais, o processo da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais tem sido um dos acontecimentos mais importantes para a Contabilidade brasileira nos últimos anos.

Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 4) afirmam que, no Brasil, “a introdução do IFRS é acompanhada por diversas ações de órgãos reguladores, bolsas de valores e compromisso de várias agências e representantes de mercado para a adoção de princípios de contabilidade de maior qualidade”.

De acordo com a coordenadora do Comitê Gestor da Convergência Contábil, Verônica Souto

Em função da necessidade de convergência internacional das normas contábeis, em 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio da Resolução CFC n.º 1.055/05, para tratar da contabilidade societária.

De acordo com a Resolução que o instituiu, compete ao CPC: estudar, preparar e a emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e divulgar informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência aos padrões internacionais.

No Brasil, é o CPC que mantém a emissão de pronunciamentos que dão efeitos concretos a todas as IFRS aprovadas pelo IASB. Sendo que, para produzirem efeitos legais, são endossados por entidades governamentais e pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Em 2007, por meio da Resolução CFC n.º 1.103/07, foi criado o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que, constituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), o Instituto dos Auditores Indepen-

dentes do Brasil (Ibracon), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Banco Central do Brasil (Bacen), tem como finalidade principal direcionar às áreas de auditoria, contabilidade pública e assuntos regulatórios os esforços necessários para convergência das normas brasileiras às internacionais.

Ainda em 2007, em 28 de dezembro, como resultado da tramitação no Congresso Nacional do Projeto de Lei n.º 3.741/00, foi promulgada a Lei n.º 11.638/07, que alterou a Lei n.º 6.404/76 (Lei das S/A), com o objetivo de adequar a matéria contábil do País à nova realidade mundial. A intenção era a de que, a partir da promulgação desta Lei, diversas inovações fossem introduzidas à Contabilidade brasileira, com o intuito de produzir demonstrações financeiras mais úteis aos investidores e demais usuários externos.

Porém, com a lentidão do processo burocrático brasileiro, a nova lei, aprovada após sete anos de tramitação no Congresso Nacional, não capturou todas as inovações das normas internacionais. Por isso, para suprir a lacuna existente e acompanhar a tendência mundial, o governo brasileiro editou a Medida Provi-

sória n.º 449/08, que em 27 de maio de 2009, foi convertida na Lei n.º 11.941/09, que, em conjunto com a Lei n.º 11.638/07, alterou os dispositivos contábeis da Lei n.º 6.404/76.

Entretanto, somente em 2010, a adoção do padrão IFRS tornou-se obrigatória para as empresas brasileiras. Por meio do Comunicado n.º 14.259, de 10/3/2006, o Banco Central do Brasil exigiu que as instituições financeiras elaborassem e publicassem as demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com as IFRS a partir de 2010.

Ainda, a Comissão de Valores Mobiliários, por meio da Instrução CVM n.º 457, também exigiu das companhias abertas a publicação das demonstrações consolidadas em 2010 conforme as IFRS. A mesma exigência foi feita pela Superintendência de Seguros Privado (Susep), por meio da Circular n.º 357, de 2007, dirigida às suas regulamentadas.

Embora muito já tenha sido feito em termos de regulamentação, a realidade aponta para o reconhecimento de que ainda existem muitos desafios em relação à adoção e à difusão do conhecimento sobre IFRS para as empresas bra-

sileiras. Na prática, há uma preocupação especial com as pequenas e médias empresas pelo fato de que elas, normalmente, não possuem pessoal suficientemente treinado para uma efetiva adoção das novas práticas contábeis internacionais, além da dificuldade de conscientização da necessidade de sistemas de gestão e de contabilidade aptos para se terem dois controles independentes – um fiscal e outro contábil, já que as leis fiscais são específicas, e os objetivos das demonstrações contábeis para fins gerais diferem dos objetivos das demonstrações contábeis destinadas a apurar lucros tributáveis.

Acrescente-se que, para que a implementação das IFRS seja bem-sucedida, deve-se passar por uma avaliação estratégica minuciosa das principais políticas e práticas contábeis adotadas pela empresa em comparação com as requeridas pelas normas internacionais, para, então, na sequência, traçar um plano de ação detalhado para que a mudança integrada nas políticas contábeis e nos processos e controles internos da empresa ocorra de forma suave e com o menor impacto possível para a entidade.

Este é um processo que pode gerar custos de adequação e

“Embora muito já tenha sido feito em termos de regulamentação, a realidade aponta para o reconhecimento de que ainda existem muitos desafios em relação à adoção e à difusão do conhecimento sobre IFRS para as empresas brasileiras.”

implantação de novas rotinas e sistemas, no entanto, de acordo com as ideias de Antunes et al. (2007, p. 3):

A adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas mundiais está associada a benefícios econômicos concretos na forma de atração de maior volume de investimentos, uma vez que o processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado.

De certa forma, a adoção das IFRS no Brasil representa um grande passo no caminho da maior transparência das informações contábeis e da melhoria das práticas de governança corporativa das empresas, melhorando assim a sua imagem no que se refere à comunicação com o mercado. Em resumo, entre os benefícios que a adoção do padrão IFRS trará para as empresas no Brasil, destacam-se:

- a) maior possibilidade de comparabilidade com as empresas do mesmo segmento de outros países;
- b) aumento da transparência e da qualidade das informações dos relatórios financeiros;
- c) aumento da segurança e redução do risco dos investimentos globais;
- d) facilidade na captação de crédito com menor custo de capital para as empresas;
- e) facilidade na consolidação das demonstrações financeiras.

Pesquisas empíricas, como a realizada por Barth (2007), têm relacionado positivamente informação contábil, desenvolvimento do mercado de capitais e crescimento econômico. De acordo com

a pesquisa realizada em 23 países, as empresas que adotaram as IFRS têm uma qualidade contábil mais alta e podem ter um menor custo de capital do que aquelas que não as adotaram.

Embora, na prática, esta ainda não seja uma realidade expressiva no Brasil, principalmente, em face do despreparo dos profissionais envolvidos no processo de concessão de crédito, para compreender e analisar demonstrações contábeis conforme o padrão internacional, as IFRS terão um papel fundamental na redução do custo de captação de recursos, uma vez que, em geral, a incerteza quanto à posição econômico-financeira é sinônimo de risco, o que acaba por impactar negativamente no custo dos investimentos.

Além disso, alguns profissionais da Contabilidade têm tido dificuldades na adoção das novas práticas no dia a dia, principalmente em face da subjetividade trazida pelas novas normas, como, por exemplo, para determinação do valor justo, da vida útil e do valor residual do imobilizado, bem como na aplicação do teste de recuperabilidade de ativos, uma vez que o modelo contábil internacional foi concebido em uma filosofia onde a essência prevalece sobre a forma dos atos contábeis, e isso exige a necessidade de julgamento no momento de realizar a escrituração dos atos e fatos contábeis.

Portanto, em face das dificuldades encontradas e para que os be-

nefícios propostos pela convergência contábil se concretizem de forma positiva, a implementação da IFRS deve ser um processo no qual devem estar inseridos de forma ativa toda a classe contábil, os órgãos normatizadores, as empresas e as instituições de ensino que estão dentro e fora dos grandes centros, já que não se trata apenas da adoção de novas regras, mas de uma nova forma de pensar e fazer da Contabilidade uma nova cultura e uma nova realidade.

3. IFRS para PMEs

Em virtude da representatividade das pequenas e médias empresas para o mundo dos negócios e pela complexidade das questões cobertas pelas IFRS na íntegra, o IASB publicou em julho de 2009 uma versão simplificada das normas internacionais de contabilidade, chamada de IFRS for SMEs.

O conteúdo compacto da IFRS para PMEs visa facilitar a adoção e o entendimento dos profissionais da Contabilidade que atuam nas pequenas e médias empresas, já que equivalem a, aproximadamente





te, 10% do tamanho da versão integral das IFRS e contém apenas cerca de 10% das divulgações exigidas pela versão integral das IFRS (DELOITTE, 2011).

Em dezembro de 2009, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, com base no IFRS for SMEs do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, mais conhecido como CPC PME.

Com o objetivo de seguir a tendência mundial, o Conselho Federal de Contabilidade transformou em Normas Brasileiras de Contabilidade todos os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que tiveram por base as IFRS emitidas pelo IASB e as IAS emitidas anteriormente pelo IASC, inclusive o CPC PME.

Nesse sentido, o Pronunciamento Técnico PME foi transformado na Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 19.41 pela Resolução CFC n.º 1.255/09, que entrou em vigor para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2010. Em 2011, em função da Resolução CFC n.º 1.329/11, a NBC T 19.41 passou a ser chamada de NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Assim, as empresas brasileiras possuem duas formas de elabora-

ção da escrituração contábil e das demonstrações financeiras: as IFRS completas ou a IFRS para PMEs.

As IFRS completas devem ser utilizadas pelas companhias de capital aberto e aquelas consideradas de grande porte pela Lei n.º 11.638, de 2007, além daquelas que estão obrigadas por órgãos reguladores, como Susep e a CVM, por exemplo.

No entanto, antes de adotar a IFRS para PMEs, o profissional da Contabilidade deve atentar para o conceito de pequenas e médias empresas e verificar se a entidade pode elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com a referida norma.

O conceito de PME adotado pelo IASB e também pelo CPC, por meio Pronunciamento Técnico PME, considera que pequenas e médias empresas são aquelas que não têm obrigação pública de prestação de contas e que elaboram suas demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos, como sócios não envolvidos na administração do negócio, credores e agências de avaliação de crédito.

Em conformidade com a norma, uma empresa tem obrigação pública de prestação de contas quando seus instru-

mentos de dívida (notas promissórias, debêntures, etc.) ou patrimoniais (ações, bônus de subscrição etc.) são negociados em mercado de ações ou ainda quando possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios, como é o caso dos bancos, seguradoras, corretoras de seguros e das cooperativas de crédito.

Portanto, fica claro que a definição de PMEs não contém limites quantitativos como valor do faturamento ou valor dos ativos, nem requer um processo especial de aprovação por parte de seus proprietários para que elas possam adotar a IFRS para PMEs.

É tanto que as sociedades por ações de capital fechado no Brasil, não obrigadas à prestação de contas, e que não sejam enquadradas como sociedades de grande porte, de acordo com a Lei n.º 11.638/07, também são consideradas pequenas e médias empresas e podem adotar o CPC PME.

No entanto, não podem elaborar e publicar as demonstrações financeiras em conformidade com a IFRS para PMEs:

- a) as companhias abertas reguladas pela CVM;



- b) as sociedades de grande porte, conforme a Lei n.º 11.638/07;
- c) as sociedades reguladas pelo Banco Central do Brasil;
- d) as sociedades reguladas pela Susep;
- e) outras sociedades cujas práticas contábeis sejam ditadas por órgãos reguladores.

Ressalte-se que a entidade, cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com a IFRS para PMEs, deve fazer uma declaração explícita e sem ressalvas dessa conformidade nas notas explicativas, sendo que as demonstrações contábeis somente serão descritas como cumpridoras da IFRS para PMEs se cumprirem todos os requisitos da norma.

Em síntese, qualquer entidade que estiver obrigada à prestação pública de contas não pode elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com o CPC para PMEs, e também não pode publicá-las como se estivessem em conformidade com a Contabilidade para pequenas e médias empresas.

4. Apresentação das Demonstrações Contábeis

A seção 2 do CPC PME (2009) define que o objetivo das demonstrações contábeis de pequenas e médias empresas é:

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

Portanto, as informações geradas pela Contabilidade e apresentadas nas demonstrações contábeis devem propiciar aos seus usuários (administradores, sócios, credores, empregados, governo, e demais pessoas interessadas) base segura às suas decisões, pela divulgação de informações confiáveis sobre o patrimônio e o resultado econômico-financeiro da entidade.

Em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME (2009):

Demonstrações contábeis para fins gerais são aquelas direcionadas às necessidades de informação financeira gerais de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir relatórios feitos sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. As demonstrações contábeis de uso geral incluem aquelas que são apresentadas separadamente ou dentro de outro documento público como um relatório anual ou um prospecto.

Para tanto, o CPC PME (2009) define que as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem estar revestidas de algumas características qualitativas que as tornam úteis para os usuários:

Compreensibilidade: as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser prontamente compreensíveis até mesmo por usuários que possuem um razoável conhecimento de negócios e de contabilidade.

Relevância: para ser útil, a informação fornecida deve ser capaz de influenciar nas decisões econômicas dos usuários.

Materialidade: a informação é material se sua omissão ou inexecução influenciar as decisões econômicas dos usuários.



Confiabilidade: a informação é confiável quando está livre de erros substanciais e vieses, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar.

Primazia da essência sobre a forma: as transações devem ser contabilizadas e apresentadas de acordo com sua essência e não meramente sobre sua forma legal.

Prudência: é a inclusão de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas exigidas de acordo com as condições de incerteza, no sentido de que os ativos ou recei-

tas não sejam superestimados e que os passivos ou despesas não sejam subestimados.

Integralidade: a informação deve ser completa, dentro dos limites de materialidade e custo.

Comparabilidade: a mensuração e a apresentação dos efeitos financeiros de transações semelhantes e outros eventos e condições devem ser feitas de modo consistente pela entidade, ao longo dos diversos períodos.

Tempestividade: a informação deve ser oferecida dentro do tempo de execução da decisão.

Equilíbrio entre custo e benefício: os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la.

As substanciais mudanças na elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade para PMES convergentes com as normas internacionais, são sintetizadas no Quadro 1.

Assim, anualmente, as entidades classificadas como Pequenas e Médias empresas (PMES) devem apresentar, dentro desses critérios, um conjunto completo de de-

Quadro 1 – Principais mudanças na apresentação das Demonstrações Contábeis

BALANÇO PATRIMONIAL (BP)
<ul style="list-style-type: none"> Segregação de Ativos e Passivos em apenas dois grandes grupos: Circulante e Não Circulante; Extinção do “Ativo Permanente” como grupo do Ativo. Os seus subgrupos (Imobilizado e Investimentos) passam a integrar o Ativo Não Circulante; O subgrupo “Realizável a Longo Prazo” passa a ser classificado no Ativo Não Circulante; Extinção do subgrupo “Ativo Diferido” do Ativo Não Circulante; Criação do subgrupo “Intangível”, no Ativo Não Circulante; Criação dos subgrupos de contas “Ajustes de Avaliação Patrimonial” e “Ações em Tesouraria”, eliminação da “Reserva de Reavaliação” e da conta “Lucros Acumulados”, no Patrimônio Líquido; Extinção do subgrupo “Resultado de Exercícios Futuros”. O saldo porventura existente deverá ser reclassificado para o passivo não circulante em conta representativa de receita diferida, evidenciando o respectivo custo diferido.
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO (DRE)
<ul style="list-style-type: none"> As modificações na DRE estão relacionadas principalmente à proibição da segregação das receitas e despesas como não operacionais e à contabilização das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; Inclusão de linha para apresentação do resultado líquido das operações continuadas segregado das operações descontinuadas.
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE (DRA)
<ul style="list-style-type: none"> Passou a compor o conjunto das demonstrações contábeis obrigatórias para as PMEs, sendo dispensada quando a entidade não possua outros resultados abrangentes.
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO (DMPL)
<ul style="list-style-type: none"> Não houve modificações na forma de elaboração e apresentação desta demonstração.
DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS E PREJUÍZOS ACUMULADOS (DLPA)
<ul style="list-style-type: none"> O CPC PME não considera a DLPA como parte das demonstrações contábeis obrigatórias para PMEs. No entanto permite sua utilização em substituição à DMPL quando as únicas alterações no patrimônio líquido da entidade forem decorrentes de resultado, do pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição do lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.
DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS (DOAR)
<ul style="list-style-type: none"> Foi substituída pela DFC.
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA (DFC)
<ul style="list-style-type: none"> Passou a compor o conjunto das demonstrações contábeis obrigatórias para as PMEs em substituição a DOAR. Não houve modificações na forma de elaboração e apresentação desta demonstração.
DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO (DVA)
<ul style="list-style-type: none"> O CPC PME não considera a DLPA como parte das demonstrações contábeis obrigatórias para PMEs. No entanto permite sua utilização em substituição à DMPL quando as únicas alterações no patrimônio líquido da entidade forem decorrentes de resultado, do pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição do lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.
NOTAS EXPLICATIVAS
<ul style="list-style-type: none"> O CPC PME não considera a DLPA como parte das demonstrações contábeis obrigatórias para PMEs. No entanto permite sua utilização em substituição à DMPL quando as únicas alterações no patrimônio líquido da entidade forem decorrentes de resultado, do pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição do lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

Fonte: Elaborado pelo Autor

monstrações contábeis, incluindo as seguintes demonstrações:

- a) Balanço Patrimonial (BP);
- b) Demonstração de Resultado do Exercício (DRE);
- c) Demonstração de Resultado Abrangente (DRA);
- d) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL);
- e) Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC);
- f) Notas Explicativas.

4.1. Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial, conforme Braga (2009, p. 70), “tem por objetivo demonstrar a situação do patrimônio da empresa, em determinada data – normalmente, ao término de cada exercício”.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao emitir o CPC PME, preferiu por continuar denominando esta demonstração de Balanço Patrimonial, embora o IASB a denomine Demonstração da Posição Financeira por compreender que o título “Balanço Patrimonial” reflete simplesmente a sistemática de partidas dobradas utilizada na escrituração contábil, e não identifica o conteúdo e finalidade da demonstração, e também por entender que “posição financeira”, é um termo mais conhecido e aceito inclusive nos pareceres de auditores independentes, cujo alinhamento ajudaria no entendimento dos usuários da informação contábil.

Portanto, o Balanço Patrimonial deve apresentar os ativos, passivos e o patrimônio líquido da entidade, conforme definição do CPC PME (2009):

- Ativo: compreende os recursos controlados pela entidade, como resultado de eventos passados e dos quais se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade.

Quadro 2 – Estrutura Básica do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO + PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Ativo Circulante	Passivo Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Patrimônio Líquido
Investimentos	Capital Social
Imobilizado	Reservas de Capital
Intangível	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Fonte: Elaborado pelo Autor

- Passivo: compreende obrigações atuais da entidade como resultado de eventos já ocorridos cuja liquidação se espera resulte na saída de recursos econômicos.
- Patrimônio Líquido: representa o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.

O CPC PME (2009), item 2.37, esclarece que a entidade deve reconhecer um ativo no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e quando seu valor puder ser determinado em bases confiáveis.

Da mesma forma, um passivo somente deve ser reconhecido no balanço patrimonial se constituir em uma obrigação no final do período contábil corrente como resultado de evento passado, cuja transferência de recursos para liquidação dessa obrigação seja provável e cujo valor de liquidação possa ser mensurado com confiabilidade.

O Art. 178 da Lei n.º 6.404/76 definiu que as contas serão classificadas no balanço segundo os elementos do patrimônio que registrem e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

No balanço, as contas de ativo serão dispostas em ordem

decrecente de grau liquidez e, para o passivo, em ordem decrescente de exigibilidade. Nessa lógica, para fins de apresentação no balanço patrimonial, a entidade deve apresentar os ativos e passivos segregados em grupos de contas, conforme disposto no Quadro 2.

4.1.1 Ativo Circulante e Ativo Não Circulante

De acordo com a norma, um ativo é classificado como circulante quando:

- a) a entidade espera realizá-lo, ou pretende vendê-lo ou consumi-lo durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) o ativo for mantido com a finalidade de negociação;
- c) a entidade espera realizá-lo no período de até doze meses após a data do balanço patrimonial;
- d) o ativo for caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo seja restrita durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

E, por consequência, os demais ativos que não se enquadram na definição de circulante devem ser corretamente classificados como ativos não circulantes, que contempla as aplicações em ativos de longo prazo ou de caráter perma-

“Em virtude da representatividade das pequenas e médias empresas para o mundo dos negócios e pela complexidade das questões cobertas pelas IFRS na íntegra, o IASB publicou em julho de 2009 uma versão simplificada das normas internacionais de contabilidade, chamada de IFRS for SMEs.”

nente, divididos em um dos sub-grupos abaixo:

- **Realizável a longo prazo:** bens e direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte, como contas e empréstimos a receber a longo prazo.
- **Investimentos:** bens e direitos decorrentes de participações permanentes em outras sociedades, como empresas coligadas e controladas, destinados a produzir benefícios pela sua manutenção e que não se destinem à manutenção da atividade da sociedade.
- **Imobilizado:** direitos que tenham por objeto bens classificados como corpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa, ou exercidos com essa finalidade, como veículos, instalações, móveis, utensílios e equipamentos.
- **Intangível:** aplicações de recursos em bens classificados como incorpóreos ou intangíveis que contribuirão para a formação de resultados futuros, como marcas, patentes, direitos autorais e goodwill.

Dessa forma, a classificação separada dos ativos em circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estão continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade.

4.1.2 Passivo Circulante e Passivo Não Circulante

A entidade deve classificar um passivo como circulante quando:

- a) espera liquidar o passivo durante o ciclo operacional normal da entidade;
- b) o passivo for mantido essencialmente para a finalidade de negociação;
- c) o passivo for exigível no período de até doze meses após a data do balanço patrimonial; ou
- d) a entidade não tiver direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data de divulgação.

Da mesma forma que os ativos, os passivos que não se classificarem como circulantes devem ser

classificados em contas do passivo não circulante, que são contas representativas de obrigações com vencimentos após o término do exercício social seguinte.

É importante notar que, em relação às provisões, tais como as trabalhistas e as contingentes, que têm sido um assunto polêmico sobre os passivos, embora alguns países não as considerem como passivo por se tratarem de estimativas, as IFRS considera que, quando uma provisão envolve uma obrigação presente e satisfaz à definição de uma provisão, deverá ser considerada como um passivo, mesmo que o seu montante tenha sido determinado por estimativa.

4.1.3 Patrimônio Líquido

O patrimônio líquido que representa o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos, é composto por contas representativas dos capitais próprios, provenientes dos sócios ou acionistas, bem como das variações decorrentes dos resultados da gestão econômico-financeira da entidade. Compreende os seguintes subgrupos:

- **Capital social:** representa o montante do aporte dos

acionistas conforme estatuto ou contrato social.

- **Reservas de Capital:** constituem-se de ganhos obtidos pela empresa não decorrentes de suas atividades normais, principais ou eventuais.
- **Ajustes de avaliação patrimonial:** compõe-se de contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo, em decorrência da adoção das normas internacionais de contabilidade, e do passivo, em decorrência de sua avaliação a valor justo.
- **Reservas de Lucros:** constituídas pela apropriação do resultado do período, em decorrência de imposição legal (Reserva Legal), por determinação estatutária (Reservas Estatutárias) ou ainda determinadas pelos sócios com finalidades específicas (Reservas para Contingências, Reservas de Incentivos Fiscais, Reservas de Retenção de Lucros e Reservas de Lucros a Realizar).
- **Ações em Tesouraria:** constituem-se de ações ou quotas emitidas pela própria entidade e por ela adquiridas.
- **Prejuízos Acumulados:** saldo dos prejuízos dos exercícios acumulados até a sua amortização.

4.2 Demonstração do Resultado do Exercício e Demonstração do Resultado Abrangente

Conforme o CPC PME (2009), o desempenho da empresa, encontrado a partir do confronto das receitas e despesas da entidade durante um exercício social, deve ser apresentado em duas demonstrações contábeis: Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) e Demonstração do Resultado Abrangente (DRA).

A Demonstração de Resultado do Exercício deve apresentar todos

os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos como resultado abrangente.

Assim, apresenta-se a estrutura básica para a DRE no Quadro 3.

Já a Demonstração do Resultado Abrangente começa com o resultado do período como primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e deve evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

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

O resultado abrangente, portanto, representa a mutação que ocorre no patrimônio líquido du-

rante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietário (IUDÍCIBUS, 2010).

Os itens que enquadram como outros resultados abrangentes na IFRS para PMEs são:

- ganhos e perdas cambiais resultantes da conversão das demonstrações financeiras de uma operação estrangeira;
- alterações no valor justo de instrumentos *hedge*;
- ganhos e perdas atuariais.

Assim sendo, a Demonstração do Resultado Abrangente deve ser apresentada como demonstrado no Quadro 4.

Caso a entidade não possua outros resultados abrangentes, pode apresentar apenas a Demonstração de Resultado do Exercício, sem Demonstração do Resultado Abrangente.

Quadro 3 – Estrutura Básica da Demonstração do Resultado do Exercício

RECEITAS
(-) Custo dos Produtos/Mercadorias Vendidas e/ou Serviços Prestados
= LUCRO BRUTO
(-) Despesas com Vendas
(-) Despesas Gerais e Administrativas
(-/+) Outras Despesas e Receitas Operacionais
(-/+) Resultados do Método de Equivalência Patrimonial
(=) RESULTADO ANTES DAS RECEITAS DE DESPESAS FINANCEIRAS
(-/+) Despesas e Receitas Financeiras
(=) RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO
(-) Despesa com Tributos sobre o Lucro
(=) RESULTADO LÍQUIDO DAS OPERAÇÕES CONTINUADAS
(-/+) Resultado Líquido após Tributos das Operações Descontinuadas
(-/+) Resultado após os Tributos Decorrentes da Mensuração ao Valor Justo Menos Despesas de Venda ou na Baixa dos Ativos ou do Grupo de Ativos à Disposição para Venda que Constituem a Unidade Operacional Descontinuada
(=) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO

Fonte: Elaborado pelo Autor

Quadro 4 – Estrutura Básica da Demonstração do Resultado Abrangente

Resultado do Período
(+/-) Itens de outros resultados abrangentes
(+/-) Outros resultados abrangentes de coligadas, controladas e controladas em conjunto, contabilizada pelo método de equivalência patrimonial
= Resultado Abrangente Total

Fonte: Elaborado pelo Autor

5 – Estrutura Básica da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

Movimentações	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Lucros						Lucros ou Prejuízos Acumulados
			Reserva Legal	Reservas Estatutárias	Reservas para Contingências	Reservas para expansão	Reservas de Lucros a Realizar	Outras	
Saldo do Início do Exercício									
Ajustes de Exercícios Anteriores									
Dividendos Extraordinários									
Aumento de Capital por Incorporação de Reservas									
Aumento de Capital por subscrição e Integralização de Novas Ações									
Reversões de Reservas									
Lucro/Prejuízo Líquido do Exercício									
Proposta de Destinação do Lucro									
Transferência para Reservas									
Dividendos Propostos									
Saldo ao Final do Exercício									

Fonte: Adaptado de Assaf Neto (2010)

4.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) é um demonstrativo contábil que apresenta o resultado da entidade para um período contábil, os itens de receita e despesa reconhecidos diretamente no patrimônio líquido no período, os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período, os valores investidos pelos proprietários e os dividendos e outras distribuições para os proprietários durante o período.

Essa demonstração, que permite uma visão mais ampla e adequada do comportamento dos capitais próprios da empresa e possibilita a identificação das razões de sua evolução, não sofreu alterações em sua estrutura em razão da convergência contábil.

As principais mutações nos componentes do patrimônio líquido podem ser decorrentes dos seguintes fatos:

- a) aumento de capital por subscrição e integralização;

- b) aumento de capital por incorporação de reservas;
- c) redução de capital por prejuízos não absorvidos por lucros e reservas;
- d) ajustes de exercícios anteriores;
- e) reversões de reservas de lucros;
- f) destinação do lucro do exercício;
- g) compensação de prejuízos através de reservas;
- h) distribuição de dividendos aos sócios.

O Quadro 5 apresenta a estrutura básica da DMPL.

O CPC PME (2009) permite que a DMPL seja substituída pela Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados se as únicas alterações no patrimônio líquido da entidade forem decorrentes de resultado, do pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição do lucro, correção de erros de períodos anteriores e de mudanças de políticas contábeis.

4.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) é a demonstração contábil que fornece informações acer-

ca das modificações ocorridas no saldo das disponibilidades (caixa e equivalentes de caixa) da entidade para um período, através de fluxos de recebimentos e pagamentos.

Para fins de elaboração da DFC, consideram-se como caixa os numerários em espécie, os depósitos bancários disponíveis e as aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em um montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um risco irrelevante de mudança de valor.

Para cumprimento de sua finalidade, de acordo com o CPC PME (2009), a Demonstração dos Fluxos de Caixa deve apresentar os fluxos de caixa classificados em atividades operacionais, atividades de investimentos e atividades de financiamentos.

Os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de eventos e condições que entram na apuração do resultado do exercício, ou seja, das principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais incluem:

- a) recebimentos pela venda de mercadorias e/ou prestação de serviços;
- b) recebimentos decorrentes de honorários, comissões, royalties e outras receitas;
- c) pagamentos a fornecedores de mercadorias e serviços;
- d) pagamentos a empregados;
- e) pagamentos ou restituição de tributos sobre o lucro;
- f) recebimentos e pagamentos de investimento, empréstimos e outros contratos mantidos com a finalidade de negociação, que são similares aos estoques adquiridos especificamente para revenda.
- Os fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimentos derivam de aquisições ou alienações de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa. Conforme o CPC PME (2009), são exemplos de fluxos de caixa decorrentes das atividades de investimentos:
- a) pagamentos para aquisição de ativo imobilizado, ativos
- intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangível e outros ativos de longo prazo;
- c) pagamentos para aquisição de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto;
- d) recebimentos de caixa resultantes da venda de instrumentos de dívida ou patrimoniais de outras entidades e participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto;
- e) adiantamentos de caixa e empréstimos concedidos a terceiros;
- f) recebimentos de caixa por liquidação de adiantamentos e amortização de empréstimos concedidos a terceiros;
- g) pagamentos de caixa por contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação

- ou venda, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento;
- h) recebimentos de caixa derivados de contratos futuros, contratos a termo, contratos de opção e contratos de swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação ou venda, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

O CPC PME (2009) define que as atividades de financiamento geradoras de caixa são aquelas que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade, como, por exemplo:

- a) caixa recebido pela emissão de ações ou quotas ou outros instrumentos patrimoniais;
- b) pagamentos de caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações ou quotas da entidade;
- c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;
- d) pagamentos para amortização de empréstimo;
- e) pagamentos de caixa por um arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro (*leasing*).

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, de acordo com os padrões internacionais para PMEs, pode ser apresentada pelo método direto ou indireto.

O método direto é aquele que explicita as entradas e saídas brutas de dinheiro, conforme as principais classes de recebimentos e pagamentos. Assim, a DFC, pelo método direto, deve ser apresentada conforme o Quadro 6.

Quadro 6 – Estrutura Básica da Demonstração dos Fluxos de Caixa – Método Direto

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS
Recebimento de Clientes
Recebimento de Juros
Duplicatas Descontadas
Pagamentos a Fornecedores
Pagamentos de Impostos
Pagamentos de Salários
Pagamentos de Juros
Pagamentos de Despesas Antecipadamente
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades Operacionais</i>
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS
Pagamento na Compra de Imobilizado
Recebimento pela Venda de Imobilizado
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades de Investimentos</i>
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO
Integralização de Aumento de Capital
Amortização de Empréstimos e Financiamentos
Recebimento/Pagamento de Dividendos
Novas Captações de Empréstimos e Financiamentos
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades de Financiamentos</i>
AUMENTO/REDUÇÃO DE CAIXA
SALDO INICIAL DE CAIXA
SALDO FINAL DE CAIXA

Fonte: Elaborado pelo Autor

Já o método indireto parte do resultado líquido do exercício ajustando-o pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimentos ou de financiamentos.

Dessa forma, pelo método indireto, a DFC pode ser apresentada conforme o Quadro 7.

4.5 Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Segundo o CPC PME (2009), as notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa.

De tal modo, as notas explicativas representam uma complementação das demonstrações contábeis, ou seja, fazem parte efetiva do conjunto



Quadro 7 – Estrutura Básica da Demonstração dos Fluxos de Caixa – Método Indireto

FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS
Resultado Líquido
(+) Depreciação
Aumento/Redução de Duplicatas a Receber
Aumento em Duplicatas Descontadas
Aumento em Provisão para Crédito de Liquidação Duvidosa
Aumento/Redução em Estoques
Aumento/Redução em Fornecedores
Redução de Salários a Pagar
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades Operacionais</i>
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS
Pagamento na Compra de Imobilizado
Recebimento pela Venda de Imobilizado
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades de Investimentos</i>
FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO
Integralização de Aumento de Capital
Amortização de Empréstimos e Financiamentos
Recebimento/Pagamento de Dividendos
Novas Captações de Empréstimos e Financiamentos
Outros
<i>Caixa Líquido das Atividades de Financiamentos</i>
AUMENTO/REDUÇÃO DE CAIXA
SALDO INICIAL DE CAIXA
SALDO FINAL DE CAIXA

Fonte: Elaborado pelo Autor

de demonstrações contábeis e devem ser apresentadas na seguinte ordem:

- declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME;
- resumo das principais práticas contábeis utilizadas;
- informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem

em que cada conta é apresentada na demonstração; e
d) quaisquer outras divulgações.

É válido ressaltar que as notas explicativas somente podem fazer declaração explícita de que demonstrações financeiras estão em conformidade com a IFRS para PMEs quando forem cumpridoras de todos os requisitos da norma, caso contrário, não é lícito fazer menção de conformidade com a IFRS para pequenas e médias empresas.

O CPC PME (2009) determina que a entidade deve apresentar o conjunto completo das demonstrações contábeis pelo menos uma vez ao ano. Quando a data de encerramento não coincidir com o ano calendário ou ainda se tratar

de um período maior ou menor que doze meses, a entidade deve evidenciar o fato, a razão para utilização de período mais longo ou curto, bem como o fato de que os valores apresentados nas demonstrações contábeis não são inteiramente comparáveis.

Um questionamento que se faz é se a convergência às normas internacionais para pequenas e médias empresas alterará a visão de que disponibilizar voluntariamente as demonstrações contábeis dessa categoria de empresas é importante para o progresso econômico do País e adiciona valor para as próprias PMEs, já que ainda há quem acredite e defenda de forma errônea que as pequenas e médias empresas não precisam de contabilidade.

5 Conclusão

Diante do que foi apresentado, está evidente que a Contabilidade está diante de novos desafios causados



pela globalização da economia e pelo desenvolvimento dos mercados de capitais internacionais, que suscitaram a necessidade de convergência das normas contábeis nacionais para um padrão global baseado em princípios.

O processo de convergência no Brasil, em virtude das alterações na Lei n.º 6.404/76, introduzidas pela Lei



n.º 11.638/07 e Lei n.º 11.941/09, e principalmente em face dos esforços direcionados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), alinha os princípios contábeis utilizados no Brasil ao padrão IFRS.

Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo principal apresentar como devem ser elaboradas as demonstrações financeiras das pequenas e médias empresas brasileiras, a partir da convergência contábil das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais.

A convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões IFRS é de vital importância para a melhoria da qualidade das demonstrações contábeis das empresas em geral. E, no que tange às pequenas e médias empresas brasileiras, a implementação das IFRS desafia os fundamentos de um modelo de negócios até então existente, fornecendo-lhes uma oportunidade para repensar e replanejar sua administração, por meio da maneira de reportar seus gerenciamentos internos. São mudanças que exigem das empresas alterações em seus processos contábeis e de negócios, alterações em sistemas para geração de informações no novo padrão e necessidade de treinamento dos recursos humanos para atendimento dessa nova demanda.

Além disso, a convergência contábil para as PMES afeta a maneira como elas devem se

apresentar aos usuários da informação contábil, sendo necessário o reconhecimento e a mensuração do impacto que essa alteração terá em seus negócios, o que pode trazer-lhes grandes vantagens competitivas, pois, apesar de não serem tão dependentes dos mercados financeiros globais para captação de recursos, algumas pequenas e médias empresas compõem as cadeias globais de negócios, cujos caminhos poderão ser facilitados principalmente em decorrência do aumento da transparência e da comparabilidade das demonstrações contábeis. Cabe às PMEs encarar o desafio de absorver os novos conceitos trazidos pelas IFRS, implementá-las e, sobretudo, vivenciá-las, levando-as, efetivamente, a compor uma cultura de transformação contínua da corporação.

Em resumo, ao final de cada exercício social, as pequenas e médias empresas devem apresentar, nos moldes do Pronunciamento Técnico PME (2009) emitido pelo CPC, um conjunto completo de demonstrações contábeis composto por Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício, Demonstração de Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Notas Explicativas.

Assim, de maneira simplificada, aqui foram apresentados modelos básicos das demonstrações contábeis obrigatórias para as PMEs de acordo com as

Normas Internacionais de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, adotadas pelo Brasil em 2009, e cujos primeiros passos para revisão abrangente inicial já estão sendo dados pelo IASB, desde junho de 2012, quando emitiu uma requisição de informações cujo prazo para comentários termina em 30 de novembro de 2012. Esta é uma oportunidade que os países que adotam as IFRS, inclusive o Brasil, têm para discutir pontos específicos da norma e que poderão conduzir ao seu aperfeiçoamento. Daí sugere-se abordar pontos como simplificação da linguagem da norma e a divulgação de um modelo básico de demonstrações que até então a norma não apresenta, o que poderá facilitar a sua adoção pelas pequenas e médias empresas brasileiras.

Portanto, é possível inferir que o presente estudo atinge seus objetivos à medida que serve de instrumento norteador para os profissionais da Contabilidade ao esclarecer a nova estrutura básica das demonstrações contábeis exigidas das PMEs brasileiras.

No entanto, por se tratar de um tema atual e de grande relevância para a Contabilidade, ainda há muito a se discutir sobre o assunto e, por isso, fica a proposta de realização de novos estudos abordando aspectos específicos da evidenciação de alguns fatos contábeis particulares, bem como seus efeitos no desempenho das pequenas e médias empresas.

Referências

- ASSAF NETO, Alexandre. *Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ANTUNES, Jerônimo; ANTUNES, Guilherme M. C; PENTEADO, Isis Malusá. A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS-1. *Anais do X SEMEAD*. Agosto 2007.
- BARTH, Mary. *International accounting standards and accounting quality*. [2007] Disponível em: <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=688041>. Acesso em: 10 de out. 2012.
- BRAGA, Hugo Rocha. *Demonstrações contábeis: estrutura, análise e interpretação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. *Lei n.º 6.404*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 26 out. 2011.
- _____. *Lei n.º 11.638*, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em 26 out. 2011.
- _____. *Lei n.º 11.941*, de 27 de maio de 2009. Altera os dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 26 out. 2011.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento técnico PME – contabilidade para pequenas e médias empresas*, de 4 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PMEeGlossario_R1.pdf>. Acesso em: 14 set. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Resolução CFC n.º 1.255*, de 10 de dezembro de 2009. Aprova a NBC TG 1000 - Contabilidade para pequenas e médias empresas: Normas Brasileiras de Contabilidade NBC T 19.41. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255>. Acesso em: 14 set. 2011.
- _____. *Resolução CFC n.º 1.055*, de 07 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 14 set. 2011.
- DELOITTE. *IFRS para PMEs ao seu alcance 2011: um guia para o amadurecimento dos conceitos do padrão contábil global*. Disponível em: <www.deloitte.com.br/publicacoes/2007/Pocket_PME.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2011
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade Tributária*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FUNDAÇÃO IFRS. *Quem somos e o que fazemos*. Disponível em: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/WhoWeAre_Portuguese_2012.pdf>. Acesso em: 11 dez. 2012.
- GIROTTI, Maristela. O legado de David Tweedie: a adoção das IFRS no mundo. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n. 188, p. 12-19, Mar./Abr. 2011.
- _____. Processo de convergência de normas contábeis se amplia. *Revista Brasileira de Contabilidade*. Brasília, n. 172, p. 12-19, Jul./Ago. 2008.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; BRENDA, Michael F. Van. *Teoria da contabilidade*. 1. ed. 6. reimpr. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicent. São Paulo: Atlas, 2007. Título Original: Accounting theory.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. *Manual de contabilidade societária*. São Paulo: Atlas, 2010.
- MATOS JÚNIOR, Adão de. *IFRS e os seus benefícios*. Disponível em: <<http://www.administradores.com.br/informe-se/economia-e-financas/ifrs-e-os-seus-beneficios/47974/>> Acesso em: 14 set. 2011.
- MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. *IFRS: introdução às normas internacionais de contabilidade*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SÁ, Antônio Lopes de. *As matemáticas, o social e a classificação científica da contabilidade*. [2002]. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/23c5/as-matematicas-o-social-e-a-classificacao-cientifica-da-contabilidade-antonio-lobes-de-sa>>. Acesso em: 21 out. 2011.
- _____. *História geral e das doutrinas da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1997.