



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE
E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAACS.
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ANNA CAROLINA CARVALHO MOREIRA DE SANTANA

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS MICROEMPRESAS (ME) E EMPRESAS DE
PEQUENO PORTE (EPP) EM CONFORMIDADE COM O CPC PME –
CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (R1)

Orientadora: Prof.^a. Ms. Liliane Maria Ramalho de Castro e Silva

FORTALEZA - CEARÁ

2014.2

ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DAS MICROEMPRESAS (ME) E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (EPP) EM CONFORMIDADE COM O CPC PME - CONTABILIDADE PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS (R1)

ANNA CAROLINA CARVALHO MOREIRA DE SANTANA
LILIANE MARIA RAMALHO DE CASTRO E SILVA

RESUMO

A taxa de crescimento anual das microempresas brasileiras, foi de 3,8% e das pequenas empresas foi de 6,2%, entre 2000 e 2008. Sua receita, em 2010, aumentou 10,7% comparado a 2009, no mesmo período, considerada a maior taxa de crescimento de faturamento desde início das pesquisas do Sebrae, em 1998, e em 2012 eram responsáveis por 99% do total de empresas, 60% dos empregos, mais apenas 20% do PIB. Para elas, foram criadas leis como, a Lei Complementar nº123, o Simples Nacional e o CPC PME, estabelecendo tratamento diferenciado e influenciando numa maior sobrevivência. O IASB adotou Normas do IFRS e adaptou o CPC para micro e pequenas empresas, em 2009, regulamentando a forma de escrituração, para fornecer dados contábeis consistentes para uma melhor tomada de decisões dos seus usuários. O objetivo principal do estudo é investigar o nível de aderência ao CPC - PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. Uma pesquisa qualitativa de caráter descritivo, com aplicação de questionário estruturado em quinze escritórios de contabilidade, que trabalham com MEs e EPPs, em Fortaleza – CE. A principal conclusão é que, apesar de 53% adotar o pronunciamento, não se pôde confirmar isso quando pergunta-se diretamente sobre alguns dos principais aspectos deste CPC. Dos dez questionamentos específicos, apenas três ficaram com um percentual acima de, 50% de atendimento ao CPC. O nível de aderência ao CPC PME ficou em 30%. Verifica-se que as PMEs continuam fazendo antigos procedimentos, apenas para exigências das instituições. Desde sua emissão, pouca coisa mudou, em relação à padronização das IRFS, as microempresas apresentam baixa adequação com relação às exigências do Pronunciamento Técnico, inclusive relacionado à aplicação dos conceitos e técnicas mais elementares desta normativa.

Palavras-chave: CPC – PME. IFRS. Pequenas e Médias Empresas.

1. INTRODUÇÃO

A taxa de crescimento anual das microempresas foi de 3,8% e das pequenas empresas foi de 6,2%, entre 2000 e 2008. Em 2010 a receita real aumentou 10,7%, comparado a 2009, no mesmo período, considerada a maior taxa de crescimento de faturamento desde o início das pesquisas do Sebrae, em 1998 e em 2012 eram responsáveis por 99% do total de empresas do país, 60% dos empregos, mais apenas 20% do PIB (PORTAL BRASIL, 2012). Tornaram-se essenciais para a economia brasileira e tem sido alvo de políticas que facilitam sua sobrevivência, como, a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, trazendo facilidades tributárias como o Simples Nacional, e a mais recente o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas. A taxa de sobrevivência em dois anos dessas empresas aumentou de 73,6% em 2005, para 75,6% em 2007 (SEBRAE, 2013). A oportunidade se tornou a principal motivação para o surgimento de novos negócios.

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade garantem a integridade das práticas contábeis, o Código Civil obriga as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a levantarem balanços todos os anos e o CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovado pelo CFC na forma da NBC T 19.41, traz de forma detalhada informações contábeis sobre a escrituração dessas empresas. Essas Normas obrigam as MEs e

EPPs à escrituração completa. Ao serem aprovados os CPCs, tornaram-se Normas Brasileiras de Contabilidade.

No Brasil, em vários anos, a escrituração das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) obedecia somente ao que determinava a legislação fiscal, elaboração do livro caixa. Muitas só faziam o balanço quando iam pedir empréstimos ou apurar o lucro para distribuição entre os sócios. Existem cerca de sete a nove milhões de PMEs no Brasil (SEBRAE, 2013), daí surgiu necessidade de informações contábeis para tomada de decisões. Os indicadores desse segmento demonstram sua importância na economia brasileira e mundial, pois "As pequenas e médias empresas (MPEs) são fundamentais para promover o crescimento econômico, criar empregos e renda e melhorar as condições de vida da população" (PORTAL BRASIL, 2012).

O IASB adotou Normas do IFRS e adaptou o CPC para micro e pequenas empresas regulamentando a forma de escrituração de uma forma mais completa para que elas possam fornecer dados contábeis consistentes de seu desempenho para uma melhor tomada de decisões de seus interessados e tendo que se adaptar a essa nova realidade. As instituições financeiras não aceitarão mais propostas de financiamento sem os dados contábeis de acordo com as normas do IFRS, pois contém poucas informações sobre a verdadeira situação patrimonial da empresa. Com a adoção das Normas, as pequenas empresas brasileiras passarão a praticar uma linguagem uniforme de prestação de contas.

O problema proposto nessa pesquisa é saber: qual o nível de aderência da contabilidade das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), em conformidade com o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1)?

Tem como objetivo geral, analisar se o nível de aderência da contabilidade das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) está de acordo com o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1). E como objetivos específicos, contextualizar a legislação que rege sobre a escrituração das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), em conformidade com o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1); identificar por meio de questionário os principais aspectos da contabilidade das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), segundo o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1) e demonstrar o uso da contabilidade gerencial no processo da tomada de decisão e sua importância para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Por ser uma pesquisa qualitativa de caráter descritivo, a fim de atingir os objetivos a metodologia empregada é a coleta de dados das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Brasil sobre quantidade, representatividade, forma de escrituração contábil e nível de aderência, após a publicação do CPC PME, e se a mesma está em conformidade com ele. Através de entrevistas e aplicação de questionário estruturado nos escritórios de contabilidade de Fortaleza que trabalham com MEs e EPPs, conforme definição do CPC PME, através de *e-mail* e/ou presencial. A análise dos dados se dá após a publicação, em junho de 2009, do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1) pelo IASB. O conteúdo em análise é a escrituração das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte com base no CPC PME. Onde segundo Vergara (2005), as principais fontes de análise de conteúdo são materiais jornalísticos e documentos institucionais.

A presente pesquisa se justifica pela importância das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) nos cenários mundial e brasileiro, tanto que foram criadas leis como a Lei Complementar nº123, o Simples Nacional e o próprio CPC PME visando uma maior sobrevivência das mesmas; e visa contribuir com sua gestão, adotando a contabilidade não só de forma fiscal mais como uma ferramenta gerencial, e com futuros trabalhos.

Para discorrer sobre o tema, inicialmente apresenta-se a importância da padronização das normas internacionais de contabilidade, no mundo globalizado de hoje, seguindo da

criação do CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1); principais aspectos relativos à contabilidade das Microempresas e Empresas de Pequeno à luz do CPC PME, demonstrados em forma de quadros; e da caracterização das MEs e EPPs. Na sequência a obrigatoriedade da escrituração contábil e uma explanação do que atualmente foi escrito sobre o tema; metodologia e análise de resultados aplicadas e finalmente as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A adoção da padronização das normas internacionais de contabilidade

Com o mundo globalizado e crescente internacionalização da economia, através do surgimento de blocos econômicos e do livre comércio entre países, as empresas necessitaram obter informações mais ágeis e confiáveis para concorrerem no mercado internacional, daí veio à necessidade de padronização dessas informações dando à contabilidade uma linguagem mundial, conforme afirma Carvalho (2011).

As Normas Internacionais denominadas anteriormente, nos anos 70, de IAS – *International Accounting Standards* passaram a ser denominadas, a partir de 2001, IFRS – *International Financial Reporting Standards* (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros), abrangendo não só questões especificamente contábeis, mas, também, todos os aspectos envolvidos na divulgação do desempenho operacional através de balanços, demonstrações de resultados, demonstrações de fluxos de caixa e notas explicativas respectivas, segundo Lemes e Carvalho (2010).

Na visão de Iudicibus (2013), as Normas de Contabilidade emitidas pelo IASB - International Accounting Standards Board estão sendo implantadas no Brasil através do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e órgãos reguladores como CVM (Comissão de Valores Mobiliários), e CFC (Conselho Federal de Contabilidade). Tais Normas são baseadas em princípios e não em regras, pois regras são mais fáceis de serem burladas. Na prevalência da essência sobre a forma, os conceitos de controle, obtenção de benefícios e a não ocorrência em riscos são considerados mais importantes do que a propriedade jurídica para registro dos elementos patrimoniais. Finalmente a contabilidade passa a ser não só do profissional de contabilidade mais de toda a sociedade.

O CPC específico das Pequenas e Médias Empresas (2009) elucida que seus objetivos são alcançados desenvolvendo e publicando seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações conforme as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e determinando que seja aplicado seu conteúdo nas demonstrações contábeis para fins gerais e outros relatórios financeiros no Brasil. O CPC ainda define as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, relacionados a transações e outros eventos e condições importantes para tais demonstrações. Assim como exigências para transações, eventos e condições que aparecem em segmentos específicos, baseados no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Niyama (2011) discorre sobre as vantagens e desvantagens da padronização, citando como a vantagem mais relevante é a existência de assimetria da informação, quando uma empresa possui uma informação que a outra não tem daí fica difícil à comparabilidade. Outro ponto levantado pelo autor é que com a padronização possa reduzir fraudes e falhas no mercado, custos de transações e pesquisa possibilitando uma contabilidade de melhor qualidade, visando atender a um maior número de usuários da informação contábil. E as principais desvantagens seriam os custos envolvidos na regulamentação, a padronização ocasionando uma transferência de riquezas entre usuários, dificuldade operacional e os efeitos sobre as escolhas das pessoas. Ele acredita que o padrão “inibe a criatividade e restringe a escolha dos indivíduos” (NIYAMA, 2011, p.21), a forma como é feita essa padronização,

pode resultar em injustiças relacionadas aos critérios de classificação das empresas e finalmente possa ser uma atividade política.

2.1.2 A criação do CPC PME Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

O IASC - *International Accounting Standards Committee* declarou que havia carência de uma versão das normas internacionais específica para pequenas empresas, em seu relatório enviado ao IASB em 2000, pois na maioria dos países mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Existem na União Europeia 28 milhões de PMEs, nos Estados Unidos 20 milhões e no Brasil seis milhões (DELOITTE, 2014).

Na concepção de Zanluca (2014), a contabilidade internacional surgiu para uniformizar os relatórios financeiros, elaborados de diferentes maneiras e países, e definir métodos de elaboração aos padrões internacionais, a partir da contabilidade local. No Brasil ganhou importância após a criação da Bolsa de Valores e da vinda de capital estrangeiro ao mercado nacional.

O objetivo das demonstrações financeiras, segundo a IFRS, é fornecer informações sobre a posição financeira, resultados e mudanças financeiras, que sejam úteis a diversos usuários, como por exemplo: investidores, empregados, fornecedores, clientes, instituições financeiras e etc. em suas tomadas de decisão (OLIVEIRA, et. al. 2013).

Na maioria dos países internacionais existem leis que obrigam as MEs a elaborar e publicar suas demonstrações financeiras e ainda submetê-las à auditoria. No Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente da IFRS para PMEs (IASB), homologado pela resolução do CFC nº 1.255/09, o qual entrou em vigor nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2010, evidencia Deloitte (2014).

O CPC PME trata-se de um documento de linguagem bem mais acessível, por resumir 10% do volume de sua IFRS. Ele facilita muito a análise e o estudo por parte dos profissionais de contabilidade no que diz respeito às normas internacionais, basta conhecer especificamente o pronunciamento, salvo quando certas situações exigirem o conhecimento de CPCs propriamente ditos, no entendimento de Iudicibus (2013).

Deloitte (2014), também defende a ideia de que o CPC foi projetado para ser uma plataforma estável para as empresas adotarem as normas contábeis, sendo previstas novas revisões ou mudanças em seu conteúdo para períodos não menores que três anos. Embora o CPC PME seja um grande avanço e facilitador da adoção das normas internacionais, pelas PMEs brasileiras, o pequeno e médio empresário deve considerar sempre a adoção do conjunto completo de normas do CPC, quando seus planos a curto e médio prazos, indicarem que não mais serão PME, bem como existir a possibilidade de abertura de capital.

Este CPC PME (2009) foi emitido separadamente para aplicação às demonstrações contábeis para fins gerais de PMEs, sociedades fechadas e as empresas que não estejam obrigadas a fazer prestação pública de suas contas. Não estão incluídas nele companhias abertas, reguladas pela CVM; sociedades de grande porte, definidas na Lei nº 11.638/07; sociedades as quais são reguladas pelo Banco Central do Brasil, pela Superintendência de Seguros Privados e outras sociedades em que a prática contábil é ditada pelo correspondente órgão regulador. Muitas vezes as PMEs produzem demonstrações contábeis apenas para o uso interno ou para autoridades fiscais ou outras autoridades governamentais, fora do conceito de demonstrações contábeis para fins gerais, diferentes das destinadas a apurar o lucro tributável. Daí acontece de as demonstrações que são elaboradas por este CPC serem diferentes das exigências legais, fins fiscais ou outros fins específicos. A forma de torná-las compatíveis seria conciliar a estruturação que é exigida pelo fisco com a determinação deste Pronunciamento.

2.1.3. Principais aspectos relativos à contabilidade das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte segundo o CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1).

A adoção do CPC PME trouxe consigo uma nova forma de fazer contabilidade, onde exige mudança cultural e de postura de toda a sociedade, relacionada ao tratamento dado às informações contábeis atualmente. Os profissionais da área contábil tem que conhecer bem a empresa para colocar em prática uma contabilidade voltada à produção de informações úteis à tomada de decisão. O contador hoje em dia tornou-se mais estratégico, para as companhias, diante do novo cenário econômico. Este necessita ter um conhecimento mais profundo e abrangente de todas as operações da empresa, aumentando seu conhecimento das tecnologias da informação e o relacionamento com as demais áreas, especialmente a financeira, da empresa e com os investidores (CASTRO, 2011).

Após essa adoção das IFRS para as Pequenas e Médias e Empresas, no Brasil, percebe-se algumas diferenças, no que tange à escrituração, relacionadas às diferenças dos principais tópicos que estão nos CPCs completos, práticas contábeis anteriores, e o que está no CPC PME, práticas atuais, no quadro 1 a seguir:

Quadro 1 – Diferenças entre tópicos normativos CPCs x CPC-PME.

TÓPICOS	CPCs	CPC – PME
Empreendimentos em Conjunto	Consolidação proporcional.	Equivalência patrimonial.
Propriedade para Investimento	Custo ou Valor justo.	Valor justo.
Planos de Pensão Benefício Definido	Diferir ganhos e perdas atuariais.	Sem diferir ganhos e perdas.
Instrumentos Financeiros	Ativos e passivos financeiros avaliados ao valor justo e contrapartida no resultado; investimentos e mantidos até o vencimento; empréstimos e recebíveis; e ativos financeiros disponíveis para venda.	Instrumentos financeiros que estão enquadrados em critérios específicos são avaliados ao custo ou custo amortizado pelo valor justo, contrapartida sendo no resultado.
Custo dos Empréstimos	Os que se referem à aquisição, construção ou produto de ativos é capitalizado, os demais são despesas.	Não são capitalizados, todos são considerados como despesas.
Ágio e Intangíveis de Vida Útil Indeterminada	Não amortiza, mas devem fazer o teste de impairment anualmente.	Todos são considerados de vida útil definida e são amortizados.
Apresentação das Demonstrações Financeiras	Não permite combinar demonstração resultado abrangente com demonstração das mutações do patrimônio líquido.	Permite uma demonstração combinada dos lucros e prejuízos acumulados no lugar das demonstrações do resultado abrangente com a demonstração das mutações do patrimônio líquido.
Estoques	*Exige que sejam incluídos os custos de empréstimos nos custos dos estoques que não são capitalizados. *Refere-se ao valor líquido realizável.	*Não inclui os custos de empréstimos, em determinadas circunstâncias. *São mensurados pelo menor valor entre o custo e o preço de venda estimado, deduzido do custo para completar a produção e as despesas de venda.
Redução ao Valor Recuperável dos Ativos (Impairment)	*Impairment de um ativo reavaliado é contabilizado com uma redução da reavaliação. *Ativos intangíveis testados anualmente para verificação de impairment. *Não pode agrupar UGCs (unidades geradoras de caixa) para realizar o teste de impairment do ágio em mais de um segmento operacional.	*Serão reconhecidos como despesas. *Ativos intangíveis apenas se indicarem mudanças. *É permitido o agrupar UGCs para a entidade ou grupo delas para realizar o teste de impairment do ágio.
Atividades Especializadas (Ativos Biológicos)	A mensuração do valor justo só é feita quando este não puder ser mensurado de maneira confiável.	Os ativos biológicos são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, as respectivas variações destes são reconhecidos no resultado.

Fonte: Assis, 2013.

2.2 Conceito e características das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

De acordo com Silva e Marion (2013) o conceito e as características que definem as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, variam de acordo com as finalidades e os objetivos das instituições que fazem esse enquadramento, podendo ser pelo número de funcionários, faturamento bruto ou os dois critérios (IBGE, 2003).

Para o CPC PME (2009), a definição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte é que são empresas sem obrigação de prestação de contas publicamente e elaboram demonstrações contábeis apenas para usuários externos. No Brasil as sociedades por ações que são obrigadas a publicarem suas demonstrações são consideradas pequenas e médias empresas, desde que não sejam classificadas como sociedades de grande porte pela Lei nº. 11.638/07, assim como às sociedades limitadas e comerciais.

A Resolução nº 1.255 do CFC (2009) complementa que microempresas são sociedades fechadas e que não sejam obrigadas a fazer prestação pública de suas contas.

No entendimento de Jochem (2012), outro requisito para a empresa habilitar-se para o uso do CPC PME, é que ela não poderá possuir ativos em condição fiduciária, diante de muitos terceiros, como um de seus principais negócios. Assim o pronunciamento não se aplica a bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguros, fundos mútuos e bancos de investimentos, independente do tamanho da entidade. Faz-se muito importante avaliar a objetividade do negócio da empresa para definir se ela possui ou não ativos em condição fiduciária. No caso de uma empresa precisar gerenciar recursos financeiros de terceiro, e que essa não seja sua atividade, ela poderá aplicar o conteúdo do CPC PME, a exemplo das corretoras de imóveis. Assim determina o CPC PME:

Algumas empresas podem possuir ativos em condição fiduciária perante a um grupo amplo de partes externas, em razão de possuir e gerenciar recursos financeiros confiados a eles pelos clientes, consumidores ou membros não envolvidos na administração da empresa. Entretanto, se elas o fazem por razões incidentais a um grupo principal (CPC PME, 2009, p.7).

As MEs que podem possuir tais ativos, fato que não as obrigam a prestar contas publicamente, são: “agências de viagens, corretoras de imóveis, escolas, organizações de caridade, cooperativas que exijam um depósito nominal de participação e empresas de serviços públicos” (CPC PME, 2009, p.7).

São consideradas pelo Código Civil (2002) microempresas ou empresas de pequeno porte as sociedades empresária e simples, e empresário inscrito como empresa mercantil ou pessoa jurídica que se enquadre dentro dos limites de receita bruta previstos na legislação.

A Lei Complementar nº123 (2006), alterada pela LC nº139/11, em seu art.3º é considerado microempresa se auferir renda, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

O SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) classifica assim: são microempresas com até 99 empregados, e faturamento anual de até R\$ 1.200.000,00 e empresa de médio porte de 100 a 499 empregados (CARVALHO, 2011).

Já o BNDES (Banco Nacional do Desenvolvimento) (2011) define microempresas e pequenas empresas como sendo as que têm receita operacional bruta anual menor ou igual a R\$ 2,4 milhões e maior que R\$ 2,4 milhões de reais e menor ou igual a R\$ 16 milhões de reais respectivamente.

A definição do MERCOSUL GMC (Grupo Mercado Comum) (1998), institui que a política de apoio às Micro, Pequenas E Médias Empresas do MERCOSUL, onde as vendas anuais são adotadas a título de classificação e o número de empregados como referência, se dá através do critério quantitativo e qualitativo. No aspecto quantitativo as Microempresas são divididas em indústria de 1 até 10 empregados e as vendas anuais até US\$ 400 mil; em comércio e serviços de 1 até 5 empregados; e com vendas anuais até US\$ 200 mil; já as Pequenas Empresas também tem a mesma divisão, indústria de 11 até 40 empregados e vendas anuais de US\$ 400 mil até US\$ 3,5 milhões e em comércio e serviços de 6 até 30 empregados e vendas anuais de US\$ 200mil até US\$ 1,5 milhão. No aspecto qualitativo as

MEs e EPPs não devem ser controladas ou pertencer à outra empresa ou grupo econômico que somados não supere os valores estabelecidos.

A Comissão Europeia define microempresa pelo valor de sua receita, não excedendo dois milhões de euros e ter menos de 10 pessoas ocupadas. Define pequena empresa pelo valor de sua receita, não excedendo 10 milhões de euros e menos de 50 pessoas ocupadas, segundo Silva e Marion (2013).

O IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) (2003) estabelece as seguintes características às Micro e Pequenas Empresas, baixa intensidade de capital, demografia elevada, ter proprietários como mão de obra ocupada nos negócios, e estreito vínculo entre ele e a empresa, incluindo a não distinção dos bens, do poder de decisão centralizado, da má adequação de: registros contábeis, contratação direta de funcionários, mão de obra não ou semiqualficada, baixo investimento em tecnologia, dificuldade de acesso a financiamentos e complementaridade e subordinação às empresas de grande porte (SILVA; MARION, 2003).

A SEFAZ-CE (1997), (Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará), conforme estabelecido no Decreto nº 24.569, art. 733, define as MPEs a partir do seu faturamento, avaliado em UFIR (Unidade Fiscal de Referência). São consideradas as pessoas jurídicas, incluindo as firmas individuais, que durante o ano-base auferiram receita bruta inferior a 48.000 UFIRs, no caso de ME e 200.000 UFIRs, no caso de EPP, e inscrevam-se, enquadrem-se ou mantenham-se como tais, no CGF (Cadastro Geral da Fazenda), como beneficiárias do tratamento tributário em cada ano-base.

Já a SRFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil) (2006), adota a definição da Lei Complementar 123/06 e diz, em seu artigo 3º, do DOU (Diário Oficial da União), 2006, e republicada em 2009, que para efeito dessa Lei atendem as empresas, a que se refere o artigo 966 da Lei nº 10.406/02 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas: microempresa tem que auferir em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

2.3 Escrituração Contábil

No entendimento de Silva e Marion (2013) a escrituração é um registro contábil de um fenômeno patrimonial, pelas partidas dobradas, em ordem cronológica, obedecendo a uma determinada disposição técnica. Deve ser elaborada em idioma e moeda corrente nacionais, em forma contábil, em ordem cronológica de dia, mês e ano, sem espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas, e finalmente baseadas em documentos de origem externa ou interna. No caso de não haver essa ordem, deve ser baseada em elementos que comprovem ou evidenciem esses fatos.

Para Oliveira (2011), a escrituração contábil é o instrumento ímpar de controle das operações das empresas. Santos e Batista (2013) descrevem que, os princípios para apuração de resultados de uma entidade serão usados para várias finalidades, como “análise gerencial, distribuição de lucros, cálculo de impostos, decisão de investimentos, dentre outros” (SANTOS; BATISTA, 2013, p. 133).

Conforme Silva e Marion (2003) a obrigatoriedade da escrituração contábil se deu através do Código Comercial (Lei nº 556, de 25 de junho de 1850), o qual obrigava aos comerciantes manter contabilidade e escrituração uniformes, ter livros com devidos registros e anualmente elaborar um balanço geral de seus ativos e passivos.

A Resolução nº 1330 estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pelas empresas para a escrituração contábil, sobre como devem ser guardados e mantidos documentos e arquivos contábeis, e responsabilidade do contador. Devem ser adotados por todas, independente da natureza e do porte, na sua elaboração, conforme legislação (RESOLUÇÃO CFC N.º 1.330, 2011).

O Código Civil Brasileiro (2002) dispõe, em seu art. 1.179, sobre a obrigatoriedade do empresário e da sociedade empresária, manter um sistema de contabilidade baseado na escrituração uniforme de seus livros, com respectiva documentação, e anualmente elaborar balanço patrimonial e resultado econômico.

A Constituição Federal (1988), em seu artigo 179, dispõe tratamento jurídico diferenciado e simplificação de suas obrigações às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Segundo a Lei nº 6.404 (1976), que dispõe sobre as Sociedades por Ações, em seu artigo 177, regulamenta que a escrituração de uma companhia deve ser mantida em registros permanentes, de acordo com a legislação comercial, a esta Lei e aos princípios de contabilidade, observando métodos ou critérios contábeis e registrando as mutações patrimoniais, conforme o regime de competência.

Na compreensão de Iudicibus (2013), a referida Lei foi criada para separar a contabilidade fiscal da societária, obrigando o surgimento do Lalur (Livro de Apuração do Lucro Real), formalizado pelo Decreto Lei nº 1.598/77, o que tornou as normalizações posteriores sem importância, pelo fato de se ter nele registrado essas diferenças, nas contabilidades fiscal e societária.

A Lei Complementar nº 123 (2006), conhecida como a Lei Geral das Microempresas, em seu art. 25º, veio reforçar a importância de escrituração nas microempresas e empresas de pequeno porte, devendo apresentar anualmente à SRFB, uma declaração única e simplificada, com informações socioeconômicas e fiscais, e disponibilizá-las nos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observando prazo e modelo aprovados pelo CGSN (Comitê Gestor do Simples Nacional). A resolução nº 28 estabelece, em seu art. 2º, que as empresas optantes pelo Simples Nacional poderão elaborar uma contabilidade simplificada, de seus registros e controles das operações, conforme o Código Civil e as Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC (RES/CGSN, 2008).

A Previdência Social, através do Decreto nº 3.048 (2009), referente à Aprovação do Regulamento da Previdência Social, art. 225, também apresenta a importância da escrituração quando estabelece que, as empresas devam lançar todo mês, discriminadamente os fatos geradores das contribuições, os montantes descontados, as contribuições e os totais recolhidos.

A Lei nº 11.638 (2007) altera a antiga Lei nº 6.404, obrigando as sociedades de grande porte a manter a escrituração e a elaborar demonstrações financeiras, conforme a lei societária. Deu à CVM a possibilidade de estabelecer regras diferenciadas, para as companhias abertas e emissores de valores mobiliários, sobre natureza e periodicidade das informações, relatório da administração e suas demonstrações financeiras, padrões de contabilidade e relatórios e pareceres de auditoria. Criando uma base para a harmonização das normas vigentes no país com as estrangeiras, a nova contabilidade.

2.4. Pesquisas Anteriores Sobre o Tema

No presente artigo, Carvalho (2011) aborda a Resolução CFC nº 1.255/09, que aprova a contabilidade para às micro e pequenas empresas, a consequente reação dos escritórios contábeis a suas mudanças, a necessidade de uniformização da contabilidade, órgãos envolvidos e o próprio CPC-PME. O trabalho tem como objetivo saber, como os escritórios de contabilidade estão adequando seus clientes a estas mudanças e as razões da adoção do pronunciamento. O autor concluiu que apesar do processo de convergência, no Brasil, ter sido de maneira rápida e satisfatória, e de comprovar que os benefícios gerados pelo CPC-PME, que não serão apenas para as empresas que se enquadradas nele, mas também à classe contábil e aos usuários externos. Identificou-se um baixo nível de conhecimento da norma,

por parte dos contadores e os profissionais não estão adequando seus clientes, de maneira satisfatória.

Em seu artigo Ferreira (2012), demonstra a problemática sobre as principais mudanças da Lei 11.638/07, relacionadas às micro e pequenas empresas, e quais procedimentos os profissionais de contabilidade, devem adotar, para adequar-se à nova norma. Tem como objetivo a elaboração de um estudo acerca dessas modificações, identificando seus benefícios e desafios de implantação, de acordo com o CPC PME. O CPC PME tem sua participação fundamental nesse processo, no sentido de alcançar os organismos empresariais que não são abrangidos pela referida Lei, e que não podem ficar de fora desse processo, devido à importância das micro e pequenas empresas no cenário mundial. Ele conclui dizendo “que esse cenário é também um cenário de oportunidades para aqueles que buscarem uma adequação estrutural à convergência das normas contábeis” (FERREIRA, 2012, p. 10).

Por sua vez Prado (2011) enfoca na globalização, com isso as empresas passam a elaborar suas demonstrações financeiras de acordo com as IFRS, emitidas pelo IASB. Onde são incluídas, em 2009, as pequenas e médias empresas, neste processo de padronização da informação contábil, para tomada de decisões, pelos seus usuários. O autor comenta que o processo de convergência das Normas e do CPC PME tem sido um desafio dispendioso, mesmo para grandes empresas, afirmando que isso possa afetar as PMEs em maiores proporções. Os resultados não poderiam ser outros, os profissionais de contabilidade não adotam o Pronunciamento nas empresas, com as quais são responsáveis, e menos da metade conhece o conteúdo do CPC PME na íntegra.

3. METODOLOGIA

3.1 Tipologia da Pesquisa

Tomando como ponto de partida o objetivo desta pesquisa, o método adotado é o qualitativo de caráter descritivo, o qual descreve características de determinada população utilizando técnicas padronizadas de coleta de dados, como o questionário e a observação sistemática. Algumas pesquisas descritivas não só identifica a existência de relações entre variáveis, como determinam a natureza dessa relação, característica da pesquisa descritiva próxima da explicativa (GIL, 2002). Ele mostrou-se ser o mais apropriado para o tipo de análise a ser feita, com uma breve contextualização do tipo de pesquisa escolhido para um melhor entendimento a respeito.

Quanto à natureza, classifica-se como qualitativa, pois não necessita de métodos e técnicas estatísticas, onde o ambiente natural torna-se fonte principal para a coleta de dados, e o pesquisador essencial. Esse tipo de pesquisa é mais utilizado quando há pouca informação, em situações como: observar um fenômeno ou conhecer um processo, determinado aspecto psicológico complexo ou um problema complexo (SAMPSON, 1991).

Quanto aos procedimentos de pesquisa é classificada como documental, através do delineamento, expressa o desenvolvimento da pesquisa e dá ênfase aos procedimentos técnicos, como coleta de dados e análise de conteúdo. Na coleta de dados estão incluídos: pesquisa bibliográfica e documental, de acordo com Gil (2002). Uma pesquisa documental envolve teste de hipóteses e consulta a diversos tipos de arquivos públicos e particulares. O material utilizado pode aparecer em diversos formatos.

3.2 População e Amostra

A definição do ambiente de pesquisa se dá após o advento do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1), o qual regulamenta a forma de escrituração das Demonstrações Contábeis das e Microempresas e Empresas de Pequeno Porte brasileiras. A pesquisa tem como ponto de partida, 15 escritórios de contabilidade, localizados na cidade de Fortaleza, escolhidos aleatoriamente, conforme resposta do

questionário, pelos profissionais contábeis, que trabalham com pequenas e médias empresas, listados no CRC (Conselho Regional de Contabilidade).

3.3 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

Conforme a abordagem da pesquisa, o tratamento de dados mais indicado é a análise do conteúdo, onde visa identificar o que há de mais atual a respeito de determinado tema. As principais fontes de análise de conteúdo são materiais jornalísticos e documentos institucionais (VERGARA, 2005). O conteúdo em análise é a escrituração das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte com base no CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1).

A coleta de dados é através de entrevistas e aplicação de questionário, estruturado, com 18 questões, dividido em duas partes, a primeira envolvendo conhecimentos gerais e a segunda parte, conhecimentos específicos. Enviado por *e-mail* e/ou presencial, para os escritórios de contabilidade de Fortaleza, mais especificamente, para os profissionais de contabilidade, que trabalhem com MEs e EPPs, conforme definição do CPC PME. As perguntas são feitas com limite de opções de respostas, pois consomem menos tempo e exigem menos do entrevistador, com um roteiro de perguntas previamente elaborado, garantindo anonimato, maior número de respostas e baixo custo. A análise dos dados se dá após a publicação, em junho de 2009, do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (R1), pelo IASB.

O objetivo do questionário é coletar dados das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Brasil sobre, quantidade, representatividade, forma de escrituração contábil e nível de aderência, após a publicação do CPC PME, e se a mesma está em conformidade com ele. As escalas utilizadas nas questões são as seguintes: questão três: 1(muita influência), 2 (pouca influência) e 3 (nenhuma influência); questão quatro: 1(vital importância), 2 (muita importância), 3 (razoável importância), 4 (pouca importância) e 5 (nenhuma importância); e questão cinco: 1 (muito importante), 2 (é importante), 3 (pouco importante) e 4 (nenhuma importância).

3.4 Interpretação e Análise dos Resultados

Inicialmente é aplicado um questionário estruturado, dividido em duas partes: a primeira referente à adoção do CPC PME e sua importância, na escrituração de uma PME e a segunda com conhecimentos específicos, referentes à escrituração, conforme o CPC PME; em 15 escritórios de contabilidade, que trabalham com PMEs, em Fortaleza. Representando 1,10% do total de 1358 escritórios, registrados no CRC CE. Verifica-se o nível de formação profissional dos entrevistados e constata-se que 67% deles são formados por Bacharel em Contabilidade e 33% é formado por Técnico em Contabilidade. Demonstra que as pessoas entrevistadas estão habilitadas para responder sobre o assunto questionado.

O quadro 2 demonstra se as microempresas, clientes dos escritórios, adotam ao que determina o CPC PME, referente à escrituração, e ainda no caso de não adotá-lo, é necessária informação do prazo o qual pretendem fazê-lo.

Quadro 2 – Adoção ao CPC PME.

Adotaram ao que determina o CPC PME	%
Sim	53
Não, mas pretende adotá-lo de 1 a 2 anos	20
Não, mas pretende adotá-lo de 2 a 3 anos	27
Não, mas pretende adotá-lo de 3 a 4 anos	0
Não, pretende adotá-lo após 4 anos	0

Fonte: à autora

Com relação à adoção do que determina o CPC PME, 53% responde que adota, mas como vimos nas respostas, os outros 47% que não adota, pretendem fazê-lo num prazo máximo de 2 a 3 anos. Observa-se em comentários externos à pergunta da pesquisa que, alguns dentre os 27%, falam que nem param pra pensar se iria ou não adotá-lo, alegando que se o fizesse seria uma mera burocracia para o fisco.

Das respostas sim, referentes à pergunta anterior, o resultado é evidenciado no quadro 3, quais os fatores que mais os influenciam a adoção deste Pronunciamento, com escala de 1 a 3 com ordem decrescente de influência.

Quadro 3 – Fatores que influenciaram a adoção do CPC PME.

Fatores que influenciaram a adoção do CPC PME	Muita influência (%)	Pouca influência (%)	Nenhuma influência (%)
Atendimento ao CPC	73	13	13
Exigência das instituições financeiras	73	13	13
Órgãos Públicos	53	13	33
Voluntariamente	20	27	53
Exigência de fornecedores	20	40	40
Clientes/Fornecedores no exterior	33	33	33
Usuários internos/externos	47	27	26

Fonte: à autor

Com base nos resultados, do quadro 3, o fator que mais influencia os escritórios a adotarem o CPC PME, na escrituração das MEs, são os seguintes: Atendimento ao CPC, Exigência das Instituições Financeiras, Órgãos Públicos e Usuários internos/externos. No fator, Atendimento ao CPC, 73% das respostas é que tem muita influência, 13%, pouca influência e 13%, nenhuma influência. Em Exigências das Instituições Financeiras coincide este mesmo percentual, para o grau de influência. No item Órgãos Públicos 53%, o primeiro item é marcado, indicando ser um fator muito importante. Voluntariamente 53%, o terceiro item é marcado, mostrando não ter nenhuma influência. Exigência de fornecedores demonstra ter pouca influência, pois os demais itens são marcados com 40% cada, Clientes/Fornecedores no exterior, todos marcam os três itens com o mesmo percentual 33%. Usuários interno/externos, com 47%, mostra-se ser fator de influência pelos entrevistados.

Outro fator importante é saber dos entrevistados, quais as vantagens da implantação do CPC PME, onde são dadas notas de 1(muita importância) a 5(nenhuma importância), para o grau de importância de cada item, conforme quadro 4.

Quadro 4 – Vantagens da adoção do CPC PME.

Vantagens	Vital importância (%)	Muita importância (%)	Razoável importância (%)	Pouca importância (%)	Nenhuma importância (%)
Padronização às normas	60	0	20	7	13
Demonstrações Financeiras refletindo a real situação da empresa	60	27	0	0	13
Confiabilidade das demonstrações contábeis	53	13	0	7	27
Valorização dos profissionais de contabilidade	60	7	0	0	33
Simplificação em relação ao conjunto completo das IFRS	53	7	27	7	7

Fonte: à autora

As vantagens que mais se destacam são: Padronização às normas com 60% respondendo ser de vital importância, e 13%, nenhuma importância; Demonstrações Financeiras refletindo a real situação da empresa, 60% vital importância, e 13% nenhuma importância; e ainda, Valorização dos profissionais de contabilidade, também com 60%, vital

importância, e 33% das respostas indicam não ter nenhuma importância. Aos demais, o resultado pode ser observado no quadro 4, acima.

Podemos observar também o alto percentual das respostas da opção, nenhuma importância, apesar de a maioria achar vantagem a adoção do CPC, ainda há grande parte dos profissionais de contabilidade não às considerando, sugiro o incentivo de uma mudança de consciência dos mesmos a fim dessas vantagens serem reconhecidas e implementadas na realidade do dia a dia desse profissionais.

As desvantagens também são analisadas, pois é preciso saber o que dificulta no processo de adoção dessas normas. Onde são dadas notas de 1 (muito importante) a 4 (nenhuma importância), para o grau de importância de cada item, conforme quadro 5.

Quadro 5 - Desvantagens da adoção do CPC PME.

Desvantagens	Muito importante (%)	É importante (%)	Pouco importante (%)	Nenhuma importância (%)
Prazo pequeno para adaptação às novas regras	20	33	27	20
Dificuldade de repasse dos custos como honorários aos clientes	33	40	13	13
Divergência na interpretação de alguns pontos do CPC PME	27	40	27	7
Aumento dos custos para empresa: mão de obra especializada e controles internos	47	40	0	13

Fonte: à autora

O fator que mais dificulta a adoção do CPC PME, é Aumento dos custos para empresa: mão de obra especializada e controles internos, onde, 47%, muita importância, seguido da Dificuldade de repasse dos custos, como honorários aos clientes, e da Divergência na interpretação de alguns pontos do CPC PME, ambos consideram, 40%, é importante. Por último, Prazo pequeno para adaptação às novas regras, com 20% muito importante e 33% para, é importante.

Para finalizar essa primeira parte é preciso saber, qual influência de uma escrituração de forma gerencial na sobrevivência de uma microempresa, consequente importância do CPC PME. No quadro 6, comprova-se através dos profissionais de contabilidade, que essa forma de escrituração tem muita influência na sobrevivência de uma microempresa.

Quadro 6 - Influência da escrituração de forma gerencial na sobrevivência da microempresa.

Muita influência	80 %
Pouca influência	7 %
Nenhuma influência	13 %

Fonte: à autora

Na segunda fase do questionário, as perguntas são direcionadas aos conhecimentos específicos dos entrevistados, com relação ao que regulamenta o CPC, aos principais aspectos relativos à contabilidade das PMEs. Primeiramente é importante saber se a informação contábil passada para o usuário externo está de acordo com que determina o CPC PME. No quadro 7, isso foi evidenciado.

Quadro 7 – Qualidade da informação contábil.

Informação contábil passada ao usuário	Sim
Elaboração de Notas Explicativas de forma complementar	53 %
Elaboração de BP, DRE, DFC, DMPL e Notas Explicativas	13,33 %
BP/DRE/ Nota explicativa	20%
BP/DRE	26,67%
DFC	13,32%
BP/DRE/DFC/DMPL	6,67%
BP/DRE/DMPL	6,67%
BP/DRE/DFC	6,67%
BP/DRE/DMPL	6,67%
Demonstrações Financeiras elaboradas de forma comparativa	87 %

Fonte: à autora

O primeiro aspecto questionado é relacionado à elaboração de notas explicativas de forma complementar as demonstrações. Verifica-se que 53 % das respostas elaboram e 47%, não elaboram. Portanto nesse item um pouco mais da metade atende ao CPC PME. Elas são obrigatórias e importantes informações, que complementam as Demonstrações Financeiras, sem elas não são compreendidas bases de avaliação dos elementos patrimoniais, políticas contábeis utilizadas, e algo a mais que venha a afetar o resultado da empresa.

Informação confirmada, no segundo aspecto, quando os profissionais de contabilidade são perguntados quais demonstrações eram elaboradas. Constata-se que 13,33% elaboram o BP, DRE, DFC, DMPL e Notas Explicativas, conforme CPC PME. A maioria elabora BP, DRE e Notas Explicativas; e BP e DRE, ambos, com 26,67%; apenas 13,32% elaboram só a DFC; Os demais com percentual de 6,67% elaboram apenas: BP, DRE, DFC e DMPL; BP, DRE e DMPL; BP, DRE e DFC; e BP, DRE e DMPL. Poucos são os que elaboram as demonstrações conforme o CPC PME, o qual exige todo o conjunto.

Relacionado a se são elaboradas e apresentadas, essas demonstrações, de forma comparativa. O CPC PME (2009) exige que as demonstrações contábeis devam ser sempre apresentadas em colunas comparativas, para maior entendimento da evolução patrimonial e do desempenho da empresa, pelo menos de dois períodos. Nesta visão verifica-se que apesar de todos apresentarem o BP e DRE, a maioria, 87%, apresentam essas demonstrações de forma comparativa.

Referente ainda a qualidade da informação passada ao usuário, pergunta-se sobre se o movimento econômico e financeiro apresentado pelas PMEs reflete sua verdadeira situação patrimonial. O quadro 8 enfoca essa situação.

Quadro 8 - Movimento econômico e financeiro das PMEs que reflete sua verdadeira situação

Movimento econômico e financeiro das PMEs	%
100%	13
90%	13
80%	27
50%	27
Não reflete sua situação verdadeira	20

Apenas 13% das respostas reflete e 20% não refletem. Os demais refletem: 13% quase tudo (90%), 27% boa parte (80%) e 27% a metade (50%). O nível de divulgação dessas informações, pela empresas, que refletem sua verdadeira situação está entre 80 e 50%. Conclui-se que a informação sobre o movimento econômico e financeiro dessas empresas não reflete 100% sua situação, conseqüentemente, não são totalmente seguras, para os usuários se valerem das demonstrações para tomada de decisões.

O quadro 9 trás uma síntese de alguns dos principais aspectos relacionados à avaliação de ativos e passivos, que o CPC PME regulamenta.

Quadro 9 - Principais aspectos relacionados à avaliação de ativos e passivos

Estoques: fazer ajustes no seu valor contábil, reconhecer as perdas por obsolescência, por danos e por preços em declínio.	0%
Depreciação pelo método que melhor se enquadre nos padrões, que se espera consumir, os benefícios econômicos e futuros do ativo e considerar um valor residual	20%
Ajustes de valor patrimonial no imobilizado	60%
Avaliação de ativos biológicos pelo valor justo, menos as despesas estimadas de venda	13%
Teste de impairment entre 2010 e 2014	7%
Reconhecimento dos ativos e passivos de longo prazo a valor presente	27%
Mensuração do valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa, sendo maior valor entre o valor justo, menos despesa para vender e o seu valor em uso	27%

Fonte: à autora

Um item importante é a mensuração dos estoques, onde o CPC PME (2009), determina que as empresas devam fazer ajustes no seu valor contábil reconhecendo as perdas por obsolescência, por danos e por preços em declínio. Analisar o valor contábil mais o preço de venda diminuídos os custos estimados da venda para saber se é necessário esse ajuste. Verifica-se que 87% dos entrevistados mensura seus estoques dessa forma e 13% mensura pelo valor realizável líquido. Não houve nenhuma resposta que atendesse ao que determina o CPC PME.

Em relação à depreciação, dos profissionais de contabilidade 13%, calculam pelo valor residual ao final do período de vida útil estimado, 67% pelo cálculo pela tabela da Receita Federal, calculando a depreciação baseada na real vida útil, além de considerar um valor residual e por fim, os que calculam de acordo com o CPC PME, pelo menos em parte, 20% calculam pelo método que melhor se enquadre nos padrões, que se espera consumir, os benefícios econômicos e futuros do ativo, mas ninguém considera um valor residual.

O ajuste de valor patrimonial no imobilizado é outra questão abordada na pesquisa, o questionamento é, se algum escritório efetua esse ajuste em algum item do imobilizado, de suas clientes. Verifica-se que 60% das respostas são sim e 40% não, então nesse aspecto a maioria está em conformidade com o CPC PME. Percebe-se que muitos realizam o ajuste do imobilizado, fato importante devido às muitas mudanças a serem consideradas nas demonstrações.

Verifica-se também se alguma PME apresenta ativos biológicos, e no caso de apresentar, como eles fazem sua avaliação. Apenas 13% das respostas são sim, e 87%, são não. A maioria das empresas clientes dos escritórios não possui ativos biológicos. Das empresas que tem esses ativos, eles são avaliados pelo valor justo, diminuídas das despesas estimadas de venda, conforme exigências do CPC PME.

Outro aspecto é relacionado à realização do teste de *impairment*, em alguma dessas PMEs, entre 2010 e 2014. Apenas 7%, do total realizam. O *impairment* é realizado na mensuração da perda da capacidade de recuperação de um ativo, o que leva a ajustes no balanço patrimonial. Outra questão é se os ativos e passivos de longo prazo são reconhecidos a valor presente, apenas 27% utiliza critérios de avaliação dos ativos e passivos, no que se refere à evidenciação da situação patrimonial, e apresentação das demonstrações contábeis dessas empresas, conforme determinação do CPC PME.

Por fim, a aplicação da mensuração do valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa, sendo maior valor entre o valor justo diminuído as despesas para vender, e o seu valor em uso. Relacionado a esse conceito, 27% mensura o valor recuperável e 73%, não mensura. Indica que a maioria dessas empresas deixa de saber o valor presente dos fluxos de caixa futuros que ainda pode ser gerado por tais ativos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância das microempresas e empresas de pequeno porte no cenário mundial dá suporte à pesquisa, que busca atender aos objetivos, primeiramente, contextualizando a legislação que rege sobre o assunto. Foram criadas leis como, a 11.638/07; Lei Geral das Microempresas, LC nº123; Simples Nacional e o próprio CPC PME a fim de facilitar a forma de escrituração e dar tratamento diferenciado às Microempresas, e influenciar em uma maior sobrevivência.

Relacionado à identificação, por meio de questionário, dos principais aspectos da contabilidade das microempresas e empresas de pequeno porte, segundo o CPC PME; a pesquisa acontece em 15 escritórios de contabilidade, com os profissionais responsáveis pela contabilidade, que trabalham com PMEs, em Fortaleza – CE, escolhidos aleatoriamente. O questionário contém 18 questões, divididas em duas partes: a primeira envolve conhecimentos gerais, e a segunda parte, conhecimentos específicos.

Como resultado desse processo conclui-se, na primeira parte do questionário, que a população apta a respondê-lo é formada por Bacharéis e Técnicos em Contabilidade, com percentual de 67% e 33%, respectivamente. A maioria, 53%, adota o CPC PME. Os profissionais de contabilidade afirmam adotá-lo por exigência do próprio CPC e por exigências das instituições financeiras, ambos com 73% das respostas.

Padronização às normas, demonstrações refletindo a real situação da empresa e a valorização dos profissionais de contabilidade são as maiores vantagens relacionadas à adoção do CPC, apontadas pelos entrevistados, ambas com percentual de 60%. As desvantagens apontadas são: o aumento dos custos para empresas, como mão de obra especializada e controles internos, 47% e a dificuldade de repasse desses custos aos clientes, 33%. O contador atua como um orientador. Quem fornece essas informações para eles é a empresa, consequentemente, é ela quem irá arcar com tais custos.

Pouco mais da metade, 53%, atende ao CPC em relação à elaboração de Notas Explicativas, de forma complementar. Apenas 13,33%, atende à exigência de elaboração do conjunto completo de demonstrações e Notas explicativas, conforme CPC PME. O CPC ainda permite elaborar uma DMPL, ao invés, da DRA junto da DMPL. Conclui-se que 86,67%, não seguem o pronunciamento e 87%, apresenta as demonstrações de forma comparativa.

Conclui-se em relação à qualidade da informação passada ao usuário, que, apenas 13% reflete a verdadeira situação da empresa. A informação sobre o movimento econômico e financeiro dessas empresas não é passada ao usuário, para que ele possa se valer das demonstrações contábeis, para tomada de decisões, de forma 100% segura, isto é, confiável, pois 87% não reflete a verdadeira situação da empresa.

Nenhuma das pessoas entrevistadas segue ao que determina o CPC PME, em relação à mensuração dos estoques, onde as empresas devem fazer ajustes no seu valor contábil, reconhecer as perdas por obsolescência, por danos e por preços em declínio. Mensuram ainda pelo método antigo 67%. Em relação à depreciação apenas 20% segue o pronunciamento, a maioria, 67%, calculam pela tabela da Receita Federal, com base na verdadeira vida útil, além de considerar um valor residual.

Verifica-se que 60% fazem ajuste de valor patrimonial no imobilizado, fato importante devido às muitas mudanças a serem consideradas nas demonstrações. Apenas 13% das PMEs, apresentam ativos biológicos, dessas, os ativos são avaliados pelo valor justo, menos as despesas estimadas de venda. Apenas 7% dos entrevistados realizaram teste de *impairment*, entre 2010 e 2014, os outros 93%, deixam de fazer ajustes no balanço patrimonial. E ainda apenas 27%, utilizam critérios de avaliação dos ativos e passivos de longo prazo, na evidenciação da situação patrimonial e apresentação das demonstrações contábeis, conforme determinação do CPC PME. Em relação ao conceito do valor em uso apenas 27%, o fazem,

indicando que eles deixam de saber o valor presente dos fluxos de caixa futuros, que um ativo ainda pode gerar.

Respondendo ainda aos objetivos, em relação à demonstração do uso da contabilidade gerencial no processo da tomada de decisão, 80% das respostas mostra ter muita influência, indicando que as microempresas deveriam, sim, fazer dessa forma, a fim de reduzir custos e suas demonstrações refletirem mais fidedignamente à realidade da empresa. Mas verifica-se o contrário quando analisadas as respostas do questionário, a maioria não o faz.

Finalizando, conclui-se que, em relação ao que está proposto no objetivo geral, analisar o nível de aderência da contabilidade das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, conforme o CPC PME, apesar de 53% adotarem este pronunciamento, não se pôde confirmar isso quando se pergunta diretamente sobre alguns dos principais aspectos do CPC PME. Dos dez questionamentos específicos, apenas três, ficaram com um percentual acima de, 50% de atendimento ao pronunciamento. O nível de aderência ao CPC PME ficou em 30%, muito baixo. Verifica-se que as pequenas e médias empresas continuam fazendo antigos procedimentos, seguindo o pronunciamento apenas para o fisco. Desde a emissão do CPC PME, em junho de 2009, pouca coisa mudou em relação à padronização das IRFS. As microempresas apresentam baixa adequação com relação às exigências do Pronunciamento Técnico, inclusive, em relação à aplicação dos conceitos e técnicas mais elementares desta normativa.

REFERENCIAS

- ASSIS, Ana Isabel Rocha. **Ir para pequenas e médias empresas: um estudo de caso da adoção inicial em uma empresa de suinocultura**. 10º Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade. São Paulo. SP. 2013. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos132013/351.pdf>> acesso em: 15 de agosto de 2014.
- BNDES. **Porte das Empresas**. Brasil, 2011. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html> Acesso em 24 mai. 2014.
- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988, atualizada até a Emenda Constitucional nº 39, de 19 de dezembro de 2002. In: **Vade Mecum compacto/ obra coletiva de autoria da editora Saraiva**. ed. atual. e ampl. 11. Ed. Saraiva. São Paulo, 2014.
- _____. Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999. Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1999/3048.htm>> Acesso em: 26 mai. 14.
- _____. **Lei Complementar 123/06 – Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>> Acesso em 24 mai. 2014.
- _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/2002/L10406.htm>>. Acesso em: 23 mai. 2014.
- _____. **Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm> Acesso em: 22 mai. 2014.
- _____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 22 mai. 2014.
- CARVALHO, José Felipe de Almeida. **CPC-PME – A Reação dos Escritórios Contábeis após o Pronunciamento Conceitual Aplicado as Micro e Pequenas Empresas**, Fortaleza. Junho – 2011. Disponível em < <http://www.sebrae.com.br/>> Acesso em 04 mai. 2014.
- CASTRO, A. D. C. de. **Contador deve continuar evoluindo para atender às demandas da profissão**. Notícias da Conferência Brasileira de Contabilidade e Auditoria Independente. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/noticias/destaque.asp?identificador=4156>>. Acesso em: 15 ago. 2014.
- COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. **Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008**. Altera a Res. CGSN nº 10/07 que dispõe sobre as obrigações acessórias relativas às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2008/CGSN/Resol28.htm>> Acesso em: 26 mai.14.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.255/09 de 10 de dezembro de 2009**. Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias

Empresas. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1255.doc> Acesso em: 24 mai. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1330/11 de 18 de março de 2011.** Aprova a ITG 2000 – Escrituração Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1330.doc> Acesso em: 24 mai. 2014.

CPC. **Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para pequenas e médias empresas. 2009.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_PME_eGlossario.pdf> Acesso em: 15 mar. 2014.

DELOITTE Touche Tohmatsu, **IFRS para PME ao seu alcance 2013/2014**, disponível em:<www.deloitte.com/about> Acesso em 25 mai. 2014.

FERREIRA, Humberto Silvério. **Os Impactos Da Lei 11.638/07 Para As Micro E Pequenas Empresas – Uma Abordagem Do Cpc-Pme.** 2012. Disponível em: <http://semanaacademica.org.br/publicacoes?title=OS+IMPACTOS+DA+LEI+11.638%2F07+PARA+AS+MICRO+E+PEQUENAS+EMPRESAS+%E2%80%93+UMA+ABORDAGEM+DO+CPCPME&field_arti_summary_value=&field_arti_key_words_value=&field_arti_type_value=All&field_arti_areas_tid=All&uid=>> Acesso em 02 mai. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 2 ed. São Paulo, Atlas, 2002.

IBGE. **Estudo Das Micro e Pequenas Empresas do Brasil.** Brasília, 2003.

IUDICÍBUS, Sergio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária.** 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

JOCHEM, Laudelino. **IFRS: Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas de Acordo com a NBC TG 1000.** 2012. Disponível em: <<http://www.sincontabil.com.br/apostilas/irfs.pdf>> Acesso em: 02 mai. 2014.

LEMES, Sirlei. CARVALHO, L. Nelson. **Contabilidade internacional para graduação: texto, estudos de casos e questões de múltipla escolha.** São Paulo: Atlas, 2010.

MERCOSUL. **GMC/RES n°59/98 – Políticas de apoio às micro, pequenas e médias empresas do Mercosul – ETAPA II.**

NIYAMA, Jorge Katsumi. SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade.** 2. Ed. – São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Aparecido Donizete de. LIMA, Júlio Cesar. SPORNRAFT, Laise Cristina Ramos. STOPPA, Rogério Aparecido. **Contabilidade Internacional: Micro e Pequenas Empresas.** Palmital. 2013. Disponível em: <<http://www.etecpalmital.com.br/biblioteca/tcc/contabilidade/2013/arquivos/CONTABILIDADEINTERNACIONALMICROEPEQUENASEMPRESAS.pf>> Acesso em 02 mai. 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Normas para a escrituração dos livros contábeis, fiscais e societários.** In: **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011. P 42-51.

PORTAL BRASIL. **Mapa das micro e pequenas empresas.** 2012. Disponível em:<<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/02/o-mapa-das-micro-e-pequenas-empresas>> Acesso em 08 mar. 2014.

PRADO, Thiago Alberto Dos Reis. **A Utilização Do Pronunciamento Do Cpc Para As Pequenas E Médias Empresas: Um Estudo Nas Cidades De Araguari, Uberaba E Uberlândia - Mg.** 2011. Disponível em:

http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=149 >
Acesso em 28 mai. 2014.

SAMPSON, Robert J.(1991). **Linking the Micro – and Macrolevel dimensions of Community Social Organization**. Social Forces, Vol 70.

SANTOS, Jorgiana Silva dos, BATISTA, José Roberto. **A Escrituração Contábil Simplificada Para As Microempresas (Me) E Empresas De Pequeno Porte (Epp) Ante Os Princípios De Contabilidade**. In v. 2, n. 2 (2013): Anuário de Produções Acadêmico-Científicas dos Discentes da Faculdade Araguaia. Disponível em:<<http://www.fara.edu.br/sipe/index.php/anuario/article/view/148/132>> Acesso em: 03 mar. 2014.

SEBRAE. **Sobrevivência Das Empresas no Brasil Coleção estudos e pesquisas**. Brasília. DF. 2013. Disponível em:
<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/Conquiste-o-seu-lugar-entre-os-melhores,destaque,15> Acesso em 08 mar. 2014.

SEFAZ/CE, Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará. **Decreto nº 24.569/97**. Ceará, 1997. Disponível em:
<http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto_24569_de_04-08-97.htm> Acesso em 23 mai. 2014.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. MARION, José Carlos. **Manual de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. São Paulo: Atlas, 2013.

ZANLUCA, Jonatan de Sousa. **Contabilidade internacional**. Disponível em:
<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidade-internacional.htm>>
Acesso em 25 mai. 2014.