

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO BALANÇO
PATRIMONIAL NO BRASIL**

CARLA LUCIANA REMEDI

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof.^a Ana Tércia Rodrigues

Porto Alegre

Junho 2013

A HISTÓRIA DA CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL NO BRASIL

RESUMO

A contabilidade está sempre em atualização, é importante que haja renovações das práticas contábeis corrigindo divergências entre os países, esse é um grande passo para a integração do Brasil na globalização e no desenvolvimento dos mercados de capitais internacionais. Para melhor preparar o futuro é necessário conhecer o progresso da Contabilidade no Brasil. Este trabalho expõem aspectos históricos e faz uma análise contábil das principais mudanças ocorridas na estrutura do Balanço Patrimonial. Objetiva-se comparar e demonstrar a evolução da estrutura, a diferença de formato e apresentação do Balanço Patrimonial das sociedades anônimas no Brasil nos últimos anos. Aborda a mudança de filosofia, postura e pensamento introduzidos pelas mudanças das Leis, evidenciando as discordâncias de pensamentos entre os estudiosos sobre o tema. Para isso pesquisou-se em livros da área e artigos publicados em revistas científicas nos últimos anos. A relevância do presente assunto ocorre devido o Balanço Patrimonial ser a mais importante demonstração contábil de posição de contas até o determinado momento. Portanto é de suma importância verificar a evolução apresentada na estrutura do Balanço Patrimonial, tanto na forma como no conteúdo das informações e identificar quais as principais mudanças na estrutura de apresentação do Balanço Patrimonial.

Palavras-chave: Balanço Patrimonial. História da Contabilidade. Normas Contábeis.

A HISTORY OF ACCOUNTING AND EVOLUTION OF BALANCE IN BRAZIL

ABSTRACT

Accounting is always being updated, it is important that renews accounting practices correcting discrepancies between countries, this is a big step for the integration of Brazil in globalization and the development of international capital markets. To better prepare for the future is necessary to know the progress of Accounting in Brazil. This paper exposes the historical aspects and analyzes accounting major changes in the structure of the balance sheet. The objective is to compare and demonstrate the evolution of the structure, the difference in format and presentation of the balance sheet of companies in Brazil in the last years. Addresses the change in philosophy, posture and thought changes introduced by Laws, demonstrating the disagreements among scholars of thoughts on the subject. Searched for it in the area books and articles published in scientific journals over the past years. The relevance of this issue occurs because the balance sheet is the most important demonstration accounting position accounts until the given time. Therefore it is extremely important to verify the evolution presented in the structure of the balance sheet, both in form and content of information and identify which main changes in the structure of the balance sheet presentation.

Keywords: Balance Sheet. History of Accounting. Accounting Standards.

1. INTRODUÇÃO

A análise das Demonstrações Contábeis é fundamental dentro de qualquer empresa, é através dela que são prestadas as informações indispensáveis aos stakeholders - acionistas, donos, investidores, empregados, fornecedores, associações empresariais, comunidades onde a empresa tem operações, governos municipais/estatais/federal - sobre a situação patrimonial e financeira das empresas.

Para Ludícibus (2000), o conhecimento que a contabilidade proporciona a respeito do seu objetivo está em constante desenvolvimento, como, aliás, ocorrem nas demais ciências em relação aos seus respectivos objetivos; o objetivo da contabilidade praticamente permaneceu inalterado ao longo dos anos; as mudanças significativas deram-se nos tipos de usuários e nas formas de informação que tem sido demandadas.

Segundo Marion (2005) Balanço Patrimonial é a principal demonstração contábil, é como se tirássemos uma foto da empresa e víssemos de uma só vez todos os bens, valores a receber e valores a pagar em determinada data.

O Balanço Patrimonial é uma ferramenta indispensável para todas as companhias, independente da sua atividade e forma de tributação. Além de contribuir para o processo de tomada de decisão é no Balanço Patrimonial que se evidencia qualitativamente e quantitativamente a posição patrimonial e financeira da entidade em um determinado período.

A partir do estudo da História da Contabilidade fica mais claro seus acertos e erros - a raiz de tudo - possibilitando um maior entendimento dos conceitos utilizados atualmente.

Em virtude das inúmeras mudanças ocorridas no mundo, incluindo padrões internacionais de contabilidade emitidos pelo IASB (International Accounting Standards Board) entidade que formula e publica de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais.

Em 2005, com a Resolução CFC Nº 1055/05 cria-se o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) com intuito de estudar, preparar, emitir pronunciamentos contábeis considerando as regras do IASB. Ao longo desses anos

diversas entidades normatizadoras foram criadas para fiscalizar e reger a profissão contábil. Juntamente houveram significativas evoluções na estrutura do Balanço Patrimonial através dos atos legais: Lei nº 6.404/76, Lei nº 11.638/07 e Lei 11.941/09.

Diante de uma nova realidade, onde um padrão contábil internacional se torna obrigatório à adoção, diversas mudanças são necessárias na demonstração contábil do Balanço Patrimonial. Esse trabalho tem por objetivo examinar as principais mudanças na estruturação do Balanço Patrimonial através da implementação das leis.

Tendo em vista a importância das alterações da Lei nº 6.404/76, Lei nº 11.638/07 e Lei 11.941/09, publicações do CPC, normativos emitidos pelo CFC, CVM, BACEN, SUSEP, o objetivo principal desta pesquisa é mostrar as mudanças ocorridas e assim compreender o desenvolvimento do pensamento contábil. A partir de suas contribuições, objetiva-se ampliar o conhecimento dos profissionais de contabilidade e da sociedade em geral.

Tem-se, portanto, como objetivo geral: analisar e comparar a evolução da estrutura do Balanço Patrimonial utilizada no Brasil durante o desenvolvimento de inserção do país no cenário internacional de padronização de demonstrações contábeis. Portanto, esse estudo trata-se essencialmente de uma pesquisa bibliográfica histórica, realizada por intermédio de uma pesquisa de artigos publicados em revistas científicas e em livros da área.

A importância do presente assunto ocorre devido aos reflexos nas mais diferentes esferas da sociedade (cidadãos, organizações privadas, instituições governamentais), visto que, conforme Ludícibus (2000) a principal finalidade da Contabilidade é prover aos usuários dos demonstrativos financeiros com informações que os ajudarão a tomar decisões.

Para Silva, Braga e Laurencel (2009), à medida que as informações contábeis inserem-se nas escolhas dos agentes econômicos, todas essas decisões relativas à política contábil terão resultados na economia. Desse modo, os usuários comportam-se como se o resultado contábil fornecesse informações sobre o valor econômico da empresa.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em relação a classificação dessa pesquisa para a realização do estudo divide-se da seguinte maneira: (a) tipo de objeto, (b) tipo de procedimento e (c) forma de abordagem do tema.

Cervo, Bervian e Silva (2007), mencionam que o método se concretiza como o conjunto das diversas etapas ou passos que devem ser seguidos para a realização da pesquisa e que configuram as técnicas.

Para o desenvolvimento deste artigo, foram utilizadas algumas das metodologias de pesquisa existentes, que assim, demarcaram e auxiliaram a abordagem e progresso do assunto.

Para Gil (1999) a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população, ou fenômeno, ou o estabelecimento de relação entre as variáveis.

Gil (2008) menciona que a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros, dissertações, revistas e artigos científicos.

A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema, ou seja, procura estudar e explorar contribuições científicas sobre determinado tema.

Dessa forma, a pesquisa bibliográfica poderá contribuir para obter informações sobre o cenário atual do tema pesquisado, não sendo uma mera repetição do que já tenha sido escrito sobre determinado assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo aspecto e abordagem, chegando a conclusões inovadoras. Em consonância, Trujillo (1974, p. 230) “permitem ao cientista o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou na manipulação de suas informações”.

Ao mesmo tempo, este estudo apresenta alguns aspectos de pesquisa documental, ao analisar e comparar documentos como Leis e Normas. Dessa maneira foi possível analisar quais eram as classificações de alguns itens no Balanço Patrimonial, de acordo com a Lei nº 6.404/76 e suas alterações através da Lei nº11.638/07 e nº11.941/09 e suas normas vigentes à época.

Segundo Bardin (1977, p.42) a análise de conteúdo compreende

um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitem a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) dessas mensagens.

Podemos afirmar que a análise de conteúdo é uma técnica para ler e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos, que analisados adequadamente nos abrem as portas ao conhecimento de aspectos e fenômenos da vida social de outro modo inacessível, conforme Olabuenaga e Ispizúa (1989).

Adicionalmente, é importante destacar que o presente estudo restringe-se à análise contábil dos aspectos formais e retrata aspectos estruturais relacionados à apresentação do Balanço Patrimonial

3 PEQUENA CRONOLOGIA DO DESENVOLVIMENTO CONTÁBIL NO BRASIL

Sá (1997, p.16) menciona que “A Contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez, por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizam os da própria evolução do ser humano”.

Schmidt, Santos, Fonseca (2006) propõe que a Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois estágios de desenvolvimento: anterior a 1964 e posterior a 1964.

Na vinda da corte portuguesa e do Príncipe Regente de Portugal, Dom João VI, foi instalado no Brasil, em 1808, um órgão que deveria controlar as receitas e as despesas dos dinheiros públicos. A partir daí o método das partidas dobradas passou a ser de uso obrigatório na prestação de contas do Brasil à Portugal.

A regulamentação da profissão de Contabilista tem seu início no Império do Brasil, quando foi realizada a matrícula dos Guarda-Livros na Junta de Comércio de Lisboa, o qual passou a ser considerado um agente auxiliar do comércio.

No governo imperial, não se falava em profissionais diplomados e não-diplomados e, pelos documentos da época, supõe-se que a grande maioria dos Contabilistas ou Guarda-Livros eram objetivos – exerciam a profissão de maneira prática – e também haviam os comerciantes que utilizavam elementos da Contabilidade para registrar seus negócios, passaram a ser obrigados a lançar todas suas operações do comércio no Diário.

Em 1905, no período republicano, surgiu o Decreto 1.339 de 09/01/1905 reconhecendo a existência da primeira escola de Contabilidade no Brasil: a Escola de Comércio do Rio de Janeiro. A primeira associação para congregar Contabilistas no Brasil foi fundada em 1915: Instituto Brasileiro de Contadores Fiscais, com finalidades semelhantes ao Instituto dos Auditores Independentes existente na Inglaterra, o que seria também uma tentativa de implantação, no Brasil, da auditoria nacional.

Em 1922, com o código de Contabilidade, concretizou-se a nova organização financeira e contábil do Brasil através da teoria patrimonialista. Pois havia uma forte influência europeia, em função da imigração italiana, que tinha uma escola em grande destaque no âmbito da Contabilidade, onde os profissionais brasileiros se espelhavam e baseavam suas práticas na doutrina italiana.

“Essa primeira fase de desenvolvimento da Contabilidade nacional foi marcada por dois aspectos relevantes: a intervenção da legislação no desenvolvimento de procedimentos contábeis e a influência das escolas italianas” (SCHMIDT, 2000, p. 209).

Getúlio Vargas, em 1930, trouxe inúmeras mudanças institucionais que conseqüentemente levaram à regulamentação de várias profissões, dentre elas, a de Contabilista. A importância da profissão foi crescendo em números rapidamente no país.

Através da ação governamental em 1940, que contribuiu para a padronização contábil no país, surge o Decreto-Lei nº 2.627, que tratou da “Lei das Sociedades por Ações” procedimentos para a Contabilidade nacional como regras para as empresas de capital aberto. Foi apresentado a avaliação dos ativos e apuração e distribuição

dos lucros, do uso do custo histórico, criação de reservas e padrões para a publicação do balanço, constituição de fundos para a desvalorização do imobilizado.

Em 6 Setembro de 1945, consolidou-se o ensino técnico em grau superior em Contabilidade pelo Decreto nº 7.938. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, dispõe:

Art. 1º O ensino, em grau superior, de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais far-se-á em dois cursos seriados, a saber:

1. Curso de Ciências Econômicas.
2. Curso de Ciências Contábeis e Atuariais.

Com a finalidade de habilitar e fiscalizar o exercício da profissão contábil o Decreto-Lei 9.295 de 27/05/1946 criou o CFC - Conselho Federal de Contabilidade, os CRC's - Conselhos Regionais de Contabilidade e estabeleceu as obrigações do Contador e de Técnico em Contabilidade. Assinado pelo presidente Eurico Gaspar Dutra, o decreto representou o resultado de um longo processo de gestão da classe contábil que, criou um órgão colegiado que representa a regulamentação definitiva da profissão.

Desde então, a Contabilidade no Brasil entra numa nova era, através da criação de conselhos regionais em inúmeros estados e a consolidação do Conselho Federal de Contabilidade, que atuam como tribunais de ética pois definem, regulamentam e criam normas e padrões de necessidade do profissional contábil.

4 PEQUENA CRONOLOGIA DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS

O principal objetivo da Contabilidade é “o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade” (IUDÍCIBUS e MARION, 2009, p.53).

Para Iudícibus e Marion (2002), os Princípios Fundamentais de Contabilidade são os conceitos básicos que constituem o núcleo essencial que deve guiar a profissão na consecução dos objetivos da contabilidade, que, como vimos, consistem em apresentar informação estruturada para os usuários.

Segundo Sá (2000), os denominados Princípios Fundamentais de Contabilidade são macrorregras para a política informativa patrimonial das aziendas

ou entidades, baseados em doutrinas e teorias científicas, tendo por objetivos básicos uniformizar a terminologia, aproximar a imagem fiel do patrimônio e guiar as normas gerais reguladoras dos sistemas informativos.

Tendo a Contabilidade como maior característica a necessidade de bem informar, por meados do século XX, os estudiosos e pesquisadores preocuparam-se em discernir e executar, de uma maneira eficiente e incisiva, os Princípios que a conduzem e consolidar normas e regras para a real aplicação.

Para obter uniformidade no campo profissional em que atua, a Contabilidade segue os princípios doutrinários, ou seja, critérios e normas de procedimentos que orientam e padronizam o processo de diretrizes contábeis. Estes critérios eram classificados em Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA).

Os primeiros atos normativos a surgirem no Brasil de acordo com o projeto norte-americano foi a Resolução nº 220, em 10 de maio de 1972; a circular nº 178 que obriga o registro dos auditores independentes no Banco Central; e a circular nº 179, de 11 de maio de 1972, do Conselho Monetário Nacional do BACEN, que no mesmo ano, oficializou a expressão “Princípios Contábeis Geralmente Aceitos”, embora ainda não fossem assim chamados, visando disciplinar a aplicabilidade do Princípios e Normas nas Demonstrações Financeiras a serem auditadas das empresas cujas ações são negociadas, a partir de proposta apresentada pelo IBRACON e Bolsa de Valores de São Paulo.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC emite a Resolução nº 321, e passou a adotar a terminologia dos Princípios Fundamentais de Contabilidade Geralmente Aceitos (PCGA) e adotou as normas e procedimentos de auditoria elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB), atual Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON). Resolução CFC nº. 321/72, passou a adotar a seguinte conceituação:

“Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos são normas resultantes do desenvolvimento da aplicação prática dos princípios técnicos, emanados da Contabilidade, de uso predominante no meio em que se aplicam, proporcionando interpretações uniformes das demonstrações contábeis.”

Essa Resolução, confunde normas com princípios, trata-se de normas de auditoria, sobretudo recomendou-se no inciso V a utilização dos princípios

enunciados pelos doutrinadores consagrados. Este item foi revogado pela Resolução nº 529/81.

O CFC, em 1981, através da Resolução nº 530/81, reconhece e trata oficialmente os Princípios Fundamentais de Contabilidade, identificado dezesseis. Na Resolução nº 750/93, foram reduzidos para seis, revogando, a Resolução nº 530/81 e aprovando os novos Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Resolução nº 530/81, artigo 3º, são Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- VI) o da COMPETÊNCIA; e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

Em 29 de dezembro de 1993 o Conselho Federal de Contabilidade altera a Resolução nº 750, que estabelece sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade: “Os Princípios Fundamentais da Contabilidade representam essência das doutrinas e teorias relativas à Contabilidade no seu sentido mais amplo de Ciência Social, cujo objetivo é o patrimônio das entidades.”

A Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010, revoga a Resolução CFC nº 774/94 (a qual aprova o apêndice à resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade) e a Resolução CFC nº 900/01 (que dispõe sobre a aplicação do Princípio da Atualização Monetária), atualizando e consolidando dispositivos da Resolução nº 750/93.

Assim sendo, Resolução CFC nº 1.282/2010 artigo 1º os “Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)”, citados na Resolução CFC n.º 750/93, passam a denominar-se “Princípios de Contabilidade (PC)”:

- I) o da ENTIDADE;
- II) o da CONTINUIDADE;
- III) o da OPORTUNIDADE;
- IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- ~~V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;~~ (Revogado pela Resolução CFC nº. 1.282/10)
- VI) o da COMPETÊNCIA; e
- VII) o da PRUDÊNCIA.

Os Princípios Contábeis são cabíveis à contabilidade na sua definição mais completa de ciência social e é necessário que sejam registrados e apreciados para que a Contabilidade possa atingir suas metas, disponibilizando aos seus usuários

informações contábeis convenientes e primordiais, capazes de complementar as finalidades daqueles que a necessitam.

Hendriksen e Breda (1999) destacam a importância da uniformização de princípios e procedimentos contábeis para a avaliação do desempenho de uma empresa e para a projeção de suas atividades futuras.

5 EVOLUÇÃO DA ESTRUTURA DE APRESENTAÇÃO DO BALANÇO PATRIMONIAL

5.1 A ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76

Com trinta anos de existência a Lei das Sociedades por Ações foi reformulada e promulgada através da Lei nº 6.404 que foi criada no Brasil em 15 de dezembro de 1976 para harmonizar a contabilidade brasileira com as tendências contábeis norte-americanas em função do grande desenvolvimento dos mercados financeiro e mobiliário. O maior processo de normatização contábil no Brasil aconteceu através da implementação da Lei nº 6.404, de 1976.

A atual Lei 6.404/76 surgiu num contexto histórico importante, quando o País atravessava uma fase de crescimento e modernização, sobretudo em relação às empresas aqui sediadas; e mais do que isso, foi talvez o único diploma legal sujeito à discussão pública no regime autoritário, o que ensejou várias polêmicas, inclusive acirradas. (BULGARELLI, 1997, p. 1)

Segundo Sá (1978), além de suas implicações econômicas e jurídicas, a Nova Lei das S.A., que regula e estabelece normas de funcionamento das sociedades por ações, acarretou uma série de modificações no campo contábil, quanto à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Passaram a ser exigidas publicações de valores de exercícios consecutivos, com o intuito de que se tornem possíveis comparações de interesse contábil, econômico, financeiro e fiscal.

Inicialmente a Lei nº 6.404 das sociedade anônimas, teve como intuito normatizar os princípios contábeis no Brasil e disciplinar as companhias abertas devido a necessidade de desenvolvimento da economia brasileira, posteriormente, através do Decreto de Lei nº 1598 abrangeu-se a todas as empresas.

A Lei das Sociedades por Ações estabelece em seu art. 178, que no Ativo as contas figuravam obedecendo ao decrescente grau de liquidez dos elementos nelas registrados, já no passivo as obrigações figuravam obedecendo ao grau de exigibilidades, antes de sofrer as alterações a estrutura do balanço patrimonial era a seguinte:

Figura 1 - Ativo, Passivo e seus sub-grupos de acordo com a Lei nº 6.404/76

| ATIVO | PASSIVO |
|---------------------------------|--|
| Circulante | Circulante |
| Realizável a Longo Prazo | Exigível a Longo Prazo |
| Permanente | Resultado de Exercícios Futuros |
| Investimentos | Patrimônio Líquido |
| Imobilizado | Capital Social |
| Diferido | Reservas de capital |
| | Reservas de reavaliação |
| | Reservas de lucros |
| | Lucros ou Prejuízos Acumulados |

Fonte: adaptado Lei nº 6.404/76, elaborado pela autora

Suas alterações foram muito acentuadas:

- o Balanço Geral passou a ser denominado de Balanço Patrimonial;
- detalhamento da classificação das contas no Balanço Patrimonial por ordem decrescente de liquidez;
- distinção entre a Contabilidade Comercial e Fiscal;
- criação do grupo Ativo Permanente;
- mudança de nomenclatura do subgrupo Ativo Imobilizado para Investimentos;
- mudança de nomenclatura do subgrupo Resultado Pendente para Diferido;
- para inclusão da reavaliação a valor de mercado e do método de equivalência patrimonial e origem da Reservas de Lucros;
- criação do grupo Resultados de Exercícios Futuros;
- nova classificação do Passivo não Exigível para Patrimônio Líquido;

5.2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES ORIUNDAS DA LEI Nº 11.638/07

Conforme Reis, Marion e Iudicibus (2008), após tramitar 7 anos na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei 3.741/00 foi, finalmente, aprovado pelo Congresso e sancionado pelo Presidente da República, na forma da Lei nº 11.638 de 28.12.07, que altera, revoga e introduz novos dispositivos à Lei nº 6.404/76 (lei das sociedades por ações) e à Lei nº 6.385/76, principalmente no que tange a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras.

Em 28 dezembro de 2007, foi promulgada no Diário Oficial a Lei nº 11.638/2007 - que alterou, revogou e introduziu novos dispositivos à Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações) - a qual não era direcionada apenas para companhias abertas, passou a ser aplicada para todas as entidades brasileiras.

. A aprovação da Lei nº 11.638 proposta pelo Projeto de Lei 3.741/00 veio alinhar as práticas contábeis do Brasil ao cenário internacional, com o objetivo de harmonizar as normas contábeis com as Normas Internacionais de Contabilidade, os International Financial Reporting Standards - IFRS, emitidas pelo International Accounting Standards Board – IASB.

O IASB (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade) é uma organização que guia países que pretendem adotar normas de contabilidade semelhantes, pois o mesmo publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS/IAS), visando uma maior uniformização da normatização contábil.

A nova legislação trouxe mudanças significativas, alterações há tempo propostas pela Comissão de Valores Mobiliários - como na sua Instrução nº 457 de 13 de julho de 2007 - uma delas está no § 5º do art. 177, determina que as normas expedidas pela CVM sigam os padrões internacionais de contabilidade na escrituração e na forma de apresentação das demonstrações financeiras, ou demonstrações.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Segundo Braga e Almeida (2008), os padrões de contabilidade vigentes até então no País, sofreram várias modificações com a Lei 11.638/07, sendo seu objetivo a convergência aos pronunciamentos internacionais de contabilidade.

Ocorreram mudanças marcantes nos grupos de contas do Balanço Patrimonial:

- Art. 178, § 1º, “c”. Altera a classificação das contas do Ativo Permanente, que ficou dividido em: Investimentos, Imobilizado, Intangível e Diferido;
- o Patrimônio Líquido ficou dividido em: Capital Social, Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria e Prejuízos Acumulados.

Tais alterações encontradas no Art. 178 modificam nitidamente a estrutura do Balanço Patrimonial.

Figura 2 - Ativo, Passivo e seus sub-grupos de acordo com a Lei nº 11.638/07

| ATIVO | PASSIVO |
|---------------------------------|--|
| Circulante | Circulante |
| Realizável a Longo Prazo | Exigível a Longo Prazo |
| Ativo Permanente | Resultado de Exercícios Futuros |
| Investimentos | Patrimônio Líquido |
| Imobilizado | Capital Social |
| Diferido | Reserva de Capital |
| <i>Intangível</i> | <i>Ajuste de Avaliação Patrimonial</i> |
| | Reservas de Lucros |
| | <i>Ações de Tesouraria</i> |
| | <i>Prejuízos Acumulados</i> |

Fonte: adaptado Lei nº 11.638/07, elaborado pela autora

Para Ludícibus, Martins e Gelbcke (2008) a nova lei inseriu em sua maioria disposições de natureza contábil, mas, ressaltam que alguns ajustes relativos à tributação e de outra natureza também foram feitos.

Embora imperfeita, a Lei 11.638 representa importante avanço na atualização da Lei das Sociedades por Ações – Lei 6.404/76 - e harmonização das normas

contábeis brasileiras em direção as IFRS, pois contém inúmeros pontos de alinhamento das práticas contábeis, mesmo assim não foi uma adoção imediata destas, nem convergência total entre as práticas brasileiras e as internacionais, mas foi um importante passo para a convergência as IFRS.

Figura 3 - Lei nº 11.638/07 - Alterações no Balanço Patrimonial através da lei das sociedades por ações

| | Redação anterior | Nova redação |
|------------------------------|--|--|
| Ativo permanente - Art. 179. | IV. no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial”; | IV. no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens <u>corpóreos</u> destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive <u>os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens</u> ”; |
| Art. 182, § 3º | V. no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”. | V. no diferido: <u>as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão-somente um redução de custos ou acréscimos na eficiência operacional</u> ”. |
| | (Sem previsão) | VI. no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”. |
| | “Serão classificadas como reservas de reavaliação as contrapartidas de aumentos de valor atribuídos a elementos do ativo em virtude de novas avaliações com base em laudo nos termos do artigo 8º, aprovado pela assembléiageral”. | “Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo (§ 5º do art. 177, inciso I do caput do art. 183 e § 3º do art. 226 desta Lei) e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado”. |

Fonte: elaborado pela autora

As mudanças ocorridas em função da nova legislação não alteraram meramente a estrutura do balanço patrimonial, mas também acarretaram outras mudanças que não são abordadas no presente artigo, restringimo-nos as alterações

que dizem respeito às novas classificações e avaliações do balanço patrimonial, não deixando de reconhecer a importância dos demais itens.

As demonstrações contábeis que eram exigidas pela Lei nº 6.404/76 das Sociedades por Ações eram o Balanço Patrimonial (BP), o Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE), Demonstrativo de Lucros e Prejuízos Acumulados, podendo ser substituído pela Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido e a Demonstração e Origens e Aplicações de Recursos. Porém, com a introdução da nova legislação a DOAR foi substituída Demonstração de Fluxo de Caixa (DFC), sendo exigida para todas as companhias de capital aberto e para as companhias fechadas com Patrimônio Líquido superior a R\$ 2 milhões. A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) passou a ser exigida para todas as companhias de capital aberto (IUDICIBUS, MARTINS, GELBCKE, 2007).

5.3 PRINCIPAIS MUDANÇAS ORIUNDAS DA LEI Nº 11.941/09

Posteriormente novas modificações foram introduzidas, com a promulgação da lei nº 11.941/09, conversão da Medida Provisória 449/08, foi aprovada para algumas adequações, corrigindo algumas falhas apresentadas, principalmente tendo em vista o conflito com o imposto de renda e o código civil em relação às normas previstas na lei aprovada em 2007.

As principais alterações promovidas pela Lei nº. 11.638/07 e posteriormente pela MP nº. 449/08, que trouxeram impacto nos procedimentos e práticas contábeis, podem ser assim resumidas:

(a) Classificação do Ativo e do Passivo em "Circulante" e "Não Circulante"; (b) Extinção do grupo Ativo Permanente; (c) Restrição ao longo do exercício de 2008 e extinção, na data de 5/12/08, do subgrupo "Ativo Diferido"; (d) Criação do subgrupo "Intangível" no grupo do Ativo Não Circulante; (e) Proibição da prática da reavaliação espontânea de ativos; (f) Aplicação, ao final de cada exercício social, do teste de recuperabilidade dos ativos (teste de impairment); (g) Registro, em contas de ativo e passivo, dos contratos de arrendamento mercantil financeiro (leasing); (h) Extinção do grupo Resultados de Exercícios Futuros; (i) Criação, no Patrimônio Líquido, da conta de "Ajustes de Avaliação Patrimonial"; (j) Destinação do saldo de Lucros Acumulados; (k) Alteração da sistemática de contabilização das doações e subvenções fiscais, anteriormente contabilizadas em conta de Reserva de Capital; (l) Alteração da sistemática de contabilização dos prêmios nas emissões de debêntures, anteriormente contabilizados em conta de Reserva de Capital; (m) Extinção da classificação das Receitas e Despesas em Operacionais e Não

Operacionais; (n) Substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) no conjunto das Demonstrações Contábeis obrigatórias; (o) Obrigatoriedade da elaboração da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) pelas Companhias Abertas; (p) Criação do Regime Tributário de Transição (RTT); (q) Implantação da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo.(RESOLUÇÃO CFC Nº 1159/09)

Sá (2002) afirma que hoje em dia há uma crescente preocupação por parte dos vários países em harmonizar as normas contábeis para facilitar as transações internacionais bem como melhorar o fluxo de informações permitindo a comparabilidade e confiabilidade das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional.

Inclusões da Lei nº 11.941 de 2009:

Art.178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1o No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2o No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Figura 4 - Ativo, Passivo e seus sub-grupos de acordo com a Lei nº 11.941/09

| ATIVO | PASSIVO |
|--------------------------|--|
| Circulante | Circulante |
| Não Circulante | Não Circulante |
| Realizável a Longo Prazo | Exigível a Longo Prazo |
| Investimentos | Resultado Não Realizados |
| Imobilizado | |
| Diferido | Patrimônio Líquido |
| <i>Intangível</i> | Capital Social |
| | Reserva de Capital |
| | <i>Ajuste de Avaliação Patrimonial</i> |
| | Reservas de Lucros |
| | <i>Ações de Tesouraria</i> |
| | <i>Prejuízos Acumulados</i> |

Fonte: Adaptado Lei nº 11.941/09, elaborado pela autora.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo demonstrar o caminho percorrido pela Contabilidade, como forma de conquistar sua independência científica ocupando destaque no cenário econômico, político e social. O ano de 2013 está sendo um dos mais importantes para a Contabilidade no Brasil pois será desenvolvido um projeto com a finalidade de informar e conscientizar a população da importância do profissional da Contabilidade e fortalecer a imagem do profissional para que conquiste o tão esperado reconhecimento.

Buscou-se apresentar a cronologia da normatização das demonstrações contábeis no Brasil, principalmente, o estudo buscou demonstrar a evolução dos modelos de apresentação e publicação do Balanço Patrimonial, desde o período da vinda da família real ao Brasil até a publicação da Lei nº 11.941/09, apresentando a evolução da legislação ao longo dos anos.

A Contabilidade brasileira sempre buscou um caminho de harmonização e vinculação internacional, pois esse é o caminho para redução de barreiras existentes nas regulamentações e práticas contábeis no mundo além de tornar as informações contábeis mais confiáveis e precisas aos stakeholders.

A atual realidade econômica no Brasil é diferente da apresentada na época da edição da Lei das Sociedades Anônimas, através da busca de maior transparência e qualidade das informações contábeis, a Contabilidade no Brasil acabou voltando seu ângulo para a universalização havendo a adoção de práticas contábeis internacionalizadas através do processo de harmonização com as melhores práticas contábeis internacionais emitidas pelo IASB.

Quando foi criado o CPC, no ano de 2005, o processo de harmonização contábil no Brasil teve seu início, pois foi criado com a finalidade da convergência internacional e emissão das normas. Posteriormente, dois anos mais tarde, o outro principal grande fato para o caminho do Brasil ser apontado como mais um país a adotar os procedimentos contábeis internacionais foi a promulgação da Lei nº 11.638/07 e a posteriori a Lei nº 11.941/09.

Em conclusão dos dados históricos estudados, pode-se concluir que o Balanço Patrimonial passou por inúmeras modificações, que podemos considerá-las aperfeiçoações no que diz respeito à busca da convergência da normatização contábil brasileira com as normas internacionais de contabilidade. Dessa maneira, também pode-se salientar a relevância das alterações ocorridas no Balanço Patrimonial pelo crescimento das divulgações das informações das empresas.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Edições 70, 1977.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em: 24 out. 2012.

_____. Presidência da República. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro 2007**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm >. Acesso em: 24 out. 2012.

_____. Presidência da República. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 24 out. 2012.

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti Almeida. **Mudanças contábeis na lei societária: Lei nº 11.638, de 29-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino, SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CONSELHO FERERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 1.159/09 Disponível em: < http://www.cfc.org.br/uparq/Res_1159.pdf>. Acesso em: 20 de abril 2013.

DICIONÁRIO AURÉLIO, 7º edição – Ed. Positivo, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HENDRIKSEN, E.S.; BREDAS, M. F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999, 550 p.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de Balanços**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade Comercial: atuando conforme o novo Código Civil**. 2000. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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

REIS, Arnaldo; MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Considerações sobre as mudanças nas demonstrações financeiras – lei 11.638/07**. São Paulo, 2008.

SÁ, Antônio Lopes de. **Aspectos contábeis da nova lei das S.A. interpretação e análise.** São Paulo: Atlas, 1978.

_____. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Princípios Fundamentais de Contabilidade.** 3ª edição, São Paulo : ed. Atlas, 2000

_____. **Teoria da contabilidade.** 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil.** 1ª. ed. Porto Alegre: Artmed, 2000.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz; FONSECA, Pedro. **Frederico Herrmann Júnior o precursor da Escola Patrimonialista no Brasil.** Porto Alegre.

SILVA, J. B. (coord.) **Demonstrações Financeiras:** elaboração e temas diversos. (Coleção Seminários CRC-SP / IBRACON). São Paulo: Atlas, 2000, 239 p.

SILVA, Aline Moura Costa da; BRAGA, Eliane Cortes; LAURENCEL, Luiz da Costa. **A Corrupção em uma Abordagem Econômico-Contábil e o Auxílio da Auditoria como Ferramenta de Combate.** Revista Contabilidade Vista & Revista, v. 20, n. 1, p. 95-117, jan./mar. 2009.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial.** 3ª. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Contabilidade Empresarial.** 11ª ed., São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, Marina de A. & LAKATOS, Eva M. **Técnicas de Pesquisa.** 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

OLABUENAGA, J. I. R.; ISPIZUA, M.A. **La descodificacion de la vida cotidiana: metodos de investigacion cualitativa.** Bilbao, Universidad de deusto, 1989.

TRUJILLO, Afonso F. **Metodologia da Ciência.** 3ª ed. Rio de Janeiro: Kenedy, 1974.