



**Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais**

**Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais  
Curso de Ciências Contábeis**

**UM MODELO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ELABORADAS  
DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC PME**

**Elizabeth de Aguiar Godoy**

**Belo Horizonte  
2010**

**Elizabeth de Aguiar Godoy**

**UM MODELO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ELABORADAS  
DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC PME**

Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Domingos Xavier Teixeira

Área: Contabilidade Geral

**Belo Horizonte  
2010**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS

Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais

Curso de Ciências Contábeis

*Monografia apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.*

**UM MODELO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ELABORADAS  
DE ACORDO COM O PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC PME**

RESUMO DAS AVALIAÇÕES:

1. Do professor orientador \_\_\_\_\_

2. Da apresentação oral \_\_\_\_\_

3. Nota final \_\_\_\_\_

**CONCEITO** \_\_\_\_\_

***Ao meu futuro marido e aos meus pais,  
pela compreensão, incentivo e carinho.***

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por ter me capacitado, ajudado muito a realizar este trabalho. A meu orientador Professor Domingos Xavier Teixeira, que tornou possível a realização deste trabalho.

Aos professores que contribuíram para este trabalho, em especial aos professores José Vuotto Nievas, Amilson Carlos Zanetti, Gilberto Galinkin, José Ronaldo da Silva e Fátima Maria Penido Drumond. As funcionárias Liliane Moreira Xavier e Vanessa Cristina Andrade Leão, do Centro de Gestão de Estágio, Tutoria e Encaminhamento Profissional - CGETEP, pela importante ajuda.

As amizades conquistadas durante o curso, amigos que me acolheram nos momentos mais difíceis e me incentivaram.

Aos professores pelo conhecimento transmitido, pelo ensinamento e dedicação.

Ao meu futuro marido, que com seu amor, compreensão, carinho e dedicação, me incentivou, me apoiou em todos estes momentos.

Aos meus pais, pelo amor, carinho, e compreensão. Aos meus familiares, em especial minhas sobrinhas, amigos, chefe, colegas de trabalho que me apoiaram. Aos companheiros do xerox, Adailton Oliveira Costa, Denilson Oliveira Costa e Edmar Oliveira Costa, por toda ajuda durante estes quatro anos. Aos meus amigos de patas, meus cães, pelo companheirismo durante as horas de estudos e pela alegria.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para minha formação.

“A opinião de um contador não é inspirada no que ele “supõe”, mas no que ele “aprendeu” ou “absorveu” como conhecimento.”

*Antônio Lopes de Sá*

## RESUMO

Este trabalho elaborou um modelo de apresentação de demonstrações contábeis, conforme Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e de Notas Explicativas. Seu objetivo foi o de demonstrar o novo formato das demonstrações contábeis para PME de acordo com as novas normas internacionais de contabilidade, estabelecidas pelo IFRS. Foram realizadas uma pesquisa bibliográfica e um estudo de caso, com delimitações, tais como, não foi pesquisa em empresa, referencial em doutrina e bibliografia e os modelos elaborados pela autora. A pesquisa resultou nos modelos de demonstrações contábeis, incluindo notas explicativas para as pequenas e médias empresas. Os resultados mostram que este modelo pode ser adotado por estas empresas e que em especial as notas explicativas têm um papel importante nestas demonstrações. Conforme o Pronunciamento Técnico PME, as contas apresentadas no balanço patrimonial são sucintas e, assim, necessitam de explicações para o entendimento. A aplicabilidade dos modelos sugeridos no meio acadêmico para fins didático contribuirá para o aprendizado dos alunos do Curso de Ciências Contábeis e de cursos que tenham como disciplinas a Contabilidade.

Palavras-chaves: Pequenas e Médias Empresas. Demonstrações Contábeis. Notas Explicativas. Contabilidade. Evidenciação.

## LISTA DE QUADROS

<b>QUADRO 1 Balanço Patrimonial – Ativo.....</b>	<b>54</b>
<b>QUADRO 2 Balanço Patrimonial – Passivo e Patrimônio Líquido.....</b>	<b>55</b>
<b>QUADRO 3 Demonstração do Resultado do Exercício.....</b>	<b>56</b>
<b>QUADRO 4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – 20x0....</b>	<b>56</b>
<b>QUADRO 5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido- 20x1.....</b>	<b>57</b>
<b>QUADRO 6 Demonstração dos Fluxos de Caixa – Método Indireto.....</b>	<b>58</b>
<b>QUADRO 7 Demonstração do Fluxo de Caixa – Método Direto.....</b>	<b>59</b>
<b>QUADRO 8 Demonstração do Resultado Abrangente.....</b>	<b>60</b>



## LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

Ltda. – Limitada

## LISTA DE SIGLAS

ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas  
BP – Balanço Patrimonial  
CDB – Certificado de Depósito Bancário  
CFC – Conselho Federal de Contabilidade  
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica  
COFINS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis  
CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa  
DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica  
DLPA – Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados  
DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido  
DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos  
DRA – Demonstração do Resultado Abrangente  
DRE – Demonstração do Resultado do Exercício  
DVA - Demonstração do Valor Adicionado  
EPP – Empresa de Pequeno Porte  
FCONT – Controle Fiscal Contábil de Transição  
IAS – *International Accounting Standards*  
IASB – *International Accounting Standards Board*  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços  
IFRS – *International Financial Reporting Standard*  
IR – Imposto sobre a renda  
JCP – Juros sobre Capital Próprio  
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real  
LC – Lei Complementar  
ME – Micro Empresa  
MP – Medida Provisória  
NBC – Norma Brasileira de Contabilidade  
NBC T – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica

PC – Princípios de Contabilidade

PEPS – Primeira a Entrar, Primeiro a Sair

PIS – Programa de Integração Social

PME – Pequena e Média Empresa

RFB – Receita Federal do Brasil

RTT – Regime de Tributação Transitória

TR – Taxa Referencial

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
1.1 Formulação do problema.....	12
1.2 Metodologia de pesquisa.....	18
1.3 Estrutura do trabalho.....	20
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	<b>21</b>
2.1 O que é uma PME?.....	21
2.2 Alterações introduzidas nos poderes do Conselho Federal de Contabilidade a partir de Junho de 2010.....	22
2.3 A obrigatoriedade da utilização das regras do CPC PME pelas empresas.....	24
2.4 Contabilidade e Princípios Contábeis.....	26
2.5 Normas fiscais do Regime do RTT.....	29
2.6 Demonstrações Contábeis.....	33
2.6.1 <i>Balanço Patrimonial</i> .....	34
2.6.2 <i>Demonstração do Resultado do Período e Resultado Abrangente</i> .....	35
2.6.3 <i>Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido</i> .....	36
2.6.4 <i>Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados</i> .....	37
2.6.5 <i>Demonstração dos Fluxos de Caixa</i> .....	37
2.6.6 <i>Notas explicativas</i> .....	39
2.7 Usuários da Contabilidade.....	43
2.8 Qualidade da informação contábil.....	44
2.8.1 <i>Compreensibilidade, relevância, comparabilidade e confiabilidade</i> ...	44
2.8.2 <i>Materialidade, prudência, integralidade, tempestividade, neutralidade, equilíbrio entre custo e benefício e, equilíbrio entre características qualitativas</i> .....	47
2.8.3 <i>Representação adequada e prevalência da essência sobre a forma</i> ..	49
2.9 Transparência: vantagens das novas regras contábeis.....	50
2.10 Evidenciação ( <i>disclosure</i> ).....	51
<b>3 DESENVOLVIMENTO PRÁTICO</b> .....	<b>54</b>
3.1 Elaboração do Modelo de Demonstrações Contábeis para PME.....	54
3.2 Outras sugestões de notas explicativas não abrangidas acima, se aplicáveis.....	80
3.3 Considerações.....	87
<b>4 CONCLUSÃO</b> .....	<b>89</b>
4.1 Sugestões de estudo.....	89
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>91</b>
<b>ANEXO</b> .....	<b>96</b>
<b>ANEXO A – Diferença entre o conjunto completo dos CPCs e o Pronunciamento Técnico PME</b> .....	<b>96</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Formulação do Problema

O presente trabalho trata do tema das demonstrações contábeis, com ênfase nas Notas Explicativas. Esse tema faz parte do núcleo de Contabilidade Geral, específico Teoria Avançada da Contabilidade.

O título descreve a relação entre o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas e as demonstrações contábeis elaboradas segundo este Pronunciamento, portanto, o título é “Um modelo de Demonstrações Contábeis elaboradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC PME”.

O tema motivaria a questão da importância das Demonstrações contábeis, com ênfase nas Notas Explicativas, por serem informações que complementam aquelas demonstrações contábeis. Desta forma, resulta-se na compreensão dos problemas evidenciados neste trabalho.

A elaboração das Notas Explicativas como parte das demonstrações permite ao leitor compreendê-las? Essa pergunta pode ser vista como um problema a ser resolvido, portanto, problema é uma questão levantada que se busca uma resposta e quando a resposta é encontrada, tem-se a solução da questão. Isto porque as normas do IFRS requerem que todos os princípios contábeis detalhados sejam inseridos no contexto das demonstrações contábeis e divulgados detalhadamente nas notas explicativas.

Segundo Vergara (2009, p. 13) “problema é uma questão não resolvida, é algo para o qual se vai buscar resposta, via pesquisa.”.

Sendo assim, o problema foi formulado devido à necessidade de compreender as Demonstrações Contábeis e, em especial, explicar os objetivos das Notas Explicativas neste novo conceito do IFRS.

Neste sentido é importante destacar que esta pesquisa buscou-se verificar se as informações evidenciadas nas notas explicativas possibilitaram o entendimento das demonstrações contábeis das Pequenas e Médias Empresas (PMEs) e

atenderam aos usuários das informações. Se estas apresentaram informações quantitativas e qualitativas de maneira ordenada, úteis aos usuários.

Para buscar estas respostas, foi necessário definir o objetivo geral, bem como os específicos da pesquisa, mas para isso, foi preciso entender a definição de objetivo.

Objetivo é a finalidade de algo, é obter uma explicação de um ou de vários acontecimentos, é justificar fatos, esclarecer uma questão.

“Se o problema é uma questão de investigar, objetivo é um resultado a alcançar. O objetivo final se alcançado, dá resposta ao problema. Os objetivos intermediários são aqueles de cujo alcance depende do objetivo final.” (VERGARA, 2009, p. 18).

O objetivo geral proposto neste trabalho foi: elaborar modelos de apresentação de demonstrações contábeis, conforme Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com o intuito de explicitar a contribuição das Notas Explicativas para o entendimento das Demonstrações Contábeis.

Como objetivos específicos tem-se os seguintes:

- Explicar o que são pequenas e médias empresas;
- Descrever quais são as demonstrações contábeis que as pequenas e médias empresas estão sujeitas;
- Esboçar o modelo para Balanço Patrimonial, Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Demonstrar a elaboração das Notas Explicativas como um instrumento que complementam as Demonstrações Contábeis;
- Exemplificar as informações pertinentes a tributação da entidade, em relação ao Regime de Tributação Transitória (RTT) e ao Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT).
- Averiguar a transparência das informações, visto que, as Notas Explicativas fazem parte da *disclosure*.

Portanto, com a formulação do problema, do objetivo geral e dos específicos, ficaram evidenciados os motivos para o desenvolvido do trabalho.

As entidades estão em crescimento, em virtude da recuperação da economia mundial e do crescimento do Brasil como um país emergente, portanto, há necessidade de informações que sejam compreendidas pelo leitor.

A necessidade de informação cresce a cada dia, assim os usuários, precisam de explicações cada vez melhores. Como há informações que às vezes não atendem usuários específicos, deve haver uma uniformidade nas divulgações para que os usuários não fiquem confusos.

As divulgações devem ser suficientes para o entendimento das informações. A linguagem deve ser objetiva e compreensível e deve atender a maioria dos usuários, mesmo que não pertençam ao mesmo grupo de utentes.

Nesse sentido as Notas Explicativas, por serem um instrumento que complementam as Demonstrações Contábeis, e que na sua essência evidencia informações aos usuários da Contabilidade, divulga dados quantitativos e qualitativos, devem ser apresentadas com qualidade e compreendidas em sua totalidade.

A elaboração das Notas Explicativas deve conter informações que esclarecem e complementam as Demonstrações Contábeis e para alcançar essa clareza precisam apresentar certos atributos como tempestividade, integridade, confiabilidade, comparabilidade, compreensibilidade e transparência.

O conjunto dessas qualidades permite que as Notas Explicativas se tornem a principal evidenciação ou *disclosure* porque demonstram informações relevantes ao esclarecimento das Demonstrações Contábeis, proporcionam o entendimento das demonstrações.

Para a boa compreensão do leitor, os modelos propostos neste trabalho foi dirigido para os usuários externos. Um dos objetivos da Contabilidade é garantir informações diferenciadas para diferentes usuários, por isso a necessidade de notas explicativas claras e objetivas, apresentadas com qualidade e que alcance a finalidade de proporcionar o entendimento das Demonstrações Contábeis.

Seguem a definição de termos utilizados na elaboração deste trabalho:

**Demonstrações contábeis:** são representações técnicas do patrimônio e dos resultados da movimentação desde que se fazem por ocasião de prestações de contas ou de encerramento de exercício. [...]. Ato ou efeito de evidenciar fatos patrimoniais. (SÁ e SÁ, 2009, p. 138).

**Demonstrações contábeis:** as demonstrações contábeis são os relatórios elaborados de acordo com a legislação brasileira e conforme as necessidades dos usuários. (Marion, 2007, p. 43).

**Demonstrações contábeis:** produto final resultante das informações divulgadas em grupos de entendimento, que evidenciam a legitimidade e adequação econômico-financeira, que possibilitem sua interpretação. (ATTIE, 2009, p. 95).

**Demonstrações contábeis para fins gerais:** Demonstrações contábeis direcionadas às necessidades gerais de informação financeira de vasta gama de usuários que não estão em posição de exigir demonstrações feitas sob medida para atender suas necessidades particulares de informação. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Demonstrações separadas:** Aquelas apresentadas por uma controladora, um investidor em um sócio com investimento em entidade controlada em conjunto, nas quais os investimentos são contabilizados com base na participação societária direta ao invés de se basear nos resultados declarados e nos ativos líquidos contábeis das entidades investidas. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Evidenciação:** Informação relevante a fim de tornar os demonstrativos contábeis significativos e possíveis de serem entendidos plenamente. (IUDÍCIBUS, 2009, p. 111).

**Evidenciação:** divulgação por meio de métodos, tais como: formatos e disposição das demonstrações formais; terminologia e apresentações detalhadas; informação entre parênteses; notas explicativas; demonstrações e quadros complementares; comentários no parecer de auditoria; e carta do presidente do conselho de administração. (HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p. 524).

**Notas Explicativas:** contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mudanças do patrimônio líquido



e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Notas explicativas:** são complementos às demonstrações contábeis que evidenciam informações de difícil indicação nas demonstrações. (MARION, 2006, p. 39-40).

**Valor contábil:** Valor em que um ativo ou passivo é reconhecido no balanço patrimonial. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor contábil:** é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação acumulada e das perdas por desvalorização. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27, 2009).

**Valor em uso:** Valor presente de fluxos de caixa futuros que se espera venha a ser gerado com um ativo ou uma unidade geradora de caixa. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor em uso:** é o valor presente de fluxos de caixa futuros estimados, que devem resultar do uso de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01, 2009).

**Valor justo:** é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27, 2009).

**Valor justo:** Valor pela qual um ativo pode ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial concedido, entre partes conhecedoras e dispostas a isso, em uma transação em que não haja relação de privilégio entre elas. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor justo menos despesa para vender:** Valor que pode ser obtido com a venda de ativo ou unidade geradora de caixa, em uma transação entre as partes, isentas de interesse, que devem ser conhecedoras e dispostas a isso, menos as despesas da venda. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor líquido de venda:** é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor líquido de venda:** é o valor a ser obtido pela venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa em transações em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas estimadas de venda. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01, 2009).

**Valor presente:** Estimativa do valor presente descontado de fluxos de caixa líquidos no curso normal dos negócios. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor presente:** Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da entidade. (PRONUNCIAMENTO CONCEITUAL BÁSICO, 2008).

**Valor recuperável:** O maior valor entre o valor justo diminuído das despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

**Valor recuperável:** de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor líquido de venda de um ativo e seu valor em uso. (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 01, 2009).

## 1.2 Metodologia de Pesquisa

Para a elaboração do trabalho foi feito um levantamento bibliográfico, em que foram consultados capítulos de livros, leis, resoluções e normas contábeis, em suporte físico ou pela Internet, procedendo então à leitura analítica individual que permitiu uma visão global sobre o tema. Especial ênfase na pesquisa foi dada ao CPC PME que está em vigor a partir do dia 1º. de janeiro deste ano. Por fim, foi elaborado o projeto seguindo as regras da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

De acordo com Vergara (2009, p. 41) a pesquisa pode ser conforme os critérios utilizados: quanto aos fins e quanto aos meios.

Neste trabalho o tipo de pesquisa quanto aos fins foi descritiva e explicativa e quanto aos meios é bibliográfica e estudo de caso.

Vergara (2009, p. 42) diz que a pesquisa descritiva expõe características de determinado fato, mas não tem obrigação de explicar o fato, apesar de embasar a explicação.

A pesquisa explicativa tem a finalidade de justificar, esclarecer os fatos. Bervian e Cervo (2002, p. 64) diz que a “pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los.”

A presente pesquisa foi ao mesmo tempo bibliográfica e estudo de caso. A pesquisa foi bibliográfica porque para elaboração do trabalho foi utilizado material publicado que permite analisar a presente pesquisa e foi um estudo de caso porque foi limitado a uma entidade específica.

É estudo de caso porque a pesquisa é restringida a uma ou poucas unidades (VERGARA, 2009, p. 43).

Para Bervian e Cervo (2002, p. 65) “a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em documentos.” Sendo assim, foi um exame necessário a qualquer pesquisa científica.

Conforme Vergara (2009, p. 42-43) quanto aos meios é bibliográfica porque é desenvolvida baseando-se em livros, periódicos, redes eletrônicas, portanto, o material utilizado é de acesso ao público em geral e pode ser de fonte primária (primeira mão) ou secundária (segunda mão).

A fonte primária é quando os documentos são coletados através de pesquisas de campo, entrevistas, questionários e outros métodos de pesquisas estatísticas (BERVIAN e CERVO, 2002, p. 89).

Portanto, a fonte do trabalho foi secundária porque os dados foram retirados dos livros, leis e normas e demais evidências disponíveis na Internet, que é fonte de segunda mão. Bervian e Cervo (2002, p. 89) acrescentam mais uma fonte, a terceira quando os documentos bibliográficos forem citados por outra pessoa.

Em relação à coleta de dados os procedimentos da pesquisa foram qualitativos, por conseguinte, a abordagem não foi estatística.

De acordo Vergara (2009, p. 56) o tipo de coleta justifica o tratamento que se pretende dar aos propósitos do projeto.

A pesquisa bibliográfica tem a finalidade de encontrar as respostas para os problemas levantados nesse projeto e para encontrar o material necessário deve-se ter conhecimento de como os materiais são organizados (BERVIAN e CERVO, 2002, p. 88).

O trabalho utilizou material apresentado em meio eletrônico e impressos. Após a seleção do material foram anotadas as idéias, os dados e informações para fundamentar o trabalho. “As anotações e os apontamentos são como que uma memória exterior. Bem organizados, podem se constituir em uma minibiblioteca para uso pessoal.” (BERVIAN e CERVO, 2002, p. 92).

Foi feito uma pré-leitura do pronunciamento técnico e livros onde se buscou a existência das informações para realização do trabalho.

Após essa etapa foi realizada uma leitura seletiva, para escolher o melhor de cada texto e como critério foi considerada a importância dos textos.

A terceira etapa foi a leitura crítica ou reflexiva, onde foram analisadas as idéias dos autores, identificando a linha de pensamento para então escolher as idéias úteis ao projeto.

Segundo Bervian e Cervo (2002, p. 98) “os critérios de julgamento serão propósitos do trabalho: assim, as ideias terão valor e serão úteis ou imponentes se interessarem à pesquisa.”.

Em seguida foi feito uma leitura interpretativa que, após a análise e crítica, possibilitou concluir a leitura redigir o texto.

De acordo com Bervian e Cervo (2002, p. 96) essas fases devem seguir uma ordem cronológica e lógica ao mesmo tempo, pois desta forma, permite ao leitor o

pensamento reflexivo, permitindo surgir o conhecimento científico que se divide em três etapas: visão global (sincrética), visão analítica e visão sintética. Logo, os tipos de pesquisas permitiram a elaboração do trabalho de conclusão do curso.

A pesquisa foi justificável, o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa tem grande relevância para o aprendizado e uma sugestão de modelos das demonstrações contábeis e notas explicativas para as pequenas e médias empresas.

Delimitações:

- A pesquisa não foi baseada em empresa;
- O referencial foi baseado em doutrina e bibliografia;
- Os modelos foram desenvolvidos pela autora;
- As tabelas são partes das Notas Explicativas, portanto, seguem regras da publicação das demonstrações contábeis.

### **1.3 Estrutura do Trabalho**

O presente trabalho foi dividido em capítulos.

O primeiro capítulo tratou do problema, da justificativa, dos objetivos para a escolha do tema, bem como da metodologia aplicada.

O segundo capítulo abordou o referencial teórico, que destaca a abordagem deste tema pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

O terceiro capítulo tratou do desenvolvimento prático, da sugestão de modelos das demonstrações contábeis para pequenas e médias empresas e notas explicativas, em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME.

O quarto capítulo descreveu a conclusão do trabalho, em seguida as referências e anexos utilizados para a fundamentação teórica.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O que é uma PME?

A definição de pequenas e médias empresas de acordo com o novo contexto do IFRS aplicável ao Brasil ocorreu em dezembro de 2009 com a aprovação do Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Este pronunciamento foi elaborado a partir do *International Financial Reporting Standard* (IFRS) para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) do *International Accounting Standards Board* (IASB). No Brasil passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2010. Portanto, conforme este pronunciamento as pequenas e médias empresas são

as sociedades por ações fechadas (sem negociação de suas ações ou outros instrumentos patrimoniais ou de dívida no mercado e que não possuam ativos em condição fiduciária perante um amplo grupo de terceiros), mesmo que obrigadas à publicação de suas demonstrações contábeis, são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte. As sociedades limitadas e demais sociedades comerciais, desde que não enquadradas pela Lei nº. 11.638/07 como sociedades de grande porte, também são tidas, para fins deste Pronunciamento, como pequenas e médias empresas.

Em relação ao não enquadramento pela Lei nº. 11.638/07, a Pequena e Média Empresa (PME) não pode apresentar no exercício social anterior ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita anual superior a R\$ 300 milhões. A ocorrência de uma das exigibilidades de limites desenquadra a entidade como PME e esta passa a ser obrigada à prestação pública de contas. De acordo com Ludícibus et al (2010, p. 25)

Pequenas e médias empresas, conforme conceito adotado pelo IASB e pelo CPC (consequentemente também pelo CFC) são empresas que não têm obrigação pública de prestação de contas e elaboram demonstrações contábeis, além de para fins internos de gestão, para usuários externos, mas para finalidades gerais, como é o caso de sócios que não estão envolvidos na administração do negócio, credores existentes e potenciais, e agências de avaliação de crédito. Note-se que inúmeras sociedades por ações brasileiras estão enquadradas nessa condição, bem como as

limitadas e todas as demais sociedades que não captam recursos junto ao público.

As empresas optantes pelo Simples Nacional, por receber um tratamento diferenciado, conforme a Lei Complementar (LC) nº. 123/06 não seguem as regras deste pronunciamento. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a Resolução CFC nº. 1.115/07, que aprovou a NBC T 19.13 que dispõe da Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e ainda está em vigor. Até o presente momento o Conselho não manifestou Pronunciamento Técnico específico para as empresas optantes pelo Simples Nacional. A principal razão para não seguir às normas das PMEs decorre de dois aspectos: (i) Primeiro, o custo benefício. Não se justificaria uma ME ou EPP adotar as normas das PMEs visto o valor irrelevante de seus negócios. e (ii) As ME e EPP são reguladas por uma lei complementar, de hierarquia superior às leis ordinárias, que regulam as PMEs. Portanto, estes dois aspectos são relevantes para a não aplicação das normas do CPC PME para as ME e EPP.

## **2.2 Alterações introduzidas nos poderes do Conselho Federal de Contabilidade a partir de Junho de 2010**

Com o advento da Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, o Conselho Federal de Contabilidade passou a ter mais poderes, além daqueles de somente fiscalizar a profissão contábil. O CFC passou a ser o órgão a editar as normas contábeis aplicáveis a todas as empresas e entidades, exceto no caso das ME e EPP. Assim, os demais órgãos, tais como a CVM, passam a ter o papel de requerer informações adicionais àquelas requeridas pelo CFC. Ademais, é de se notar que o CFC passou a adotar integralmente as normas internacionais de contabilidade requeridas pelo IFRS, mas adaptadas às circunstâncias do Brasil.

Conforme o artigo 76 da Lei nº 12.249/2010, a nova atribuição do CFC é “regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.”.

Esta mudança tem pontos positivos para o desenvolvimento da Contabilidade, tais como, retorno do exame de suficiência, que implica em profissionais mais habilitados para exercer a profissão, logo levará a um novo perfil do contabilista, mais atualizado e obrigatoriedade da escrituração contábil por todas as entidades, independente do porte da empresa.

A obrigatoriedade é baseada no poder que o CFC tem a partir desta Lei em emitir as Normas e, portanto exigir seu cumprimento.

Portanto, com a nova redação do Decreto-Lei 9.295/46 o Conselho Federal de Contabilidade passa a ter mais atribuições e poder para cobrar dos contabilistas o que já foi instituído no Código Civil, art. 1.179 da Lei 10.406/02 que estabelece

o empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o resultado econômico.

Desta forma, mesmo com uma legislação que dispense para fins fiscais a escrituração contábil, o CFC pode exigir que todas as entidades façam a escrituração contábil, exceto no caso das ME e EPP, pelas razões anteriormente expostas.

O CFC reafirmou com as alterações introduzidas pela Lei nº 12.249/2010 o seu poder de fiscalização juntamente com os Conselhos Regionais de Contabilidade, pois foi estabelecida uma ampliação das penalidades como cassação. Conforme a Lei 12.249/10, o Decreto-Lei 9.245/46 fica acrescido da alínea “f” no seu artigo 27

cassação do exercício profissional quando comprovada incapacidade técnica de natureza grave, crime contra a ordem econômica e tributária, produção de falsa prova de qualquer dos requisitos para registro profissional e apropriação indevida de valores de clientes confiados a sua guarda, desde que homologada por 2/3 (dois terços) do Plenário do Tribunal Superior de Ética e Disciplina;

Portanto, esta alteração ratifica o direito do CFC em emitir Normas Brasileiras de Contabilidade e exigir seu cumprimento. Se observar o procedimento da emissão dos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) verifica-se que todos foram ratificados pelo CFC, sendo assim, fica



evidenciado que é uma atribuição deste órgão a edição de Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional.

### **2.3 A obrigatoriedade da utilização das regras do CPC PME pelas empresas**

A obrigatoriedade da utilização das regras do Pronunciamento Técnico PME aplica-se a todas as entidades que se enquadrem na definição de Pequenas e Médias empresas.

O próprio relatório da Audiência Pública do Pronunciamento Técnico PME (2009) informa

*b. Dúvidas quanto à aplicação do Pronunciamento Técnico às situações de microempresas optantes do Simples Nacional e outras.*

Razão: O CPC recomenda a consulta aos órgãos reguladores. Sua função é a de providenciar a emissão dos documentos técnicos e sua adoção, e por quais entidades, é determinada por tais órgãos.

Sendo assim, a obrigatoriedade da utilização das regras do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME aplica-se para as entidades que não se enquadram como empresas de grande porte conforme Lei nº 11.638/07, onde não são incluídas as empresas optantes pelo Simples Nacional.

E a apresentação das Demonstrações Contábeis para Pequenas e Médias Empresas deve estar em conformidade com este Pronunciamento Técnico. Segundo o item 3.2 do PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME (2009)

As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade. A apresentação adequada exige a representação confiável dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas tal como disposto na Seção 2 Conceitos e Princípios Gerais.

- (a) presume-se que a aplicação deste Pronunciamento pelas entidades de pequeno e médio porte, com divulgação adicional quando necessária, resulte na adequada apresentação da posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade;
- (b) conforme esclarecido no item 1.5, este Pronunciamento “Contabilidade para PMEs” declara que a aplicação deste Pronunciamento

por entidade que possui responsabilidade pública de prestação de contas não resulta na adequada apresentação. Conseqüentemente, não deve utilizá-lo, e sim o conjunto completo dos demais Pronunciamentos Técnicos do CPC.

Portanto, as empresas de grande porte não podem utilizar este pronunciamento porque têm obrigação pública de prestação de contas.

De acordo com o item 1.4 deste pronunciamento técnico, as empresas que possuem ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de partes externas e o fazem por razões incidentais a um negócio principal, por exemplo, agências de viagens e, não se enquadram como empresas de grande porte, esta situação não as faz ter obrigação de prestação pública de contas, por conseguinte, as suas demonstrações contábeis devem estar em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME.

Outra situação que abrange as pequenas e médias empresas é a que facultam a elaboração suas demonstrações contábeis em conformidade com este Pronunciamento é a descrita no item 1.6

Uma controlada cuja controladora utiliza os Pronunciamentos do CPC de forma completa, ou que é parte de grupo econômico que os utiliza, não está proibida de usar este Pronunciamento para PMEs na elaboração das suas próprias demonstrações contábeis se essa controlada não tiver obrigação de prestação pública de contas por si mesma. Se suas demonstrações contábeis forem descritas como estando em conformidade com este Pronunciamento para PMEs, elas devem estar em conformidade com todas as regras deste Pronunciamento.

Neste caso, a controlada que se enquadra com pequena e média empresa pode optar em elaborar suas demonstrações em conformidade com este Pronunciamento ou elaborá-las de acordo com os todos os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis as empresas de grande porte.

Uma exigência deste Pronunciamento é que as entidades se adequassem a este, o item 3.3 estabelece

A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com este Pronunciamento deve fazer uma declaração explícita e sem reserva dessa conformidade nas notas explicativas. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com este Pronunciamento a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos deste Pronunciamento.

## 2.4 Contabilidade e princípios contábeis

A Contabilidade surgiu primeiramente da necessidade dos senhores de uma fazenda que desejavam mensurar, acompanhar a mutação e controlar suas riquezas (MARION, 2006, p. 26). E por esse motivo, é considerada uma ciência que estuda o comportamento das riquezas do patrimônio.

A Contabilidade, com o tempo, desenvolveu-se, tornou-se uma ciência, não exata, mas social.

Segundo Marion (2006, p. 26) “a Contabilidade é uma ciência social, pois estuda o comportamento das riquezas que se integram no patrimônio, em face das ações humanas (portanto, a Contabilidade ocupa-se de fatos humanos).”.

Com o passar do tempo, novos usuários foram surgindo, tais como: fornecedores, clientes, governo, instituições financeiras, administradores, acionistas, empregados e outros segmentos da sociedade (MARION, 2006, p. 27).

Portanto, a Contabilidade é uma ciência social que registra as variações patrimoniais e que atende a vários tipos de usuários.

Logo, o objetivo principal da Contabilidade é permitir a cada tipo de usuário, avaliar a situação econômica e financeira, num sentido estático, bem como concluir sobre suas tendências futuras (IUDÍCIBUS, MARTINS e GELBCKE, 2007, p. 30).

Para alcançar esse objetivo Iudícibus, Martins e Gelbcke (2007, p.30-31) enfatiza

a) ênfase à evidenciação de todas as informações que tornam possível a avaliação da situação patrimonial e das mutações patrimoniais, além disso, que permitam a realização de conclusões perante o futuro. O que não puder ser citado nas demonstrações contábeis deve estar contido em Notas Explicativas ou em quadros complementares.

Essa evidenciação é de suma importância para alcançar os objetivos da Contabilidade, sendo que hoje se exige muito mais detalhamento das informações, inclusive a de natureza social.

b) a Contabilidade relaciona-se com o Direito, porém, os aspectos jurídicos, com frequência não retratam a essência econômica da entidade. Nesse caso a Contabilidade deve orientar-se pela prevalência da essência sobre a forma.

A evidenciação mais utilizada são as Notas Explicativas, pois através dessas, a Contabilidade alcança seus objetivos específicos: divulgar para cada grupo de usuários informações que permitam avaliar a situação econômica e financeira da entidade e outras informações até mesmo de ordem social.

Atualmente, o cenário contábil brasileiro é de adaptação as normas e práticas contábeis. O Brasil, com o advento da Lei 11.638/2007 está aderindo às normas internacionais de Contabilidade, as denominadas de IFRS.

Segundo Ludícibus, (2009, p. 223-224) é necessária uma mudança na mentalidade e atitude dos contadores para entender a Contabilidade e as novas normas. A internacionalização promoverá a comunicação da informação contábil. As normas e práticas contábeis passam a ter mais qualidade, proporcionando uma melhor divulgação das informações para os usuários e, conseqüentemente, um melhor entendimento.

Sendo assim, fica evidenciado a importância das mudanças contábeis no contexto das demonstrações contábeis, inclusive das Notas Explicativas, que passam a ter um papel fundamental para a nova Contabilidade brasileira.

Com o advento da Lei 11.638/07 a Contabilidade brasileira caminhou para a convergência às Normas de Internacionais de Contabilidade emitida pelo IASB. Foi elaborado o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (CPC “00”) a partir do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, emitido pelo IASB.

Portanto, como o Brasil está em processo de convergir às normas contábeis brasileiras para as internacionais, no intuito de melhorar as informações divulgadas, foi criado o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Para Ludícibus (2009, p. 223) a internacionalização da contabilidade brasileira é uma época de grandes desafios, porque para aderir às normas das IFRS, demanda uma mudança completa de mentalidade e atitude por parte dos contadores. Acrescentaria neste contexto, a mudança de mentalidade dos administradores e do Governo para facilitar a interação entre eles e desta forma fornecer aos usuários procedimentos contábeis que eles possam entender.

Conforme Resolução CFC nº 1.055/05, 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.

### Segundo Iudícibus et al (2010, p. 31)

O que este documento contém basicamente estava de alguma forma contido nos dois conjuntos de documentos conceituais brasileiros atrás referidos, mas apresenta o que aqueles não tinham: as definições dos principais elementos contábeis: ativo, passivo, receita e despesa. Não utiliza a denominação de princípios fundamentais, ou de princípios contábeis geralmente aceitos etc., e sim a de Características Qualitativas da Informação Contábil.

Do ponto de vista de efetivo conteúdo, a grande diferença nesse documento do CPC reside na sua muito maior aderência ao conceito da Primazia da Essência Sobre a Forma, bandeira essa levada praticamente ao extremo pelo IASB, principalmente no IAS 1, representado no Brasil pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis [...].

Os documentos tratados por Iudícibus como dois conjuntos de documentos são os Princípios Fundamentais de Contabilidade, dispostos nas Resoluções CFC nº 750/93 e 774/94 e Características da Informação contábil, aprovada pela Resolução CFC nº 785/95, revogada pela Resolução CFC nº 1.121/2008.

Para se adequar às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou a Resolução CFC nº 1.282/10 que atualiza e dispõe sobre os princípios contábeis para a devida harmonização com as Normas Internacionais de Contabilidade, sendo assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade passam a denominar-se Princípios de Contabilidade.

De acordo com a Resolução CFC nº 1.282/10

Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Os Princípios de Contabilidade são mencionados nos Pronunciamentos Técnicos como características qualitativas e devem ser observados pela entidade e sua observância é obrigatória para o profissional contábil. São eles: princípio da

entidade, da continuidade, da oportunidade, do registro pelo valor original, da competência e o da prudência.

A Resolução CFC nº 750/93 com a nova redação dada pela Resolução CFC nº 1.282/10 dispõe

**Art. 4º** O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

[...]

“Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

[...]

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

[...]

“Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

[...]

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

## 2.5 Normas fiscais do Regime do RTT

O Regime de Tributação Transitória (RTT) de apuração do lucro real é um regime que considera para efeitos fiscais as regras existentes até 31/12/2007. Trata dos ajustes decorrentes de novos métodos e critérios contábeis introduzidos na Lei

nº 11.638/2007, Medida Provisória (MP) nº 449/08 que foi convertida em lei, conforme Lei nº 11.941/2009 tem como objetivo a neutralidade tributária.

Conforme Iudícibus et al (2010, p. 24)

O Regime Tributário de Transição (RTT), introduzido por meio da Medida Provisória nº 449/08, transformada na Lei nº 11.941/09, passou a considerar, para fins fiscais, as regras tributárias existentes ao final de dezembro de 2007. Em resumo, todas as modificações introduzidas pelas referidas Leis e pelas novas normas emitidas pelo CPC em direção às Normas Internacionais de Contabilidade são fiscalmente neutras. Ou seja, não têm efeito fiscal.

Quando uma entidade opta pelo RTT expurga os efeitos tributários decorrentes dos ajustes introduzidos pelos novos métodos e critérios contábeis. Sua opção foi no período de adaptação para o biênio 2008-2009 e estendida para os demais exercícios,. A opção pelo regime é manifestada na entrega da Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2009 e 2010, referentes aos anos calendários de 2008 e 2009, respectivamente e, agora, com aplicação permanente.

Segundo Iudícibus et al (2010, p. 24)

Na verdade, para 2008 e 2009 a empresa pôde optar por não adotar o RTT, se isso lhe fosse conveniente. Por exemplo, se o conjunto de todas as modificações dadas por essa nova legislação em 2008 e 2009 fossem um saldo líquido devedor, que lhe diminuísse a tributação, a empresa podia não optar pelo RTT e tomar a dedutibilidade líquida (os acréscimos passaram a ser tributáveis e os decréscimos dedutíveis). Esse procedimento devia ser considerado em seu conjunto, considerando todas as consequências relativas ao Imposto de Renda, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aos PIS e à COFINS. Assim, se as novas regras contábeis de subvenção para investimento (que aumentam a receita tributável se não houvesse a opção pelo RTT), de arrendamento mercantil financeiro (que podiam aumentar ou diminuir a receita tributável, de depreciação (idem) etc. provocassem um saldo líquido que reduziria a tributação, a empresa podia simplesmente não optar pelo RTT e tomar essas receitas e despesas contábeis novas para fins fiscais também.

Se a empresa optasse pelo RTT, todos os efeitos (todos, não podiam ser escolhidos apenas alguns) dessa nova legislação precisavam ser excluídos ou adicionados no Lalur para fins de tributação.

Para que a entidade fizesse em 2008 e 2009 a opção ou não pelo RTT era necessário que realizasse um planejamento tributário para tomar a decisão, conseqüentemente, a escolha será em termos tributários, da opção menos onerosa para a entidade.

A partir de 2010 este regime passa a ser obrigatório e sua aplicabilidade é para as empresas que apurem o lucro com base no lucro real e presumido.

De acordo com Ludícibus et al (2010, p. 25)

Como se vê, o Regime Tributário de Transição, que era optativo nos anos de 2008 e 2009, já que nenhum novo dispositivo legal foi emitido, passou a ser obrigatório a partir de 2010, inclusive para as empresas que apuram seus impostos sobre o lucro com base na forma de lucro; a forma de lucro presumido já estava contemplada no art. 20 da Lei.

A entidade deve divulgar em suas Notas Explicativas a opção ou não do RTT, para os anos de 2008 e 2009, visto que, a partir de 2010 a opção é obrigatória, os efeitos tributários decorrentes dos ajustes de novos métodos e critérios contábeis.

Em relação às normas fiscais do regime RTT a entidade deve observar as disposições contidas na Instrução Normativa RFB nº. 949, de 26 de junho de 2009, que estabelece as seguintes normas:

a) a entidade deve observar às normas expedidas pela CVM, devido as pequenas e médias empresas não serem regulamentadas por este órgão ficam dispensadas de aplicar estas normas;

b) aplicar o disposto no art. 3º desta instrução normativa que estabelece

**Art. 3º** A pessoa jurídica sujeita ao RTT, para reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles previstos na legislação tributária, baseada nos critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, nos termos do art. 2º, deverá:

I - utilizar os métodos e critérios da legislação societária para apurar, em sua escrituração contábil, o resultado do período antes do Imposto sobre a Renda, deduzido das participações;

II - utilizar os métodos e critérios contábeis aplicáveis à legislação tributária, a que se refere o art. 2º, para apurar o resultado do período, para fins fiscais;

III - determinar a diferença entre os valores apurados nos incisos I e II; e

IV - ajustar, exclusivamente no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o resultado do período, apurado nos termos do inciso I, pela diferença apurada no inciso III.

E observar, os §§ 1º ao 3º do caput, que estabelece

§ 1º Para a realização do ajuste específico, de que trata o inciso IV do caput, deverá ser mantido o controle definido nos arts. 7º a 9º.



§ 2º O ajuste específico no LALUR, referido no inciso IV, não dispensa a realização dos demais ajustes de adição e exclusão, prescritos ou autorizados pela legislação tributária em vigor, para apuração da base de cálculo do imposto.

§ 3º Os demais ajustes a que se refere o § 2º devem ser realizados com base nos valores mantidos nos registros do controle previsto nos arts. 7º a 9º.

Observar as disposições específicas para aplicação do RTT estabelecidas pelos artigos 4º ao 6º que trata do tratamento tributário das subvenções e doações; debêntures; e reservas de capital.

As entidades sujeitas cumulativamente ao lucro real e ao RTT estão obrigadas a escriturar o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) que é segundo disposto no art. 8º desta Instrução Normativa “uma escrituração, das contas patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios contábeis aplicados pela legislação tributária, nos termos do art. 2º.”.

As empresas que apuram o lucro pela forma presumida devem observar o disposto nos artigos 10 e 11 desta instrução normativa. O artigo 10 estabelece

**Art. 10.** Para as pessoas jurídicas sujeitas ao RTT, o lucro presumido deverá ser apurado de acordo com a legislação de regência do tributo, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da respectiva regulamentação.

Parágrafo único. Na apuração da base de cálculo referida no caput, proceder-se-á aos seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subseqüentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária;

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária.

E, o artigo 11 estabelece

**Art. 11.** Para fins do disposto no art. 10, o contribuinte deverá manter memória de cálculo que permita:

I - identificar o valor da receita auferida em cada período; e

II - controlar os montantes das respectivas exclusões e adições à base de cálculo, a que se refere o parágrafo único do art. 10.

Em relação ao PIS e à Contribuição par Financiamento da Seguridade Social (Cofins) o artigo 12 estabelece que

Art. 12. As pessoas jurídicas sujeitas ao RTT deverão apurar a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de acordo com a legislação de regência de cada contribuição, com utilização dos métodos e critérios contábeis a que se referem os arts. 2º a 6º, independentemente da forma de contabilização determinada pelas alterações da legislação societária decorrentes da Lei nº 11.638, de 2007, da Lei nº 11.941, de 2009, e da regulamentação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à apuração dos créditos decorrentes do regime de não-cumulatividade, que deverão ter por base os registros do controle a que se referem os arts. 7º a 9º.

§ 2º Para apuração da base de cálculo referida no caput, deverão ser efetuados os seguintes ajustes:

I - exclusão de valores referentes à receita auferida cuja tributação poderá ser diferida para períodos subseqüentes, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária;

II - adição de valores não incluídos na receita auferida cuja tributação fora diferida de períodos anteriores, em decorrência de diferenças de métodos e critérios contábeis determinados pela legislação societária, em relação àqueles aplicáveis à legislação tributária.

## 2.6 Demonstrações Contábeis

Demonstrações Contábeis são um conjunto de demonstrações que as entidades publicam ou apresentam aos seus sócios - neste caso quando a publicação não é exigida nos casos das sociedades limitadas - ao final de cada exercício social. As Demonstrações Contábeis, conforme as normas do CPC PME são Balanço Patrimonial (BP); Demonstração do Resultado do Exercício (DRE); Demonstração do resultado do exercício abrangente; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); e complementadas por Notas Explicativas. No caso das empresas que não as PMEs, necessário se faz complementar estas demonstrações com a Demonstração do Valor Adicionado (DVA).

O item 3.17 do Pronunciamento Técnico aplicado às Pequenas e Médias Empresas – PMEs (2009) define quais são as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas por estas empresas

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

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

O objetivo das demonstrações contábeis das PMEs, conforme itens 2.2 e 2.3 do Pronunciamento Técnico 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 medidas para atender suas necessidades particulares de informação.

Demonstrações contábeis também mostram os resultados da diligência da administração – a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

A freqüência da apresentação dessas demonstrações contábeis é no mínimo anual, pode ocorrer apresentação em períodos inferior ou superior a um ano e este fato deverá ser evidenciado em notas explicativas (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009).

### **2.6.1 Balanço Patrimonial**

De acordo com o item 4.2 do Pronunciamento Técnico PME (2009)

O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentam valores:

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

### **2.6.2 Demonstração do Resultado do Período e Resultado Abrangente**

Conforme os itens 5.2, 5.3 e 5.4 do Pronunciamento Técnico PME (2009) a entidade deve

apresentar seu resultado abrangente para o período em duas demonstrações – a demonstração do resultado do exercício e a demonstração do resultado abrangente – sendo que nesse caso a demonstração do resultado do exercício apresenta todos os itens de receita e despesa reconhecidos no período, exceto aqueles que são reconhecidos no resultado abrangente conforme permitido ou exigido por este Pronunciamento.

(Eliminado).

A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que este Pronunciamento exija de outra forma. Este Pronunciamento fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:

- (a) os efeitos de correção de erros e mudanças de políticas contábeis são apresentados como ajustes retrospectivos de períodos anteriores ao invés de como parte do resultado no período em que surgiram [...]; e

(b) três tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:

- (i) alguns ganhos e perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior [...];
- (ii) alguns ganhos e perdas atuariais [...];
- (iii) algumas mudanças nos valores justos de instrumentos de *hedge* [...].

### **2.6.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido**

Conforme os itens 6.2 e 6.3 do Pronunciamento Técnico PME (2009) a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

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.

A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido contendo:

- (a) o resultado e os outros resultados abrangentes do período, demonstrando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e a participação dos não controladores;
- (b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou correção retrospectiva reconhecida de acordo com a Seção 10 Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;
- (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:

- (i) do resultado do período;
- (ii) de cada item dos outros resultados abrangentes;
- (iii) dos valores de investimentos realizados pelos proprietários, e dividendos e outras distribuições para eles, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas, de transações com ações ou quotas em tesouraria, de dividendos e outras distribuições aos proprietários, e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

#### **2.6.4 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados**

De acordo com o item 6.4 do Pronunciamento Técnico PME (2009)

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados apresenta o resultado da entidade e as alterações nos lucros ou prejuízos acumulados para o período de divulgação. O item 3.18 permite que a entidade apresente a demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados no lugar da demonstração do resultado abrangente e da demonstração das mutações do patrimônio líquido, se as únicas alterações no seu patrimônio líquido durante os períodos para os quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do resultado, de pagamento de dividendos ou de outra forma de distribuição de lucro, correção de erros de períodos anteriores, e de mudanças de políticas contábeis.

A entidade deve apresentar, na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, os seguintes itens, adicionalmente às informações requeridas pela Seção 5 Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente:

- (a) lucros ou prejuízos acumulados no início do período contábil;
- (b) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos ou a pagar durante o período;
- (c) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de correção de erros de períodos anteriores;
- (d) ajustes nos lucros ou prejuízos acumulados em razão de mudanças de práticas contábeis;
- (e) lucros ou prejuízos acumulados no fim do período contábil.

#### **2.6.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa**

O item 7.1 do Pronunciamento Técnico PME (2009) estabelece que

A demonstração dos fluxos de caixa fornece informações acerca das alterações no caixa e equivalentes de caixa da entidade para um período contábil, evidenciando separadamente as mudanças nas atividades operacionais, nas atividades de investimento e nas atividades de financiamento.

E define equivalentes de caixa como “aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins.” (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009, item 7.2).

Estabelece a apresentação desta demonstração no seu item 7.3 do presente pronunciamento, onde a entidade deve apresentar os fluxos de caixa em três grupos, classificados em: atividades operacionais, de investimento e de financiamento, e conceitua as atividades. As atividades operacionais, conforme item 7.4 do Pronunciamento Técnico PME (2009) são

as principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, os fluxos de caixa decorrentes das atividades operacionais geralmente derivam de transações e de outros eventos e condições que entram na apuração do resultado.

“Atividades de investimento são a aquisição ou alienação de ativos de longo prazo e outros investimentos não incluídos em equivalentes de caixa.” (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009, item 7.5).

E as atividades de financiamento são “as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição do patrimônio líquido e dos empréstimos da entidade.” (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009, item 7.6).

A divulgação da demonstração dos fluxos de caixa será em conformidade com os itens 7.7 ao 7.10 do Pronunciamento Técnico PME (2009). Os itens 7.7 e 7.8 estabelecem

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

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

Pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado quanto aos efeitos de:

- (a) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
- (b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas), ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não distribuídos, participação de não controladores; e
- (c) todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

E os itens 7.9 e 7.10 estabelecem

Pelo método direto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é apresentado por meio da divulgação das principais classes de recebimentos e pagamentos brutos de caixa. Tal informação pode ser obtida:

- (a) dos registros contábeis da entidade; ou
- (b) ajustando-se as vendas, os custos dos produtos e serviços vendidos e outros itens da demonstração do resultado e do resultado abrangente referentes a:
  - (i) mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o período;
  - (ii) outros itens que não envolvem caixa; e
  - (iii) outros itens cujos efeitos no caixa sejam decorrentes dos fluxos de caixa de financiamento ou investimento.

É incentivada a apresentação da conciliação entre o resultado líquido e o fluxo de caixa das atividades operacionais.

A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

### **2.6.6 Notas explicativas**

Em seu glossário o Pronunciamento Técnico PME (2009) explica que as notas explicativas

contêm informações além daquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado, nas demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados e do valor adicionado (se apresentadas), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou composição de valores apresentados nessas demonstrações e informações sobre itens que não se qualificam para o reconhecimento nessas demonstrações.

Em relação à divulgação nas notas explicativas os itens 8.1 a 8.7 do Pronunciamento Técnico PME (2009) estabelece

sobre os princípios subjacentes às informações que devem ser apresentadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis e como apresentá-las. As notas explicativas contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (se apresentada), na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração dos fluxos de caixa. As notas explicativas fornecem descrições narrativas e detalhes de itens apresentados nessas demonstrações e informações acerca de itens que não se qualificam para reconhecimento nessas demonstrações.



As notas explicativas devem:

- (a) apresentar informações acerca das bases de elaboração das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 8.5 e 8.7;
- (b) divulgar as informações exigidas por este Pronunciamento que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis;
- e
- (c) prover informações que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis, mas que sejam relevantes para compreendê-las.

A entidade deve, tanto quanto seja praticável, apresentar as notas explicativas de forma sistemática. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.

A entidade normalmente apresenta as notas explicativas na seguinte ordem:

- (a) declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com este Pronunciamento (ver item 3.3);
- (b) resumo das principais práticas contábeis utilizadas (ver item 8.5);
- (c) informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis, na ordem em que cada demonstração é apresentada, e na ordem em que cada conta é apresentada na demonstração; e
- (d) quaisquer outras divulgações.

A entidade deve divulgar no resumo das principais práticas contábeis:

- (a) a base de mensuração utilizada na elaboração das demonstrações contábeis;
- (b) as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

A entidade deve divulgar, no resumo das principais práticas contábeis ou em outras notas explicativas, os julgamentos, separadamente daqueles envolvendo estimativas (ver item 8.7), que a administração utilizou no processo de aplicação das práticas contábeis da entidade e que possuem efeito mais significativo nos valores reconhecidos nas demonstrações contábeis.

A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informações sobre os principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes importantes de incerteza das estimativas na data de divulgação, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contabilizados de ativos e passivos durante o próximo exercício financeiro. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes sobre:

- (a) sua natureza; e
- (b) seus valores contabilizados ao final do período de divulgação.

A divulgação nas notas explicativas pode ser exigida em outras seções do presente Pronunciamento para o devido entendimento das demonstrações contábeis.

Este Pronunciamento Técnico PME (2009) estabelece que

Um item que não atenda aos critérios de reconhecimento pode, de qualquer modo, merecer divulgação nas **notas explicativas** ou em demonstrações suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mudanças na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis. (item 2.32, grifo meu).

A entidade cujas demonstrações contábeis estiverem em conformidade com este Pronunciamento deve fazer uma declaração explícita e sem reservas dessa conformidade nas **notas explicativas**. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como em conformidade com este Pronunciamento a não ser que estejam em conformidade com todos os requerimentos deste Pronunciamento. (item 3.3, grifo meu).

A entidade deve apresentar um conjunto completo de demonstrações contábeis (inclusive informação comparativa – ver item 3.14) pelo menos anualmente. Quando a data de encerramento do período de divulgação da entidade for alterada e as demonstrações contábeis forem apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) esse fato;
- (b) a razão para a utilização de período mais longo ou mais curto;
- (c) o fato de que os valores comparativos apresentados nas demonstrações contábeis (incluindo as **notas explicativas**) não são inteiramente comparáveis. (item 3.10, grifo meu).

Em razão de o item 3.14 requerer valores comparativos com respeito aos períodos anteriores para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis, um conjunto completo de demonstrações contábeis requer que a entidade apresente, no mínimo, duas demonstrações de cada uma das demonstrações exigidas, de forma comparativa, e as **notas explicativas** correspondentes. (item 3.20, grifo meu).

A entidade deve identificar claramente cada demonstração contábil e **notas explicativas** e distingui-las de outras informações eventualmente apresentadas no mesmo documento. Além disso, a entidade deve evidenciar as seguintes informações de forma destacada, e repetida quando for necessário para a devida compreensão da informação apresentada: (item 3.23, grifo meu).

- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis se referem, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do exercício anterior;
- (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;
- (c) a data de encerramento do período de divulgação e o período coberto pelas demonstrações contábeis;
- (d) a moeda de apresentação, conforme definido na Seção 30 Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;
- (e) o nível de arredondamento, se existente, usado na apresentação de valores nas demonstrações contábeis.

A entidade deve divulgar as seguintes informações nas **notas explicativas**: (item 3.24, grifo meu).

- (a) o domicílio e a forma legal da entidade, seu país de registro e o endereço de seu escritório central (ou principal local de operação, se diferente do escritório central);

(b) descrição da natureza das operações da entidade e de suas principais atividades.

A entidade deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas **notas explicativas**, obedecida a legislação vigente, as seguintes subclassificações de contas: (item 4.11, grifo meu).

(a) ativo imobilizado, nas classificações apropriadas para a entidade;  
 (b) contas a receber e outros recebíveis, demonstrando separadamente os valores relativos a partes relacionadas, valores devidos por outras partes, e recebíveis gerados por receitas contabilizadas pela competência mas ainda não faturadas;  
 (c) estoques, demonstrando separadamente os valores de estoques:

(i) mantidos para venda no curso normal dos negócios;  
 (ii) que se encontram no processo produtivo para posterior venda;  
 (iii) na forma de materiais ou bens de consumo que serão consumidos no processo produtivo ou na prestação de serviços;

(d) fornecedores e outras contas a pagar, demonstrando separadamente os valores a pagar para fornecedores, valores a pagar a partes relacionadas, receita diferida, e encargos incorridos;  
 (e) provisões para benefícios a empregados e outras provisões;  
 (f) grupos do patrimônio líquido, como por exemplo, prêmio na emissão de ações, reservas, lucros ou prejuízos acumulados e outros itens que, conforme exigido por este Pronunciamento, são reconhecidos como resultado abrangente e apresentados separadamente no patrimônio líquido.

A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas **notas explicativas**, as seguintes informações: (item 4.12, grifo meu).

(a) para cada classe de capital representado por ações:

(i) quantidade de ações autorizadas;  
 (ii) quantidade de ações subscritas e totalmente integralizadas, e subscritas, mas não totalmente integralizadas;  
 (iii) valor nominal por ação, ou que as ações não têm valor nominal;  
 (iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;  
 (v) direitos, preferências e restrições associados a essas classes, incluindo restrições na distribuição de dividendos ou de lucros e no reembolso do capital;  
 (vi) ações da entidade detidas pela própria entidade ou por controladas ou coligadas;  
 (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os termos e montantes;

(b) descrição de cada reserva incluída no patrimônio líquido.

Destaca-se que a “entidade não deve apresentar ou descrever qualquer item de receita ou despesa como “item extraordinário” na demonstração do resultado ou na demonstração do resultado abrangente, ou em **notas explicativas.**” (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009, item 5.10, grifo meu).

A entidade deve divulgar os valores contabilizados de cada uma das seguintes categorias de ativos financeiros e passivos financeiros, na data de referência, pelo total, tanto no balanço patrimonial quanto **nas notas explicativas**: (item 11.41, grifo meu).

- (a) ativos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (item 11.14 (c)(i) e itens 12.8 e 12.9);
- (b) ativos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14 (a));
- (c) ativos financeiros que são instrumentos patrimoniais avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(c)(ii) e itens 12.8 e 12.9);
- (d) passivos financeiros avaliados pelo valor justo com ajustes ao resultado (itens 12.8 e 12.9);
- (e) passivos financeiros avaliados pelo custo amortizado (item 11.14(a));
- (f) empréstimos recebíveis avaliados pelo custo menos redução ao valor recuperável (item 11.14(b)).

Observar-se que a importância das notas explicativas no entendimento das demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas está evidenciada pela necessidade de informações que complementam as demonstrações contábeis.

## 2.7 Usuários da Contabilidade

Usuários das informações contábeis é qualquer pessoa física ou jurídica interessadas nas informações de determinada entidade, sendo assim, consideram-se usuários, os estudantes, empregados, governo, clientes, fornecedores, instituições financeiras, acionistas e a sociedade onde a entidade está inserida.

Conforme Introdução do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (2009)

Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações são projetados para serem aplicados às demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros de todas as empresas com fins lucrativos. As demonstrações contábeis para fins gerais são dirigidas às necessidades comuns de vasta gama de usuários externos à entidade, por exemplo, sócios, acionistas, credores, empregados e o público em geral. O objetivo das demonstrações contábeis é oferecer informação sobre a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado) e fluxos de caixa da entidade, que seja útil aos usuários para a tomada de decisões econômicas.

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.

Se fossem apresentadas demonstrações contábeis para cada tipo de usuários, teria que existir diversos modelos de demonstrativos, conseqüentemente de evidenciações. Por conseguinte, um dos motivos de não se divulgar tais informações, protegendo desta forma a entidade, é dar ênfase nas informações que atendem aos usuários em geral, não somente aos acionistas, sócios, mas aos usuários externos. “Em outras palavras, as demonstrações de finalidades genéricas procuram atender às exigências do maior número possível de usuários.” (HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p. 95).

## **2.8 Qualidade da informação contábil**

A informação contábil deve apresentar características qualitativas, que são importantes para a qualidade da informação.

Portanto, os Princípios de Contabilidade (PC), as características qualitativas como a compreensibilidade, relevância, comparabilidade, confiabilidade, materialidade, prudência, integralidade, tempestividade, equilíbrio entre custo e benefício, representação adequada, prevalência da essência sobre a forma, neutralidade, são importantes para a qualidade da informação contábil.

### **2.8.1 Compreensibilidade, relevância, comparabilidade e confiabilidade**

Segundo o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis elaborado a partir do *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements* – IASB “as características qualitativas são os atributos que tornam as demonstrações contábeis úteis para os usuários.”.

As quatro principais características qualitativas das demonstrações contábeis são:

- a) compreensibilidade;
- b) relevância;
- c) comparabilidade; e
- d) confiabilidade.

De acordo com o item 2.4 do Pronunciamento Técnico PME (2009) a compreensibilidade é

A informação apresentada em demonstrações contábeis deve ser apresentada de modo a torná-la compreensível por usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e de contabilidade, e a disposição de estudar a informação com razoável diligência. Entretanto, a necessidade por compreensibilidade não permite que informações relevantes sejam omitidas com a justificativa que possam ser de entendimento difícil demais para alguns usuários.

A compreensibilidade significa tornar a informação contábil mais compreensível possível, para que o usuário possa entendê-la e utilizá-la para a tomada de decisões, por isso, esse atributo revela a qualidade da informação contábil (IUDÍCIBUS, 2009, p. 66).

Conforme o item 2.5 do mesmo pronunciamento relevância é

A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante para as necessidades de decisão dos usuários. A informação tem a qualidade da relevância quando é capaz de influenciar as decisões econômicas de usuários, ajudando-os a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros ou confirmando, ou corrigindo, suas avaliações passadas.

Relevância quer dizer importância. Segundo Hendriksen e Breda (1999, p. 97) “a informação relevante é a informação pertinente à questão sendo analisada. A informação pode ser pertinente de pelo menos três maneiras: afetando metas, afetando a compreensão, e afetando decisões.”.

O item 2.11 do Pronunciamento Técnico PME (2009) trata a comparabilidade como uma qualidade atribuída aos usuários e estabelece que

Os usuários devem ser capazes de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo, a fim de identificar tendências em sua posição patrimonial e financeira e no seu desempenho. Os usuários devem, também, ser capazes de comparar as demonstrações contábeis de diferentes entidades para avaliar suas posições patrimoniais e financeiras, desempenhos e fluxos de caixa relativos.

E, para que isto ocorra é importante que a entidade mensure e apresente as informações necessárias para os usuários comparem as demonstrações contábeis.

Assim, 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, e também por entidades diferentes. Adicionalmente, os usuários devem ser informados das políticas contábeis empregadas na elaboração das demonstrações contábeis, e de quaisquer mudanças nessas políticas e dos efeitos dessas mudanças (PRONUNCIAMENTO TÉCNICO PME, 2009, item 2.11).

A comparabilidade é propiciar o usuário comparar as demonstrações contábeis da mesma entidade, em períodos diferentes e ou comparar entidades distintas, sem constituir entrave para a qualidade da informação (IUDÍCIBUS, 2009, p. 66).

De acordo com Hendriksen e Breda (1999, p. 101) comparabilidade é poder comparar uma entidade a outra, ou à mesma em outros períodos. Para ser comparável é necessário que a informação seja uniforme e consistente. A uniformidade pode ser entendida como divulgar coerentemente, de forma análoga que permita fazer comparação entre entidades, ou a mesma entidade, mas em datas diferentes.

A consistência é divulgação de toda informação necessária para os usuários fazerem projeções futuras e, por conseguinte gerir os negócios (HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p. 103).

A característica qualitativa confiabilidade é definida no item 2.7 do Pronunciamento Técnico PME (2009) como

A informação fornecida nas demonstrações contábeis deve ser confiável. A informação é confiável quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse. Demonstrações contábeis não estão livres de viés (ou seja, não são neutras) se, por meio da seleção ou apresentação da informação, elas são destinadas a influenciar uma decisão ou julgamento para alcançar um resultado ou desfecho pré-determinado.

Confiabilidade é ser confiável, a informação deve ser confiável. Para que a informação tenha essa qualidade é necessário, segundo Hendriksen e Breda (2009, p. 99-100) que seja fiel ao fato, verdadeira e neutra. Fidelidade de representação é representar fielmente aos acontecimentos que pretende descrever. Verificabilidade é

verificar se algo é verdadeiro, se a mensuração é verdadeira. Neutralidade é a informação com ausência de viés, portanto, neutra de distorções.

A Relevância e confiabilidade para Hendriksen e Breda (1999, p. 96) estão associadas à comparabilidade. E também a uma decisão.

### **2.8.2 Materialidade, prudência, integralidade, tempestividade, neutralidade, equilíbrio entre custo e benefício e, equilíbrio entre características qualitativas**

Conforme o item 2.6 do Pronunciamento Técnico PME (2009) materialidade é

A informação é material – e, portanto tem relevância – se sua omissão ou erro puder influenciar as decisões econômicas de usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. A materialidade depende do tamanho do item ou imprecisão julgada nas circunstâncias de sua omissão ou erro. Entretanto, é inapropriado fazer, ou deixar sem corrigir, desvios insignificantes das práticas contábeis para se atingir determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial) da entidade, seu desempenho (resultado e resultado abrangente) ou fluxos de caixa.

Este mesmo Pronunciamento Técnico estabelece no item 2.9 que 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 ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. Entretanto, o exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou a superavaliação deliberada de passivos ou despesas. Ou seja, a prudência não permite viés.

No que se refere à integralidade o item 2.10 do Pronunciamento Técnico PME (2009) estabelece que

Para ser confiável, a informação constante das demonstrações contábeis deve ser completa, dentro dos limites da materialidade e custo. Uma omissão pode tornar a informação falsa ou torná-la enganosa e, portanto, não confiável e deficiente em termos de sua relevância.

A integralidade refere-se ao fato de a informação contábil ter de compreender todos os elementos relevantes e expressivos sobre o que se pretendem publicar ou divulgar (IUDÍCIBUS, 2009, p. 65).



A qualidade integralidade recebe outras denominações, como completeza e integridade, e é um requisito para a qualidade confiabilidade.

Tempestividade é oportunidade. Hendriksen e Breda (1999, p. 99) ao descrever sobre oportunidade associa à relevância, para haver relevância, precisa ter a oportunidade, portanto

A informação não pode ser relevante quanto não é oportuna, ou seja, deve estar disponível a um indivíduo que deseja tomar uma decisão antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão. Oportunidade não garante relevância, mas não é possível haver relevância sem oportunidade. A oportunidade da informação, portanto, é uma restrição importante à publicação de demonstrações financeiras.

#### Segundo o item 2.12 do Pronunciamento Técnico PME (2009)

Para ser relevante, a informação contábil deve ser capaz de influenciar as decisões econômicas dos usuários. Tempestividade envolve oferecer a informação dentro do tempo de execução da decisão. Se houver atraso injustificado na divulgação da informação, ela pode perder sua relevância. A administração precisa ponderar da necessidade da elaboração dos relatórios em época oportuna, com a necessidade de oferecer informações confiáveis. Ao atingir-se um equilíbrio entre relevância e confiabilidade, a principal consideração será como melhor satisfazer as necessidades dos usuários ao tomar decisões econômicas.

O item 36 do Pronunciamento Conceitual Básico (2008) estabelece a neutralidade como um das características das demonstrações contábeis associadas a confiabilidade

Para ser confiável, a informação contida nas demonstrações contábeis deve ser neutra, isto é, imparcial. As demonstrações contábeis não são neutras se, pela escolha ou apresentação da informação, elas induzirem a tomada de decisão ou um julgamento, visando atingir um resultado ou desfecho predeterminado.

Porém, a entidade deve buscar o equilíbrio entre custo e benefício para que as informações necessárias a tomada de decisão ocorra dentro do tempo de execução da decisão, sem omissão de informações, para que não fique distorcida ou até mesmo falsa e não se torne irrelevante.

Portanto, ao tratar de equilíbrio entre custo e benefício os itens 2.13 e 2.14 do Pronunciamento Técnico PME (2009) estabelece que

Os benefícios derivados da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, em essência, um processo de julgamento. Além disso, os custos não recaem necessariamente sobre aqueles usuários que usufruem dos benefícios e, frequentemente, os benefícios da informação são usufruídos por vasta gama de usuários externos.

A informação derivada das demonstrações contábeis auxilia fornecedores de capital a tomar melhores decisões, o que resulta no funcionamento mais eficiente dos mercados de capital e no menor custo de capital para a economia como um todo. [...]. Os benefícios também podem incluir melhoria no processo de tomada de decisões da administração, porque a informação financeira utilizada internamente é frequentemente baseada, ao menos em parte, em informações elaboradas para os propósitos de apresentar demonstrações contábeis para fins gerais.

Outro ponto tratado no item 45 do Pronunciamento Conceitual Básico (2008) é o equilíbrio entre características qualitativas e estabelece

Na prática, é freqüentemente necessário um balanceamento entre as características qualitativas. Geralmente, o objetivo é atingir um equilíbrio apropriado entre as características, a fim de satisfazer aos objetivos das demonstrações contábeis. A importância relativa das características em diferentes casos é uma questão de julgamento profissional.

Portanto, é uma questão de julgamento profissional para que a informação contábil seja confiável e relevante ao usuário da informação para a tomada de decisão.

### ***2.8.3 Representação adequada e prevalência da essência sobre a forma***

O item 33 do Pronunciamento Conceitual Básico (2008) estabelece

Para ser confiável, a informação deve representar adequadamente as transações e outros eventos que ela diz representar. Assim, por exemplo, o balanço patrimonial numa determinada data deve representar adequadamente as transações e outros eventos que resultam em ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade e que atendam aos critérios de reconhecimento.

Segundo Ludícibus (2009, p. 66) a prevalência da essência sobre a forma pode ser entendida “sempre que houver discrepância entre a forma jurídica de uma

operação a ser contabilizada e sua essência econômica, a Contabilidade deverá *privilegiar a essência sobre a forma.*”.

Quando a essência prevalecer sobre a forma há necessidade de divulgar em Notas Explicativas, para o entendimento das demonstrações contábeis.

Somente através da evidenciação, o usuário terá conhecimento que a Contabilidade orientou-se pela essência em vez da forma jurídica.

Ao tratar da primazia da essência sobre a forma, o item 35 do Pronunciamento Conceitual Básico (2008) estabelece

Para que a informação represente adequadamente as transações e outros eventos que ela se propõe a representar, é necessário que essas transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica, e não meramente sua forma legal. A essência das transações ou outros eventos nem sempre é consistente com o que aparenta ser com base na sua forma legal ou artificialmente produzida.

E, conforme Ludícibus et al (2010, p. 21)

isso significa que, antes de qualquer procedimento, o profissional que contabiliza, bem como o que audita, devem, antes de mais nada, conhecer muito bem a operação a ser contabilizada e as circunstâncias que a cercam. Assim, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito. É necessário ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos sendo registrados.

## **2.9 Transparência: vantagens das novas regras contábeis**

Com as mudanças contábeis introduzidas pela Lei nº. 11.638/2007 o Brasil passa a adotar procedimentos contábeis que já eram praticados em outros países.

Portanto, com o advento da Lei nº. 11.638/2007, a transparência passar a ser uma exigência não apenas das boas práticas de governança corporativa, mas também das práticas contábeis.

As Notas Explicativas cumprem um papel importante nesse contexto, pois sua linguagem tem de ser clara, objetiva e compreensível. A transparência é um dos objetivos das normas internacionais de contabilidade. Segundo Mourad e Paraskevopoulos (2010, p. 1)

Os IFRSs, as IASs e suas interpretações são conhecidos como princípios contábeis que foram criados com o objetivo de implementar maior transparência nas demonstrações contábeis e proporcionando maior comparabilidade para diversas em diferentes países e indústrias, fornecendo mais informações para a tomada de decisões pelos usuários dessas informações.

Pode-se dizer que as vantagens das novas regras contábeis são:

- a) qualidade de informação contábil: a informação se torna mais clara, objetiva e compreensível;
- b) desenvolvimento profissional: o contabilista busca aperfeiçoar, adaptar-se as novas normas contábeis;
- c) globalização das normas contábeis: facilita a comunicação, o entendimento, a análise das demonstrações contábeis;
- d) fortalecimento da classe: o contabilista torna cada vez mais necessário em uma entidade, e seu julgamento é importante para a devida contabilização dos fatos contábeis;
- e) maior confiabilidade nas informações contábeis.

## **2.10 Evidenciação (*disclosure*)**

Evidenciação ou *disclosure* é informar, evidenciar, divulgar, destacar, demonstrar informações necessárias no intuito de esclarecer as demonstrações contábeis. Evidenciação é explicação sobre as demonstrações. “O *disclosure* está ligado aos objetivos da Contabilidade, ao garantir informações diferenciadas para os vários tipos de usuários.” (IUDÍCIBUS, 2009, p. 110).

Para saber o tipo e a quantidade de divulgação dependerá em parte da capacidade do leitor de interpretar dados contábeis, para isso, é necessário traçar um perfil do usuário, do investidor, para verificar a qualidade e quantidade de informação que ele pode compreender (IUDÍCIBUS, 2009, p. 111).

As Notas Explicativas são informações que esclarecem as Demonstrações Contábeis, com o propósito de garantir aos usuários clareza nas informações dos eventos ocorridos e dos posteriores às demonstrações. É uma forma de evidenciação, que juntamente com as outras Demonstrações Contábeis, permitem

aos usuários a tomada de decisão. Portanto, Ludícibus (2009, p. 114) afirma que o objetivo das Notas Explicativas é “evidenciar informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ou, se o fizéssemos, diminuiríamos sua clareza.”.

Nas Notas Explicativas são divulgadas as informações qualitativas e quantitativas visando evidenciá-las com clareza para que os usuários das informações possam compreender as Demonstrações Contábeis, portanto, estarem preparados para a tomada de decisões.

No entanto, deve-se ter cuidado no uso das Notas Explicativas, pois estas não podem substituir as demais Demonstrações Contábeis. Para Hendriksen e Breda (1999, p. 525) as Notas Explicativas devem divulgar os eventos e dados financeiros sem dar ênfase excessiva nessa forma de evidenciação, porque seu objetivo é divulgar informações relevantes e não dificultar o entendimento dos usuários.

A finalidade das Notas Explicativas é complementar as Demonstrações Contábeis, juntamente com as demais evidenciações visando esclarecer a situação financeira e patrimonial da entidade.

As outras formas de evidenciações são: forma e apresentação das Demonstrações Contábeis; quadros analíticos, informações entre parênteses, relatório da administração e comentários do auditor, porém quando se fala em evidenciação remete-se a Notas Explicativas. Para Ludícibus et al (2010, p. 6) as demonstrações contábeis devem ser completadas por essas evidenciações que são necessárias à plena avaliação da situação e da evolução patrimonial da empresa.

Para Ludícibus (2009, p. 113-114) a apresentação das Demonstrações Contábeis é a primeira forma e estas devem conter a maior quantidade de divulgação, em uma estrutura que sua interpretação auxilie a aprimorar a evidência. E a segunda forma é a informação entre parênteses, que está inserida no corpo das Demonstrações Contábeis, com o objetivo de esclarecer sobre um título de um grupo ou um critério de avaliação utilizado pela entidade. Não é muito utilizada, por isso, a terceira forma, as Notas Explicativas, é a forma mais conhecida e comentada, é a forma que evidencia informações que não foram divulgadas no corpo das Demonstrações Contábeis.

Segundo Ludícibus (2009, p. 115-116) a evidenciação

É um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário.

### 3 DESENVOLVIMENTO PRÁTICO

#### 3.1 Elaboração do Modelo de Demonstrações Contábeis para PME

O modelo de demonstrações contábeis, incluindo as notas explicativas apresentadas, representa sugestões que as pequenas e médias empresas poderiam adotar. Os valores mensurados nestes são simulações, valores fictícios, com o intuito de apresentar o modelo de notas explicativas e sua importância para o entendimento das demonstrações contábeis. Estas demonstrações contábeis são modelos de demonstrações contábeis separadas ou individuais.

#### Modelo do Balanço Patrimonial - BP

Em mil Reais

ATIVO	31/12/x1	31/12/x0
Ativo Circulante		
Caixa e equivalentes de caixa (notas 3b e 3f)	9.549	839
Contas a receber e outros recebíveis (notas 3c,3f e 3o)	66.951	64.354
Tributos correntes ativos (nota 3d)	377	216
Estoques (nota 3e e 3o)	99.458	105.235
Total do Ativo Circulante	176.335	170.644
Ativo não Circulante		
Ativo Realizável a Longo Prazo	3.662	7.972
Tributos diferidos ativos (notas 3l e 6)	31	19
Aplicações financeiras (notas 3f e 3g)	3.276	2.800
Contas a receber e outros recebíveis (3f e 3k)	25	25
Empréstimos a receber (nota 3f e 3i)	330	5.128
Investimentos (notas 3n e 5)	15.551	7.736
Investimentos em coligadas	0	500
Investimentos em controladas	14.551	7.236
Investimentos em empreendimentos controlados em conjunto	1.000	
Propriedades para Investimentos (notas 3n, 3o e 5)	4.195	4.210
Mensurada pelo valor justo por meio do resultado	4.195	4.210
Ativo Imobilizado (notas 3n, 3o e 5)	17.075	12.964
Ativos Biológicos (notas 3n e 5)	4.800	4.900
Mensurados pelo método de custo	1.800	1.900
Mensurados pelo método de valor justo	3.000	3.000
Ativos Intangíveis (notas 3n e 5)	2.100	2.800
Total do Ativo não Circulante	47.383	40.582
<b>TOTAL DO ATIVO</b>	<b>223.718</b>	<b>211.226</b>

Quadro 1: Balanço Patrimonial - Ativo

Fonte: Elaborado pela autora

Em mil Reais

PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO	31/12/x1	31/12/x0
<b>Passivo Circulante</b>		
Fornecedores e outras contas a pagar (notas 3f, 3h e 3o)	89.234	85.770
Empréstimos e financiamentos a pagar (notas 3f, 3i e 4)	1.522	2.713
Tributos correntes passivos (nota 3j)	3.185	3.723
Provisões (nota 3k)	88	66
<b>Total do Passivo Circulante</b>	<b>94.029</b>	<b>92.272</b>
<b>Passivo não Circulante</b>		
<b>Passivo Exigível a Longo Prazo</b>		
Empréstimos e financiamentos a pagar (notas 3f, 3i e 4)	16.670	16.355
Tributos diferidos passivos (notas 3l e 6)	10	7
<b>Total do Passivo não Circulante</b>	<b>16.680</b>	<b>16.362</b>
Participação de não controladores (nota 7)	1	1
<b>Patrimônio Líquido (nota 7)</b>		
Capital social	99.444	82.794
Reservas de lucros	13.564	19.797
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>	<b>113.008</b>	<b>102.591</b>
<b>TOTAL DO PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>	<b>223.718</b>	<b>211.226</b>

Quadro 2: Balanço Patrimonial - Passivo

Fonte: Elaborado pela autora

Este modelo sugerido apresenta as contas, que no mínimo, devem ser incluídas no balanço patrimonial, conforme o Pronunciamento Técnico PME.

As informações necessárias ao entendimento das contas constam no modelo de notas explicativas.

Exemplos de ativos biológicos, relacionados com atividade agrícola, são as culturas permanentes, tais como: cana de açúcar, cafeicultura, seringueira, que de acordo com este pronunciamento não incluem os ativos imobilizados, por conseguinte, são apresentados em grupos separados.



## Modelo da Demonstração do Resultado do Exercício - DRE

Em mil Reais

	31/12/x1	31/12/x0
Receitas	284.126	266.675
Deduções das receitas (nota 3o)	(55.283)	(51.903)
Custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos (nota 3o)	(93.605)	(134.578)
Lucro bruto	135.238	80.194
Despesas com: (nota 3o)	(108.191)	(73.778)
Vendas	(62.459)	(42.592)
Gerais	(38.159)	(26.022)
Administrativas	(7.517)	(5.158)
Outras despesas	(56)	(6)
Outras receitas	0	0
Resultado de equivalência patrimonial	315	413
Resultado operacional	27.363	6.829
Despesas financeiras	(2.141)	(1.713)
Receitas financeiras	693	590
Resultado líquido das operações continuadas	25.914	5.705
Despesas com tributos sobre o lucro	(8.820)	(1.893)
Operações descontinuadas	500	0
Resultado líquido após tributos das operações descontinuadas	500	0
Resultado após os tributos à disposição para venda	0	0
Resultado líquido do período	17.594	3.813

Quadro 3: Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Elaborado pela autora

## Modelo da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL

Encerrado em 31 de dezembro de 20x0

Em mil Reais

	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Lucros	Lucros/Prejuízos Acumulados	Total Patrimônio Líquido
Saldo inicial	79.294	0	22.286		101.580
Ajustes Políticas Contábeis, Mudança Estimativa e Retificação de Erro	0	0	0		0
Saldo ajustado	79.294	0	22.286		101.580
Lucro/prejuízo do período				3.813	3.813
Dividendos e juros sobre capital próprio				(2.802)	(2.802)
Reserva legal			191	(191)	0
Reserva para aumento de capital			820	(820)	0
Realização da Reservas de Lucros					
Aumento/Redução do Capital Social	3.500		(3.500)		0
Constituição/Realização de Reservas de Capital					
Saldo final	82.794	0	19.797	0	102.591

Quadro 4: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – 20x0

Fonte: Elaborado pela autora

## Modelo da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL

Encerrado em 31 de dezembro de 20x1

Em mil Reais

	Capital Social	Reservas de Capital	Reservas de Lucros	Lucros/Prejuízos Acumulados	Total Patrimônio Líquido
Saldo inicial	82.794	0	19.797		102.591
Ajustes Políticas Contábeis, Mudança Estimativa e Retificação de Erro	0	0	0		0
Saldo ajustado	82.794	0	19.797		102.591
Lucro/prejuízo do período				17.594	17.594
Dividendos e juros sobre capital próprio				(7.177)	(7.177)
Reserva legal			880	(880)	0
Reserva para aumento de capital			9.537	(9.537)	0
Realização da Reservas de Lucros					
Aumento/Redução do Capital Social	16.650		(16.650)		0
Constituição/Realização de Reservas de Capital					
Saldo final	99.444	0	13.564	(0)	113.008

Quadro 5: Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – 20x1

Fonte: Elaborado pela autora

Modelo da Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC  
Pelo Método Indireto

Em mil Reais

	31/12/x1	31/12/x0
Fluxo de Caixa das Atividades operacionais		
Lucro antes do Imposto de Renda	25.914	5.705
Ajustado por:		
Depreciação e amortização	2.013	1.662
Provisões	22	20
Resultado de Equivalência Patrimonial	279	413
Ajustes efetuados (nota 3o)	381	288
Despesas de juros	2.141	2.507
	30.750	10.595
Aumento em IRPJ/CSLL diferidos	(9)	
Aumento nas contas a receber de clientes e outros recebíveis	(2.311)	(4.131)
Diminuição nos estoques	5.773	4.279
Aumento nos Tributos correntes ativos	(161)	(385)
Diminuição nas contas a pagar fornecedores	(609)	(2.394)
Redução nos tributos correntes passivos	(538)	(450)
Caixa provenientes das operações	32.895	7.514
Juros pagos	(305)	(244)
Imposto de renda e contribuição social pagos	(8.242)	(2.019)
Caixa líquido provenientes das atividades operacionais	24.348	5.251
Fluxos de caixa das atividades de investimentos		
Aquisição de investimentos	(8.000)	
Aquisição de imobilizado	(7.305)	(3.401)
Aquisição de intangíveis		
Venda de imobilizado		
Venda de investimentos	500	
Recebimento de empréstimos	4.798	528
Caixa líquido usado nas atividades de investimentos	(10.007)	(2.873)
Fluxos de caixa das atividades de financiamento		
Recebimento de empréstimos a longo prazo		2.022
Pagamento de empréstimos a longo prazo	(3.018)	(6.030)
Dividendos e juros s/ capital próprio pagos	(2.613)	
Caixa líquido usado nas atividades de financiamento	(5.631)	(4.008)
Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa	8.710	(1.630)
Caixa e equivalente de caixa no início do período (nota 3b)	839	2.469
Caixa e equivalente de caixa no fim do período (nota 3b)	9.549	839

Quadro 6: Demonstração do Fluxo de Caixa – Método Indireto

Fonte: Elaborado pela autora

Modelo da Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC  
Pelo Método Direto

Em mil Reais

Fluxo de Caixa das atividades operacionais	31/12/x1	31/12/x0
Recebimentos de Contas a receber e outros recebíveis	281.390	258.950
Pagamentos a fornecedores e outras contas a pagar	(248.495)	(251.437)
Caixa gerado pelas operações	32.895	7.513
Juros pagos	(305)	(244)
Imposto de renda e contribuição social pagos	(8.242)	(2.019)
Caixa líquido provenientes das atividades operacionais	24.348	5.251
Fluxos de caixa das atividades de investimentos		
Aquisição de investimentos	(8.000)	
Aquisição de imobilizado	(7.305)	(3.401)
Aquisição de intangíveis		
Venda do imobilizado		
Venda de investimentos	500	
Recebimento de empréstimos	4.798	528
Caixa líquido usado nas atividades de investimentos	(10.007)	(2.873)
Fluxos de caixa das atividades de financiamento		
Recebimento de empréstimos a longo prazo		2.022
Pagamento de empréstimos a longo prazo	(3.018)	(6.030)
Dividendos e juros s/ capital próprio pagos	(2.613)	
Caixa líquido usado nas atividades de financiamento	(5.631)	(4.008)
Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa	8.710	(1.630)
Caixa e equivalente de caixa no início do período (nota 3b)	839	2.469
Caixa e equivalente de caixa no fim do período (nota 3b)	9.549	839

Quadro 7: Demonstração do Fluxo de Caixa – Método Direto

Fonte: Elaborado pela autora

## Modelo da Demonstração do Resultado Abrangente - DRA

Em mil Reais

		31/12/x1		31/12/x0
Receita de vendas		284.126		266.675
Deduções das receitas		(55.283)		(51.903)
Custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos		(93.605)		(134.578)
Lucro bruto		135.238		80.194
Despesas com vendas		(62.459)		(42.592)
Despesas administrativas e gerais		(45.732)		(31.186)
Receita de equivalência patrimonial		315		413
Lucro antes das receitas e despesas financeiras		27.362		6.829
Receitas financeiras		693		590
Despesas financeiras		(2.141)		(1.713)
Lucro antes dos tributos sobre o lucro		25.914		5.706
Tributos sobre lucros		(8.820)		(1.893)
<b>Lucro líquido do período:</b>		17.094		3.813
Controladores	17093		3.812	
Não controladores	1		1	
Ganhos de conversão de operação no exterior				
Perdas de conversão de operação no exterior				
Equiv. Patrimonial s/ ganhos abrangentes de coligadas				
Ganhos atuariais				
Perdas atuariais				
Ajuste de valor justo de instrumentos de hedge				
<b>Outros resultados abrangentes</b>				
Parcela dos sócios da controladora				
Parcela dos não controladores				
<b>Resultado abrangente total</b>		17.094		3.813
Parcela dos sócios da controladora	17093		3.812	
Parcela dos não controladores	1		1	

Quadro 8: Demonstração do Resultado Abrangente

Fonte: Elaborado pela autora

## MODELO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

Empresa Modelo Ltda

99.999.999/9999-99

Notas Explicativas do período de 31 de dezembro de 20x1 E 20X0

### 1. Contexto Operacional

A empresa Modelo Ltda., sediada em Belo Horizonte, Estado de Minas Gerais, tem como objeto a atividade principal de indústria e comércio atacadista de perfumaria e cosméticos. Para atender o mercado nas principais cidades do País, possui centro de distribuição nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro. Também possui uma fazenda em Uberaba, Minas Gerais para suas atividades secundárias de agricultura.

### 2. Apresentação das demonstrações contábeis

As demonstrações contábeis foram aprovadas pela Diretoria da entidade em reunião realizada em 31 de janeiro de 20x1 e foram elaboradas em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, e apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade.

Referem-se a uma entidade individual, abrange os períodos dos exercícios findos de 31 de dezembro de 20x1 e de 20x0. São apresentadas em moeda corrente do país, sendo seus valores expressos em milhares de reais, portanto, a moeda funcional da entidade é o Real.

### 3. Principais práticas contábeis

As principais práticas contábeis adotadas na elaboração dessas demonstrações contábeis estão descritas a seguir:

#### a) Apuração do resultado, ativos e passivos circulantes e não circulantes

A entidade elaborou suas demonstrações contábeis usando o regime de competência. Neste regime os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas ou despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para estes itens, portanto, os efeitos das operações e de outros eventos são reconhecidos quando ocorrem e não quando são recebidos ou pagos, e desta forma registrados na contabilidade e divulgados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se referem.

O resultado, apurado pelo regime de competência, inclui os rendimentos, encargos incidentes sobre ativos e passivos circulantes e a longo prazo, bem como, quando aplicável, os efeitos de ajustes de ativos para o valor recuperável ou de realização, ou mensurados a valor justo. Os direitos e obrigações foram classificados no circulante e no longo prazo, de acordo com o prazo de realização ou de exigibilidade.

A administração avaliou a capacidade de a entidade continuar em operação em futuro previsível, para isto, foi levada em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, considerando um período mínimo de doze meses a partir da data de divulgação das demonstrações contábeis.

Quando ocorrer uma mudança da prática contábil, que tenha efeito sobre o exercício corrente ou quaisquer períodos anteriores, ou possa ter efeito sobre os exercícios futuros, conforme o item 10.13 do Pronunciamento Técnico PME (2009) a entidade divulga o seguinte

(a) a natureza da alteração na prática contábil;

- (b) para o exercício corrente e para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
  - (c) o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores aos apresentados, na medida do possível;
  - (d) uma explicação, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.
- As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Se for uma mudança voluntária a entidade, conforme o item 10.14 do Pronunciamento Técnico PME (2009)

Quando uma mudança voluntária na prática contábil tem efeito sobre o exercício corrente, ou qualquer período anterior, a entidade divulga o seguinte:

- (a) a natureza da alteração na prática contábil;
- (b) os motivos do porque a aplicação da nova prática contábil fornece informações mais relevantes e confiáveis;
- (c) na medida do possível, o valor do ajuste de cada rubrica afetada nas demonstrações contábeis deve ser divulgado separadamente:
  - (i) para o exercício corrente;
  - (ii) para cada período anterior apresentado; e
  - (iii) de modo agregado, para exercícios anteriores aos apresentados;
- (d) uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (c) acima.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Ao tratar de divulgação de mudança de estimativa ou de erros de exercício anterior, os itens 10.18 e 10.23, do presente pronunciamento estabelece

A entidade deve divulgar a natureza de qualquer mudança em estimativa contábil, e o efeito dessa mudança sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do exercício corrente. Se a entidade conseguir estimar o efeito da mudança em um ou mais exercícios futuros, ela deve divulgar essa estimativa.

A entidade deve divulgar o seguinte sobre erros de exercícios anteriores:

- (a) a natureza do erro do período anterior;
- (b) para cada período anterior apresentado, na medida do possível, o valor da correção para cada rubrica das demonstrações contábeis afetada;
- (c) na medida do possível, o valor da correção no início do período anterior mais antigo apresentado;
- (d) uma nota explicativa, caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados em (b) ou (c) acima.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.



b) Caixa e equivalentes de caixa

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Caixa	239	55
Bancos Conta Movimento	9.138	370
Aplicações Financeiras	<u>172</u>	<u>414</u>
	<u>9.549</u>	<u>839</u>

Os equivalentes de caixa, de acordo com o Pronunciamento Técnico PME, são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são mantidas com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e não para investimento ou outros fins. Logo, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa apenas quando possui vencimento de curto prazo, de cerca de três meses ou menos da data de aquisição.

A entidade classifica suas aplicações financeiras, acima demonstradas, como ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, exceto quando indicado.

Segundo o Pronunciamento Técnico PME (2009)

Quando um ativo ou um passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve avaliá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são avaliados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação financeira. Uma transação financeira pode acontecer em conexão com a venda de bens e serviços, por exemplo, se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais ou é financiada a uma taxa de juros que não é a de mercado.

Se o acordo constitui uma transação financeira, a entidade avalia os ativos e passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante.

Neste caso, a entidade mensurou ao valor justo, por ter sido a mensuração inicial.

c) Contas a receber e outros recebíveis

A constituição da despesa de ajuste a valor presente, incidente sobre as vendas a prazo, tem como contrapartida a rubrica “ajuste a valor presente das contas a receber e outros recebíveis” e suas reversões são registradas em rubrica separada, denominada “reversão do ajuste a valor presente das vendas de mercadoria”.

O ajuste de perda de devedores duvidosos foi constituído com base na estimativa de perdas obtidas da análise individualizada dos créditos a receber de clientes, em 31 de dezembro de 20x1, sendo o montante considerado suficiente à cobertura de eventuais perdas que possam ocorrer na realização dos referidos créditos.

As aplicações financeiras classificadas nesta rubrica referem-se aquelas cujo vencimento de curto prazo é superior a três meses e inferior a doze meses. São mensuradas ao valor justo por meio do resultado.

O saldo das contas a receber e outros recebíveis divulgado no balanço patrimonial refere-se:

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Contas a receber e outros recebíveis	65.938	63.459
(-) Ajuste a valor presente	(20)	(35)
(-) Ajuste de perda de devedores duvidosos	(335)	(270)
(+) Aplicações financeiras a curto prazo	<u>1.368</u>	<u>1.200</u>
	<u>66.951</u>	<u>64.354</u>

d) Tributos correntes ativos

Referem-se ao ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, que vem apresentando saldo para o período seguinte, conforme apuração mensal do imposto, devido nossa venda estar direcionada para os Estados da região nordeste, cuja alíquota interestadual é de 7% (sete por cento). Consequentemente, a entidade apresentou nos últimos meses crédito do imposto, de acordo com a

apuração do ICMS, portanto, os tributos correntes ativos referem-se ao ICMS a recuperar.

#### e) Estoques

Os estoques são avaliados pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para complementar a produção e despesas de venda. Alguns produtos estoques necessitaram ser ajustados ao seu valor líquido de venda, portanto, a entidade avaliou o inventário pelo seu preço de venda menos custos para complementar a produção e vender, e reconheceu o ajuste a valor líquido de venda. Quando o preço de custos tornarem-se menor que o preço de venda menos custos para complementar a produção e vender, a entidade reverterá o valor da desvalorização, reconhecendo o novo valor contábil.

A entidade incluiu no custo de estoques todos os custos de compra, custos de transformação e outros custos incorridos para trazer os estoques para sua localização e condições atuais.

Os seus custos indiretos de produção foram alocados com base na capacidade normal das instalações de produção, e os custos indiretos não alocados foram reconhecidos diretamente no resultado como despesa no período em que são incorridas. Para mensurá-los o método de custeio adotado foi o custo padrão ideal parcial.

A entidade avaliou o custo de estoques, usando o método de avaliação o primeiro a entrar, o primeiro a sair (PEPS), sendo este utilizado para todos os estoques.

Os produtos agrícolas são avaliados pelo valor justo menos custos estimados para venda no momento da colheita. A entidade aplica as práticas para o reconhecimento e mensuração dos estoques para estes produtos após a colheita.

A entidade não deu estoques como garantia de passivos.

Estoques:

	31/12/x1	31/12/x0
	R\$ mil	R\$ mil
Matéria prima	24.867	19.773
Produtos em elaboração	6.357	6.738
Produtos acabados	45.760	47.899
Mercadoria para revenda	21.482	28.529
Produtos agrícolas	1.000	2.300
(-) Ajuste a valor líquido de venda	(8)	(4)
	<u>99.458</u>	<u>105.235</u>

O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transações em bases contratuais, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda. A melhor evidência do valor líquido de venda de ativo é preço de contrato de venda firme em transação em bases contratuais ou preço de mercado em mercado ativo.

#### f) Instrumentos financeiros

Classificação e mensuração: a entidade classifica seus ativos e passivos financeiros como instrumentos financeiros básicos, em conformidade com a política contábil da empresa e por atender as condições da seção 11 do Pronunciamento Técnico PME, portanto, são ativos financeiros básicos: i) caixa e equivalentes de caixa; ii) contas a receber e outros recebíveis; iii) empréstimos a receber; e iv) aplicações financeiras. Os passivos financeiros básicos são: i) fornecedores e outra contas a pagar; ii) empréstimos e financiamentos a pagar.

Os instrumentos financeiros são mensurados inicialmente pelo custo da operação (incluindo os custos de transação) e mensurados subsequentemente pelo custo amortizado.

E as aplicações financeiras são mensuradas ao valor justo por meio do resultado. A entidade não opera no mercado de derivativos, por exemplo, não realiza operações de *hedge*.

g) Aplicações financeiras a longo prazo

As aplicações financeiras classificadas nesta rubrica referem-se aquelas cujo vencimento é superior a doze meses.

São mensuradas ao valor justo por meio do resultado. Portanto, a entidade possui aplicações financeiras de curtíssimo prazo (menos de três meses na rubrica equivalentes de caixa), de curto prazo (ativo circulante) e a longo prazo (ativo não circulante). Sua carteira de investimento é constituída principalmente por títulos de renda fixa, como o CDB.

h) Fornecedores e outras contas a pagar

A constituição da receita de ajuste a valor presente, incidente sobre as compras a prazo, tem como contrapartida a rubrica “ajuste a valor presente das contas fornecedores e outras contas a pagar” e suas reversões são registradas em rubrica separada, denominada “reversão do ajuste a valor presente das compras de mercadoria”.

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Fornecedores	82.371	82.980
(-) Ajuste a valor presente	(30)	(23)
Dividendos e JCP a pagar	6.693	2.613
Duplicatas descontadas (garantias)	<u>200</u>	<u>200</u>
	<u>89.234</u>	<u>85.770</u>

As duplicatas descontadas são tratadas como empréstimos garantidos pelos recebíveis. Continuam reconhecidas como um ativo recebível até que sejam recebidos ou baixados como incobráveis. São avaliadas pelo seu valor contábil.

i) Empréstimos a receber e a pagar

Empréstimos e recebíveis: incluem-se nessa categoria os empréstimos concedidos e os obtidos, e recebíveis que são ativos financeiros e passivos financeiros básicos, respectivamente. São incluídos como ativo não circulante, por prudência, e passivo circulante, exceto aqueles com prazo de vencimento superior a 12 meses após a data do balanço (estes são classificados como passivo não circulante).

Os empréstimos do ativo circulante compreendem os empréstimos a coligadas, controladas e sócios/acionistas. Os empréstimos são contabilizados pelo custo amortizado, usando o método da taxa de juros efetiva.

j) Tributos correntes passivos

Referem-se a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social; PIS – Contribuição para o Programa de Integração Social, IR – Imposto sobre a renda com base no lucro real; e CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

O PIS e a COFINS são tributos conforme as alíquotas vigentes. Os créditos decorrentes da não cumulatividade do PIS e da COFINS são deduzidos do custo dos produtos, mercadorias vendidas na demonstração do resultado do exercício.

O imposto sobre a renda e a contribuição social sobre o lucro líquido são apurados de acordo com regime de tributação com base no lucro real e classificados como correntes e diferidos.

Corrente: o imposto sobre a renda e a contribuição social com base no lucro real são calculados à alíquota de 25% (15% acrescida de adicional de 10% sobre o lucro tributável excedente a R\$ 240 mil reais/ano) para o IR e de 9% sobre o lucro tributável para a contribuição social.

Os prejuízos fiscais referentes a exercícios anteriores podem ser compensados com os lucros fiscais correntes, desde que não excedam a 30% do lucro tributável de cada exercício.

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
COFINS E PIS	1.964	3.375
IRPJ/CSLL	1.221	348
	<u>3.185</u>	<u>3.723</u>

#### k) Provisões

A entidade reconhece suas provisões quando: i) a entidade tem uma obrigação na data das demonstrações contábeis como resultado de evento passado; ii) é provável que será exigida da entidade a transferência de benefícios econômicos para liquidação; e iii) o valor da obrigação pode ser estimado de maneira confiável.

A entidade reconhece a provisão como passivo no seu balanço patrimonial e como despesa, no seu resultado. A provisão é mensurada pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação na data das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação ao final da data das demonstrações contábeis ou para transferi-la, nesse momento, para um terceiro. As provisões para contingências referem-se a processos trabalhistas, devido a demissões no curso normal de sua operacionalidade. Em 31 de dezembro de 20x1, a entidade mantinha uma provisão de R\$ 88 (R\$ 66 em 20x0), referente ao risco de perda, logo, provável.

Este valor reflete a melhor estimativa corrente do valor que seria exigido para liquidar os processos trabalhistas na data das demonstrações contábeis. Os processos são ajustados pela (TR) Taxa Referencial de Juros (0,7090% acumulada no exercício findo em 31 de dezembro de 20x1) mais juros mensais de 1%.

O saldo de depósitos judiciais vinculados é de R\$ 25, registrados na rubrica contas a receber e outros recebíveis do Ativo Não Circulante.

#### l) Tributos diferidos

O imposto sobre a renda e a contribuição social diferidos são calculados com base das diferenças temporárias para fins tributários que se referem aos ajustes a

valor justo e a valor presente; a perda do valor recuperável; e às provisões relacionadas ao registro de contingências que não são dedutíveis para fins de apuração do lucro real. Foram constituído de acordo com o Pronunciamento Técnico PME e legislação fiscal e tributária.

m) Regime Tributário de Transição

O Regime Tributário de Transição (RTT) foi optativo nos anos-calendário de 2008 e de 2009, respeitando-se: aplicar ao biênio 2008-2009, não a um único ano-calendário; e manifestar a opção na Declaração de Informações Econômico-Financeiras da Pessoa Jurídica (DIPJ).

A entidade optou pela adoção do RTT em 20x0. Por conseguinte, para fins de apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido do exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, a entidade utilizou das prerrogativas definidas no RTT, objetivando a neutralidade tributária.

Para isto, a entidade está obrigada a escriturar o Controle Fiscal Contábil de Transição – FCONT – que é a escrituração, das contas e patrimoniais e de resultado, em partidas dobradas, que considera os métodos e critérios aplicados pela legislação tributária e expurgará os efeitos tributários decorrentes dos ajustes introduzidos pelos novos métodos e critérios contábeis.

n) Investimentos, Propriedade para Investimentos, Imobilizados, Ativos Biológicos e Intangíveis

Investimentos: são demonstrados inicialmente pelo preço da transação (incluindo os custos da transação) e avaliados subseqüentemente pelo método de equivalência patrimonial.



Empresas coligadas: houve a baixa total do investimento, portanto, foi desreconhecida a entidade coligada Empresa ABC Ltda., no balanço patrimonial, e reconhecida, no resultado.

Empresas controladas: houve aquisição de investimentos da Empresa DEF Ltda. Por R\$ 7.000, no final do exercício findo de 20x1.

Investimentos em empreendimentos controlados em conjunto: houve investimentos na Empresa JKL Ltda., com participação da Empresa Parceria Ltda., no valor de R\$ 1.000, a operação foi realizada em 30 de junho de 20x1. Este investimento é mensurado pelo método de custo. Até o encerramento do exercício não ocorreu perda por redução ao valor recuperável.

A entidade possui propriedades para investimentos que são mantidas para auferir valorização do capital. Até o exercício findo de 20x1 a entidade não utilizou estas propriedades para auferir aluguéis, somente para valorização do capital.

Propriedades para investimentos: são reconhecidas inicialmente pelo seu custo. O custo de propriedade para investimento comprada abrange seu preço de compra e quaisquer custos diretamente imputáveis, tais como honorários legais e de corretagem, tributos de transmissão imobiliária e outros custos de transação.

Após o investimento inicial, a propriedade para investimento é avaliada pelo seu valor justo, desde que seja avaliado de forma confiável, sem custos ou esforços excessivos e as alterações no valor justo são reconhecidas no resultado. A técnica de avaliação foi a de uso de transações no mercado recentes entre partes não relacionadas para ativo idêntico entre partes capazes. O valor justo foi baseado em avaliação por avaliador independente que possua uma qualificação profissional reconhecida e relevante e tem experiência recente na localização e classe de propriedade para investimento a ser avaliada. O valor justo está registrado na rubrica "Propriedades para investimentos" no valor de R\$ 15 e teve efeito no resultado do exercício findo de 20x1 (R\$ 2 em 20x0).

Imobilizados: os imobilizados são reconhecidos inicialmente pelo custo e após este é mensurado pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos, acumuladas. O método de depreciação foi o método da linha reta (método linear). A perda por redução foi reconhecida no resultado e a contrapartida foi na rubrica de ajuste a valor recuperável de máquinas e equipamentos, na importância de R\$ 33.

A entidade realizou aquisições de imobilizados que foram depreciados a partir do momento que o ativo estava disponível para uso e as aquisições foram; i) terreno no valor de R\$ 3.000; ii) máquinas e equipamentos no valor de R\$ 1.000; iii) veículos no valor de R\$ 1.500; iv) imobilizado móveis e utensílios no valor de R\$ 805; e v) edifícios no valor de R\$ 1.000, que refere-se a um galpão para atender as necessidades de logística da empresa.

Ativos biológicos: são desenvolvidos em nossa fazenda na cidade de Uberaba, em Minas Gerais e são mensurados pelo método do valor justo e pelo método do custo. A entidade mensura no seu balanço o ativo biológico pelo valor justo menos as despesas de vendas. As alterações no valor justo menos as despesas de venda devem ser reconhecidos no resultado.

Método do valor justo: o ativo é mensurado de acordo com contratos entre as partes, que tem como premissa a cotação do ativo em bolsas especializadas, que tem como objetivo divulgar preços. A produção agrícola colhida proveniente dos ativos biológicos foi mensurada no momento da colheita. Foi efetuada análise quanto a efeitos em ajuste a valor justo dos ativos biológicos e não foi apurado efeito significativo ou relevante, portanto, não foi mensurado este ajuste.

Método do custo: os ativos biológicos mensurados pelo método do custo referem-se a culturas que permanecem vinculadas ao solo e proporcionam mais de uma colheita ou produção, são avaliados pelo custo menos depreciação e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. Não foi possível avaliar estes ativos pelo método do valor justo porque para esta avaliação o custo seria alto e haveria um esforço excessivo, devido à falta de divulgação de preços. Este fato acarretaria em uma avaliação incorreta, não mensuraria equitativamente o preço do ativo, por conseguinte, a entidade, para uma mensuração adequada avaliou pelo método do custo. O método de depreciação utilizado é o método da linha reta (método linear). A vida útil dos ativos está prevista para duração de 20 anos. A estimativa da vida útil do ativo está de acordo com o levantamento do técnico agropecuário, que considerou o clima, o solo, o tipo de manejo da região.

Estes ativos também tiveram uma análise quanto a efeitos em relação a valor recuperável no início e no final do período.

A entidade não apresentou perda por desvalorização, pois o valor recuperável da unidade não foi menor que o valor contábil, portanto, não foram submetidos a teste para análise de recuperação.

Intangíveis: a entidade mensurou seu ativo intangível inicialmente pelo custo, que compreende i) seu preço de compras incluindo os tributos de importação e tributos não recuperáveis, menos os descontos comerciais e abatimentos; e ii) qualquer custo diretamente atribuível à elaboração do ativo para a finalidade pretendida.

A administração da entidade com base em estimativa confiável da vida útil deste intangível presumiu que a vida seja de 20 (vinte) anos. Os ativos intangíveis com vida útil finita são amortizados de acordo com tal prazo e, quando apurado algum indício de redução de seu valor recuperável, são submetidos a testes para análise de recuperação.

O teste do valor recuperável dos ativos intangíveis da entidade não resultou na necessidade de reconhecimento de perdas por desvalorização, visto que o valor estimado de uso excede o seu valor líquido contábil na data da avaliação (custo menos qualquer amortização acumulada e qualquer perda acumulada por redução ao valor recuperável).

A amortização é reconhecida como despesa no período e incluída no grupo de despesas por função: administrativas. O método utilizado para determinar de maneira confiável que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo é o método da linha reta (método linear).

#### o) Ajustes efetuados

Os ajustes efetuados são:

	31/12/x1	31/12/x0
	R\$ mil	R\$ mil
Ajuste por perda de devedores duvidosos	335	270
Ajuste a valor presente	(10)	12
Ajuste a valor líquido de venda	8	4
Ajuste a valor justo de investimentos	15	2
Ajuste a valor recuperável	33	0
	<u>381</u>	<u>288</u>

Os ativos e passivos circulantes e não circulantes foram ajustados, quando relevantes, ao valor presente, valor líquido de venda e valor justo. Os ajustes a valor

presente são calculados em conformidade com as respectivas taxas de juros, explícita ou implícita e com contratos entre as partes. São reconhecidos como despesas e receitas em observância ao regime de competência.

Os juros embutidos nas despesas, custos e receitas referentes a estes ativos e passivos são registrados: i) as despesas de R\$ 20 no exercício de 20x1 e de R\$ 35 no exercício de 20x0, em deduções das receitas, por tratarem de ajuste da conta clientes; ii) as receitas de R\$ 30 em 20x1 e de R\$ 23 em 20x0, em custos dos produtos, por tratarem de ajuste da conta de fornecedores. O ajuste por perda de devedores duvidosos é reconhecido na rubrica despesas com vendas. Os ajustes: líquido de venda, a valor justo de investimentos, e valor recuperável são reconhecidos no resultado na rubrica outras despesas.

O ajuste a valor líquido de venda é reconhecido no resultado como despesa do período, visto que, os ativos necessitaram ser reduzidos ao seu valor líquido de venda. O ajuste a valor justo é reconhecido no resultado como despesa do período, em conformidade com o princípio de competência, após a avaliação por especialista. O ajuste por perda de devedores duvidosos é reconhecido no resultado como despesa e foi constituído com base de perdas obtidas da análise individualizada dos créditos a receber de clientes.

#### p) Estimativas

Para elaboração das demonstrações contábeis é requerido o uso de estimativas para contabilizar certos ativos e passivos. As informações que foram utilizadas o uso de estimativas estão descritas nas notas explicativas com seus respectivos ativos ou passivos.

#### q) Adoção inicial do Pronunciamento Técnico PME

A entidade divulga as transições políticas e práticas contábeis em conformidade com este pronunciamento, considerando a seção 35 do mesmo.

4. Empréstimos

Tipo	Encargos financeiros	Vencimento	Saldo	
			31/12/x1	31/12/x1
<u>Curto prazo</u>				
BNDES				
Finame	TJLP+ 4,93% a.a.	31/12/x2	1.522	2.713
<u>Longo prazo</u>				
BNDES				
Finame	TJLP+ 4,93% a.a.	31/12/x4	16.670	16.355
			<u>18.192</u>	<u>19.068</u>

Os empréstimos são contabilizados pelo custo amortizado, usando o método da taxa de juros efetiva.

Os custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

5. Investimentos, Propriedade para Investimentos, Imobilizados, Ativos Biológicos e Intangíveis

Investimentos:

	31/12/x1		31/12/x0	
	R\$ mil	% participação	R\$ mil	% participação
Participações diretas				
Empresa ABC Ltda	0	0	500	25
Empresa XYZ Ltda	7.551	70	7.236	70
Empresa DEF Ltda	7.000	95		
Empresa JKL Ltda	1.000	12		
	<u>15.551</u>		<u>7.736</u>	

## Propriedades para investimentos:

	31/12/x1	31/12/x0
	R\$ mil	R\$ mil
Propriedades para investimentos	4.210	4.212
(-) ajuste a valor justo	(15)	(2)
	<u>4.195</u>	<u>4.210</u>

## Imobilizados:

		31/12/x1		31/12/x0	
		R\$ mil		R\$ mil	
	Taxas anuais de depreciação %	Custo	Depreciação acumulada	Líquido	Líquido
Terrenos		6.732		6.732	3.732
Edifícios	4	7.096	(832)	6.264	5.608
Máquinas e Equipamentos	10 a 33	2.983	(1.104)	1.879	1.613
Veículos	20	2.818	(1.491)	1.327	791
Móveis e Utensílios	10	2.331	(1.458)	873	1.220
Total		<u>21.960</u>	<u>(4.885)</u>	<u>17.075</u>	<u>12.964</u>

## Ativos biológicos mensurados pelo método do custo:

		31/12/x1		31/12/x0	
		R\$ mil		R\$ mil	
	Taxas anuais de depreciação %	Custo	Depreciação acumulada	Líquido	Líquido
Árvore X	5	2.000	(200)	1.800	1.900
Total		<u>2.000</u>	<u>(200)</u>	<u>1.800</u>	<u>1.900</u>

## Intangíveis:

	R\$ mil				
	Saldo em 20x0	Adições	Baixa	Amortização	Saldo em 20x1
Software	2.800			(700)	2.100
Total	<u>2.800</u>			<u>(700)</u>	<u>2.100</u>

O valor do ativo foi mensurado pelo custo, sendo de R\$ 3.500. A taxa de amortização é de 20% e o valor da taxa acumulada é de R\$ 1.400.

## 6. Tributos diferidos

Tributos diferidos ativos	31/12/x1 R\$ mil	31/12/x0 R\$ mil
Perda valor recuperável	11	0
Ajuste a valor justo	5	0
Ajuste a valor presente	7	12
Provisões	8	7
	<u>31</u>	<u>19</u>

  

Tributos diferidos passivos	31/12/x1 R\$ mil	31/12/x0 R\$ mil
Ajuste a valor presente	10	7
	<u>10</u>	<u>7</u>

## 7. Patrimônio Líquido

O capital social subscrito e integralizado, em 31 de dezembro de 20x1, é representado por 99.444 quotas (82.794 em 20x0), no valor de R\$ 1,00 (um real) cada. O aumento de capital realizado em 20x1 de 16.650 quotas foi através da reversão da conta reserva de lucros. A participação dos não controladores faz parte do patrimônio líquido, porém, é evidenciada separadamente no balanço patrimonial.

## 8. Demonstração do resultado abrangente

Esta demonstração mensura além das receitas e despesas outras mudanças que afetam o patrimônio líquido, mas que não foram reconhecidas ainda na

demonstração do resultado do exercício. A entidade não incorreu nesta situação no exercício findo de 20x1. As mudanças foram reconhecidas no resultado do exercício e afetaram o patrimônio líquido. A entidade não apresentou ganhos ou perdas provenientes da conversão de demonstrações contábeis de operação no exterior, por não ter realizado nenhuma. Não ocorreram ganhos ou perdas atuariais por não ter plano de benefícios de contribuição definida e de benefício definido. E não houve ajustes nos valores justos de instrumentos de *hedge*, visto que não realizou esta operação (vide nota 3f).

#### 9. Benefícios a empregados

Os benefícios dos empregados de curto prazo são reconhecidos no período em que incorrem as despesas, logo, as informações pertinentes a estes benefícios são informadas na demonstração do resultado do exercício. Por terem sido reconhecidos, no resultado do exercício não há informações a serem divulgadas na demonstração do resultado abrangente. A entidade não possui plano de participação dos empregados nos lucros e bônus, até o exercício findo de 20x1. A administração estuda a inclusão deste benefício a partir de 20x3, em adoção de sua política de remuneração, baseada em práticas de mercado. E, também não possui planos de contribuição definida e de benefício definido, que será incluído a partir do final do ano de 20x3. A entidade divulgará no próximo exercício os impactos nas demonstrações contábeis previstos sobre a sua política de remuneração.

#### 10. Passivos contingentes

A entidade tem outras contingências que foram consideradas como possíveis, mas incertos (não prováveis), pelo departamento jurídico, portanto, não foram provisionados no balanço patrimonial. Passivos contingentes: uma obrigação possível, mas incerta, ou uma obrigação presente que não é reconhecida porque não é provável ou não pode ser estimada de maneira confiável.



- INSS – a entidade foi autuada pela não incidência de encargos sobre pagamentos ao autônomo, cuja perda corresponde a R\$ 30 em 20x1 (R\$ 28 em 20x0), os processos estão em discussão administrativa e judicial.

### **3.2 Outras sugestões de notas explicativas não abrangidas acima, se aplicáveis**

Outras sugestões de modelos de notas explicativas para as seguintes situações de políticas e práticas contábeis que uma empresa pode adotar:

#### **1. Combinação de negócios e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)**

As combinações de negócios foram mensuradas pelo valor justo na data da troca, dos ativos fornecidos, passivos incorridos ou assumidos, e títulos patrimoniais emitidos pela entidade adquirente em troca do controle de adquirida “A”, mais custos atribuíveis à combinação de negócios.

O ágio é mensurado considerando a expectativa de rentabilidade futura (goodwill), resultante da mensuração do valor justo líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes da adquirida “A”. O ágio é amortizado no prazo de vida útil de dez anos, por não ser possível a companhia estimar de modo confiável a vida útil do ágio por expectativa de rentabilidade futura.

A entidade adquiriu “A” em 01/02/20x1 e representa % do capital total e votante de “A”, pelo valor de R\$ 90, originando um ágio no valor de R\$ 10.

#### **2. Operações de arrendamento mercantil**

Arrendamento mercantil financeiro: os contratos são registrados no ativo imobilizado, com contrapartida no passivo de empréstimos e financiamentos, pelo menor valor

entre os valores iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, acrescidos, quando aplicável, de quaisquer custos diretos iniciais incorridos na transação.

Os juros implícitos são reconhecidos no passivo e apropriados ao resultado do exercício de acordo com o prazo do arrendamento mercantil pelo método da taxa efetiva de juros. A depreciação dos bens é calculada de acordo com o prazo de vida útil do bem, na hipótese de obter a propriedade no final do contrato.

Nos casos em que a entidade não tem intenção de adquirir o bem a depreciação é calculada considerando-se o menor prazo entre o contrato de arrendamento mercantil ou a vida útil do bem.

No ativo imobilizado:

	Taxas anuais de depreciação %	31/12/x1		31/12/x0	
		Custo	Depreciação acumulada	Líquido	Líquido
Arrendamentos financeiros					
Máquinas e Equipamentos	10	100	(20)	80	90
Veículos	20	150	(60)	90	120
Total		250	(80)	170	210

No passivo empréstimos e financiamentos:

	31/12/x1	31/12/x0
	R\$ mil	R\$ mil
Arrendamento financeiro	225	250
	225	250

Obrigações de arrendamento mercantil financeiro: os contratos de arrendamento mercantil financeiro perfazem um total de R\$ 184 em 31 de dezembro de 20x1 (R\$ 193 em 20x0), conforme a seguir:

	31/12/x1 <u>R\$ mil</u>	31/12/x0 <u>R\$ mil</u>
Total dos pagamentos mínimos dos arrendamentos mercantis financeiro ao final do período		
Até um ano	20	21
Mais de um ano e até cinco anos	19	22
Mais de cinco anos	30	30
Valor justo ou valor presente dos contratos de arrendamentos mercantil financeiro (dos dois o menor)	69	73
Custos incrementais	115	120
Valor bruto dos contratos de arrendamentos mercantil financeiro	184	193

Acordos relevantes de arrendamento mercantil financeiro:

- a) Pagamentos contingentes: a administração considera como pagamentos contingentes os valores adicionais a título de variações especificadas em cláusulas dos contratos (detalhar conforme o contrato), que correspondem:

	31/12/x1 <u>R\$ mil</u>	31/12/x0 <u>R\$ mil</u>
Pagamentos contingentes reconhecidos como despesa durante o exercício	3	3
	3	3

- b) Opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil: no exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, os prazos dos contratos de arrendamento mercantil financeiro variam entre 1 a 10 anos, com possibilidade de renovação de acordo com as partes.

Para estes contratos, considera para fins de determinação da depreciação as taxas que variam de 10% a 20%. A mensuração dos valores está em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME.

As cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas estão sendo atendidas pela entidade, portanto, não há quebra de contrato.

Arrendamento mercantil operacional: os pagamentos são reconhecidos como despesas em base linear no período avaliado, excluindo os custos de serviços, tais como seguro e manutenção. A administração considera como arrendamento mercantil operacional locação de salas, onde não há transferência de riscos e benefícios para a entidade.

Obrigações de arrendamento mercantil operacional:

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Total dos pagamentos mínimos dos arrendamentos mercantis operacional ao final do período		
Até um ano	28	29
Mais de um ano e até cinco anos	56	64
Mais de cinco anos	96	125
Valor justo ou valor presente dos contratos de arrendamentos mercantil financeiro (dos dois o menor)	180	218
Valor bruto dos contratos de arrendamentos mercantil operacional	<u>180</u>	<u>218</u>

Acordos relevantes de arrendamento mercantil operacional:

- a) Pagamentos contingentes: a administração considera como pagamentos contingentes os valores adicionais a título de variações especificadas em cláusulas dos contratos (detalhar conforme o contrato), que correspondem:

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Pagamentos contingentes reconhecidos como despesa durante o exercício	9	10
	<u>9</u>	<u>10</u>

- b) Opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas pelos contratos de arrendamento mercantil: no exercício findo em 31 de dezembro de 20x1, os

prazos dos contratos de arrendamento mercantil financeiro variam entre 1 a 10 anos, com possibilidade de renovação de acordo com as partes.

As cláusulas de reajustamento, subarrendamentos mercantis e restrições impostas estão sendo atendidas pela entidade, portanto, não há quebra de contrato.

### 3. Subvenção governamental

A entidade reconhece como receita a assistência pelo governo na forma de subvenção governamental, quando seus valores forem líquidos e certos, a subvenção que não impôs condições de desempenho futuro sobre a entidade.

A assistência que impôs condições de desempenho futuro sobre a entidade será reconhecida como receita no momento em que as condições de desempenho forem atendidas. A assistência governamental recebida antes dos critérios de reconhecimento de receitas serem satisfeitos é reconhecida como um passivo.

	31/12/x1	31/12/x0
	<u>R\$ mil</u>	<u>R\$ mil</u>
Subvenção governamental		
Relativas a ativos biológicos – receitas	10	8
Terrenos para uso da entidade - passivo	12	9
Empréstimo fundo de fomento BNDES - passivo	<u>15</u>	<u>12</u>

A entidade obteve um empréstimo subsidiado pelo BNDES, sem juros, que impôs condições de desempenho futuro, portanto, não reconhecidos como receita. Por ser tratar de uma assistência do governo a fornecer benefício econômico específico, o reconhecido no passivo.

Os terrenos para uso da entidade são ativos não monetários, que não podem ser reconhecido como receita, sendo reconhecidos em conta do passivo, visto que os benefícios econômicos são obtidos por seu uso, e assim, as condições de desempenho serão atendidas. Por ter sido recebido antes do reconhecimento da receita ser satisfeito é reconhecido como um passivo. A entidade mensura as subvenções governamentais pelo valor justo recebido ou recebível.

#### 4. Pagamento baseado em ações

O Pronunciamento Técnico PME determina que os efeitos das transações de pagamentos baseados em ações devem ser reconhecidos quando ela obtiver os produtos, ou conforme os serviços são recebidos.

A entidade deve reconhecer um aumento correspondente no patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação de pagamento baseado em ações liquidada pela entrega de instrumentos patrimoniais, logo, reconhecer no ativo. Caso o pagamento baseado em ações não se qualificar para ser reconhecido como ativo, a entidade deve reconhecê-los como despesa, logo, um passivo.

Os valores registrados no resultado e no balanço patrimonial da entidade em 31 de dezembro de 2x1 foram de R\$ 20 (R\$ 18 em 20x0). Os valores reconhecidos no resultado da entidade, na rubrica de despesa, são:

	31/12/x1 R\$ mil	31/12/x0 R\$ mil
Despesa a ser apropriada no exercício		
Pagamento baseado em ações	20	18
	<u>20</u>	<u>18</u>

Conforme os acordos de pagamento de ações, as condições de aquisição têm como referência o valor de R\$ 25,02 por ação, sendo número de opções de 2 (dois) lotes, a partir do exercício seguinte.

O número e preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de ações é:

	31/12/x1		31/12/x0	
	nº	R\$	nº	R\$
em aberto no início do período	4.535	10,78	3.100	14,03
concedida durante o período	1.300	3,99	1.500	4,23
perdida durante o período	(50)	8,64	(50)	7,07
exercida durante o período	(10)	0,02	(10)	5,52
expirada durante o período	(5)	10,00	(5)	11,00
em aberto no final do período	<u>5.770</u>	<u>7,76</u>	<u>4.535</u>	<u>10,78</u>
exercível ao final do período	<u>5.770</u>	<u>7,76</u>	<u>4.535</u>	<u>10,78</u>

O prazo máximo de opção de compra será de acordo com seguinte cronograma:

	Prazo	Percentual
1º lote	de 01/01/x2 até 12 meses	60%
2º lote	Após 31/12/x2	40%

A entidade mensurou os acordos de pagamento baseado em ações pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos.

#### 5. Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis

A moeda funcional da entidade é o Real. As demonstrações contábeis são preparadas com base na moeda funcional da entidade. Os ativos e passivos monetários em moeda estrangeira foram convertidos em reais utilizando-se a taxa de câmbio vigente na data do fechamento do balanço patrimonial. As diferenças decorrentes da conversão de moedas são reconhecidas como receitas ou despesas financeiras no resultado do exercício.

#### 6. Evento subsequente

A entidade reconhece como eventos subseqüentes que não geram ajuste após o encerramento do período contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico PME, as alterações nas alíquotas de tributos ou na legislação fiscal, promulgadas ou anunciadas que tem efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e ativos e passivos diferidos.

#### 7. Divulgação sobre partes relacionadas

As transações com partes relacionadas são realizadas a preços de custos menos redução ao valor recuperável, conforme a seguir:

## a) Compras e vendas de bens e serviços:

## Vendas:

	31/12/x1 R\$ mil	31/12/x0 R\$ mil
Cientes		
Empresa DEF	4	3
Empresa JKL	2	1
	<u>6</u>	<u>4</u>

## Compras:

	31/12/x1 R\$ mil	31/12/x0 R\$ mil
Fornecedores		
Empresa DEF	5	2
Empresa JKL	1	1
	<u>6</u>	<u>3</u>

Os administradores-chaves da entidade receberam a título de remuneração no exercício findo de 20x1 o valor de R\$ 20 mil (R\$ 10 mil em 20x0), tais como: ordenados e salários, férias anuais, assistência médica, moradia e automóveis.

### 3.3 Considerações

Neste capítulo foram abordados modelos de demonstrações contábeis individuais ou separadas: balanço patrimonial, demonstração do resultado do exercício, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do resultado abrangente e, de notas explicativas, em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, baseado em doutrina, bibliografia e conhecimento da autora.

A forma de divulgação adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, estudada nesta pesquisa, baseia-se principalmente nos conteúdos relativos à avaliação de bens, direitos e obrigações e nas divulgações que possam fazer com que o leitor compreenda as informações.



Para fins de trazer ao usuário da Contabilidade informações mais elucidativas, neste trabalho foram apresentadas sugestões de conteúdos adicionais, que podem ser apresentados nas notas explicativas, conforme o caso.

## **4 CONCLUSÃO**

Constatou-se, pelo presente trabalho, que os modelos de demonstrações contábeis e de notas explicativas para as pequenas e médias empresas, baseados no Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas evidenciam os bens, direitos e obrigações da entidade, bem como o seu patrimônio líquido. Foi possível por meio destes modelos elaborados a avaliação dos bens, direitos e obrigações, portanto, posição financeira e desempenho da entidade.

As divulgações em notas explicativas permitem que o leitor compreenda as informações evidenciadas nas demonstrações contábeis. O modelo de balanço patrimonial em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME, apresenta uma estrutura sucinta, que para sua compreensão é necessário que as notas explicativas tornem as divulgações claras, portanto, ficou evidenciada a importância das notas explicativas para o entendimento das demonstrações contábeis das pequenas e médias empresas.

Percebeu-se que as notas explicativas divulgam informações qualitativas e quantitativas com clareza para que os usuários possam compreender as demonstrações contábeis, portanto, expressam informações úteis para a tomada de decisões. Entendeu-se a importância da redação em notas explicativas, que o elaborador tem que ter um conhecimento profundo das normas contábeis e ter uma boa redação, para uma melhor compreensão por parte do leitor. Os modelos de demonstrações contábeis e de notas explicativas apresentados neste trabalho são sugestões, que por estarem em conformidade com o pronunciamento técnico, podem ser adotados como material didático no curso de Ciências Contábeis ou em outro que tenha a disciplina de Contabilidade, e por empresas que se enquadrem na situação de pequenas e médias empresas.

### **4.1 Sugestões de estudo**

Por este Pronunciamento Técnico PME ser um assunto novo, por não existir material suficiente para estudos, apresenta-se como sugestões de estudo:

elaboração de um projeto de anexo ao Pronunciamento Técnico PME, de modelos de demonstrações contábeis e de notas explicativas; e temas de trabalhos interdisciplinares, para que este assunto passe a ter um referencial bibliográfico, para futuras fontes de pesquisas.

## REFERÊNCIAS

ATTIE, William. Introdução à auditoria. In: ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 6, p. 95-124.

BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. Fases da elaboração da pesquisa. In: BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. Cap. 5, p. 81-106.

BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. Pesquisa – conceito e definições. In: BERVIAN, Pedro Alcino; CERVO, Amado Luiz. **Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002. Cap. 4, p. 63-78.

BRASIL. Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/uparq/lei1249.pdf>>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Instrução Normativa nº 949, de 16 de setembro de 2009. Regulamenta o Regime Tributário de Transição (RTT), institui o Controle Fiscal Contábil de Transição (FCONT) e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2009/in9492009.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e a lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedade 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm#art37)>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010. Institui o Regime Especial de Incentivos para o Desenvolvimento de Infraestrutura da Indústria Petrolífera nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste - REPENEC; cria o Programa Um Computador por Aluno - PROUCA e institui o Regime Especial de Aquisição de Computadores para Uso Educacional – RECOMPE; e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/lei/l12249.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2010.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 14 set. 2010.

BRASIL. Medida Provisória nº. 449, de 3 de dezembro de 2008. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, concede remissão nos casos em que especifica, institui regime tributário de transição, e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/mps/2008/mp449.htm>>. Acesso em: 12 abr. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual**, de 11 de janeiro de 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 02 fev. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos**, de 14 de setembro de 2007. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC\\_01.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_01.pdf) >. Acesso em: 02 fev. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 27 – Ativo Imobilizado**, de 26 de junho de 2009. Disponível em: < <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC%2027%20Termo%20de%20aprovacao.pdf>>. Acesso em: 20 fev. 2010.

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/PME\\_Termo\\_de\\_aprovacao.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/PME_Termo_de_aprovacao.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. **Relatório da Audiência Pública**, de 27 de novembro de 2009. Disponível em: < [http://www.cpc.org.br/pdf/PME\\_Termo\\_de\\_aprovacao.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/PME_Termo_de_aprovacao.pdf)>. Acesso em: 15 abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 750/93**. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC). Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1993/000750](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1993/000750)>. Acesso em: 30 mar. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 785/95**. Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1995/000785](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1995/000785)>. Acesso em: 30 abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 774/94**. Aprova o Apêndice à NBC T 1 – Das características da Informação Contábil em: < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=1994/000774](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1994/000774) >. Acesso em: 30 mar. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.055/05**. 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](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055) >. Acesso em: 30 mar. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.115/07**. Aprova a NBC T 19.13 – Escrituração Contábil Simplificada para Microempresa e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: < [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2007/001115](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001115)>. Acesso em: 15 set. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.121/08**. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <

[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001121](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121)>. Acesso em: 30 abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.282/10**. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC n.º 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <  
[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2009/001255](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255)>. Acesso em: 03 jun. 2010.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Traduzido por SANVICENTE, Antônio Zoratto. Divulgação de informações financeiras. In: HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 24, p. 510-537.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. Traduzido por SANVICENTE, Antônio Zoratto. Referencial conceitual. In: HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDÁ, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. Cap. 5, p. 89-112.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. A Evidenciação (*disclosure*). In: IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 6, p. 110-120.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. As convenções (normas e restrições). In: IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 5, p. 56-73.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Perspectivas e tendências da teoria da contabilidade e da contabilidade em geral. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 14, p. 218-225.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Princípios Fundamentais de Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2007. Cap. 3, p. 29-68.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Estrutura Conceitual da Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 2, p. 31-48.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. Noções introdutórias. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010. Cap. 1, p. 1-30.

MARION, José Carlos. A Contabilidade e o contador. In: MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. rev. e atual. e mod. São Paulo: Atlas, 2006, Cap. 1, p. 23-38.

MARION, José Carlos. Relatórios contábeis. In: MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 12. ed. rev. e atual. e mod. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 2, p. 39-57.

MARION, José Carlos. Demonstrações financeiras. In: MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2007. Cap. 3, p. 42-50.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS Introdução às normas internacionais de contabilidade**: contém mais de 100 exemplos práticos. São Paulo: Atlas, 2010. Introdução, p. 1-2.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC de normalização**: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Elaboração Helenice Rêgo dos Santos Cunha. Belo Horizonte: PUC Minas, ago. 2010. 52 p.

SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. **Dicionário de Contabilidade**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2009. 506 p.

VERGARA, Sylvia Constant. Começando a definir a metodologia. In: VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 4, p. 41-50.

VERGARA, Sylvia Constant. Começo do projeto de pesquisa. In: VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 2, p. 9-20.

VERGARA, Sylvia Constant. Terminando o projeto de pesquisa. In: VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 5, p. 51-68.



**ANEXO A – Diferenças entre o conjunto completo dos CPCs e o Pronunciamento Técnico PME**

Tópico	Diferenças entre o conjunto completo das IFRS (full IFRSs) e as IFRS SME, ou seja, entre o conjunto completo, de um lado, dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC, e do outro, o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas
Informação por Segmento	Tópico não abordado pelo IFRS-SME (Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas).
Demonstrações Contábeis Intermediárias (ITR)	Tópico não abordado pelo IFRS-PME.
Lucro por Ação	Tópico não abordado pelo IFRS-PME.
Seguros	Tópico não abordado pelo IFRS-PME.
Ativos Mantidos para Venda	<p>Tópico não abordado pelo IFRS-PME.</p> <p>A norma para PMEs não possui uma mensuração e classificação específica para tais ativos, conforme preconizado pela IFRS 5 (CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) que exige que: (i) tais ativos não sejam mais depreciados e (ii) sejam mensurados pelo menor valor entre o valor contabilizado e o valor justo menos as despesas para vender. Contudo, a manutenção de um ativo ou grupo de ativos para venda é uma indicação de desvalorização. Nesse sentido, a entidade deverá fazer o Teste de Recuperabilidade de Ativos (Impairment Test) para tais ativos. Do mesmo modo, quando a entidade estiver engajada em um compromisso para vender um ativo ou passivo, ela deverá divulgar tal fato em nota explicativa.</p>
Instrumentos Financeiros	<p>Escolha contábil: aplicação da IAS 39 (CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração) ou das seções 11 e 12 do IFRS-SME (PME).</p> <p>Em razão da IAS 39 ser muito trabalhosa para as pequenas e médias empresas, forma realizadas algumas simplificações, são elas:</p> <p>I) Algumas classificações para instrumentos financeiros foram excluídas: disponível para a venda, mantido até o</p>

vencimento e opção de valor justo (*fair value option*). Portanto, para instrumentos financeiros, têm-se apenas duas opções ao invés de quatro. Os instrumentos financeiros que atenderem aos critérios especificados devem ser mensurados pelo custo ou custo amortizado. Todos os outros instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo valor justo ou por meio do resultado. Essa mudança foi realizada de modo a simplificar a classificação e aumentar a comparabilidade.

II) Utilização de um princípio mais simples para o desreconhecimento de um instrumento financeiro. Assim, a abordagem do envolvimento contínuo e do 'passthrough' para o desreconhecimento de tais instrumentos foi retirada. Tais exigências são complexas e geralmente não aplicáveis às entidades de pequeno e médio porte.

III) A contabilidade para operações de *hedge* (*hedge accounting*) foi simplificada de modo a atender às necessidades das empresas de pequeno e médio porte. Nesse sentido, a IFRS-SME (PME) foca especificamente nos tipos de *hedge* mais comuns das entidades de pequeno e médio porte; são eles:

i) *hedge* de uma taxa de juros de um instrumento de dívida mensurado pelo custo amortizado.

ii) *hedge* de uma taxa de câmbio ou taxa de juros em um compromisso firme ou em uma transação futura altamente provável.

iii) *hedge* do preço de *commodity* que a entidade mantenha ou de um compromisso firme ou de uma transação futura altamente provável de compra ou venda; e

iv) risco de uma taxa de câmbio em um investimento líquido em uma operação estrangeira.

Do mesmo modo, os critérios para avaliação da efetividade do *hedge* são menos rígidos na IFRS-SME (PME), pois tal avaliação e a possível descontinuação do uso de *hedge accounting* deverão ser realizadas a partir do final do período contábil e não necessariamente a partir do momento em que o *hedge* é considerado ineficaz conforme preconizado pela IAS 39.

No que tange à contabilidade para as operações de *hedge*, a IFRS-SME (PME) também difere da IAS 39 (CPC 38) nos seguintes aspectos:

	<p>a) A contabilidade para operações de <i>hedge</i> (<i>hedge accounting</i>) não pode ser realizada por meio da utilização de instrumentos de dívida como instrumentos de <i>hedge</i>. A IAS 39 (CPC 38) permite tal tratamento para um <i>hedge</i> de risco de uma taxa de câmbio.</p> <p>b) A contabilidade para operações de <i>hedge</i> (<i>hedge accounting</i>) não é permitida como uma estratégia de <i>hedge</i> baseada em opções (<i>option-based hedging strategy</i>).</p> <p>c) A contabilidade para operações de <i>hedge</i> (<i>hedge accounting</i>) para portfólios não é permitida.</p> <p>IV) Não há necessidade de separação dos derivativos embutidos. Contudo, os contratos não financeiros que incluem derivativos embutidos com características diferentes dos contratos <i>host</i>, são contabilizados inteiramente pelo valor justo.</p>
Consolidação das Demonstrações Contábeis	Opção da consolidação proporcional foi excluída para os investimentos em entidades controladas conjuntamente ( <i>jointly controlled entities</i> ).
Ativo Imobilizado	<p>I) Reavaliação não é permitida com base de mensuração para tais ativos, mesmo que a legislação local permita.</p> <p>II) O valor residual, a vida útil e o método de depreciação necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação relevante de alteração, isto é não necessitam ser revistos anualmente como preconizado no IFRS completo (todos os CPCs) (<i>full IFRSs</i>).</p> <p>III) A adoção de um novo valor é permitido às PMEs apenas quando da adoção inicial do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, à semelhança do “<i>deemed cost</i>” das demais sociedades. Consultar, para esta última figura, a Interpretação Técnica ICPC10 – Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.</p> <p>IV) Nos contratos de arrendamento mercantil (<i>leasing</i>) operacional, não se exige que o arrendatário reconheça os pagamentos numa base linear se os pagamentos para o arrendador são estruturados de modo a aumentar, de acordo com a inflação esperada, de modo a compensar o</p>

	<p>arrendador pelo custo inflacionário no período.</p> <p>V) Não é exigida a mensuração dos ativos biológicos pelo valor justo quando o cômputo de tal valor demandar custo e/ou esforço excessivo. Nesses casos, tais ativos devem ser mensurados pelo modelo de custo – depreciação – desvalorização.</p>
Ativo Intangível	<p>I) Reavaliação não é permitida como base de mensuração para os intangíveis.</p> <p>II) O valor residual, a vida útil e o método de amortização necessitam ser revistos apenas quando existir uma indicação relevante de alteração, isto é, não necessitam ser revistos anualmente como preconizado no IFRS completo.</p> <p>III) Todos os intangíveis precisam ser amortizados, inclusive o ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>). Para este, na falta de outro critério mais objetivo, em 10 anos.</p>
Propriedade para Investimento	<p>A base de mensuração deve ser escolhida com base nas circunstâncias, isto é, não é permitido escolher entre o método de custo e o método do valor justo. Portanto, caso a empresa consiga medir o valor justo sem custo e esforço excessivo ela deve utilizar o método do valor justo por meio do resultado; todas as outras propriedades para investimento serão contabilizadas como ativo imobilizado e devem ser mensuradas pelo modelo custo-depreciações-perdas por desvalorização (<i>impairment loss</i>).</p>
Subvenções Governamentais	<p>Escolha não é permitida; todas as subvenções governamentais devem ser mensuradas utilizando-se um método único e simples: reconhecimento como receita quando as condições de desempenho forem atendidas (ou antecipadamente quando não existirem condições de desempenho) e mensuradas pelo valor justo do ativo recebido ou recebível.</p>
Ágio por expectativa de Rentabilidade Futura ( <i>Goodwil</i> )	<p>I) Utilização da abordagem do indicador onde a norma apresenta uma lista de eventos que indicam a existência de perda por desvalorização (<i>impairment loss</i>), de modo a facilitar o cálculo desse valor e reduzir a dependência dos experts, o que aumentaria o custo para as pequenas e médias empresas.</p> <p>II) Todo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) é amortizado, Isto é, considera-se que se possui vida útil limitada. Caso não seja possível estimar a vida útil de maneira confiável, deve-se considerá-la como sendo</p>

		de 10 anos.
Gastos com Pesquisa e Desenvolvimento		Todos os gastos com pesquisa de desenvolvimento são despesa, isto é, gastos com desenvolvimento não são ativados em nenhum caso.
Investimentos Coligadas e Controladas	em e	Existe a opção de se avaliar os investimentos em coligadas pelo método de custo, desde que não haja uma cotação de preço publicada (nesse caso utiliza-se o valor justo). Mas essa opção não é válida no Brasil em função da Lei das S/A.
Investimentos em Entidade no Exterior	em	As diferenças decorrentes de taxas de câmbio de itens monetários que são inicialmente reconhecidas em outros resultados abrangentes não necessitam ser reclassificadas para a demonstração do resultado na venda (alienação) do investimento. Isso visa simplificar a contabilização de tais diferenças, haja vista que as pequenas e médias empresas não necessitarão acompanhá-las após o reconhecimento inicial.
Atividade Agrícola	de	O método do valor justo por meio do resultado é exigido para os ativos biológicos apenas quando tal valor for computado sem custo e/ou esforço excessivo. Caso contrário, deve ser utilizado como base de mensuração o modelo de custo-depreciação-desvalorização ( <i>impairment</i> ).
Custos Empréstimos	dos	Todos os custos dos empréstimos são reconhecidos como despesas no resultado, Isto é, nunca são ativados.
Arrendamento Mercantil		Não é exigido que o arrendatário reconheça os pagamentos, sob os contratos de arrendamento mercantil operacional, numa base linear, se os pagamentos para o arrendador são estruturados de modo a aumentar de acordo com inflação esperada, de modo a compensar o arrendador pelo custo inflacionário no período.
Benefícios Empregados	aos	<p>I) Os ganhos e perdas atuariais devem ser reconhecidos imediatamente no resultado do exercício ou em outros resultados abrangentes.</p> <p>II) Os custos de serviços passados (incluindo aqueles que se relacionam com os benefícios ainda não adquiridos – <i>unvested</i>) devem ser reconhecidos imediatamente no resultado quando um plano de benefício definido é introduzido ou alterado. Isto é, não há diferimento nos planos de benefício definido.</p> <p>III) Não é exigida a utilização do método de <i>'unit credit projected'</i> caso isso acarrete demasiado esforço e/ou</p>

	<p>custo para a empresa.</p> <p>IV) Tampouco há necessidade de uma avaliação abrangente das premissas utilizadas para o cálculo do valor devido relativo aos benefícios aos empregados todos os anos.</p>
Adoção pela Primeira Vez das IFRS-SME	<p>Não há necessidade de apresentar todas as informações de períodos anteriores, isto é, permite-se que a empresa de pequeno e médio porte não apresente determinada informação de período anterior quando isso for demasiadamente custoso ou demande um esforço excessivo.</p>
Pagamento Baseado em Ações	<p>Pode-se utilizar o julgamento da administração na estimação do valor do pagamento baseado em ações liquidado em títulos patrimoniais quando os preços de mercado não forem diretamente observáveis.</p>
Conversão das Demonstrações Contábeis	<p>As diferenças decorrentes de taxas de câmbio de itens monetários que são inicialmente reconhecidas em outros resultados abrangentes não necessitam ser reclassificadas para a demonstração do resultado na venda (alienação) do investimento. Esse critério visa simplificar a contabilização de tais diferenças, haja vista que as pequenas e médias empresas não necessitarão acompanhar tais diferenças nas taxas de câmbio após o reconhecimento inicial.</p>
Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido	<p>Pode ser substituída pela Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados quando as únicas mutações patrimoniais forem resultado do período, pagamento dos dividendos, correções de períodos anteriores e mudanças de políticas contábeis.</p>
Apresentações	<p>I) A entidade de pequeno e médio porte não necessita apresentar seu balanço patrimonial a partir do início do período comparativo mais antigo quando tal entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente, realizar um ajuste retrospectivo ou reclassificar determinado item no seu balanço.</p> <p>II) Todos os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser classificados no não circulante.</p> <p>III) A entidade pode apresentar uma única demonstração dos lucros acumulados no lugar da demonstração das mutações do patrimônio líquido se as únicas mudanças no patrimônio líquido durante o período para quais as demonstrações contábeis são apresentadas derivarem do:</p>

	<p>resultado do período, pagamento de dividendos, correções de períodos anteriores e mudanças de políticas contábeis.</p>
Divulgações	<p>Divulgação reduzida:  Full IFRS: 3000 itens  IFRS-SME: 300 itens  Isso ocorre principalmente em razão de:</p> <p>i) alguns tópicos não são abordados pelo IFRS-SME, como, por exemplo, informação por segmento, lucro por ação etc.;</p> <p>ii) algumas divulgações não são exigidas porque elas se relacionam a princípios de reconhecimento e mensuração que foram simplificados na IFRS-SME, como por exemplo, a reavaliação de ativos;</p> <p>iii) algumas divulgações não são requeridas por que elas se referem a opções existentes no conjunto completo das IFRS (full IFRS) que não estão presentes na IFRS-SME, como, por exemplo, o valor dos gastos com desenvolvimento capitalização no período.</p> <p>iv) algumas divulgações não são exigidas, pois elas não forma consideradas apropriadas para o usuário de tais demonstrações contábeis, levando-se em conta o custo-benefício de tal usuário como, por exemplo, informações relacionadas ao mercado de capitais.</p> <p>Assim, o volume de notas é bem menor do que para as demais sociedades.</p>
DVA	Não é tratada no IFRS-SME e tampouco no CPC-PME
Correção Monetária	O tópico não foi incluído no CPC-PME.
Demais Tópicos	Tratamento igual aos Pronunciamentos Técnicos do CPC para as demais sociedades.