

LEI 11.638/2007 E A CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Daniela Berta Locatelli¹
Isair Cardoso²

Resumo

A Contabilidade evolui constantemente, acompanhando o mundo dos negócios e dos administradores cada vez mais preocupados em obter bons resultados e maior transparência em suas operações. Prova disso foi a criação da Lei 11.638/2007 e a convergência às normas internacionais de contabilidade, buscando adotar uma prática contábil dentro de uma linguagem universal, facilitando a interpretação de balanços e uma melhor análise dos resultados, adotando práticas que buscam cada vez mais chegar a um resultado real das empresas. Para contribuir com um melhor entendimento sobre essa nova lei, buscou-se realizar uma pesquisa junto a empresas de médio e grande porte do estado de Santa Catarina, para saber como é o entendimento das mesmas sobre a lei, o grau de aplicabilidade nas suas empresas, e o grau de dificuldade para implantação da mesma. Os resultados da pesquisa mostram que empresas que tem negócios com outras partes do mundo tiveram maior facilidade em adotar a lei, em função de sua estrutura, de profissionais qualificados e administradores com visão aberta de seus negócios, para empresas que possuem negócios somente no Brasil, ou de menor porte, as dificuldades foram maiores, seja de profissionais despreparados e de sistemas que precisaram ser adequados para atender estas mudanças.

Palavras-chave: contabilidade; lei 11.638/2007; transparência.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade no Brasil mudou. Isso é o que se tem comentado nos últimos anos no âmbito na profissão, das empresas, universidades, da mídia e da sociedade em geral. A contabilidade como o principal sistema de informação das organizações empresariais.

Com a criação da Lei 11.638 de 2007, que vem trazer a convergência as normas internacionais de contabilidade e a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), muitas mudanças vêm ocorrendo

¹ Professora da FAP e Acadêmica do Curso de Pós-Graduação em Educação (subáreas: Políticas, Gestão e Processos Educacionais), da Faculdade Regional Palmitos – FAP. E-mail: locatellydany@yahoo.com.br.

² Orientador e Professor da FAP.

principalmente na área contábil das empresas, que necessitaram se adaptar a elas.

O objetivo da criação do CPC foi realizar estudos, e emitir pronunciamentos técnicos sobre os procedimentos de contabilidade, para uma melhor interpretação das Normas Internacionais de contabilidade, que precisavam ser traduzidas para que as empresas brasileiras pudessem aplicá-las.

A convergência é para que as empresas de todo o mundo possam falar a mesma linguagem contábil e para as empresas que possuem filiais em outros países, não precisem converter seus balanços, pelo fato das normas de cada país serem diferentes, é uma linguagem internacional, desde os lançamentos contábeis a estrutura das demonstrações contábeis/financeiras.

Com o intuito de identificar as maiores dificuldades encontradas pelos contadores e também as vantagens e desvantagens da adequação a esta norma, é que pretendeu-se com este estudo buscar junto a empresas do Extremo Oeste de Santa Catarina, de diversos ramos de atividade, conhecer a realidade de cada empresa e como está este processo.

As inovações trazidas por essa nova lei também causaram inquietação, especialmente para os contadores, gestores, auditores e para o mercado de capitais, importantes usuários da informação contábil divulgada.

As mudanças trazidas pela Lei 11.638/07 são inúmeras e cada empresa precisa identificar o que mudou para o seu ramo de atividade. Mesmo a Lei sendo de 2007, muitas empresas ainda não conseguiram atendê-la na íntegra, e as dificuldades para colocá-la em prática são várias. Dificuldade de interpretação da Lei, profissionais da área contábil com pouca preparação e também o setor de tecnologia da informação (TI), que encontram dificuldades no desenvolvimento de programas para agilizar o cumprimento da norma, entre outros.

Trata-se de uma pesquisa exploratória, realizada a partir de uma investigação bibliográfica, documental e através de um estudo de caso.

A técnica de pesquisa utilizada foi aplicação de questionário. Os pesquisados ocupam cargo na área contábil das empresas em estudo. As unidades em estudo foram empresas de médio e grande porte localizadas no Extremo Oeste de Santa Catarina.

Os dados foram coletados por meio de um questionário com seis questões de caráter descritivo sobre a adequação a Lei 11.638/07, vantagens e desvantagens, e benefícios trazidos pela mesma.

Para Gil (2002, p.137), questionário é “uma técnica de coleta de dados que consiste em um rol de questões propostos por escrito às pessoas que estão sendo pesquisadas”.

Os dados foram analisados por meio da análise descritiva. A análise descritiva apresenta-se como uma metodologia que proporciona a obtenção de uma completa descrição dos dados, permitindo chegar a informações mais precisas.

Gil (1991, p. 102) descreve a análise e interpretação dos dados da seguinte forma:

O processo de análise dos dados envolve diversos procedimentos codificação das respostas, tabulação dos dados e cálculos estatísticos. Após, ou juntamente com a análise, pode ocorrer também à interpretação dos dados, que consiste, fundamentalmente, em estabelecer a ligação entre os resultados obtidos com outros já conhecidos, quer sejam derivados de teorias, quer sejam de estudos realizados anteriormente.

A análise de dados desta pesquisa, revelou que os componentes dos itens se relacionam, possibilitando atingir o objetivo de levantamento de informações desejadas para a conclusão sobre a adequação à Lei 11.638/07.

2 LEI 11.638/2007

Enquanto 2007 terminava, tinha início no Brasil uma nova etapa na contabilidade das empresas. Em 28 de dezembro daquele ano, foi publicada a Lei 11.638 introduzindo um novo estímulo à meta de elevar o nível de investimento da economia a 25% do PIB, índice referencial para sustentar crescimento em torno de 5% ao ano. A lei vem a alterar a antiga Lei das Sociedades por Ações, alinhando-a às IFRS (*International Financial Reporting Standards*), utilizadas em mais de cem Países. Com isso, incentiva o capital produtivo e os ingressos estrangeiros, pois estabelece mais transparência e segurança para essas operações (DIAS E CALDARELLI, 2008, p. 05).

A Lei 11.638/07 que é aplicada as empresas de grande porte, que segundo o Instituto dos auditores independentes do Brasil (IBRACON), são as empresas cujo ativo total deve ser maior de R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões defende o padrão IFRS - *International Financial Report Standard*, que segundo CPC - Pronunciamento Conceitual Básico, o principal objetivo é: “fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica”.

Para Peters (2008, p. 25), “as IFRSs oferecem um maior conforto social que a contabilidade estritamente legal e que, tanto quanto possível, as entidades com fins lucrativos devem em geral utilizar esse padrão como paradigma de boa prática contábil”.

Com a adoção a Lei 11.638/07 e ao padrão IFRS, as empresas passam a elaborar duas contabilidades, uma para fins gerenciais e outra para atender ao fisco. Todas as mudanças trazidas pela lei não devem interferir na tributação das empresas, ou seja, para fins de cálculo do Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social (CS), continuam valendo as mesmas regras da Lei 6.404/76.

Conforme Peters (2008, p. 87):

Foi criada uma nova possibilidade, além da originalmente prevista na lei societária, de segregação entre a escrituração mercantil e a escrituração tributária, ao estabelecer a alternativa para a companhia adotar na sua escrituração mercantil, e não apenas em livros auxiliares, as disposições da lei tributária, desde que, em seguida, depois de apurado o lucro base para a tributação, sejam efetuados os ajustes necessários para que as demonstrações financeiras estejam em consonância com a Lei das S.A e os princípios fundamentais de contabilidade.

Por este motivo é que a contabilidade das empresas precisa estar constantemente atualizada e atenta aos seus registros contábeis, pois ao mesmo tempo em que precisa atender as mudanças trazidas pela nova lei, também deve manter a contabilidade para o fisco que não aceita a contabilidade gerencial para fins tributários.

A contabilidade é um importante canal de comunicação da situação patrimonial e financeira de uma empresa aos usuários dessas informações, principalmente aos externos. Como não vivem o dia a dia das empresas, eles

utilizam as informações divulgadas nas demonstrações contábeis publicadas como base para análises e eventual tomada de decisões (ANTUNES *et al.*, 2012).

Segundo Dias e Caldarelli (2008, p. 13), as principais alterações trazidas pela Lei 11.638, são:

- **Balço Patrimonial:** Passa a incluir o "Grupo Intangível" no Ativo Permanente e "Ajuste de Avaliação Patrimonial" no Patrimônio Líquido.

- **Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados:** Essa demonstração pode ser substituída pela Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido com a extinção da conta de "Reserva de Reavaliação", inclusão das contas "Reserva de Incentivos Fiscais", "Ajustes de Avaliação Patrimonial e Prejuízo Acumulado".

- **Demonstração do Resultado do Exercício:** Esta demonstração foi mantida com a inclusão de uma nova linha específica com "Participações de debêntures de empresas e administradores e de instituições" ou "Fundos de assistência de previdência de empregados".

- **Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos:** Deixa de ser publicada sendo substituída pela "Demonstração dos Fluxos de Caixa".

- **Demonstração dos Fluxos de Caixa:** Passa a ser elaborada e divulgada pelas empresas e não será obrigatória para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido inferior à R\$ 2 milhões.

- **Demonstração do Valor Adicionado:** Passa a ser elaborada e divulgada apenas pelas companhias abertas.

- **Notas explicativas:** Obrigatoriedade de elaboração nas notas explicativas, compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias. Em decorrência destas novas práticas contábeis, é necessária a divulgação de várias informações em notas explicativas que anteriormente não eram exigidas, aumentando assim, o conteúdo informacional desse relatório.

Ainda, a Lei manteve a publicação das notas explicativas, relatório da administração e o parecer do conselho fiscal.

3 O PAPEL DO CONTADOR NA ADEQUAÇÃO DAS EMPRESAS À LEI 11.638/2007

A profissão contábil se torna a cada dia mais importante não só para as pessoas jurídicas, mas também para as pessoas físicas que precisam gerir seus negócios. A complexidade das relações sociais e econômicas torna o mundo dos negócios mais competitivo e exige dos profissionais contábeis a mesma evolução e uma nova visão da profissão contábil é necessária e requerida pela sociedade.

Segundo o Portal de Contabilidade, o contador tornou-se um consultor confiável. A profissão contábil está crescendo e se fortalecendo. O contador precisa suprir as necessidades de seus clientes, mantendo-se atualizado e acompanhando as mudanças do ambiente, aplicando as ferramentas que possui baseadas nas técnicas mais recentes e adequadas a cada situação.

A legislação muda constantemente e se o profissional contábil não estiver atualizado, pode prejudicar as empresas para as quais presta serviços contábeis, pois pode estar deixando de cumprir com alguma norma contábil, que venha a interferir na tributação da empresa, e na transparência de suas operações.

Para que os profissionais contábeis se mantenham atualizados, os conselhos regionais de contabilidade (CRC) e Conselho federal de contabilidade (CFC), oferecem programas de educação continuada que visa a atualização dos profissionais e a adequação a melhores práticas contábeis. Além destes órgãos, diversas empresas especializadas em consultoria prestam este serviço de levar a informação até o profissional contábil e conseqüentemente as empresas.

Além do profissional contábil estar constantemente se atualizando, o administrador também deve estar diretamente ligado á contabilidade e informado sobre todas as mudanças que ocorre, pois é seu patrimônio que está sendo administrado e a responsabilidade sobre as decisões tomadas recaem tanto sobre o contador como administrador, que são solidários.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico serão abordados os resultados do questionário, as respostas foram agrupadas facilitando a análise e sintetizando os resultados encontrados.

Este estudo foi desenvolvido buscando demonstrar como as empresas se adequaram a Lei 11.638/07, vantagens e desvantagens, dificuldades encontradas e os benefícios trazidos pela mesma.

3.1 MUDANÇAS ADVINDAS DA NOVA LEI

A primeira questão: Quais as principais mudanças trazidas pela lei 11.638/07 para sua empresa?

Os entrevistados responderam que a Lei 11.638/07 foi precursora das diferentes e sucessivas Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CPC e das demais interpretações contábeis em evolução ao longo dos últimos anos, fruto da decisão brasileira de adoção das Normas Internacionais do *International Accounting Standards Committee (IASB)*. As empresas em estudo não fizeram a adoção inicial, CPC 13, ainda no primeiro ano de sua criação, pois, assim como as demais empresas que adotaram nesta época, se depararam com uma legislação em formação, ou seja, vários CPCs estavam sendo editados, ou melhor, traduzidos e adaptados das Normas Europeias (IFRS) para as Normas Brasileiras (NBC).

Com o advento da NBC TG 1000 para 2010, várias lacunas de normatização foram sanadas, a exemplo dos instrumentos financeiros em operação com o exterior, que naquele momento não se tinha qualquer informação, pois os CPCs 38 á 40 foram publicados posteriormente á adoção inicial do IFRS nas empresas. Com a implantação do IFRS na empresa, a evolução patrimonial se tornou fidedigna com a realidade do mercado, gerando, por consequência, maior transparência e credibilidade nas suas operações comerciais e financeiras.

Algumas das principais mudanças foram, a possibilidade de uma avaliação dos ativos da empresa a valor justo, e principalmente do ativo imobilizado, aplicando uma nova estimativa de vida útil e valor residual para os bens. O cálculo do Ajuste a Valor Presente (AVP), sobre ativos e passivos e a criação do grupo intangível.

Pode-se evidenciar a dificuldade das empresas em se adequarem a norma principalmente pelo fato de que ainda não estavam definidas todas as mudanças trazidas pela Lei e a maneira como as empresas deveriam se adequar a ela. por isso as empresas foram se adequando aos poucos e a norma não foi adotada de

imediatamente, o processo foi bastante complexo, e as normas foram sendo adotadas aos poucos.

3.2 PROCESSO DE ADAPTAÇÃO À NOVA LEI

A segunda questão: Sua empresa conseguiu se adaptar a Lei 11.638/07? O que considera mais fácil e mais difícil neste processo?

Para adaptação à Lei 11.638/2007 e a implantação da IFRS, no ponto de vista dos entrevistados não há CPC mais fácil ou mais difícil, mas, sim diferentes formas de interpretação à legislação que, com o passar do tempo, foram elucidadas pelos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), ao qual, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) é parte integrante, junto com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e outros órgãos reguladores. No entanto, a dificuldade em questão, poderia ser atribuída à complexidade de implantação de alguns CPCs, que estabelecem o Valor Justo (*Deemed Cost*), o Valor Recuperável do Ativo (*Impairment*) e o Ajuste a Valor Presente, que requerem laudos e recursos tecnológicos.

As empresas em estudo comentam que levaram de oito meses a um ano somente, para operacionalizar o Valor Justo dos Ativos, entre o levantamento físico, os cálculos, a elaboração dos laudos, inclusive de ativos biológicos, e a operacionalização no ERP da empresa.

Estes pontos identificados pelas empresas em estudo foram os que mais demandaram tempo e estudos, em função de se referir a avaliações, laudos técnicos, os quais a maioria das empresas necessitou contratar empresas terceirizadas e especializadas em laudos e avaliações, para realizar este trabalho.

3.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS DA NOVA LEI

Terceira questão: Quais as vantagens e desvantagens da adequação à Lei 11.638/07?

As vantagens são que a Lei busca maior credibilidade e transparência para a empresa nas suas operações comerciais e financeiras, oportunizando negociações mais justas. Com relação às desvantagens, foi considerado o tempo despendido para a adequação da legislação contábil à legislação tributária em

face da não aceitação, por parte da Receita Federal do Brasil, das Normas Internacionais de Contabilidade.

As vantagens são inúmeras, pois a lei possibilitou aos contadores e administradores uma visão mais detalhada de suas operações a atribuição de valores mais justos nas suas operações, porém como esta prática contábil não é aceita pela Receita Federal, as empresas precisam manter duas contabilidades, umas para fins gerenciais e outra para fins fiscais, o que demanda maior tempo e estrutura de pessoas para realização deste trabalho, bem como um controle ainda mais rigoroso.

3.4 PREPARAÇÃO DOS PROFISSIONAIS DA ÁREA DE TI

Quarta questão: Os profissionais da área de TI estão preparados para adequar os sistemas a estas mudanças?

Pelo fato das empresas terem adotado as normas da Lei 11.638/07 nos primeiros anos após sua publicação se depararam com grandes dificuldades de operacionalização junto ao sistema, o que contribuiu para a substituição do mesmo, em algumas empresas, para um ERP comercializado mundialmente, com condições de atender plenamente as empresas, em virtude do expressivo volume de ativos que necessitam ser ajustados, mensalmente, pelo Valor Justo, Valor Presente e Valor Recuperável. Sem um ERP totalmente integrado com uma grande estrutura de profissionais contábeis e de TI atualizados para atender grandes empresas torna essa tarefa praticamente impossível.

Os profissionais da área de TI passaram a entender e estudar ainda mais a contabilidade, para que pudessem auxiliar a contabilidade na melhor maneira de adequação a norma, assim como os profissionais da área contábil precisaram identificar as mudanças trazidas para a sua empresa e auxiliar os programadores na melhor forma de operacionalizar estas práticas.

3.5 PROFISSIONAIS DA ÁREA CONTÁBIL

Quinta questão: Quanto aos profissionais da área contábil, qual o nível de aceitação a esta Lei? e o grau de conhecimento quanto a sua aplicação?

Os profissionais contábeis não demonstraram o devido comprometimento e a atualização técnica tempestiva diante das sucessivas alterações da legislação,

o que resultou na prorrogação, por parte do Conselho Federal de Contabilidade, do prazo de adoção inicial das Normas Brasileiras de Contabilidade para as PMEs. Por terem um perfil mais fiscal, enraizado ao longo de décadas, os profissionais contábeis demoraram a entender os benefícios trazidos pelas Normas Internacionais às empresas brasileiras, tais como, a avaliação periódica de ativos a valor justo, que resulta em avaliações econômicas e financeiras mais seguras e transparentes das empresas. A adoção demanda tempo, estrutura tecnológica, amplo conhecimento das empresas e da legislação e, principalmente, atualização constante frente às mudanças tecnológicas, legais e da evolução do mercado ao qual a empresa está inserida, fatores esses que tem inibido uma maior aceitação da Lei e das Normas pelas PMEs, diferentemente das grandes que já são obrigadas em adotar as normas completas (*Full*) estabelecidas pela Lei 11.638/07.

Os profissionais contábeis precisam de uma visão mais aberta dos negócios das empresas para as quais prestam seus serviços, seja dentro das empresas (contabilidade interna), ou através dos escritórios de contabilidade, buscar entender quais os reflexos que as normas trazem para a qualidade das informações contábeis e se isso influencia de forma positiva ou negativa para as empresas, se implica em maior carga tributária e em mudanças nas práticas até então adotadas.

Os profissionais contábeis somente terão sua valorização plena, quando conseguirem demonstrar aos administradores de forma clara, a importância de um bom controle contábil, que vai muito além da apuração e pagamento de impostos e sim, na demonstração da saúde financeira da empresa através de demonstrativos claros e objetivos.

3.6 ENTENDIMENTO DOS GESTORES

Sexta questão: Em relação aos gestores das empresas, como lidaram com estas mudanças e o entendimento dos mesmos a respeito da Lei?

Para os gestores de empresas que operam internacionalmente através de operações comerciais e financeiras, a aceitabilidade das mudanças veio de encontro ao perfil globalizado do empreendedor, aonde que a transparência e a confiabilidade das informações são fundamentais para a prospecção dos negócios.

A partir das Normas Internacionais, houve um maior entendimento com relação à necessidade de informações patrimoniais fidedignas da empresa em relação ao mercado como forma de contribuir para a qualidade dos indicadores econômicos e financeiros da empresa e, por conseguinte, em melhores condições de crédito com valores mais expressivos e taxas menores. Por outro lado, os gestores que se mantêm desinformados, fruto de informações distorcidas ou da falta de informações vinda de muitos profissionais contábeis desatualizados, mantêm-se resistentes às mudanças advindas das Normas Internacionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Através deste questionário pode-se identificar que a Lei 11.638 trouxe vários benefícios às empresas, principalmente as que possuem filiais no exterior, porque a forma de avaliar seu balanço patrimonial passou a ser a mesma para todas as filiais, o que facilitou também a interpretação e análise de suas operações, em uma linguagem universal. E para as demais empresas a qualidade das informações que passaram a ser mais transparentes.

As empresas passaram a mensurar seus ativos e passivos pelo seu real valor de mercado, oportunizando uma melhor análise de seus resultados. As dificuldades apresentadas é que tornaram o processo um tanto mais lento, mas aos poucos, conforme a realidade de cada empresa, foram se adequando e facilitando os processos.

Conforme o porte das empresas e suas operações, a adequação foi mais ou menos dolorosa. As empresas maiores, com negociações internacionais, tiveram maior facilidade na aceitação desta norma e na sua adequação, pois como possuem negócios com outros países, a lei trouxe a vantagem de utilização de uma linguagem contábil que atendesse estas operações e que facilitasse a interpretação de balanços e transações financeiras, de uma forma mais transparente, de fácil entendimento para ambas as partes envolvidas nas operações.

Para empresas de portes menores e que operam somente nacionalmente, as mudanças foram mais sentidas, principalmente no primeiro momento, quando

não se tinha o entendimento da funcionalidade das normas internacionais e dos benefícios que elas trariam para uma melhor evidenciação contábil.

Além disso, muitos profissionais contábeis desatualizados, resistentes a mudanças, que transmitiam certa insegurança aos administradores no processo de adoção das normas e nos reflexos para as empresas. Por outro lado administradores mais conservadores que tiveram dificuldades em aceitar estas mudanças, principalmente com medo de que pudesse afetar de forma negativa seus resultados.

Pode-se concluir que a contabilidade vem evoluindo constantemente, buscando melhorar o resultado das empresas e o adequado tratamento tributário em suas operações. O CPC contribuiu de forma significativa para que as empresas pudessem se adequar à Lei 11.638, realizando a interpretação das normas e emitindo pronunciamentos técnicos que auxiliam e facilitam o trabalho dos profissionais da área contábil.

5 REFERÊNCIAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa *et al.* A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**. São Paulo, v. 10, n. 20, p. 5-19, jan. 2012.

BRASIL. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 24 jul. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em: 18 ago. 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Conceitual Básico (2008). Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 26 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução n.º 1055, de 7 de outubro de 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055>. Acesso em: 10 out. 2014.

DIAS, Adriana Marques; CALDARELLI, Carlos Alberto. **Lei 11.638, uma revolução na contabilidade das empresas**. 1.ed., São Paulo: Trevisan, 2008.

GIL, Antônio Carlos. **Técnicas de pesquisa em economia e elaboração de monografia**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed., São Paulo: Atlas, 1991.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1608>>. Acesso em: 24 nov. 2014.

PETERS, Marcos. **Comentários á Lei N. 11.638/07**. 1.ed., São Paulo: Saint Paul, 2008.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em: 05 nov. 2014.