

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE EDUCAÇÃO CONTINUADA
MBA EM CONTROLADORIA E FINANÇAS

CARINA STUMM

**A ADOÇÃO DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) - RECEITAS PELA
SINOSCAR S.A.**

São Leopoldo
2015

Carina Stumm

A ADOÇÃO DO PRONUCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) - RECEITAS PELA
SINOSCAR S.A.

Artigo apresentado como requisito parcial
para obtenção do título de Especialista em
Controladoria e Finanças, pelo MBA em
Controladoria e Finanças da Universidade
do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador (a): Prof.^a(a). Ms. Rosane Machado Maciel

São Leopoldo
2015

A ADOÇÃO DO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1) - RECEITAS PELA SINOSCAR S.A.

Carina Stumm*

Rosane Machado Maciel**

Resumo: A adoção dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), proporcionou mudanças significativas à elaboração das demonstrações contábeis das empresas. Diante dessa visão que este artigo teve como problema analisado: “Qual a influência da adoção do CPC 30 (R1) – Receitas nas demonstrações contábeis pela Sinoscar S.A.?” Partindo disso, os objetivos foram: levantar as demonstrações contábeis publicadas pela empresa no período de estudo; identificar as mudanças ocorridas nas principais demonstrações contábeis publicadas e notas explicativas decorrentes deste pronunciamento e analisar quais mudanças impactaram no resultado destas demonstrações contábeis. Para alcançar os objetivos do estudo de caso, foi realizada uma pesquisa documental, com a técnica de análise de dados, baseado nas demonstrações contábeis da empresa. A partir da coleta de dados, foram analisados os resultados decorrentes da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas e constatou-se que ocorreram influências nas demonstrações contábeis, impactando o resultado da empresa, pois foram reconhecidas somente as vendas faturadas e entregues ao cliente, sendo estornadas do resultado as vendas não entregues, mesmo que tenham sido consideradas na base de tributação da CSLL e IRPJ.

Palavras-chave: Pronunciamento técnico CPC 30 (R1). Receitas. Convergência.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade, como ciência social, está sujeita às influências do ambiente em que atua, onde suas práticas são intensamente afetadas pelos valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social. Diante dessas influências, os sistemas contábeis se diferenciam de acordo com o conjunto de leis, filosofias, procedimentos e objetivos de cada país. (NIYAMA, 2010).

A convergência das normas internacionais tornou-se necessária para construção de uma estrutura global de divulgação financeira, impactando significativamente a apresentação das demonstrações contábeis das empresas em todos os países convergentes. A adoção das normas contábeis e a divulgação de informações de qualidade universalmente reconhecida conferem credibilidade e

* Acadêmica do Curso MBA em Controladoria e Finanças da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS – São Leopoldo/RS. carinastumm@gmail.com

** Professora dos programas de MBAs, Graduações presenciais e ensino EAD, dos cursos de gestão da UNISINOS – São Leopoldo/RS. rosamachado@unisinobr

transparência à administração e demonstram o seu comprometimento com a empresa. (CLARK; MCMANUS, 2003).

No Brasil a convergência contábil iniciou efetivamente com a criação do Comitê de Pronunciamentos Técnicos (CPC)¹ em 2005, que teve sua primeira publicação em 2008, motivada pela sanção da Lei nº 11.638/07, a qual alterou as disposições da Lei nº 6.407/76 (a chamada Lei das S/As), adequando-a à nova realidade brasileira, eliminando obstáculos para adoção das normas internacionais de contabilidade.

Em 2010, ocorreu a adoção inicial dos pronunciamentos técnicos pela Sinoscar S.A., e entre os pronunciamentos adotados está o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas², fundamental para determinação do efetivo registro das receitas, podendo influenciar nos resultados da empresa. Diante desse contexto, a problemática deste estudo foi: qual a influência da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas nas Demonstrações Contábeis pela Sinoscar S.A?

Os objetivos específicos foram: levantar as demonstrações contábeis publicadas pela empresa no período de estudo; identificar as mudanças ocorridas nas principais demonstrações contábeis publicadas e notas explicativas decorrentes do CPC 30 (R1) - Receitas; analisar quais mudanças impactaram no resultado destas demonstrações contábeis.

Este estudo limitou-se apenas à análise da evidenciação das Receitas nos anos calendários de 2008 até 2014, pois foi neste período que ocorreu a convergência das normas internacionais de contabilidade. Foram utilizadas as Demonstrações Contábeis publicadas no Diário Oficial da Indústria e Comércio.

Não foram abordados e analisados no estudo os demais pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, bem como as demais mudanças ocorridas em conformidade com as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, devido ao tempo demandado para este estudo ser limitado e insuficiente para analisar todas as mudanças ocorridas na normatização contábil após a convergência contábil abordadas no referencial teórico.

¹ O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi criado através da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.055/05. Conforme o artigo 3º da referida resolução, tem como objetivo: "O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

² O termo de aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas foi publicado pelo CPC em 19 de outubro de 2012, de acordo com as disposições da Resolução CFC nº 1.412/12. Conforme item 37 do CPC 30 (R1) – Receitas, este pronunciamento substitui o CPC 30 – Receitas, aprovado em 07/08/2009.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico foi abordado inicialmente a harmonização das normas contábeis, com descrição da evolução da contabilidade e o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade. Após, prosseguiu-se com o estudo sobre o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas³, descrevendo conceitos, mensuração e reconhecimento e a divulgação da receita.

2.1 Harmonização das Normas Contábeis

As constantes mudanças no cenário econômico mundial, provenientes da internacionalização dos mercados e avanços das tecnologias da informação, dentre outros fatores, geraram novos desafios e oportunidades de desenvolvimento tanto para o conhecimento contábil quanto para os contadores (IUDÍCIBUS; MARION, FARIA, 2009), principalmente pela necessidade da harmonização⁴ das normas contábeis que divergem entre os países, distorcendo as informações e impactando na tomada de decisões dos usuários dos relatórios financeiros.

2.1.1 A Evolução da Contabilidade

Desde os primeiros sinais do surgimento da contabilidade⁵, por volta do ano 4.000 a.C, na civilização Sumério-Babilonense, a contabilidade tem se desenvolvido e aprimorado ao longo do tempo, acompanhando as mudanças políticas, econômicas e sociais, com a intenção de atender as necessidades e demandas dos seus usuários. (SCHMIDT, 2000).

Ao compararmos a contabilidade primitiva com a contabilidade atual, percebemos o tamanho da sua evolução. Segundo Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), no contexto dessa evolução, foram surgindo novos interessados nas empresas, transformando a contabilidade de um sistema de escrituração e

³ No decorrer deste estudo o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas será denominado de CPC 30.

⁴ “Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas [...]”. (NIYAMA, 2010, p. 37).

⁵ Segundo Sá (2010, p. 46) a definição de contabilidade é “[...] a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

elaboração de demonstrações contábeis simplificadas para um complexo sistema de informação e avaliação cujo principal objetivo é satisfazer a necessidade informacional dos usuários internos e externos à empresa.

Não há evolução sem mudanças, tanto das pessoas, da sociedade, das empresas, e na contabilidade não poderia ser diferente. Desde o início do século XXI, a mudança mais significativa na evolução da contabilidade, no Brasil e a nível mundial, é reflexo da convergência das normas internacionais de contabilidade. (IUDÍCIBUS et al., 2010).

2.1.2 O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade

Em decorrência da internacionalização dos mercados, os negócios não estão mais restritos apenas aos limites de um país. Esse aspecto leva à necessidade de uma linguagem comum entre os países de modo a estabelecer padrões contábeis uniformes, transparentes e comparáveis. (NIYAMA; SILVA, 2013).

De acordo com Weffort (2005), o processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, compreende todos os esforços despendidos pelos países, visando direcionar-se aos padrões internacionais de contabilidade, diminuindo as divergências contábeis e facilitando a comunicação dos relatórios financeiros, afim de, permitir a comparabilidade e a compreensibilidade das informações.

O *International Accounting Standards Board* (IASB), entidade de setor privado, independente, composto por membros de vários países (incluindo o Brasil representado pelo IBRACON e o Conselho Federal de Contabilidade - CFC), é o órgão com papel de grande importância nesse processo de convergência, tem como competência o desenvolvimento de normas compreensíveis e de alta qualidade, através de informações que vão de encontro aos padrões da contabilidade no âmbito mundial. (LEMES; SILVA, 2007). O alcance de seu objetivo tem sido buscado pela coordenação de trabalhos de proposição, discussão e aprovação de normas contábeis internacionais, anteriormente publicadas como *International Accounting Standard* (IAS) e a partir de 2001 como *International Financial Reporting Standard* (IFRS).

Nesse processo de convergência das normas contábeis internacionais, que vem ocorrendo há anos, além do IASB, estão envolvidos outros diversos organismos, os quais estão relacionados no Quadro 1, com breve descrição de suas atuações.

Quadro 1 - Ações desenvolvidas pelos organismos no processo de convergência

Entidade	Atuação
Banco Mundial – World Bank	Estabelece programa financeiro para auxiliar os países-membros na implementação de padrões internacionais de contabilidade.
Banco Central do Brasil	Normatiza o setor financeiro brasileiro, orientando a convergência da contabilidade aos padrões internacionais.
Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	Emite pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações acerca das transações contábeis, pautados na convergência aos padrões internacionais.
Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	Normatiza as matérias referentes ao mercado de valores mobiliários brasileiro.
European Economic Community (EEC)	Elabora diretivas contábeis que fazem parte do processo de harmonização das legislações que regulam as atividades empresariais europeias.
Financial Accounting Standards Board (FASB)	Responsável pela normatização contábil norte-americana, elaborando os US GAAP.
International Federation of Accountants (IFAC)	Desenvolve a melhoria da profissão contábil, emitindo normas de ética, auditoria e garantia, educação e sobre o setor público.
The International Organization of Securities Commission (IOSCO)	Incentiva o desenvolvimento mundial do mercado de capitais, apoiando as decisões do IASB.
MERCOSUL	Ações voltadas para a harmonização das normas contábeis dos países que o compõem.
Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)	Apoia os esforços das entidades em promover a harmonização contábil (fórum para a discussão de matérias contábeis).
Organização das Nações Unidas (ONU)	Emite pronunciamentos sobre a harmonização de padrões contábeis para as empresas transnacionais.
Securities and Exchange Commission (SEC)	Fiscaliza se as normas estabelecidas pela FASB estão sendo executadas pelos componentes do mercado de capitais.

Fonte: Adaptado de Mapurunga, Meneses e Peter (2011).

O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade iniciou no Brasil em 1990, com a criação de três comissões de especialistas para rever e recomendar alterações nas Leis nº 6.385/76 e nº 6.404/76. Em decorrência do anteprojeto dessas alterações, a proposta de formulação das normas contábeis passou a integrar o projeto de Lei nº 3.471/2000. (FERREIRA et al., 2013).

Em decorrência desse projeto de Lei nº 3.471/2000, foi criado em 07 de outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Partindo da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BM&FBOVESPA S.A, CFC, FIPECAFI e IBRACON, foi idealizado para suprir as necessidades: de convergência internacional das normas contábeis (redução de custos de elaboração dos relatórios contábeis,

redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital), centralização na emissão das normas e de representação e processos democráticos na produção das mesmas, favorecendo o processo de harmonização contábil no País. (CFC, 2005).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis teve sua primeira publicação em 2008, motivada pela sanção da Lei nº 11.638/07, a qual alterou as disposições da Lei nº 6.404/76 (a chamada Lei das S/As), adequando-a à nova realidade brasileira, introduzindo importantes modificações nas normas contábeis brasileiras com a eliminação dos obstáculos para adoção das normas internacionais de contabilidade. Atendendo à realidade brasileira, busca apresentar meios para que a adoção das práticas contábeis e respectivas demonstrações contábeis estejam harmonizadas com as demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais. (BRAGA; ALMEIDA, 2009).

Em 2008 foi criada a MP nº 449/08, que se converteu na Lei nº 11.941/09, para completar as modificações na Lei das S.A e formalizar a segregação entre Fisco e contabilidade através do Regime de Tributação (RTT).

Após a emissão dos pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações pelo CPC, de acordo com as IFRS emitidas pelo IASB, os órgãos reguladores emitem suas próprias normas, uniformizando o processo de produção de normas. O CFC é um desses órgãos reguladores, este emite normas técnicas que tem os pronunciamentos do CPC como base. No entanto, os pronunciamentos técnicos não possuem força de norma, enquanto que as emitidas por órgãos reguladores, entre eles o CFC, possuem força de norma.

Quadro 2 - Comparativo da emissão de normas e pronunciamentos IASB, CPC e CFC

(continua)

IASB – International Accounting Standards Board	CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
Emite:	Emite documento corresponde com os documentos emitidos pelo IASB.	Emite documento correspondente com a mesma numeração do CPC.
IAS - International Accounting Standards (Normas Internacionais de Contabilidade) até 2001; IFRS - International Financial Reporting Standards (Normas Internacionais de relatório Financeiro) a partir de 2001.	CPC - Pronunciamentos Técnicos que estabelecem conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados.	NBC TG - Normas Brasileiras de Contabilidade Convergentes com as normas internacionais emitidas pelo IASB; e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas por necessidades locais, sem equivalentes internacionais.

(conclusão)

IASB – International Accounting Standards Board	CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
SIC - Standing Interpretations Committee - Interpretações das Normas IAS; IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee - Interpretações das Normas IFRS.	ICPC - Interpretações emitidas para esclarecer, de forma mais ampla, os Pronunciamentos Técnicos	IT - Interpretação Técnica que tem por objetivo esclarecer a aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade, definindo regras e procedimentos a serem aplicados em situações transações ou atividades específicas, sem alterar a substância dessas formas.
Nada.	OCPC - Orientações que possuem carácter transitório e informativo, destinando-se a dar esclarecimentos sobre a adoção dos Pronunciamentos Técnicos e/ou Interpretações.	CT - Comunicado Técnico que tem por objetivo esclarecer assuntos de natureza contábil, com a definição de procedimentos a serem observados, considerando os interesses da profissão e as demandas da sociedade.

Fonte: Adaptado de Perez Junior e Oliveira (2012, p. 2).

As empresas precisam adequar-se às normas internacionais por meio das normas nacionais correspondentes, e assim definir qual será a melhor forma de adotá-las, contribuindo para a veracidade, confiabilidade e tempestividade das informações patrimoniais e financeiras utilizadas nas tomadas de decisão.

2.2 Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas

Diversos conceitos sobre receita⁶ podem ser encontrados na literatura contábil, umas referindo-se ao efeito sobre o patrimônio líquido outras fazendo referência à entrega de bens e serviços ao cliente.

A Norma Internacional IAS 18 do IASB, traduzida no CPC 30 e instituído no ambiente nacional com a Resolução CFC 1.412/12, conceitua a receita como:

O ingresso bruto de benefício econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionado às contribuições dos proprietários. (CPC, 2012).

As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. Para Lemes e Carvalho (2010), as receitas derivam das atividades normais de uma

⁶ Na definição de Ludícibus (2010, p. 152): “Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo (em determinado período de tempo), e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerando separadamente da diminuição do ativo (ou acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita”.

empresa, e são de diversas origens, como vendas de produtos e mercadorias, prestação de serviços, e aquelas obtidas pelo uso dos ativos da empresa, como as receitas advindas de juros, dividendos, honorários, aluguéis, franquias e royalties. Enquanto os ganhos resultam, por exemplo, do lucro na venda de ativos permanentes ou sobre a conversão de balanço em moeda estrangeira ou de ajustes ao valor justo dos ativos financeiros e não financeiros.

No IAS 18 (IASB) e no CPC 30 são tratadas especificamente as receitas originárias que são provenientes de: a) *venda de bens*: bens fabricados para venda ou comprados para revenda; b) *prestação de serviços*: prestado pela empresa mediante tarefa determinada em contrato e executada ao longo de um ou mais períodos, conforme estabelecido entre as partes. c) *juros*: encargos pela utilização dos valores disponíveis (caixa e equivalentes de caixa) da empresa; d) *dividendos*: distribuição de lucros aos acionistas; e) *royalties*: encargos recebidos pela utilização de ativos de longo prazo da empresa (marcas, patentes de produtos, direitos autorais, processo de produção, software de computadores, entre outros). (CPC, 2012).

O CPC 30 não aborda as receitas provenientes dos seguintes itens, pois são objetos de outros pronunciamentos: contratos de leasing, dividendos sobre investimentos avaliados pelo método de equivalência patrimonial, contratos de seguros, alteração do valor justo de ativos e passivos financeiros e suas alienações, alterações nos valores de outros ativos circulantes, reconhecimento inicial e mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola, reconhecimento inicial de produtos agrícolas e extrações de minerais. (CPC, 2012).

2.2.1 Mensuração e Reconhecimento da Receita

A receita deve ser mensurada pelo valor justo do benefício recebido ou a receber, onde o valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, ou o passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a efetuar a operação sem que haja relacionamento entre ambas e sem favorecimentos. Devendo ser considerado o valor de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela empresa para mensurar a receita pelo valor justo. (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

Segundo Ludícibus (2010), a condição para o reconhecimento da receita dá-se pela existência de um valor de mercado definido e verificável e ainda que as despesas associadas à operação possam ser estimadas. Não sendo indispensáveis

que os bens ou serviços tenham sido transferidos ao cliente, contudo na maioria das operações o ponto mais evidente, a satisfazer a condição de reconhecimento, seja o da transferência.

Conforme exposto no CPC 30, a principal questão da contabilização da receita é determinar o momento oportuno do seu reconhecimento. O reconhecimento da receita ocorre quando for provável que os benefícios econômicos futuros fluam para a empresa e possam ser mensurados com confiança. O referido pronunciamento identifica as circunstâncias em que os critérios são satisfeitos, e por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios. (CPC, 2012).

De acordo com o CPC 30, a receita deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições constantes no Quadro 3.

Quadro 3 - Condições para reconhecimento das receitas

Receita de vendas de produtos e mercadorias	Receita da prestação de serviços	Receita de juros, royalties e dividendos
De acordo com o item 14 do CPC 30:	De acordo com o item 20 do CPC 30:	De acordo com o item 30 do CPC 30:
(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;	(a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;	(a) os juros devem ser reconhecidos utilizando-se o método da taxa efetiva de juros tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração;
(b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;	(b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;	(b) os <i>royalties</i> devem ser reconhecidos pelo regime de competência em conformidade com a essência do acordo; e
(c) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;	(c) o estágio de execução (<i>stage of completion</i>) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e	(c) os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do acionista de receber o respectivo valor.
(d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e	(d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade.	
(e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.		

Fonte: Elaborado pela autora a partir do CPC (2012).

A receita só pode ser reconhecida quando a empresa tiver certeza de que os riscos e benefícios já foram transferidos para o cliente. Havendo dúvidas, não pode fazer o reconhecimento da receita. Segundo o CPC 30, item 16, “se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida”. (CPC, 2012).

A receita apenas deve ser reconhecida quando houver certeza que a venda será realizada, quando não houver certeza, e a mesma já estiver reconhecida, o valor que não pode ser cobrado ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável devem ser reconhecidos como despesa e não como redução do valor da receita originalmente reconhecida. (CPC, 2012).

Na prestação de serviços, para o reconhecimento da receita de acordo com a fase de acabamento de uma transação, às vezes, é utilizado o método de porcentagem de acabamento. Com esse método a receita é reconhecida nos períodos contábeis em que os serviços forem prestados. Esse método possibilita uma informação útil sobre a extensão do serviço prestado e permite a avaliação do desempenho da empresa num determinado momento. (PADOVEZE; BENEDICTO; LEITE, 2012).

2.2.2 Divulgação da Receita

Conforme o item 35 do CPC 30, na divulgação da receita deve ser identificado os métodos utilizados para determinar o período das transações nos quais os serviços foram prestados, em quais categorias foram reconhecidas as receitas, e também o que foi obtido de troca de bens e ou serviços, e a conciliação entre a receita e a demonstração de resultado para fins tributários. (CPC, 2012).

3 METODOLOGIA

Neste capítulo foi apresentado os passos metodológicos para execução do presente estudo. Trata-se de um estudo de caso que foi classificado da seguinte forma:

- a) quanto à natureza, é uma pesquisa aplicada, pois gerou conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos, envolvendo verdades e interesses locais. (PRODANOV; FREITAS, 2009);
- b) quanto à forma de abordagem do problema trata-se se uma pesquisa qualitativa, devido a utilização das demonstrações contábeis e teorias

abordadas no referencial teórico, e uma pesquisa quantitativa, devido à utilização de cálculos para mensurar o impacto no resultado da empresa. No conceito de Prodanov e Freitas (2009, p. 141), a pesquisa qualitativa “[...] o ambiente natural é fonte direta para coleta de dados, interpretação de fenômenos e atribuição de significados”, e a pesquisa quantitativa “[...] requer o uso de recursos e técnicas de estatística, procurando traduzir em números os conhecimentos gerados pelo pesquisador”;

- c) quanto aos objetivos, caracteriza-se como pesquisa descritiva. Andrade (2010) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere neles;
- d) quanto aos procedimentos de pesquisa, utilizou-se o método de estudo de caso neste artigo. Segundo Gil (2008, p. 58), “[...] caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo [...]”.

Para responder ao questionamento desta pesquisa, inicialmente foi realizada uma pesquisa documental, segundo Marconi e Lakatos (2011), na pesquisa documental a fonte de coleta de dados restringe-se a documentos, escritos ou não, de fonte primária ou secundária e contemporâneos ou retrospectivos.

A técnica utilizada foi de análise de conteúdo. Bardin (2011) descreve a análise de conteúdo como um conjunto de técnicas de análise de comunicações, que visam obter, através de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/ recepção dessas mensagens.

Esta análise de conteúdo foi baseada em documentos (Demonstrações Contábeis publicadas) relativos à empresa, objeto do estudo de caso, dos anos calendário 2008 até 2014 divulgados no Diário Oficial da Indústria e Comércio.

4 RESULTADOS

Neste capítulo foram apresentados os resultados pertinentes à adoção do CPC 30 pela Sinoscar S.A. no período de estudo.

4.1 A Sinoscar S.A.

A Sinoscar S.A. é uma sociedade anônima de capital fechado, com sede em Novo Hamburgo - RS, e filiais em: Canela, Dois Irmãos, Esteio, Guaíba, Montenegro, Porto Alegre, São Leopoldo, Sapiranga e Taquara. É uma concessionária autorizada pela General Motors do Brasil - GM e tem como objeto principal o comércio de veículos, peças e acessórios e a prestação de serviços de oficina mecânica para veículos automotores.

4.2 Demonstrações Contábeis Publicadas de 2008 até 2014

O conjunto de informações publicadas pela Sinoscar S.A de 2008 até 2014 no Diário Oficial da Indústria e Comércio estão apresentadas no quadro abaixo.

Quadro 4 - Conjunto de informações divulgadas

Demonstrações Contábeis e informações publicadas no Diário Oficial da Indústria e Comércio									
ANO	BP	DRE	DRA	DMPL	DFC	Notas Explicativas	Relatório da Diretoria	Parecer do Conselho Fiscal	Parecer dos Auditores Independentes
2008	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
2009	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
2010	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
2011	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
2012	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Não
2013	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
2014	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

Fonte: Elaborado pela autora a partir do SINOSCAR (2009 - 2015).

Conforme destacado no Quadro 4, a Demonstração do Resultado Abrangente (DRA) passou a ser divulgada a partir de 2012. O Parecer dos Auditores Independentes somente não foi divulgado em 2012, mas consta nos Eventos Subsequentes que o mesmo foi emitido pelos Auditores Independentes e está disponível na sede da empresa. E o Parecer do Conselho Fiscal foi divulgado apenas em 2014.

4.3 Mudanças Ocorridas Decorrentes do CPC 30

Primeiramente, segue a nota explicativa que relatou a forma de apresentação das demonstrações contábeis anteriores e posteriores ao processo de convergência das normas internacionais de contabilidade.

Quadro 5 - Mudança em nota explicativa (1)

Nota explicativa referente Apresentação das Demonstrações Contábeis
NOTA 02 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Publicação de 2008
As Demonstrações Contábeis foram elaboradas com a observância à Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações e suas alterações, e normas emanadas desta. A demonstração do fluxo de caixa passou a ser exigida somente a partir de 01/01/2008, desta forma, o demonstrativo referente ao ano de 2008 não está sendo comparado com o ano anterior. Para possibilitar uma melhor análise comparativa, as Demonstrações Contábeis relativas ao período de 31/12/2007 foram reclassificadas.
Publicação de 2009
As Demonstrações Contábeis foram elaboradas com a observância à Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações e suas alterações e as práticas contábeis adotadas no Brasil. A administração entende que não há nas demonstrações contábeis, ajustes a serem realizados referentes ao valor presente nas operações ativas e passivas de longo prazo ou relevantes de curto prazo.
Publicação de 2010
A Administração entende que as demonstrações representam adequadamente a posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da empresa. As Demonstrações Contábeis foram elaboradas e estão sendo apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, requeridas para os exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 e 2009, as quais levam em consideração as disposições contidas na Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, nos Pronunciamentos e nas Orientações e nas Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), homologados pelos órgãos reguladores. Em virtude de alguns procedimentos não terem sido realizados nas demonstrações comparativas de 31 de dezembro de 2009, a comparabilidade está prejudicada.
Publicação de 2011 até 2014
A Administração entende que as demonstrações representam adequadamente a posição financeira e patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa da empresa. As Demonstrações Contábeis foram elaboradas e estão sendo apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais levam em consideração as disposições contidas na Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, nos Pronunciamentos e nas Orientações e nas Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), homologados pelos órgãos reguladores.

Fonte: Elaborado pela autora a partir do SINOSCAR (2009 - 2015).

A partir da publicação de 2010, constatou-se a convergência das normas internacionais de contabilidade, de acordo com as disposições contidas na legislação vigente e suas alterações, através da adoção dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, e homologados pelos órgãos reguladores.

No Quadro 6 e Tabela 1 foram identificadas as mudanças ocorridas decorrentes do CPC 30, quanto aos procedimentos/práticas contábeis, conforme exposto a seguir.

Quadro 6 - Mudança em nota explicativa (2)

Nota Explicativa referente Apuração do Resultado
Publicação de 2008 e 2009
<p>NOTA 03 - PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS</p> <p>Dentre os principais procedimentos contábeis adotados pela empresa, destacamos: Apuração do Resultado - As receitas e despesas são reconhecidas pelo regime de competência.</p>
Publicação de 2010 até 2014
<p>NOTA 03 - PRINCIPAIS PRÁTICAS CONTÁBEIS</p> <p>As principais práticas contábeis adotadas na elaboração dessas demonstrações contábeis estão descritas a seguir: Apuração do Resultado - O resultado das operações (receitas, custo e despesas) é apurado em conformidade com o regime contábil de competência dos exercícios, sendo que somente são reconhecidos no resultado após a transferência ao comprador dos riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos produtos.</p>

Fonte: Elaborado pela autora a partir do SINOSCAR (2009 - 2015).

Em 2010, passou a ser apresentada a nota explicativa: Reconciliação da Contribuição Social e do Imposto de Renda onde estão demonstradas as adições e exclusões necessárias para chegar à base de cálculo dos tributos Contribuição Social e Imposto de Renda. Sendo que esses foram calculados pelas alíquotas regulares de 15% acrescida de 10% para o imposto de renda e, de 9% para a contribuição social com base no lucro real anual nos exercícios de 2008, 2011, 2012 e 2014, e nos exercícios de 2009, 2010 e 2013 foram calculados com base no lucro real trimestral.

Com base nessa nota explicativa, segue, na Tabela abaixo, resumo com as adições e exclusões da base de cálculo dos tributos Contribuição Social e Imposto de Renda, decorrentes das vendas/custos estornados em um período e revertidas no período seguinte.

Tabela 1 - Mudança em nota explicativa (3)

(continua)

NOTA 14 – RECONCILIAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL E DO IMPOSTO DE RENDA		
Demonstrações Contábeis de 2011	2011	
<u>Adições à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Receita vendas de dez/2011 entregues em jan/2012	6.219.195	
Custo vendas de dez/2011 entregues em jan/2012	-5.902.983	
<u>Adições/Exclusões Líquidas</u>	316.212	
Demonstrações Contábeis de 2012	2012	2011
<u>Adições à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Receita vendas do ano entregue no não seguinte	6.726.880	6.219.195
Custo vendas do ano anterior entregue no ano	5.902.983	0
<u>Exclusões à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Custo vendas do ano entregues no ano seguinte	-6.290.931	-5.902.983
Receita vendas do ano entregue no ano seguinte	-6.219.195	
<u>Adições/Exclusões Líquidas</u>	119.737	316.212

(conclusão)		
Demonstrações Contábeis de 2013	2013	1012
<u>Adições à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Custo das Vendas Excluídas 2012	6.290.931	6.726.880
Receitas de Vendas 2013	6.735.297	5.902.983
<u>Exclusões à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Receitas de vendas Adicionadas 2012	-6.393.966	-6.290.931
Custo das Vendas 2013	-6.726.880	-6.219.195
<u>Adições/Exclusões Líquidas</u>	-94.618	119.737
Demonstrações Contábeis de 2014	2014	2013
<u>Adições à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Custo das Vendas Excluídas 2013	6.393.966	6.290.932
Receitas de Vendas 2014, entregues em 2015	13.827.124	6.735.297
<u>Exclusões à Base de Cálculo da CSLL/IRPJ</u>		
Receitas de vendas Adicionadas 2013	-6.735.297	-6.393.966
Custo das Vendas 2014, entregues em 2015	-12.878.759	-6.726.880
<u>Adições/Exclusões Líquidas</u>	607.034	-94.617

Fonte: Elaborado pela autora a partir do SINOSCAR (2009 - 2015).

Conforme demonstrado na Tabela 1, em 2011, o primeiro ano do estorno das vendas/custos dos veículos faturados e não entregues aos clientes, foi estornado um total líquido de R\$ 316.212,00. Em 2012, com a reversão do valor de 2011 e o estorno devido no ano, o valor líquido estornado foi de R\$ 119.737,00. No ano de 2013 o estorno foi menor que a reversão referente 2012, ocasionado um lucro operacional líquido maior em R\$ 94.618,00. E em 2014, último ano de análise, ocorreu o maior estorno após a adoção do CPC 30, causando um estorno líquido de R\$ 607.034,00.

Estas foram as mudanças identificadas nas publicações referente à adoção do CPC referenciado no estudo.

4.4. Impacto no Resultado Decorrente do CPC 30

Após adotar o CPC 30, as vendas de veículos faturadas no final do período e não entregues ao cliente, foram estornadas da receita bruta, bem como o seu custo também. Essas vendas e custos estornados foram considerados no período seguinte.

Na Tabela abaixo foram expostos os percentuais que essas vendas e custos estornados, considerados como receita líquida excluída ou incluída no resultado, representaram sobre a receita bruta, receita líquida, lucro bruto e resultado líquido apresentados na Demonstração do Resultado do Exercício entre os anos 2011 e 2014.

Tabela 2 - Impacto no resultado decorrente do CPC 30

Impacto no resultado				
	2014	2013	2012	2011
Receita Bruta	646.746.346	673.632.925	609.643.932	578.390.768
Receita Líquida	629.528.703	658.580.692	595.559.921	566.959.760
Lucro Bruto	62.550.437	65.175.508	57.044.776	54.362.897
Resultado Líquido	7.450.378	8.083.732	6.275.090	6.472.118
Venda Estornada	13.827.124	6.735.297	6.726.880	6.219.195
Custo Estornado	12.878.759	6.393.966	6.290.931	5.902.983
Estorno Líquido	948.365	341.331	435.949	316.212
Receita Líquida Excluída ou Incluída	-607.034	94.618	-119.737	-316.212
	Excluída	Incluída	Excluída	Excluída
% sobre Receita Bruta	0,09%	-0,01%	0,02%	0,05%
% sobre Receita Líquida	0,10%	-0,01%	0,02%	0,06%
% sobre Lucro Bruto	0,97%	-0,15%	0,21%	0,58%
% sobre o Resultado Líquido	8,15%	-1,17%	1,91%	4,89%

Fonte: Elaborado pela autora a partir do SINOSCAR (2009 - 2015).

Analisando os impactos quanto aos resultados, observou-se que no primeiro e último ano o impacto foi maior, representando uma redução no resultado líquido de 4,89% e 8,15%, respectivamente. Nos anos de 2012 e 2013 o impacto foi semelhante, ambos inferiores a 2%. No entanto, no ano de 2013, esse impacto foi positivo, aumentando o resultado líquido em 1,17%

5 DISCUSSÃO

Diante dos dados apresentados no resultado da pesquisa, observou-se que na apresentação das Demonstrações Contábeis, conforme Nota Explicativa 02, apresentada no Quadro 5, em 2008 e 2009 constava que as Demonstrações Contábeis foram elaboradas observando a Lei 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações e suas alterações, e normas emanadas desta.

Com a obrigatoriedade da convergência, passou a constar nesta nota explicativa, a partir do exercício findo em 31/12/2010, que as Demonstrações Contábeis da Sinoscar S.A. foram elaboradas e apresentadas em conformidade com a Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 alterada pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, nos Pronunciamentos e nas Orientações e nas Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), homologados pelos órgãos reguladores. Ainda em 2010, observam que em virtude de alguns procedimentos

não terem sido realizados nas demonstrações comparativas de 31 de dezembro de 2009, a comparabilidade estava prejudicada nestas demonstrações contábeis.

Na Nota Explicativa 03, conforme quadro 6, constam os Procedimentos Contábeis (2008 e 2009) e Principais Práticas Contábeis a partir de 2010. Dentre os vários itens apresentados, consta a referência quanto à apuração do resultado. Nos dois primeiros anos, apenas continha a informação de que o reconhecimento era realizado conforme o regime contábil de competência.

A partir de 2010, além dessa informação, incluíram que os resultados das operações (receitas, custo e despesa) foram reconhecidos somente após a transferência dos riscos e benefícios mais significativos quanto à propriedade das mercadorias, ao comprador, em conformidade com o CPC 30.

Na Tabela 1, onde se apresentou um resumo com base na nota explicativa Reconciliação da Contribuição Social e do Imposto de Renda, ficou evidenciado a partir da publicação de 2011, a adoção do CPC 30, quanto ao item 14 desse pronunciamento técnico “ (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens”, pois as receitas e custos dos veículos vendidos (faturados) no ano, mas não entregues ao cliente, foram excluídos do resultado e incluídos nos resultados dos anos seguintes. Mas para fins fiscais, essas vendas foram consideradas e, portanto, tributadas.

Finalizando, com a Tabela 2, onde foram apresentados os percentuais que os estornos e reversões das vendas/custos representaram sobre a receita bruta, receita líquida, lucro bruto e resultado líquido apresentados na Demonstração do Resultado do Exercício, foi possível mensurar o impacto que a adoção do CPC 30 causou no resultado da Sinoscar S.A..

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na evolução da contabilidade, a busca da harmonização contábil, através do processo de convergência das normas internacionais de contabilidade, proporcionou a atualização das normas contábeis brasileiras, adequando as demonstrações contábeis ao cenário contábil internacional, permitindo uma maior comparabilidade das mesmas aos seus usuários.

Respondendo aos objetivos propostos no estudo, quanto ao levantamento das demonstrações contábeis da Sinoscar S.A., constatou-se que foram elaboradas

e publicadas em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil, com observância à legislação, aos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores.

Quanto à identificação das mudanças nas demonstrações contábeis e notas explicativas decorrentes da adoção do CPC 30, foram identificadas algumas, destacando-se a evidenciação de que a receita proveniente das vendas faturadas no final dos períodos (a partir do ano calendário de 2011) foi mensurada, mas não reconhecida no mesmo período, por não atenderem ao critério da condição de reconhecimento em que a entidade deve transferir ao comprador os riscos e benefícios mais significativos, inerente à propriedade dos bens. Dessa forma as vendas faturadas no final do período e não entregues ao cliente, foram estornadas da receita bruta, bem como o seu custo também. Essas vendas e custos estornados foram considerados no período seguinte, impactando no resultado destas demonstrações.

E ao analisar quais mudanças impactaram no resultado destas demonstrações contábeis, em um primeiro momento, esperar-se-ia que essa prática causasse um impacto somente no resultado do primeiro ano de adoção, no entanto, conforme a Tabela 2 exposta nos resultados, esse impacto teve variações distintas, inclusive com impacto positivo no ano de 2013, quando ocorreram mais reversões de vendas/custos do que estornos. E o último ano de análise foi considerado o mais desfavorecido pela adoção do CPC 30, devido ao grande volume de vendas estornadas neste período.

Em resposta ao problema desse estudo, pode-se concluir que a adoção do CPC 30 influenciou nos resultados da empresa, em decorrência das vendas faturadas no final dos períodos e não entregues aos clientes, terem sido reconhecidas apenas no ano seguinte, enquanto que foram consideradas nas bases de tributação da CSLL e IRPJ do próprio ano de faturamento. No entanto, com essa prática, a empresa atendeu as exigências contábeis, se precavendo de riscos existentes até a entrega do bem, contribuindo para a veracidade, confiabilidade e tempestividade, e conferindo transparência e credibilidade às suas demonstrações contábeis.

Sugere-se a avaliação da necessidade de um planejamento de vendas, a fim de evitar o faturamento a partir do momento em que não será possível fazer a entrega do bem ao comprador. Esse planejamento evitaria a distorção do resultado, bem como a antecipação da tributação dessas vendas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto, Augusto Pinheiro. São Paulo: Edições 70, 2011.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária: lei nº 11.638, de 28/12/2007**. São Paulo: Atlas, 2008. Livro eletrônico.

CLARK, Ivan. M.; MACMANUS, Kieran. **Diagnosticando o IFRS na sua empresa: vantagens de implementar já as normas internacionais de contabilidade: o caso brasileiro**. [S.l.]: Price Waterhouse Coopers, 2003. Documento em PDF.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento técnico CPC 30 (R1): receitas**. Brasília, DF, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 04 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.055, de 24 de outubro de 2005**. Cria o COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC), e dá outras providências. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001055>. Acesso em: 04 out. 2014.

FERREIRA, Tarciana Borges; LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; CARVALHO, Esdras dos Santos; NASCIMENTO, Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do. Processo de convergência contábil: perspectivas e desafios enfrentados pelos profissionais de contabilidade no Estado de Pernambuco. **ReCont: Registro Contábil**, v. 4, n. 1, p. 108-126, jan./abr. 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/577>>. Acesso em 18 out. 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo. Atlas 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos; FARIA, Ana Cristina de. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, n. 38, p. 7-19, 2005. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34155>>. Acesso em 12 mar. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto R.; SANTOS, Arioaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

LEMES, Sirlei; SILVA, Miriã Gonçalves. A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 3, p. 37-58, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/332>>. Acesso em: 12 mar. 2015.

MAPURUNGA, Patrícia V. R; MENESES, Anelise F. de; PETER, Maria da G. A. O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. **Revista Controle**. Ceará, v. 9. n. 1, jan. /jun. 2011. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/199-revista-controle-volume-ix-n-1-jan-jun-2011/917-artigo-4-o-processo-de-convergencia-das-normas-internacionais-de-contabilidade-uma-realidade-nos-setores-privado-e-publico-brasileiros?Itemid=592>>. Acesso em: 12 mar. 2015.

MARCONI, Mariana de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação de dados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

NIYAMA, José Katsumi. **Contabilidade internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, José Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013. Livro eletrônico.

PADOVEZE, Clóvis Luís; BENEDICTO, Gideon Carvalho de; LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Manual de contabilidade internacional: IFRS: US Gaap e Br Gaap**. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade avançada: texto e testes com respostas**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani César. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

SÁ, Antônio L. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SINOSCAR. Relatório da diretoria. **Diário Oficial da Indústria e Comércio**. Porto Alegre, 2009 - 2015. Disponível em: <<http://www.corag.rs.gov.br/doi>>. Acesso em: 02 abr. 2015.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005. Livro eletrônico.