

Convergência das Normas Contábeis Brasileiras às Normas Internacionais: Um Estudo de Caso na Organização Fisco Contábil Caper Ltda em São Roque - SP

Amanda Preti de Souza¹
Prof. Ricardo Pereira Rios²

Resumo

A convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais nas empresas já é uma realidade e, todos devem estar adaptados. Vale ressaltar, no entanto, que tal processo não é tão simples, e que há a necessidade de avaliar e adequar cuidadosamente cada norma contábil, para que sejam supridas as dificuldades encontradas. Neste contexto, pesquisou-se e descreveu-se as principais alterações ocorridas na lei nº 6.404/1976 e identificou-se como aconteceu a adequação de tais normas e quais foram as dificuldades encontradas durante tal implementação através de um estudo de caso realizado na Organização Fisco Contábil Caper Ltda, escritório contábil situado na cidade de São Roque – SP. Através dos resultados obtidos verificou-se que as empresas existentes no escritório estão caminhando rumo às normas internacionais, porém ainda são encontradas dúvidas e dificuldades em relação à interpretação e aplicação das normas nas empresas.

Palavras-chave: Convergência. Normas Internacionais. Escritório Contábil. Adequação.

¹ Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque.

² Graduado em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque; Pós-graduado em Gestão Empresarial pela Universidade Nove de Julho – Uninove; Mestrando em Ciências Contábeis pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Puc/SP; Professor titular da Faculdade de Administração e Ciências Contábeis de São Roque - Fac São Roque; Sócio das Empresas : Sorios Soluções Empresariais Ltda, Infoque Informatica Prod. Serv. Ltda e Ras Reviri Empresa de Contabilidade e Computação Ltda.

INTRODUÇÃO

Os usuários das informações contábeis, devido à globalização da economia, necessitam cada vez mais que as demonstrações financeiras das empresas sejam divulgadas e apresentadas de modo que possam ser entendidas em qualquer parte do mundo.

O desenvolvimento tecnológico das comunicações possibilita obtermos informações sem empecilhos de distância ou tempo, porém cada país possui sua própria influência cultural, política e social o que dificulta as interpretações das demonstrações contábeis para serem utilizadas como base de medida ou comparação, por serem preparadas de acordo com padrões e práticas locais. Como as necessidades internas são diferentes em cada país, as divergências nas demonstrações contábeis acabam sendo constantes.

Nesse contexto, diversos países, dentre eles o Brasil, adequaram suas demonstrações contábeis com as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* – (IASB).

Todas as partes interessadas nas demonstrações contábeis das empresas terão mais facilidade no entendimento de tais informações independente do local em que estiverem, além disso, a convergência das normas contábeis permitirá informações mais transparentes e confiáveis, com as quais os gestores e acionistas terão mais segurança para tomar suas decisões.

De qualquer forma, não se pode esquecer que a convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais é um processo que deve ser entendido e aplicado nas empresas.

Com isso, surge o seguinte problema: como ocorreu o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais no escritório contábil em estudo?

Destarte, o objetivo deste artigo foi pesquisar e descrever, através de informações obtidas em revistas, livros, internet e no estudo de caso da Organização Fisco Contábil Caper Ltda, como ocorreu o processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais em um escritório contábil de São Roque - SP e quais foram as dificuldades encontradas para tal implantação.

1. REFERENCIAL TEÓRICO

1.1. AS NORMAS INTERNACIONAIS

“O surgimento das normas internacionais na contabilidade tem como finalidade a harmonização dos padrões contábeis, mitigando as disparidades apresentadas nas demonstrações financeiras.” (NIYAMA e RODRIGUES, 2010, p. 25)

Algumas vezes vê-se o termo “harmonização” associado incorretamente com “padronização” de normas contábeis, porém há diferenças entre eles:

Harmonização é 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, enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilização. (NIYAMA, 2009, p. 38)

Nesse contexto, vários órgãos encontram-se engajados na harmonização contábil internacional e, no âmbito normativo e regulatório da emissão das normas internacionais de contabilidade, foi criado o *International Accounting Standards Board (IASB)*, a partir da transformação, no fim dos anos 90, do antigo *International Accounting Standards Committee (IASC)*, de 1973. Desde então, o *IASB* passou a melhorar a estrutura técnica de formulação de novos pronunciamentos internacionais. Esses novos pronunciamentos foram denominados de *International Financial Reporting Standards (IFRS)*. As *IFRS* traduzidas no Brasil como Normas Internacionais de Contabilidade, têm como base o corpo de normas anteriormente emitidas pelo *IASC*, conhecidas como *International Accounting Standards (IAS)*. O *IASB* revisou e editou algumas normas emitidas pelo *IASC*.

No Brasil, a harmonização das normas internacionais, deu seu primeiro passo com a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), que passou a exigir das companhias listadas no Novo Mercado ou no Nível II a divulgação das demonstrações contábeis consolidadas em conformidade com as normas contábeis americanas (US GAAP) ou internacionais (IFRS), garantindo maior transparência aos usuários das informações contábeis e às pessoas interessadas. (CARVALHO e LEMES, 2004, p. 10)

No dia 07 de outubro de 2005, através da resolução nº 1.055 emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), formado pelo CFC e mais cinco entidades: o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Fundação e Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), a Associação Nacional dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC) e a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA).

Segundo essa resolução, o CPC tem por objetivo:

[...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.
(BRASIL. Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005.)

Em 2007 foi aprovada a lei nº 11.638 que alterou a lei nº 6.404/1976 e o CPC, como a própria resolução afirma, emite os pronunciamentos técnicos para aplicação da lei nº 11.638/2007, de modo que as normas contábeis brasileiras caminhem rumo às normas internacionais e sejam entendidas por todos os usuários das informações contábeis em todo mundo.

1.2. AS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES OCORRIDAS NA LEI Nº 6.404/1976

A lei nº 11.638/2007 foi sancionada pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007 modificando a Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/1976. Tais alterações e revogações foram referentes à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras, com a finalidade de harmonizar a lei societária em vigência com as práticas contábeis internacionais, além de modernizá-la.

As alterações ocorreram nos artigos 176 a 179, 181 a 184, 187, 188, 197, 199, 226 e 248 e as revogações nas alíneas *c* e *d* do § 1º do art. 182 e o § 2º do art. 187.

As sociedades que estão sujeitas às disposições da lei nº 11.638/2007, são as sociedades por ações, de capital aberto ou fechado e as sociedades de grande

porte que tiveram no exercício social anterior, total do ativo superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais), ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). As demais sociedades estão sujeitas à NBC T 19.41: “Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas”, aprovada pelo CFC através da sua Resolução nº 1.255/2009 e em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010.

A seguir é apresentado um quadro comparativo das principais alterações na lei 6.404/1976 e posteriormente detalha-se cada alteração.

Quadro 1: Principais Alterações na lei nº 6.404/1976

Lei n.º 6.404/1976	Lei n.º 11.638/2007	Lei n.º 11.941/2009
Elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos - DOAR.	Elaboração e publicação da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC em substituição à DOAR.	
Demonstração do Valor Adicionado - DVA - opcional.	DVA - Demonstração do Valor Adicionado obrigatória pra S.A.'s abertas.	
Cia Fechada com Patrimônio Líquido inferior a R\$ 1 milhão dispensadas de elaborar e publicar a DOAR.	Cia Fechada com Patrimônio Líquido inferior a R\$ 2 milhões desobrigadas de elaborar e publicar a DFC.	
Escrituração efetuada de acordo com disposições da legislação comercial e ajustada para fins da legislação tributária ou legislação específica.	Escrituração elaborada de acordo com princípios fundamentais de contabilidade. Eventuais alterações oriundas da legislação tributária ou legislações especiais deverão ser mantidas em livros auxiliares.	
Ativo Permanente dividido em: investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.	Ativo Permanente dividido em: investimentos, ativo imobilizado, intangível e ativo diferido.	Não há mais o grupo Permanente, agora passa a ser ativo não circulante composto por ativo realizável a longo prazo,

		investimentos, imobilizado e intangível.
Patrimônio Líquido dividido em: capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.	Patrimônio Líquido dividido em: capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.	
Os prêmios recebidos na emissão de debêntures, bem como as doações e as subvenções para investimento, podem ser registrados como reservas de capital.	Os prêmios recebidos na emissão de debêntures, bem como as doações e as subvenções para investimento, devem integrar o resultado do exercício e poderão futuramente ser destinados para as reservas de lucros.	
Ativos avaliados pelo seu custo ou valor de mercado, dos dois o menor, sempre deduzido de provisões para perdas, amortização, depreciação ou exaustão.	Ativos avaliados pelo custo ou mercado, dos dois o menor, sempre deduzidos de provisões para perdas. Para ativos de longo prazo, deverão ser efetuados ajustes a valor presente.	Ativos avaliados pelo seu valor justo ou custo, dos dois o menor, sempre deduzidos de provisões para perdas. Para ativos de longo prazo, deverão ser efetuados ajustes a valor presente.
Aumentos de valor nos saldos de contas do ativo permanente serão registrados como Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido.	Aumentos ou diminuições de valores nos saldos de contas de ativo ou passivo decorrentes de avaliações a preço de mercados serão registrados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido enquanto não computadas no resultado do exercício.	Aumentos ou diminuições de valores nos saldos de contas de ativo ou passivo decorrentes de avaliações a valor justo serão registrados na conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido enquanto não computadas no resultado do exercício.

Passivos avaliados de acordo com o princípio do Conservadorismo, acrescidos de todos os encargos, juros, multas, correções e variações cambiais.	Passivos avaliados de acordo com o princípio do Conservadorismo, acrescidos de todos os encargos, juros, multas, correções e variações cambiais. Para passivo de longo prazo serão ajustados ao seu valor presente e também para passivo circulante quando houver efeito relevante.	
As participações em sociedades controladas devem ser avaliadas pelo método de custo ou método da equivalência patrimonial.	As sociedades controladas e sociedades que fazem parte do mesmo grupo que estejam sob influência e controle comum devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.	
As operações de incorporação, fusão e cisão podem ser registradas a valores contábeis.	As operações de incorporação, fusão e cisão devem ser registradas a valores de mercado. Foi incluída a transformação na Lei n.º 11.638/2007. Antigamente essa opção era normatizada pelo DNRC – Departamento Nacional de Registro do Comércio.	A CVM estabelece normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis às operações de fusão, incorporação e cisão que envolvam companhia aberta.

Fonte: Elaborado pela autora com base na bibliografia e legislação estudada.

1.2.1. DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DOS RECURSOS X DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

A nova lei nº 11.638/2007 determina que as companhias abertas e as companhias fechadas com patrimônio líquido, na data do balanço, superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), elaborem e publiquem a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) em substituição à Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos (DOAR). Para as companhias abertas, além da DFC, será necessária também a elaboração e a publicação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

Para os usuários das informações contábeis, a DFC é melhor compreendida do que a DOAR, por visualizar melhor o fluxo dos recursos financeiros. (MARION, 2008, p. 473).

Também incluída pela lei nº 11.638/2007 a obrigatoriedade da elaboração e publicação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) para as companhias abertas:

[...] o Valor Adicionado ou Valor Agregado procura evidenciar para quem a empresa está canalizando a renda obtida; ou, ainda, admitindo que o valor que a empresa adiciona por meio de sua atividade seja um “bolo”, para quem estão sendo distribuídas as fatias de bolo e de que tamanho são essas fatias?³

Todas as empresas criam riquezas que são distribuídas ou transferidas. A DVA demonstra quais foram e como estão sendo distribuídas tais riquezas.

1.2.2. NOVA ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL

Com as alterações no artigo nº 178 da lei nº 6.404/1976, o Balanço Patrimonial passa a ter a seguinte estrutura:

Quadro 2: Estrutura do Balanço Patrimonial

BALANÇO PATRIMONIAL	
ATIVO	PASSIVO+PATRIMÔNIO LÍQUIDO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
REALIZÁVEL À LONGO PRAZO	PATRIMONIO LÍQUIDO:
INVESTIMENTOS	CAPITAL SOCIAL
IMOBILIZADO	RESERVAS DE CAPITAL
INTANGÍVEL	AJUSTES DE AVALIAÇÃO PATRIMONIAL
	RESERVAS DE LUCROS
	(-) AÇÕES EM TESOURARIA
	(-) PREJUÍZOS ACUMULADOS

Fonte: Iudicibus, Martins e Gelbcke (2010, p. 03).

³ Ibidem, p. 486-487

Como pode-se observar na nova estrutura, o ativo e o passivo são divididos em Circulante e Não Circulante.

O Ativo Não Circulante passa a ser composto pelo Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível. No passivo foi extinto o grupo de Resultados de Exercícios Futuros e o Patrimônio Líquido agora é composto pelos grupos: Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

1.2.2.1. ATIVO

Segundo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 02), o ativo “compreende os recursos controlados por uma entidade e dos quais se esperam benefícios econômicos futuros”, e segundo o artigo nº 179 da lei nº 6.404/1976, as contas devem ser classificadas no ativo em ordem decrescente de grau de liquidez.

As alterações ocorridas no ativo referem-se à classificação das contas no ativo imobilizado, revogação do ativo diferido e a inclusão do ativo intangível.

Sendo assim, são classificados no ativo imobilizado:

[...] os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;
(BRASIL. Lei nº 6.404/1976. Art. 179)

Observam-se duas modificações ocorridas no grupo do imobilizado, sendo a primeira os “bens corpóreos” (bens que tenham uma existência física), e a segunda decorrente de determinadas operações, como por exemplo, as operações de *leasing*. Antes os contratos de *leasing* eram classificados como despesa, uma vez que transferiam a posse e não a propriedade do bem. Tinha-se a prevalência da forma jurídica sobre a essência econômica e agora, de acordo com os padrões internacionais, tem-se a prevalência da essência sobre a forma, ou seja, tais contratos deverão ser classificados no grupo do ativo.

Houve a eliminação do Ativo Diferido, mas com permissão de manutenção do saldo até 2008 que não puder ser reclassificado, até sua completa amortização.

No grupo Intangível, deverão ser classificados os bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. Os intangíveis só deverão ser reconhecidos se atenderem a três pontos: identificação, controle e geração de benefícios econômicos futuros. (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2010, p. 262).

1.2.2.2. PASSIVO

O passivo ficou dividido em passivo circulante e passivo não circulante e suas contas são classificadas de acordo com o grau de exigibilidade.

Não há mais o grupo de Resultados de Exercícios Futuros conforme revogação do artigo nº 181 da lei nº 6.404/1976.

1.2.2.3. PATRIMÔNIO LÍQUIDO

O artigo nº 182 da lei nº 6.404/1976 refere-se ao Patrimônio Líquido, e com as alterações ocorridas em tal artigo o PL passa a ser composto da seguinte forma:

- Capital Social
- Reservas de Capital
- Reservas de Lucros
- Ajustes de Avaliação Patrimonial
- (-) Ações em Tesouraria
- (-) Prejuízos Acumulados

O PL representa a diferença entre o ativo e o passivo, mostrando o valor líquido da empresa.

O capital social é o aporte inicial, em espécie ou outros bens e direitos, feito pelos sócios ou acionistas, bem como novos aportes e incorporações provenientes de parte de lucros e reservas não distribuídas.

As reservas incorporam valor ao PL e suas procedências geralmente são de contribuições dos acionistas, ágio na emissão de ações, de lucros não distribuídos, etc., com o intuito de aumentar o capital.

Os prêmios recebidos na emissão de debêntures e as doações e subvenções para investimento não são mais classificados como Reservas de Capital.

Os prêmios recebidos na emissão de debêntures conforme a Resolução CFC nº 1.142/2008 são classificados como o valor superior recebido ao de resgate desses títulos na data do próprio recebimento ou o valor formalmente atribuído aos valores mobiliários.

Tais valores deverão transitar pelo resultado do exercício social e os saldos existentes nessas contas em 31 de dezembro de 2007 continuarão a existir até que seus valores tenham alguma destinação. A partir de 01 de janeiro de 2008 os prêmios recebidos na emissão de debêntures, as doações e subvenções para investimento serão considerados receitas do período de apuração e poderão ser destinados para reservas de lucros, excluídos da base de cálculo do dividendo obrigatório, porém, poderão ser tributados se houver destinação diversa da determinada pela lei nº 11.638/2007.

As Reservas de Capital são constituídas de valores recebidos pela companhia e que não transitam pelo resultado como receitas, por se referirem a valores destinados a reforço de seu capital. Constam como tais reservas o ágio na emissão de ações, a alienação de partes beneficiárias e de bônus de subscrição.

(IUDICÍBUS, MARTINS e GELBCKE, 2010, p. 349)

As Reservas de Lucros são constituídas pela apropriação de lucros da companhia e a lei nº 11.638/2007 determina que as companhias sempre dêem destinação total para os lucros auferidos.

As Reservas de Lucros podem ser classificadas como Reserva Legal, Reservas Estatutárias, Reservas para Contingências, Reservas Orçamentárias, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva Especial para Dividendo obrigatório não distribuído, Reserva de Incentivos Fiscais. Na destinação dos lucros, no caso das sociedades por ações, elas devem em princípio, distribuir todos os lucros obtidos; só não podem ser distribuídos os determinados pela lei (reserva legal), os autorizados pela lei (reservas de contingências e reserva de lucros a realizar), os determinados pelo estatuto social (reserva estatutária) e aqueles que a assembléia dos acionistas concordar em não distribuir após justificativa fundamentada pela administração (reservas de lucros para expansão – por novos investimentos, por exemplo). O

somatório das Reservas de Lucros, exceto as Reservas para Contingências, de Incentivos Fiscais e de Lucros a Realizar, não poderá ultrapassar o Capital Social. Atingindo esse limite, a Assembléia deliberará sobre a aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

Os saldos constantes na conta Lucros Acumulados deverão ser destinados, ou seja, deverão ser pagos em dividendos ou transferidos para reservas próprias de lucros. A conta Lucros Acumulados continuará existindo como contrapartida da conta Resultado do Exercício, das Reservas de Lucros (Legal, Estatutária, de Lucros a Realizar, de Incentivos Fiscais e outras) e da Distribuição de Dividendos, esta conta só não poderá ficar com saldo positivo no balanço. Porém a contabilidade para as pequenas e médias empresas de acordo com a NBC T 19.41, não proíbe que tais empresas apresentem saldo positivo nesta conta. Conforme a seção 4 da NBC T 19.41:

A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas: [...] (f) grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, **lucros ou prejuízos acumulados** (grifo nosso) e outros itens que, conforme exigido por esta Norma, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido. (BRASIL. NBC T 19.41, Seção 04, 2009)

Um novo grupo agora é parte integrante do Patrimônio Líquido: Ajustes de Avaliação Patrimonial, oriundo conforme § 3º do artigo 182 da nova lei nº 11.638/2007:

Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado. (BRASIL. Lei nº 11.638/2007, Art. nº 182)

Os ajustes de avaliação patrimonial podem ter natureza credora ou devedora. Caso tenham natureza devedora, os ajustes serão uma conta retificadora do patrimônio líquido.

Foi extinto o grupo Reservas de Reavaliação, sendo os seus saldos constantes mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o fim do exercício social, ou seja, as empresas podem efetuar a baixa dos saldos existentes de

reavaliações contra os valores do ativo até o final do ano de 2008 e, após esta data os valores reavaliados que não forem recuperáveis sofrerão o *impairment* (reconhecimento de perdas ao seu valor realizável). No caso de *impairment* de ativos reavaliados e que ainda existam valores em reservas de reavaliação, a contabilização será feita contra esses valores em reservas e não contra resultados.

1.2.3. REAVALIAÇÕES

As reavaliações asseguram que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Elas reconhecem possíveis desvalorizações ou revertem referidas perdas. Novos critérios de avaliação do ativo foram introduzidos referente às aplicações em instrumentos financeiros destinados à venda, inclusive derivativos, em direitos e títulos de créditos, classificados no circulante ou no realizável à longo prazo.

Segundo a nova lei nº 11.638/2007 os ativos serão avaliados:

Pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
Pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;
(BRASIL. Lei nº 11.941/2009, Art. nº 37. BRASIL. Lei nº 11.638/2007, Art. nº183)

O intangível será avaliado pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva amortização, feita em função do prazo legal ou contratual de uso dos direitos ou em razão da sua vida útil econômica, deles o que for menor e, os elementos do ativo decorrentes de operação de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Referente à diminuição do valor dos elementos do ativo imobilizado e intangível deverão ser registradas periodicamente nas contas:

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Também deverá ser efetuada, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, com a finalidade de serem registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

O passivo será ajustado ao valor presente: as obrigações, os encargos e os riscos classificados no não circulante, sendo os demais circulantes ajustados quando houver efeito relevante.

1.2.4. DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO ABRANGENTE

Na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) não há mais a existência dos saldos das contas “receitas e despesas não operacionais”, no lugar ficam as “outras receitas” e as “outras despesas”. Também foram excluídas as contas de correção monetária e reavaliação patrimonial.

Uma novidade trazida pelas normas internacionais foi a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA), que mostra os resultados não reconhecidos no período, mas que foram acumulados no Patrimônio Líquido, decorrentes de ganhos ou perdas atuariais, ganhos ou perdas decorrentes de conversão de demonstrações contábeis em moeda estrangeira, ganhos ou perdas na avaliação de ativos financeiros disponíveis para a venda. Ela deve apresentar separadamente o

resultado do período e o resultado abrangente total e desmembrar nos resultados atribuíveis para os acionistas ou sócios não controladores e proprietários da entidade controladora.

A DRA deve ser feita iniciando com a última linha da demonstração do resultado e em seguida devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, ou pode ser feita como uma demonstração à parte da DRE.

2. A ORGANIZAÇÃO FISCO CONTÁBIL CAPER LTDA

A Organização Fisco Contábil Caper Ltda é uma empresa especializada na área de serviços contábeis, fiscais e trabalhistas, fundado em 03 de agosto de 1970 por Sidney Costa, que sendo na época funcionário público, não podia fazer parte do quadro societário da empresa, porém sempre participou ativamente dos negócios. Sendo assim, a sociedade foi formada por três pessoas: Odila de Arruda Camargo Luz, Engracia da Rosa Costa e Dulce Aparecida Mendes. Suas instalações situavam-se no Shopping Center São Roque, onde atualmente está o famoso “Mercadão” e era conhecido como “Caper Sociedade Civil Ltda”.

A palavra CAPER significa:

Contabilidade

Auditoria

Planejamento

Econômico e

Representações

Atualmente encontra-se na Rua Dr. Stevaux, com a alteração da razão social para “Organização Fisco Contábil Caper Ltda” e com as sócias Simone Maria Costa e Engracia da Rosa Costa.

Desde então, atua ativamente no mercado com profissionalismo e determinação, construindo sua trajetória com inúmeras e expressivas conquistas.

A tradição e a experiência adquiridas em mais de quatro décadas de história, aliadas à competência técnica do quadro de profissionais e colaboradores, têm resultado em um trabalho sério e responsável, sempre voltado para a satisfação e a segurança do cliente.

Com um atendimento diferenciado, sempre regido por princípios de respeito, ética e confiança, a Caper presta assessoria a pessoas físicas – profissionais liberais, e jurídicas de todos os setores – prestadoras de serviço, indústrias, comércios, entidades filantrópicas, cooperativas, associações e condomínios.

A relação é sempre de forte parceria e comprometimento garantindo a cada cliente a tranquilidade necessária para enfrentar os desafios do dia-a-dia.

3. METODOLOGIA

3.1. TIPO DE PESQUISA

Para o desenvolvimento deste artigo utilizou-se a pesquisa bibliográfica e a pesquisa de campo do tipo exploratória. Segundo Marconi e Lakatos (2007, p.83) a pesquisa de campo visa conseguir informações e/ou conhecimentos referente um problema onde se busca uma resposta, ou de uma hipótese que se queira comprovar ou encontrar novos fenômenos ou as relações entre eles.

3.2. UNIVERSO, AMOSTRA E COLETA DOS DADOS

A pesquisa foi composta por um estudo de caso em um escritório contábil localizado no Município de São Roque no Estado de São Paulo. O escritório participante recebeu um questionário contendo o assunto e o objetivo a ser pesquisado.

Foram elaboradas as seguintes questões: 1) Nome, 2) Cargo, 3) Número de funcionários, 4) Quantidade de Clientes, 5) Porte Médio dos Clientes (considerando enquadramento da Receita Federal do Brasil), 6) Quais as maiores dificuldades encontradas durante a implantação do processo de convergência das normas contábeis? 7) Quais itens para convergência das normas contábeis brasileiras foram implantados com maiores dificuldades, 8) Como foram feitos os ajustes dos saldos das contas do ano de 2009 para efeitos de comparabilidade da convergência, 9) Qual o grau de adequação já obtido pelas empresas existentes no escritório em percentual. As outras questões foram elaboradas com base na escala de Likert.

A escala de Likert, segundo Gil (1999, p. 145 e 146), baseia-se na escala de Thurstone que consiste numa escala de intervalos, porém, a elaboração da escala de Likert é mais simples e não mede o quanto uma atitude é mais ou menos favorável. Foram elaboradas assertivas acompanhadas de uma escala de 5 pontos, sendo que sua pontuação variava entre “Não concordo totalmente” (1) e “Concordo totalmente” (5).

3.3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir expõe-se a análise dos resultados obtidos de acordo com as perguntas respondidas no questionário.

3.3.1. QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS, QUANTIDADE DE CLIENTES E PORTE MÉDIO DOS CLIENTES

De acordo com as respostas obtidas com o questionário, verificou-se que a Organização Fisco Contábil Caper Ltda é uma empresa que possui um total de 11 funcionários, 98 clientes, cujo porte médio desses clientes é dividido em 91,84% como Microempresas, 3,06% como Empresas de Pequeno Porte e 5,10% Outros tipos de empresas.

3.3.2. IMPLANTAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS

Para a implantação das normas contábeis internacionais, questionou-se quais foram as maiores dificuldades encontradas durante a sua implantação. A resposta obtida foi que uma das maiores dificuldades foi referente à capacitação dos profissionais para implantação das normas, devido à complexidade de determinados assuntos, como por exemplo a aplicação do Teste de *Impairment* nas empresas. Outra dificuldade encontrada, segundo a respondente foi o entendimento das normas para a aplicação nas empresas.

Também foi perguntado quais os itens para convergência das normas contábeis brasileiras foram implantados com maiores dificuldades. Dentre as alternativas estavam:

- o ajuste a valor presente,
- o teste de *impairment*,
- a alteração da estrutura do balanço,
- a adaptação do grupo intangível e,
- a nova classificação das contas no ativo imobilizado.

A resposta obtida foi a de que o teste de *impairment* foi implantado com maior dificuldade.

3.3.3. AJUSTES EFETUADOS NOS SALDOS DE 2009

Outra questão levantada, foi em relação aos ajustes efetuados nos saldos das contas no balanço do ano de 2009 para efeitos de comparabilidade. A resposta obtida foi a de que não foram efetuados ajustes no ano de 2009, pois no caso do escritório em questão não havia empresas com saldos a serem ajustados. Não havia empresas com saldo no Ativo Diferido e as empresas que tinham saldo na conta de Reservas de Reavaliação optaram por manter os saldos nesta conta até sua efetiva realização. Também, segundo a respondente, não foi realizado o teste de *impairment* em nenhuma das empresas existentes no escritório.

3.3.4. GRAU DE ADEQUAÇÃO OBTIDO PELAS EMPRESAS

O grau de adequação rumo às normas internacional, já obtido pelas empresas existentes no escritório, segundo a respondente, foi de 50%.

3.3.5. ESCALA DE LIKERT

As próximas perguntas foram feitas em tom afirmativo, utilizando-se da escala de Likert, onde o grau de concordância variava entre “Não concordo totalmente” (1); “Não concordo parcialmente” (2); “Indiferente” (3); “Concordo parcialmente” (4) e “Concordo totalmente” (5).

3.3.5.1. CONCORDO TOTALMENTE

Entre nove assertivas feitas, três delas obtiveram a escala 5, em que a respondente concordou totalmente:

- A DRA é uma demonstração que foi implantada sem dificuldades pela empresa.
- O processo de alteração na estrutura do balanço patrimonial das empresas foi de fácil implementação.
- O grupo intangível foi adaptado com tranquilidade.

3.3.5.1. CONCORDO PARCIALMENTE

As assertivas que obtiveram como respostas “concordo parcialmente” foram:

- Não houve grandes dificuldades no entendimento de classificação de contas no ativo imobilizado e;
- A implantação das novas contas no PL foi realizada com tranquilidade.

3.3.5.2. NÃO CONCORDO TOTALMENTE

As seguintes assertivas tiveram como resposta o “não concordo totalmente”:

- O processo de implantação da DFC, das empresas obrigadas à elaboração, foi feito com tranquilidade;
- A conta de Lucros Acumulados ainda pode ser visualizada no Balanço Patrimonial das PME's;
- O teste de *impairment* está sendo aplicado sem grandes dificuldades nas empresas e;
- Os novos critérios de avaliação do ativo e passivo estão sendo implantados com tranquilidade.

Das nove afirmativas elaboradas, nenhuma obteve “não concordo parcialmente” e nem a opção “indiferente”.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo pesquisar e descrever as principais alterações ocorridas na lei nº 6.404/1976 e identificar através de um estudo de caso realizado na Organização Fisco Contábil Caper Ltda, localizada no município de São Roque, no estado de São Paulo, como aconteceu a adequação de tais alterações nas empresas existentes neste escritório e quais foram as dificuldades encontradas neste processo de convergência das normas contábeis brasileiras às normas internacionais.

O resultado mostrou que o processo de convergência das empresas está caminhando. Segundo o escritório, o grau de adequação obtido pelos seus clientes, de acordo com as novas normas, é de 50%. Porém, de acordo com as respostas obtidas, a maior parte das empresas existentes neste escritório, são consideradas microempresas, ou seja, não estão sujeitas à lei nº 6.404/1976, e sim, enquadradas na NBC T 19.41 “Contabilidade para as pequenas e médias empresas”. A NBC T 19.41, diferentemente da nova lei nº 11.638/2007, não alterou a conta Lucros/Prejuízos Acumulados somente para Prejuízos Acumulados, com isso entende-se que a conta de lucros acumulados ainda pode ser apresentada no balanço, mas, ao fazermos a afirmativa baseada na escala de Likert, dizendo que ainda é possível visualizarmos tal conta no balanço das pequenas e médias empresas, a respondente não concordou totalmente, o que nos permite afirmar que embora a NBC T 19.41 ainda permita que isso aconteça, na prática o escritório em questão afirma que tal conta não é mais visualizada no balanço patrimonial das empresas existentes no escritório.

Observamos também que a elaboração da DFC, os novos critérios de avaliação do ativo e do passivo, o teste de *impairment*, a falta de capacitação dos profissionais e a falta de entendimento de algumas normas para a correta aplicação nas empresas, foram fatores que dificultou a aplicabilidade das novas normas, segundo as respostas dadas pela Organização Fisco Contábil Caper Ltda.

Em relação à implantação da Demonstração do Resultado Abrangente, à alteração da estrutura do balanço e à implementação do grupo intangível, todas as respostas obtidas foram a de que todos esses quesitos foram adaptados com tranquilidade.

Já na classificação das contas, no ativo imobilizado e na implantação de novas contas no patrimônio líquido, de acordo com a pesquisa, essas implantações foram feitas parcialmente com tranquilidade, o que nos permite dizer que ainda há certas dúvidas e/ou dificuldades referente ao assunto.

Diante do exposto, concluímos que o processo de convergência está sendo adaptado pelas empresas existentes na Organização Fisco Contábil Caper Ltda, porém com certa dificuldade em alguns pontos trazidos pelas normas internacionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Jerônimo. ANTUNES, Guilherme M. Brscan. PENTEADO, Isis Malusá. **A convergência contábil brasileira e a adoção das normas internacionais de contabilidade: o IFRS – 1**. São Paulo, 2007. 18 f. p. 03. X SEMEAD – Seminários em Administração FEA – USP. Disponível em: <http://www.teses.usp.br>. Acesso em: 19 Julho. 2010.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da lei nº 6.404/1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 21 Maio. 2010.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 21 Maio. 2010.

_____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: www.planalto.gov.br. Acesso em: 07 Julho. 2010.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.055/2005**. Dispõe sobre a criação do CPC e dá outras providências. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/RES_1055.pdf. Acesso em: 24 Julho. 2010.

_____. **Resolução CFC nº 1.142/2008**. Aprova a NBC T 19.14 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/RES_1142.pdf. Acesso em: 15 Setembro. 2010.

_____. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº 1.255/2009**. Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Disponível em: www.cpc.org.br/pdf/RES_1142.pdf. Acesso em: 15 Setembro. 2010.

CAPER CONTABILIDADE E CONSULTORIA. **História**. Disponível em: www.caperonline.com.br/empresa.asp. Acesso em: 20 Julho. 2010.

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. LEMES, Sirlei. **Efeito da Convergência das Normas Contábeis Brasileiras para as Normas Internacionais do IASB**. 4º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade. São Paulo, 2004, p. 10. Disponível em: www.congressosp.fipecafi.org/artigos42004/345.pdf. Acesso em: 25 Julho. 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 1999. p. 145 - 146.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais Sociedades). Suplemento**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009. Pg. 02, 38.

_____. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável às demais Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC**. 1ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 03, p. 262, p. 349.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 13ª ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 426, p. 473, p. 486 - 487.

MARCONI, Marina de Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 84 - 86.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1ª ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 38 - 41.

NIYAMA, Jorge Katsumi; RODRIGUES, Jomar Miranda. **Análise das demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei n.º 11.638/07**. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, n. 25/38, p. 25, maio/jun. 2010.

SÁ, Nívea Vasconcelos de Almeida. MAEDA, Ernesto Kenshi Carvalho. FARIA, Moacir Alves de. **Diretrizes para Elaboração de Trabalhos Acadêmicos**. São Roque, 2009. Revisão 2010. Disponível em "<http://www.facsaoque.br/novo/downloads/Diretrizes.pdf>". Acesso em: 29 Mar. 2010.