

Métodos de Mensuração e Evidenciação Adotados por Pequenas e Médias Empresas

Marisangela Rodrigues – marirodrigues@unochapeco.edu.br

Unochapecó

Silvana Dalmutt Krüger – silvanak@unochapeco.edu.br

Unochapecó

Daniela Dal-Cin – danieladc@unochapeco.edu.br

Unochapecó

Área Temática: Finanças, Contabilidade e Controladoria

Resumo

O objetivo deste estudo é identificar as principais características de mensuração e evidenciação adotadas por pequenas e médias empresas a partir da adoção da NBC TG 1.000. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem quantitativa, realizada por meio de coleta e levantamento de dados a partir de questionário aplicado a uma amostra de 67 prestadores de serviços de contabilidade localizados no município de Chapecó – SC. Os resultados obtidos indicam que 58,2% das empresas de prestação de serviços contábeis atendem acima de 100 empresas de pequeno e médio porte, e 50,7% da amostra adota a norma contábil NBC TG 1.000 para as empresas-clientes. Devido à elevada demanda os prestadores de serviços contábeis reconhecem a relevância das normas simplificadas de contabilidade para o controle e qualidade das informações fornecidas aos seus clientes. Identificou-se que 56,7% dos prestadores de serviços contábeis mensuram inicialmente o ativo imobilizado pelo custo histórico deduzido da depreciação acumulada. Em relação ao critério de mensuração dos estoques 71,6% da amostra utiliza o custo histórico, já quanto ao critério de avaliação dos ativos, 65,7% dos prestadores de serviços contábeis indicam aplicar o valor justo. Ainda, 97% da amostra elabora o demonstrativo do resultado e notas explicativas. O estudo contribui também para apontar que os critérios de mensuração e evidenciação contábil preconizados pela NBC TG 1.000 ainda são poucos utilizados no contexto das pequenas e médias empresas, embora tenha relevância para qualificar as informações contábeis aos usuários.

Palavras-chave: CPC; PME; NBC TG 1.000; Pequenas e Médias Empresas.

Methods of Measurement and Evidence Adopted by Small and Medium-sized

Companies

Abstract

The objective of this study is to identify the main characteristics of measurement and disclosure adopted by small and medium sized companies since the adoption of NBC TG 1.000. The research is characterized as descriptive, with a quantitative approach, carried out by means of data collection and collection from a questionnaire applied to a sample of 67 accounting service providers located in the municipality of Chapecó - SC. The results indicate that 58,2% of the accounting service companies serve over 100 small and medium-sized companies, and 50,7% of the sample adopts the accounting standard NBC TG 1.000 for the client companies. Due to high demand, accounting service providers recognize the relevance of simplified accounting standards for the control and quality of information provided to their

customers. It was identified that 56,7% of accounting service providers initially measure fixed assets at historical cost less accumulated depreciation. Regarding the inventory measurement criterion, 71,6% of the sample uses the historical cost. As far as the asset valuation criterion is concerned, 65,7% of the accounting service providers indicate that they apply the fair value. Still, 97% of the sample elaborates the statement of income and explanatory notes. The study also contributes to the fact that the criteria for accounting measurement and disclosure recommended by NBC TG 1.000 are still few used in the context of small and medium-sized companies, although it is relevant to qualify the accounting information to users.

Keywords: CPC; SME; NBC TG 1.000; Small & Medium Business.

1. Introdução

Com a constante globalização das empresas e com o objetivo de harmonizar as práticas contábeis mundialmente, houve a necessidade de padronizar as normas contábeis (Figueiredo, Martins & Rodrigues, 2016). No Brasil esse processo de convergência iniciou-se no ano de 2007, acarretando profundas mudanças no sistema contábil, principalmente através da Lei 11.638/2007 que estabeleceu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão responsável por incorporar os pronunciamentos contábeis. A partir de então ficou estabelecido que as normas contábeis passariam a ser definidas pela IASB (*International Accounting Standards Board*), através da *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Os padrões internacionais de contabilidade possibilitaram flexibilidade na prática contábil e transparência das companhias abertas e empresas de grande porte (Almeida & Alves, 2015).

Assim sendo, as empresas de grande porte ou sociedades de capital aberto, bem como, as pequenas e médias empresas ficaram obrigadas a adotar as novas normas contábeis através do Pronunciamento Técnico Contábil CPC PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas, aprovado em dezembro de 2009 passando a vigorar em 01 de janeiro de 2010 (CPC PME, 2009). Após aprovação do CPC PME, além das regras do fisco houve a necessidade de registrar e analisar as transações econômicas das empresas, padronizando e simplificando as informações contábeis a fim de proporcionar maior qualidade e comparabilidade na elaboração das demonstrações contábeis (Faria & Silva, 2014).

Em 1º de janeiro de 2012 passou a vigorar a Resolução CFC nº 1.418/2012 aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), um modelo contábil para Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Essa Resolução foi chamada de Interpretação Técnica Geral - ITG 1.000, que veio com o intuito de estabelecer critérios e procedimentos simplificados para as pequenas e médias empresas que optam em adotar essa interpretação (ITG 1.000, 2012).

As MEs e EPPs demandam de um padrão contábil diferenciado de fácil entendimento e exigências menos rigorosas por serem empresas de menor porte. Diante disso, a ITG 1.000 estabelece procedimentos e critérios a serem adotados na escrituração contábil, plano de contas e modelos de demonstrativos contábeis simplificados. (Oliveira, Frazão & Beluomini, 2016). Desse modo, as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das transações nas demonstrações contábeis da empresa, agregam muito ao desenvolvimento empresarial, fornecendo informações relevantes para fins gerais (CPC PME, 2009).

Diante do exposto, esta pesquisa tem a seguinte problemática de estudo: Quais as características de mensuração e evidenciação adotadas por pequenas e médias empresas a partir da norma contábil NBC TG 1.000? Logo, o objetivo geral é identificar os métodos de mensuração e evidenciação que os profissionais contábeis prestadores de serviços adotam para as pequenas e médias empresas-clientes. Ainda, esta pesquisa justifica-se pela necessidade de investigar como os profissionais da contabilidade estão atendendo a norma contábil NBC TG 1.000 direcionada às pequenas e médias empresas, a partir da elaboração das informações contábeis e critérios de mensuração e evidenciação das contas patrimoniais.

O estudo está organizado em quatro seções, além desta introdução. Na seção dois contempla-se a revisão da literatura abordando o processo de convergência das normas brasileiras de contabilidade, desde o conjunto de normas mais simplificado até o conjunto completo das normas. A terceira seção é composta pelos procedimentos metodológicos. Na quarta seção será abordada a análise dos resultados obtidos através dos dados coletados. A quinta seção contempla as conclusões sobre o estudo e sugestões de pesquisas futuras.

2. Revisão da literatura

2.1 Pronunciamento Contábil - CPC PME

O CPC PME foi criado para atender as pequenas e médias empresas, de capital fechado que não estão obrigadas a prestar contas publicamente e não necessitam regulamentação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). O pronunciamento contábil trás o objetivo das demonstrações contábeis e as qualidades que tornam as informações úteis, definindo os conceitos e princípios básicos que suportam as demonstrações das empresas (CPC, 2009). Para Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016) o surgimento das normas para as PMEs se deu pela necessidade de informações contábeis financeiras e econômicas de qualidade, possibilitando a captação de recursos, proporcionando comparabilidade de dados e atendendo aos seus usuários na tomada de decisão, alinhando o modelo de mensuração e

evidenciação ao padrão das normas mundiais.

De acordo com a Lei Complementar 123/2006, ME é a sociedade empresária, sociedade simples e empresa individual de responsabilidade limitada, que aufera em cada ano calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Empresa de Pequeno Porte se caracteriza por auferir receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (Lei Complementar nº 123, 2006). Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016) enfatizam que mesmo favorecendo as MEs e EPPs essa simplificação excessiva nas demonstrações omitem informações financeiras, prejudicando a tomada de decisões.

O Quadro 1 apresenta as demonstrações obrigatórias para as empresas de acordo com a norma contábil relativa ao seu contexto de obrigatoriedade de evidenciação.

Quadro 1: Demonstrações obrigatórias conforme a normativa contábil

| Conjunto Completo (Full) | NBC TG 1.000 (CPC PME) | ITG 1.000 |
|--|--|--|
| Balanco Patrimonial | Balanco Patrimonial | Balanco Patrimonial |
| Demonstrativo do Resultado | Demonstrativo do Resultado | Demonstrativo do Resultado |
| Demonstrativo do Valor Abrangente | Demonstrativo do Resultado Abrangente | Notas Explicativas |
| Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido | Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido | |
| Demonstração dos Fluxos do Caixa | Demonstração dos Fluxos do Caixa | |
| Notas Explicativas | Notas Explicativas | |
| Características das empresas obrigadas a cada conjunto de normas | | |
| Empresas de capital aberto (Sociedades Anônimas) e empresas de grande porte, enquadradas na Lei 11.638/007, que estão obrigadas a prestar contas publicamente, e são reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do Brasil e Superintendência de Seguros Privados. | Empresas de capital fechado (Pequenas e médias empresas), enquadradas na Resolução CFC 1.255/2009 que não estão obrigadas a prestar contas publicamente. | Empresa de capital fechado (Microempresa e Empresa de Pequeno Porte), enquadrada na Lei Complementar 123/2006, que possua em cada ano calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00, que não estão obrigadas a prestar contas publicamente. |

Fonte: Recuperado de CPC 26 (2011); CPC PME (2009); ITG 1000 (2012).

De acordo com o Quadro 1 as empresas que devem obedecer ao conjunto completo (Full) são as Sociedades Anônimas (S.A.) e empresas de grande porte de capital aberto, reguladas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Banco Central do Brasil (BCB) e Superintendência de Seguros Privados (SSP) obrigadas a divulgar anualmente suas demonstrações contábeis de acordo com a Lei nº. 11.638/2007. As normas contábeis em geral agregaram para as empresas melhores condições de sobrevivência, principalmente para as pequenas e médias empresas que possuem dificuldades em se manter no meio econômico. A contabilidade, neste sentido, é uma ferramenta de apoio, possibilitando aos gestores informações relevantes nas tomadas de decisões.

2.2 Critérios de mensuração e evidenciação das informações contábeis

As normas de contabilidade estabelecida pela NBC TG 1.000 (2009) introduziram algumas modificações nas práticas contábeis de mensuração e evidenciação aplicadas às pequenas e médias empresas, dentre elas a mensuração dos ativos imobilizados e estoques, e a avaliação dos ativos. Apresenta-se no Quadro 2 os métodos de mensuração e evidenciação em algumas contas patrimoniais de acordo a norma de cada conta e orientação do CPC PME.

Quadro 2: Mensuração e evidenciação das contas patrimoniais

| Contas | Normativa/CPC | Orientação CPC PME |
|-----------------------------------|--|--|
| Estoques | O CPC 16 (2009) define estoque como os bens adquiridos e destinados para revenda, produtos acabados e produtos em processo de produção. Estabelece critérios na contabilização dos estoques, orientando como determinar o seu valor de custo e sobre o seu reconhecimento como despesa no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido, esses estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre valor de custo e valor realizável líquido. | <ul style="list-style-type: none"> - Avaliar os estoques pelo menor valor entre o seu custo e o preço de venda estimado menos despesas para completar a produção e vender. - O custo do estoque deve ser avaliado pelo método PEPS (o primeiro a entrar, o primeiro a sair), ou o método do custo médio ponderado. - Devem-se avaliar os estoques no final do exercício, e se necessário reduzir o seu valor contábil em valor recuperável, os estoques são avaliados pelo seu preço de venda menos custos para completar a produção e vender, e reconhecer a perda por redução ao valor recuperável. |
| Contas a Receber e Contas a Pagar | O ajuste a valor presente define-se como o valor corrente de um fluxo de caixa futuro, no curso normal das operações da entidade, de acordo com o CPC 12 (2008), que estabelece critérios na apuração do ajuste a valor presente, o objetivo é efetuar o ajuste para demonstrar o valor presente de um fluxo de caixa futuro, que pode ser representado por ingressos ou saídas de recursos, no registro inicial dos ativos e passivos. | <ul style="list-style-type: none"> - O ajuste a valor presente deve ser determinado com uma estimativa de futuras entradas e saídas de caixa a serem obtidas pelo uso contínuo do ativo e pela sua alienação final e aplicação da taxa de desconto adequada a esses fluxos de caixa futuros. - A taxa de desconto utilizada deve ser a taxa antes dos tributos, que reflita as avaliações atuais de mercado de acordo com o valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo para os quais as estimativas futuras não tenham sido ajustadas. |
| Imobilizado | De acordo com CPC 27 (2009) ativos imobilizados são ativos tangíveis mantidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos e sejam utilizados durante mais do que um período. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas. | <ul style="list-style-type: none"> - A mensuração de um item do ativo imobilizado deve ser feita no reconhecimento inicial pelo seu custo. Caso o ativo seja mensurado após o reconhecimento inicial, deve ser feito custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas. - A mensuração deve ser o menor valor entre o valor contábil (custo menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for aplicado, se permitido. |

| | | |
|-------------------|--|--|
| Ativos Biológicos | O CPC 29 (2009) estabelece tratamento contábil e divulgações relacionados aos ativos biológicos e produtos agrícolas. Deve ser aplicado para a produção agrícola no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade, após esse momento, passa a ser abrangido pelo CPC 16 – Estoques. O ativo biológico e produto agrícola devem ser mensurados ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, no momento da colheita. | <ul style="list-style-type: none"> - O reconhecimento do ativo biológico ou um produto agrícola deve ser feito quando a entidade controlar o ativo como resultado de eventos passados, quando for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e se o valor justo ou custo do ativo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo. - O ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e em cada balanço pelo valor justo menos as despesas de venda. A produção agrícola colhida proveniente dos ativos deve ser mensurada pelo seu valor justo menos as despesas de venda no momento da colheita. |
|-------------------|--|--|

Fonte: Recuperado de CPC 12 (2008); CPC 16 (2009); CPC 27 (2009); CPC PME (2009).

No Quadro 2 observa-se as características de mensuração e evidenciação de algumas contas contábeis juntamente com os critérios estabelecidos pelo CPC PME voltado para as pequenas e médias empresas. A mensuração deve ser feita em cada exercício social, demonstrando a variação de um período para outro. Observa-se também que essas contas no momento do registro inicial, analisando todas as características focadas no CPC PME, a fim de fornecer dados fidedignos.

Segundo Masca (2012), as declarações podem ser úteis e uma fonte suficiente de informação para os proprietários das pequenas empresas, sendo que elaboração de relatórios financeiros e o momento da utilização das normas para as PME pode se tornar uma vantagem. Neste mesmo sentido, Bohusová e Blasková (2012) afirmam que a adoção, mensuração e evidenciação das informações contábeis podem melhorar a comparabilidade das informações financeiras das PME em níveis nacionais ou internacionais, além de tornar mais fácil as parcerias e acordos com entidades estrangeiras. Os autores indicam um efeito positivo nas pontuações de rating de crédito, fortalecendo os relacionamentos das PMEs com as instituições de crédito. Logo, a adoção das IFRSs pode melhorar a saúde financeira das PME.

Dada a relevância do tema, diferentes pesquisas têm sido desenvolvidas no intuito de investigar o avanço na adoção das normativas contábeis, a exemplo de Caríssimo e Pinheiro (2012), Alves, Miranda, Meira e Callado (2013), Pinto, Costa e Santos (2015), Riva e Salotti (2015), Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), Oliveira, Frazão e Beluomini (2016). De modo geral, os estudos correlatos destacam como ocorreu o processo de adoção do CPC PME pelas pequenas empresas, relatando a dificuldade de custo de implantação, profissionais da área contábil que não estavam preparados e especializados de acordo com as legislações e rejeição no quesito mudança dos gestores das empresas.

3 Procedimentos metodológicos

O presente estudo caracteriza-se como pesquisa descritiva, pois tem o objetivo de identificar e descrever as características de mensuração e evidenciação das pequenas e médias empresas a partir da NBC TG 1.000, através da análise dos dados coletados. Deste modo, esta pesquisa desenvolveu-se através da coleta dos dados de uma amostra de 67 profissionais prestadores de serviços contábeis que atendem pequenas e médias empresas, analisando e comparando os dados entre eles.

Os dados da pesquisa foram coletados por meio de questionário padronizado, aplicado a uma amostra de 67 prestadores de serviços cont. Para a coleta dos dados fez-se a adaptação dos questionários elaborados por Oliveira, Frazão e Beluomini (2016), Faria e Silva (2014) e Mazzioni, Kruger, Rebonatto e Politelo. (2016). O questionário foi composto por dezesseis questões, sendo que quatro delas refere-se à caracterização dos pesquisados e as demais abordam os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação de algumas contas contábeis, utilizadas pelas pequenas e médias empresas enquadradas no CPC PME e a percepção dos respondentes sobre essa norma contábil. O encaminhamento do questionário foi realizado no período de fevereiro a abril de 2018, através de e-mail encaminhado a uma relação de prestadores de serviços da região de Chapecó – SC, disponibilizada pelo Sindicato dos Contabilistas de Chapecó - Sindicont, e parte da amostra respondeu de forma presencial em curso de capacitação e educação continuada do Sindicont.

Assim sendo, o levantamento de dados foi realizado através das informações dos prestadores de serviços contábeis, sobre os métodos de mensuração e evidenciação adotadas para as pequenas e médias empresas-clientes a partir da NBC TG 1.000. Após o levantamento dos dados realizou-se a organização por meio de tabelas, evidenciando-se a frequência relativa e absoluta dos resultados, com base nas respostas dos 67 respondentes.

4 Análise e interpretação dos resultados

4.1 Características da amostra

A Tabela 1 apresenta o tempo de formação dos prestadores de serviços contábeis no curso de Ciências Contábeis e o tempo de atuação na área contábil.

Tabela 1: Tempo de formação e atuação no curso em Ciências Contábeis

| Tempo de Formação | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|--------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 01 a 05 anos | 24 | 35,8 |
| 06 a 10 anos | 14 | 20,9 |
| 11 a 15 anos | 15 | 22,4 |
| Acima de 16 anos | 14 | 20,9 |
| Total | 67 | 100% |
| Tempo de atuação | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |

| | | |
|---------------------|----------------------------|----------------------------|
| Menos de 10 anos | 29 | 43,3 |
| 11 a 20 anos | 21 | 31,3 |
| 21 a 30 anos | 10 | 14,9 |
| 31 a 40 anos | 6 | 9,0 |
| Acima de 40 anos | 1 | 1,5 |
| Total | 67 | 100% |
| Idade (anos) | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
| Até 20 | 4 | 6,0 |
| 21 a 30 | 27 | 40,2 |
| 31 a 40 | 18 | 26,9 |
| 41 a 50 | 13 | 19,4 |
| Acima de 51 | 5 | 7,5 |
| Total | 67 | 100% |
| Sexo | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
| Masculino | 30 | 44,8 |
| Feminino | 37 | 55,2 |
| Total | 67 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 1 indicam que 35,8% da amostra possuem entre 01 e 05 anos de formação no Curso de Ciências Contábeis, 22,4% deles são formados entre 11 a 15 anos, 20,9% dos respondentes são formados entre 06 a 10 anos e os outros 20,9% possuem mais de 16 anos de formação. Pode-se indicar que as principais alterações nas práticas contábeis ocorreram a partir de 2010, o que sugere que aqueles com menor tempo de formação tenham conhecimento de sala de aula relacionado às mudanças promovidas pelo CPC PME.

De acordo com os dados observa-se que 43,3% dos prestadores de serviços contábeis possuem menos de 10 anos de experiência na área, mas a maioria dos respondentes (56,7%) possui mais de 11 anos de atuação área contábil/fiscal, seja como auxiliar, contador ou proprietário. Quanto à idade, 46,2% dos respondentes possuem até 30 anos de idade, enquanto outros 53,80% possuem mais de 31 anos. Quanto ao gênero, 55,2% da amostra é do gênero feminino e 44,8% são do gênero masculino.

A Tabela 2 evidencia o número de empresas de pequeno e médio porte que são atendidas pelos profissionais contábeis prestadores de serviços.

Tabela 2: Número de Pequenas e Médias Empresas (PME) atendidas pelo escritório

| Número de empresas | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Até 20 | 6 | 9,0 |
| 21 a 40 | 5 | 7,5 |
| 41 a 60 | 2 | 3,0 |
| 61 a 80 | 9 | 13,4 |
| 81 a 100 | 6 | 9,0 |
| Acima de 100 | 39 | 58,2 |
| Total | 67 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados da Tabela 2 demonstram que a maioria dos prestadores de serviços contábeis, 58,2% atende acima de 100 empresas de pequeno e médio porte, 13,4% deles de 61 a 80 empresas, 9% da amostra possui até 20 empresas, 9% atendem um número de 81 a 100

empresas, 7,5% atendem de 21 a 40 empresas e 3% dos profissionais contábeis atendem 41 a 60 empresas. Dessa maneira, o levantamento dos dados evidencia que 58,2% da amostra dos prestadores de serviços de contabilidade possuem acima de 100 empresas-clientes, exigindo um conhecimento distinto e diferentes habilidades dos profissionais contábeis para atender as empresas de diversos ramos de atividades, com as exigências fiscais, tributárias, contábeis e trabalhistas que são próprias de cada ramo de atividade.

4.2 Características quanto à utilização dos controles contábeis

A Tabela 3 relata a norma contábil utilizada pelos prestadores de serviços para realizar a escrituração contábil das pequenas e médias empresas-clientes, obedecendo às exigências das normas brasileiras de contabilidade.

Tabela 3: Norma contábil definida para as Pequenas e Médias Empresas (PME)

| Norma Contábil | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|-------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| NBC TG 1.000 (CPC PME) | 34 | 50,7 |
| ITG 1.000 | 30 | 44,8 |
| Conjunto Completo Full (IFRS) | 3 | 4,5 |
| Total | 67 | 100 |

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 3 evidencia que a maioria dos prestadores de serviços 50,7% aplicam a normativa NBC TG 1.000, 44,8 % utilizam a normativa contábil ITG 1.000, e apenas 4,5% responderam que adotam o Conjunto Completo Full (IFRS). Na pesquisa de Figueiredo, Martins e Rodrigues (2016), com relação à implantação do CPC PME, muitos profissionais contábeis apresentavam-se com pouco conhecimento sobre a norma contábil, percebendo-se a falha no conhecimento dos prestadores de serviços. Diante dos fatos pode-se observar que os escritórios realizam suas demonstrações em desacordo com as normas contábeis, uma vez que para cumprir a Norma ITG 1.000 todos os prestadores de serviços deveriam elaborar além do Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado e Notas Explicativas.

Na Tabela 4 os prestadores de serviços evidenciam os demonstrativos que devem ser elaborados anualmente, de acordo com a norma contábil adotada.

Tabela 4: Demonstrações contábeis elaborados anualmente para as empresas-clientes

| Demonstrativos | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Balanço Patrimonial | 67 | 100,0 |
| Demonstrativo do Resultado | 65 | 97,0 |
| Demonstrativo do Valor Abrangente | 12 | 17,9 |
| Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido | 36 | 53,7 |
| Demonstrativo de Fluxo de Caixa | 35 | 52,2 |
| Notas Explicativas | 65 | 97,0 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme definição do CPC PME (2009), as empresas que adotarem a normativa NBC TG 1.000 devem obrigatoriamente elaborar anualmente Balanço Patrimonial,

Demonstração do Resultado, Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido, Demonstrativo de Fluxo de Caixa e Notas Explicativas. Já as empresas que adotam a norma ITG 1.000 devem elaborar o Balanço Patrimonial, Demonstrativo de Resultado e Notas Explicativas. No entanto, a Tabela 4 apresenta que 100% dos prestadores de serviços contábeis elaboram o Balanço Patrimonial, 97% elaboram o Demonstrativo de Resultado e Notas Explicativas, 53,7% da amostra elabora o Demonstrativo das Mutações do Patrimônio Líquido, 52,2% elaboram o Demonstrativo de Fluxo de Caixa e somente 17,9% dos prestadores de serviços dizem elaborar o Demonstrativo de Valor Abrangente.

A Tabela 5 evidencia quais procedimentos contábeis exigem mais enfoque dos prestadores de serviços contábeis de acordo com a NBC TG 1.000.

Tabela 5: Procedimentos contábeis de acordo com a NBC TG 1.000

| Procedimento Contábil | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---|----------------------------|----------------------------|
| Procedimentos de salvaguarda do profissional contábil | 49 | 73,1 |
| Perda por desvalorização ou recuperabilidade de ativos (Impairment) | 24 | 35,8 |
| Adoção de critérios de depreciação | 35 | 52,2 |
| Outros | 1 | 1,5 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 5 observa-se que 73,1% dos prestadores de serviços contábeis consideram os procedimentos de salvaguarda do profissional contábil. A Carta de Responsabilidade tem o objetivo de salvaguardar o profissional no que se refere a sua responsabilidade pela realização da escrituração contábil do período base, segregando-a e distinguindo-a das responsabilidades da administração da entidade, sobretudo no que se refere à manutenção dos controles internos e ao acesso às informações, deve acompanhar o contrato de prestação de serviços contábeis de que trata a Resolução CFC n.º 987/03 e renovada ao término de cada exercício social (ITG 1.000, 2012).

Outro aspecto observado é que 52,2% dos respondentes consideram relevante a adoção de critérios de depreciação do ativo imobilizado que deve ser alocado no resultado do período ao longo da vida útil do bem, e 35,8% dos prestadores de serviços destacam a evidenciação mediante reconhecimento de perda por desvalorização ou por não recuperabilidade de ativos (*Impairment*). Os resultados da pesquisa complementam aos dados encontrados por Oliveira, Frazão e Beluomini (2016), evidenciando os desafios enfrentados pelos escritórios contábeis no processo de adequação da norma contábil ITG 1.000, entre eles o teste de *Impairment* na perda por desvalorização e os critérios de depreciação que utilizam o valor residual dos itens patrimoniais, os dados atuais apresentados comprovam que esses procedimentos ganharam enfoque dos profissionais contábeis, tornando-se relevantes no processo de mensuração e evidenciação.

A ITG 1.000 (2012) estabelece normas simplificadas para atender as microempresas e empresas de pequeno porte enquadradas na Lei Complementar 123/2006, as quais devem atender procedimentos de salvaguarda como o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e Carta de Responsabilidade da Administração de acordo com a Tabela 6.

Tabela 6: O escritório de contabilidade atende os procedimentos de salvaguarda estabelecidos pela NBC TG 1.000: Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e Carta de Responsabilidade da Administração

| Abrangência dos procedimentos | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|--------------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| Parcialmente | 6 | 9 |
| Plenamente | 58 | 86,5 |
| Nenhum | 3 | 4,5 |
| Total | 67 | 100 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificam-se na Tabela 6 que 86,5% dos respondentes realizam plenamente os dois procedimentos, já 9% da amostra destaca que atende parcialmente os procedimentos, contudo, na amostra não é possível identificar qual dos dois procedimentos deixaram de realizar. Outros 4,5% da amostra relatam que não utilizam nenhum dos procedimentos exigidos pela norma contábil ITG 1000. Apesar da maioria dos prestadores de serviços atenderem ambos os procedimentos, evidencia-se uma falha na adoção uma vez que são exigidos na norma contábil ITG 1.000, sendo que todos os prestadores de serviços contábeis deveriam realizar os dois procedimentos.

O CPC PME (2009) foi estabelecido com o objetivo de simplificar e estabelecer um padrão na escrituração contábil brasileira. Na nova norma contábil foram estabelecidas algumas exigências nos métodos de mensuração e evidenciação, conforme indica a Tabela 7.

Tabela 7: Aplicabilidade das exigências do CPC PME nas empresas

| Exigências CPC PME | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---|----------------------------|----------------------------|
| Mensuração de Ativos Agrícolas pelo valor justo | 23 | 34,3 |
| Teste de recuperabilidade | 41 | 61,2 |
| Reconhecimento de redução do valor recuperável dos ativos financeiros | 39 | 58,2 |
| Mensuração dos ativos ao valor justo | 54 | 80,6 |
| Avaliação do valor recuperável dos ativos financeiros | 38 | 56,7 |
| Ajuste de avaliação patrimonial | 46 | 68,7 |
| Outros | 2 | 1,5 |

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 7 demonstra que 80,6% dos prestadores de serviços adotam o método de mensuração dos ativos pelo valor justo, montante pelo qual um ativo poderia ser trocado, ou um passivo liquidado, 68,7% da amostra utiliza na escrituração o ajuste de avaliação patrimonial, 61,2% deles utilizam o teste de recuperabilidade dos ativos, 58,2% realizam o reconhecimento de redução do valor recuperável dos ativos financeiros, 56,7% realizam a avaliação de valor recuperável dos ativos financeiros, 34,3% elaboram a mensuração de ativos agrícolas pelo valor justo.

A Tabela 8 evidencia os controles que mais são disponibilizados pelos prestadores de serviços contábeis para as pequenas e médias empresas.

Tabela 8: Controles internos disponibilizados pelos prestadores de serviços

| Controles | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|----------------------------------|---------------------|---------------------|
| Estoques | 60 | 89,6 |
| Contas a pagar/ Contas a Receber | 43 | 64,2 |
| Ativo Imobilizado | 38 | 56,7 |
| Ativo Biológico | 4 | 6 |
| Não Disponibiliza | 5 | 7,5 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Os dados coletados na Tabela 8 demonstram que 89,6% dos prestadores de serviços disponibilizam aos seus clientes controles de estoque, possibilitando avaliar os estoques detalhadamente, 64,2% da amostra disponibilizam controle de contas a pagar e contas a receber, 56,7% dos respondentes disponibilizam controle dos ativos imobilizados, e somente 6% da amostra disponibilizam controle de ativo biológico. Já 7,5% dos profissionais relatam que não disponibilizam nenhum dos controles descritos, ficando por conta da empresa buscar controlar os procedimentos internos.

Em relação aos métodos de mensuração dos estoques, do ativo imobilizado e os critérios de avaliação dos ativos, conforme o CPC PME (2009), a Tabela 9 apresenta quais métodos são utilizados pelos prestadores de serviços contábeis.

Tabela 9: Métodos de mensuração e avaliação dos ativos

| | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|---|---------------------|---------------------|
| Mensuração dos estoques | | |
| Considera o maior valor entre o custo e o preço de venda estimado | 6 | 9,0 |
| Considera o custo histórico | 48 | 71,6 |
| Considera o preço de venda estimado | 5 | 7,5 |
| Considera o menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de vendas | 25 | 37,3 |
| Outros | 3 | 4,5 |
| Mensuração dos ativos imobilizados | | |
| Considera, inicialmente, o custo original e, nos exercícios seguintes, o custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas | 26 | 38,8 |
| Considera o custo histórico deduzido da depreciação acumulada | 38 | 56,7 |
| Considera o custo histórico menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas | 22 | 32,8 |
| Considera o menor valor entre o valor contábil e o valor histórico | 3 | 4,5 |
| Critérios de avaliação dos ativos | | |
| Valor de mercado | 14 | 20,9 |
| Valor em uso | 5 | 7,5 |
| Valor justo | 44 | 65,7 |
| A empresa não adotou o valor justo | 5 | 7,5 |

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme orientação do CPC PME (2009), a entidade deve avaliar os estoques pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a

produção e despesas de venda. Dessa forma, apenas 37,6% dos prestadores de serviços estão atendendo de forma integral a recomendação de mensuração dos estoques.

Os dados da Tabela 9 evidenciam que 71,6% dos prestadores de serviços contábeis consideram o custo histórico dos estoques, no entanto, esse método de registro pode perder representatividade com passar do tempo. Outros 37,6% da amostra consideram o menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de vendas, 9% consideram o maior valor entre o custo e o preço de venda estimado, 7,5% consideram o preço de venda estimado e 4,5% dos respondentes consideram além das opções dadas o custo médio de aquisição, avaliação particular em cada empresa, levando em consideração o melhor método de mensuração, e o custo médio ponderado.

No levantamento de dados dos métodos de mensuração dos ativos imobilizados, observa-se que 56,7% dos prestadores de serviços mensuram o ativo imobilizado pelo custo histórico deduzido da depreciação acumulada, 38,8% deles consideram na aquisição do bem o custo original e, nos exercícios seguintes, o custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas, 32,8% dos respondentes consideram o custo histórico menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável acumuladas e 4,5% consideram o menor valor entre o valor contábil e o valor histórico.

Na Tabela 9 evidenciam-se também os critérios de avaliação dos ativos onde 65,7% dos prestadores de serviços aplicam o valor justo na avaliação dos ativos, 20,9% dos respondentes aplicam valor de mercado, 7,5% deles adotam valor em uso e os outros 7,5% da amostra não adotam nenhum dos itens relatados. De acordo com o CPC PME (2009), o ativo imobilizado deve ser mensurado no reconhecimento inicial pelo seu custo, no final do exercício a entidade deve mensurar o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for aplicado e se permitido por lei, com isso observa-se que somente 38,8% dos prestadores de serviços atendem a norma de forma integral.

A Tabela 10 apresenta a percepção dos profissionais contábeis diante das normas implantadas pelo CPC PME.

Tabela 10: Percepção dos prestadores de serviços sobre benefícios do CPC PME para as empresas

| Percepção dos Escritórios | Frequência Absoluta | Frequência Relativa |
|----------------------------------|----------------------------|----------------------------|
| 01 – Ruim | 1 | 1,5 |
| 02 – Razoável | 0 | 0 |

| | | |
|----------------|-----------|-------------|
| 03 – Bom | 11 | 16,4 |
| 04 – Ótimo | 15 | 22,4 |
| 05 – Excelente | 40 | 59,7 |
| Total | 67 | 100% |

Fonte: Dados da pesquisa.

Apresenta-se na Tabela 10 a visão dos prestadores de serviços contábeis no quesito controle e qualidade da informação contábil e os benefícios para as pequenas e médias empresas de acordo com a norma contábil, em uma nota de 1 a 5. Assim sendo, 1,5% da amostra destaca a norma como irrelevante, no entanto 98,50% destacam que o CPC PME trouxe muitos benefícios, sendo uma norma contábil que possibilita as empresas obterem informações relevantes, possibilitando a realização de controles mais eficazes e qualidade na informação, auxiliando nas decisões dos gestores das empresas.

De forma geral, o estudo evidencia que ainda se tem a necessidade da busca por atualização e capacitação dos profissionais prestadores de serviços, pois se percebe a falta de conhecimento na mensuração e evidenciação das contas patrimoniais e elaboração de demonstrativos contábeis, de acordo com o CPC PME, NBC TG 1.000 e ITG 1.000.

5 Conclusões e pesquisas futuras

O estudo realizado objetivou averiguar e demonstrar as características de mensuração e evidenciação de acordo com a norma contábil NBC TG 1.000 que os prestadores de serviços contábeis da região de Chapecó – SC aplicam para as pequenas e médias empresas. A pesquisa alcançou um número de 67 respondentes que prestam serviços contábeis. As respostas obtidas indicam a necessidade de capacitação continuada e do conhecimento das normas para o exercício profissional, destacando-se a preocupação com a qualidade das informações contábeis fornecidas aos usuários da contabilidade.

Observou-se que os prestadores de serviços contábeis aplicam as normas de forma parcial nos procedimentos de salvaguarda do profissional contábil, pois 86,5% da amostra realizam e elaboram os dois procedimentos de salvaguarda: Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e Carta de Responsabilidade da Administração. Em relação aos critérios de mensuração e evidenciação dos estoques, 71,6% dos prestadores de serviços consideram o custo histórico dos estoques, sendo que o método indicado pelo CPC PME é mensurá-lo pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado diminuído dos custos para completar a produção e despesas de venda. Evidenciou-se que 56,7% dos prestadores de serviços mensuram o ativo imobilizado pelo custo histórico deduzido da depreciação acumulada e, de acordo com o CPC PME, o ativo imobilizado deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo

e no final do exercício deve mensurar ao menor valor entre o valor contábil e o valor recuperável. Quanto ao método de avaliação dos ativos, 65,7% dos respondentes utilizam o valor justo atendendo integralmente a norma contábil vigente.

Em resposta ao objetivo principal do estudo, percebe-se que os métodos de mensuração e evidenciação das contas patrimoniais estabelecidos pelo CPC PME estão sendo atendidos de forma parcial. Desse modo, este estudo permitiu observar a necessidade de capacitação dos profissionais contábeis, a fim de realizar os serviços contábeis em conformidade com as normas vigentes adequadas para as pequenas e médias empresas, transmitindo aos usuários da informação contábil mais confiança e credibilidade.

Para estudos futuros, recomenda-se a análise diretamente nas empresas, a fim de identificar qual a percepção das pequenas e médias empresas diante das normas contábeis simplificadas, buscando identificar através das empresas como ocorre o processo de informação pelas empresas prestadoras de serviços de contabilidade. Assim, o intuito é de identificar como efetivamente acontece a comunicação das informações relacionadas às exigências das normativas de contabilidade, especialmente para as pequenas e médias empresas que possuem contabilidade terceirizada.

REFERÊNCIAS

- Almeida, S. R. V., Alves, F. J. S. (2015). Testando o triângulo de Cressey no contexto da convergência às normas internacionais de contabilidade: Um estudo empírico sobre comportamento ético de profissionais de contabilidade. *Revista de Administração da UFSM*, 8(2), p. 282-297.
- Alves, F. L., Miranda, L. C., Meira, J. M., Callado, A. L. C. (2013) Uma análise dos escritórios de contabilidade sobre a necessidade de aplicação das IFRS para pequenas e médias empresas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 8(3), p. 105-117.
- Bohusová, H., Blasková, V. (2012). In what ways are countries which have already adopted IFRS for SMEs different. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, LX(2), p. 37-44.
- Brasil. Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2006. (2006). Recuperado 30 setembro 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm.
- Brasil. Lei n° 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [...]. (2007). Recuperado 30 setembro 2017, de: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm.
- Caríssimo, C. R., Pinehiro, L. E. T. (2012). IFRS para pequenas e médias empresas: um estudo através dos escritórios contábeis de Minas Gerais. *Revista Mineira de Contabilidade*, 4, (48), p. 6-15.
- CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n° 1.418, de 5 de dezembro de

2012. Aprova a ITG 1.000 – Modelo Contábil para a Microempresa e Empresa de Pequeno.(2012). Recuperado 30 setembro 2017, de:
<http://www.portalefc.org.br/noticia.php?new=6106>.
- Comitê de pronunciamentos contábeis. CPC 12 – Ajuste a Valor Presente. (2008). Recuperado 12 outubro 2017, de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/219_CPC_12.pdf.
- Comitê de pronunciamentos contábeis. CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. (2009). Recuperado 12 outubro 2017, de:
http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/392_CPC_PMEeGlossario_R1_rev%2011.pdf.
- Comitê de pronunciamentos contábeis. CPC 16 – Estoques. (2009). Recuperado 12 outubro 2017, de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2012.pdf.
- Comitê de pronunciamentos contábeis. CPC 27 – Ativo Imobilizado. (2009). Recuperado 12 outubro 2017, de: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2012.pdf.
- Comitê de pronunciamentos contábeis. CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. (2011). Recuperado 12 outubro 2017, de:
http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2009.pdf.
- Faria, C. T. A, Silva, D. M. (2014). A adoção do CPC PME - Contabilidade para pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(3), p. 75-91.
- Figueiredo, L. M., Martins, A. L., Rodrigues, J. M. (2016). Normas internacionais de contabilidade para empresas de pequeno porte do Distrito Federal: Identificação dos principais obstáculos quanto à adoção do CPC PME. *Revista Organizações em Contexto*, 12(24), p. 225-251.
- Masca, E. (2012). Influence of cultural factors in adoption of the IFRS for SMEs. *Procedia Economics and Finance*, p. 567-575.
- Oliveira, C. B., Frazão, M. L., Beluomini, J. (2016). Desafios na implantação da ITG 1000: Um estudo em escritórios contábeis de um município da região Sudoeste do estado de Minas Gerais. *Revista Mineira de Contabilidade*, 17(3), p. 45-58.
- Pinto, L. G., Costa, P. S., Santos, C. K. S. (2015). Custos e benefícios da adoção do CPC PME. *Revistada Micro e Pequena Empresa*, 9(2), p. 30-43.
- Riva, E. D., Salotti, B. M. (2015). Adoção do padrão contábil internacional nas pequenas e médias empresas e seus efeitos na concessão de crédito. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 26(69), p. 304-316.
- Mazzioni, S., Kruger, S. D., Rebonatto, C., Politelo, L. (2016). A percepção de bacharéis em ciências contábeis sobre a adoção do pronunciamento CPC PME. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 10(2), p. 127-152.