



CENTRO DE ESTUDO SUPERIOR DE ITAITUBA – CESUPI
FACULDADE DE ITAITUBA - FAI
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL SEGUNDO AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09

JOSIANE SILVA SEVERINO

ITAITUBA - PA
2012

JOSIANE SILVA SEVERINO

**AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL
SEGUNDO AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09**

Monografia de Graduação apresentada para
obtenção do título de Bacharel em Ciências
Contábeis da Faculdade de Itaituba – FAI,
sob a Orientação do Prof. Augusto Cesar
Amorim do Nascimento.

ITAITUBA - PA
2012

SEVERINO, Josiane Silva. As Modificações Ocorridas no Balanço Patrimonial Segundo as Leis 11.638/07 e 11.941/09. CRCC, FACULDADE DE ITAITUBA-FAI, 2012.

58 fol.

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – Faculdade de Itaituba – FAI, Curso de Graduação em Bacharel em Ciências Contábeis, Itaituba, BR - PA, 2012.

Orientador: Prof. Augusto César Amorim do Nascimento.

1. Contabilidade Comercial 2. Alteração das Leis 3. Balanço Patrimonial



**CENTRO DE ESTUDOS SUPERIORES DE ITAITUBA - CESUPI
FACULDADE DE ITAITUBA – FAI**

Av. Governador Fernando Guilhaon, 895 Jardim das Araras.

Itaituba – PA

Telefone: (93) 3518-4320 / Fax: (93) 3518-4319

Site: www.unifaitb.edu.br / E-mail: fai@unifaitb.edu.br

**AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL
SEGUNDO AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09**

Monografia de Graduação apresentada para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis da Faculdade de Itaituba – FAI, sob a Orientação do Prof. Augusto Cesar Amorim do Nascimento.

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Prof^a Dr^a Djalmira de Sá Almeida

Nota: _____

Orientador: Prof^o Esp. Augusto César Amorim do Nascimento

Nota: _____

Avaliador: Prof^o Esp. Alberto Azevedo Cunha

Nota: _____

Resultado: _____

Média: _____

Itaituba, PA, ____/____/____.

Dedico esse Trabalho de Conclusão de Curso, aos meus pais, pelo apoio que sempre me deram, e de uma forma especial ao meu esposo que sofreu e sorriu junto comigo durante a concretização deste estudo. Ao meu filho, que a partir do momento que começou a fazer parte de minha vida, me tornou uma pessoa mais feliz.

Às pessoas que souberam me compreender nos momentos de ausência física, com sabedoria para perceber as fases de recolhimento mental, frente aos desafios dessa etapa de minha vida, em busca da concretização do objetivo maior – ser BACHAREL EM CONTABILIDADE.

Amo vocês!

AGRADECIMENTOS

À Deus, que através da força de espírito, me fez superar as dificuldades encontradas no caminho e dessa maneira consegui mais uma conquista ao concluir este trabalho, acrescentando, assim, mais conhecimento a minha paixão por viver. Agradeço às inúmeras pessoas que foram incentivadoras neste processo, para que a concretização deste estudo se efetivasse; pelos seus ensinamentos que, serão, a partir de agora, essenciais em minha caminhada pessoal e profissional – a todos os professores do Curso, por estes extraordinários exemplos, expresso meus reais agradecimentos.

Ao Prof. Augusto Cesar Amorim do Nascimento, pela sua capacidade, paciência e empenho de orientar e valorizar esta pesquisa, e que sempre esteve disposto a me proporcionar informações suficientes para chegar até aqui.

Aos voluntários, que foram fundamentais para a realização desta pesquisa.

Aos meus colegas de curso que compartilharam comigo seus conhecimentos.

Ao meu esposo Flavio Junior Severino, pela alegria constante, pelas “carinhosas cobranças”, pela compreensão e incentivo permanente.

A opinião e o sentimento que você passa para as outras pessoas sobre si mesmo, são os mesmos que elas terão de você.

(Josiane Silva Severino)

SEVERINO, Josiane Silva. **As Modificações Ocorridas no Balanço Patrimonial Segundo as Leis 11.638/07 e 11.941/09.** Monografia de Graduação do Curso de Bacharelado em Ciências Contábeis, Faculdade de Itaituba – FAI, Itaituba-Pará, 2012.

RESUMO

Como fornecedora de informações para a tomada de decisão, o papel da Contabilidade e a eficácia em finanças estão em discussão devido às implicações junto ao mercado de capitais. As demonstrações contábeis são fundamentais para a análise da situação econômico-financeira por seus usuários. O presente trabalho tem como objetivo apresentar as mudanças ocorridas, após alterações nas Leis nº 11.638/07 e 11.941/09, na demonstração contábil denominada Balanço Patrimonial. A metodologia adotada na elaboração do desenvolvimento remete à utilização de pesquisa bibliográfica, através de fontes primárias: legislação e normas regulamentadoras e fontes secundárias, como livros e artigos científicos. Conclui-se que os impactos ocorridos no Balanço Patrimonial, em razão das atualizações nas Leis contábeis brasileiras, são essenciais por conta da adequação do Brasil ao cenário contábil internacional.

Palavras-chaves: Contabilidade Comercial, Alterações das Leis, Balanço Patrimonial.

SEVERINO, Josiane Silva. <u>The Balance Sheet Changes Occurring Second Laws 11.638/07 and 11.941/09.</u> Monograph Bachelor of Science in Accounting from the College of Itaituba - FAI, Itaituba - Para 2012.

ABSTRACT

As a provider of information for decision making, the role of Accounting and effectiveness in finance are under discussion because of the implications from the capital market. The financial statements are fundamental to the analysis of economic and financial situation by its users. This paper aims to present the changes after changes in Laws 11.638/07 and 11.941/09, the financial statement called the balance sheet. The methodology adopted in the preparation of development refers to the use of literature through primary sources: legislation and regulatory standards, and secondary sources such as books and scientific articles. We conclude that the impacts occurring in the Balance Sheet, because of updates to Brazilian accounting laws, are essential due to the adequacy of Brazil to international accounting scenario.

Keywords: Commercial Accounts, Change the Laws, Balance Sheet.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Balanço Patrimonial	25
Quadro 2	Demonstração do Resultado do Exercício	26
Quadro 3	Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados	27
Quadro 4	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	28
Quadro 5	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	29
Quadro 6	Balanço Patrimonial da Lei 11.638/07	32
Quadro 7	Demonstração do Fluxo de Caixa	35
Quadro 8	Demonstração do Valor Adicionado	36
Quadro 9	Balanço Patrimonial Conforme a Lei 11.941/09	38
Quadro 10	Modelo de Balanço Patrimonial - comparação entre as Leis nº 6.404/76, 11.638/07 e 11.941/09.	43

LISTA DE SIGLAS

BACEN – Banco Central

BOVESPA – Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa

DLPA – Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados

DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido

DOAR – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

DRE – Demonstração do Resultado do Exercício

DVA – Demonstração do Valor Adicionado

FASB – *Financial Accounting Standards Board* (Comitê de Normas de Contabilidade Financeira)

IASB – *International Accounting Standards Board* (Comitê das Normas de Contabilidade Internacional)

IFRS – *International Financial Reporting Standard* (Normas Internacionais de Contabilidade)

MP – Medida Provisória

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Patrimônio Líquido

S.A – Sociedade Anônima

SUSEP – Superintendência de Seguros Privado

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE COMERCIAL E CAMPO DE APLICAÇÃO	15
1.1 ORIGEM DA CONTABILIDADE	15
1.2 CONCEITO DE CONTABILIDADE COMERCIAL	16
1.3 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DO COMERCIO E A EXPANSÃO DA MOEDA METÁLICA PARA A MOEDA PAPEL	17
1.4 OS CAMPOS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE COMERCIAL	18
1.5 A FINALIDADE DA CONTABILIDADE COMERCIAL	18
1.6 AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE	19
1.7 A LEGISLAÇÃO CONTÁBIL	20
1.8 A ADOÇÃO NO BRASIL DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SEUS IMPACTOS NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	20
2 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E AS ALTERAÇÕES NAS LEIS FEDERAIS 6.404/76, 11.638/07 E 11.941/09	23
2.1 CONCEITO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	23
2.2 OS OBJETIVOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	23
2.3 A LEI DAS S/A n° 6.404/76	24
2.4 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PREVISTAS NA LEI DAS S/A	24
2.4.1 Balanço Patrimonial	25
2.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	26
2.4.3 Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA)	27
2.4.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	27
2.4.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)	28
2.4.6 Notas Explicativas	29
2.5 A LEI 11.638/07 QUE ALTEROU A LEI 6.404/76	29
2.6 AS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORDO COM A LEI 11.638/07	30
2.7 AS DEMONSTRAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA LEI 11.638/07	30
2.7.1 Balanço Patrimonial	31

2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	33
2.7.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	33
2.7.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	33
2.7.5 A Exclusão da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)	34
2.7.6 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)	34
2.7.7 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	36
2.8 A LEI 11.941/09 QUE ALTEROU A LEI 11.638/07	37
2.8.1 O Balanço Patrimonial Alterado pela Lei 11.941/09	37
3 AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL SEGUNDO AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09	40
3.1 PRINCIPAIS MODIFICAÇÕES NO BALANÇO PATRIMONIAL	41
3.2 COMPARATIVO DAS ALTERAÇÕES DAS DEMONSTRAÇÕES DE ACORDO COM AS LEIS 6.404/76, 11.638/07 E 11.941/08	42
CONCLUSÃO.....	46
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	47
ANEXOS.....	49

INTRODUÇÃO

A finalidade deste estudo foi verificar e abordar as alterações que ocorreram nas demonstrações contábeis, surgindo, dessa forma o interesse em conhecer profundamente as mudanças ocorridas nas leis 11.638/07 e 11.941/09; essas modificações fizeram com que o contador voltasse a estudar os detalhes das leis, para que pudesse elaborar as demonstrações contábeis. Segundo Ludícibus (1997), 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.

A Lei 11.638/07 e a Lei 11.941/09 trouxeram para a Contabilidade brasileira algumas mudanças e os profissionais de contabilidade tiveram que acompanhar essas mutações. As alterações nas referidas leis são aplicadas especialmente às Companhias S/A (Capital Aberto e Fechado) e às Sociedades de Grande Porte (Ltda.). É importante observar que tais mudanças ainda estão em constantes discussões, pelos órgãos contábeis: Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Comissão Federal de Contabilidade (CFC) e que ainda existe uma grande necessidade de que os profissionais de contabilidade se atualizem e os escritórios de contabilidade se adequem para executarem os procedimentos das referidas leis.

A nova realidade econômica brasileira, tendo em vista o processo de globalização dos mercados, bem como sua evolução, em esfera mundial, foram os causadores dessas alterações legislativas que busca harmonizar as praticas contábeis, adotadas no Brasil, e suas correspondentes demonstrações a um patamar de demonstrações exigidas nos principais mercados financeiros mundiais.

Esta pesquisa justifica-se pela necessidade que se tem em demonstrar aos gestores de empresas, profissionais contábeis e acadêmicos de áreas afins, a melhor forma de aplicabilidade das alterações provenientes das Leis 11.638/07 e 11.941/09 e o que foi impactado com essas modificações para as empresas dentro de suas demonstrações contábeis.

O referido trabalho é feito através de pesquisa bibliográfica, uma vez que foi feito um levantamento baseado nos principais autores que abordam o tema, bem como as demonstrações financeiras e o balanço patrimonial. A pesquisa bibliográfica para Oliveira (2002) é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído

principalmente de livros e artigos científicos, tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno. Este estudo está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo é abordado sobre o contexto histórico da Contabilidade Comercial, suas funções e objetivos e uma abordagem sobre as normas contábeis brasileiras e internacionais. No segundo capítulo é explanado acerca das demonstrações contábeis, baseadas nas alterações das leis federais 11.638/07 e 11.941/09, e por fim, no terceiro capítulo é enfatizado um comparativo entre as Leis abordadas neste estudo e a estrutura do Balanço Patrimonial conforme alterado pela referida legislação.

Este Trabalho não tem a pretensão de apresentar uma profunda revisão da literatura, mas sim contribuir para ampliar o conhecimento do profissional contábil, dos gestores empresariais, dos acadêmicos e da sociedade em geral em um tema carente de abordagem.

1 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE COMERCIAL E SEU CAMPO DE APLICAÇÃO

1.1 CONCEITO DE CONTABILIDADE COMERCIAL NAS EMPRESAS

Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante registro, demonstração expositiva e revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Portanto a Contabilidade abrange todo e qualquer patrimônio, seja ele pertencente a um indivíduo ou a uma entidade de qualquer natureza. De acordo com a Contabilidade Comercial existe uma classificação fundamental que separa as entidades mercantis (comerciais) em dois grandes tipos: entidades comerciais atacadistas e entidades comerciais varejistas. A separação é mais facilmente notada quando se caracteriza a função que a empresa mercantil varejista ou atacadista, exercita dentro do campo econômico. Dessa forma, por um lado, a clientela preferencial ou características das empresas atacadistas é constituída por empresas industriais, agrícolas, que utilizam as mercadorias vendidas pelo atacadista, como matéria-prima ou suprimentos, ou outras empresas mercantis intermediárias. É importante notar o que argumenta Ferreira:

A mercadoria vendida por tais entidades nunca vai diretamente ao consumidor final. Sempre segue para outras empresas que aplicam mais trabalho e produzem outro produto ou para empresas mercantis colocadas num grau inferior da cadeia de distribuição.(2008)

Por outro lado, a empresa mercantil varejista comercial, comercializa bens de consumo que vão diretamente para o consumidor. Evidentemente, há também empresas com características mistas, ou seja, aquelas que vendem no varejo e no atacado.

Um fenômeno particularmente importante nos últimos anos e muito comentado pelos especialistas é o do constante acréscimo do custo de distribuição, em algumas linhas de atividade comercial. Há uma tendência em acarretar grande desequilíbrio entre o custo de produção e o custo de distribuição, encarecendo em

demasia este último e, portanto, encarecendo o preço final ao consumidor. Para evitar esse fenômeno alguns produtores de bens de consumo procuram organizar, no âmbito da própria empresa ou consorciando-se com outros produtores, a venda diretamente ao consumidor. O caso dos produtos hortifrutigranjeiros é um exemplo típico em que tais associações podem ocorrer.

1.2 A ORIGEM DA CONTABILIDADE COMERCIAL

São remotas as origens do Comércio. Na antiguidade, os fenícios, provavelmente, foram o povo que mais se notabilizou na atividade comercial. Várias causas e fatores contribuíram para tal, algumas inclusive de natureza geográfica. A Fenícia dispunha de pouca terra para o desenvolvimento de uma agricultura de grande qualidade. Assim, teve de voltar-se à atividade comercial, construindo frota que realizava atividades comerciais com o Ocidente, bem como, por terra, com o Oriente. Além dos fenícios, foram muitos os povos da Antiguidade que exerceram com esmero a atividade comercial, como os gregos e também os romanos. Mais recentemente, entre os séculos XII e XVI, vários países independentes e repúblicas europeias desenvolveram intensa atividade comercial. Destacam-se Veneza, com seu interesse principalmente voltado para o Oriente, e Portugal, bem como outros países de tradição de descobertas e de navegação. Por vocação, por necessidade e como consequência de suas descobertas, acabaram desenvolvendo sua atividade comercial em níveis acima da média.

Nas primeiras atividades comerciais, cada indivíduo produzia os bens essenciais à satisfação de suas necessidades e, quando não conseguia produzir tudo o que precisava, trocava um produto que tinha em excesso por outro que lhe faltava. Esse sistema de trocas diretas é chamado de escambo (troca direta). Com o decorrer do tempo, em virtude da ampliação das necessidades pessoais e do espaço geográfico habitado, esse sistema passou a apresentar inúmeras dificuldades como: o transporte do produto até o local de trocas, nem sempre o indivíduo conseguia trocar seus produtos por aqueles de que necessitava e o estabelecimento do valor dos produtos tornou-se problemático.

Em consequência surgiu a necessidade de se encontrar algo (mercadoria) de fácil reconhecimento e de aceitação geral que servisse como intermediária na

troca dos produtos. Essa mercadoria intermediária é o que constitui a moeda, ou digamos o dinheiro. Ao longo do tempo, diferentes tipos de mercadorias (conchas, cereais, gado etc.) foram utilizados como moeda. Acontece que essas mercadorias apresentavam alguns inconvenientes, tais como a manutenção de seu valor e o seu transporte (o gado, por exemplo). Posteriormente chegou-se à conclusão de que a melhor moeda era a metálica (ouro principalmente, a prata etc.), por ser de fácil transporte, por não se estragar facilmente e pelo seu valor intrínseco.

1.3 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE DO COMERCIO E A EXPANSÃO DA MOEDA METÁLICA PARA A MOEDA PAPEL

Através do poder aquisitivo da moeda, ou seja, pela quantidade de bens e serviços que se pode adquirir com ela, a mesma teve um papel fundamental na expansão do comércio local, regional e mundial. O valor da moeda tem grande importância na atividade comercial. Uma moeda fraca ou de baixo poder aquisitivo inibe a atividade comercial, ao passo que uma moeda forte expande a atividade comercial.

A atividade comercial é das mais importantes por permitir colocar à disposição dos consumidores, em mercados físicos ou economicamente delimitados grande variedade de bens e serviços, necessários à satisfação das necessidades humanas. Neste sentido, o comerciante é a pessoa física ou jurídica que aproxima vendedores e compradores, levando-os a completar uma operação comercial, ou seja, a troca de mercadorias por dinheiro ou por outras mercadorias.

A preocupação com o roubo das suas moedas e barras metálicas e até mesmo com o seu transporte (em grande quantidade) levou o homem a depositá-las num “banco” em troca de um recibo de garantia. Assim, em vez de o homem ter de ir até o banco para retirar suas moedas ou barras, ele passou a emitir recibos (como fazemos atualmente com os cheques) para pagar seus credores. Foi esse mecanismo que deu origem à moeda-papel (dólar, real etc.) e a outras formas de transações comerciais. A moeda metálica (ouro, prata) foi, portanto, substituída pela moeda-papel e por outros tipos de moeda (escritural, cartão de crédito, etc.).

Modernamente, o comércio é uma atividade primordial de todos os países. O Brasil tem, desde a época da abertura dos portos, no início do século XIX,

desenvolvido ampla vocação para as atividades comerciais, tanto internas quanto externas, favorecidas pela excepcional variedade de produtos primários e secundários que produzem, bem como premido pela necessidade de importar.

1.4 OS CAMPOS DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE COMERCIAL

O campo de aplicação da Contabilidade Comercial é constituído pelas empresas comerciais. Como as empresas comerciais possuem características que as distinguem das demais empresas, a Contabilidade Comercial deverá ser assim chamada quando o registro e as demonstrações por ela elaboradas evidenciem tais características, que tem por finalidade mostrar as variações verificadas no patrimônio, em virtude da realização das operações de compra e venda.

A Contabilidade pode ser estudada de modo geral (para todas as empresas) ou em particular (aplicada em certo ramo de atividade ou setor de ramo da economia). Esta ciência tem como campo aplicação as entidades econômicas, administrativas, constituídas para um objetivo econômico ou social, que se utilizando bens patrimoniais necessitam de um órgão administrativo que pratique atos de natureza econômica.

1.5 A FINALIDADE DA CONTABILIDADE COMERCIAL

A Contabilidade Comercial tem por finalidade mostrar as variações verificadas no patrimônio, em virtude da realização das operações de compra e venda. É um instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Todas as movimentações que houver no patrimônio de uma empresa são registradas pela Contabilidade Comercial, a uma entidade particularizada onde busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do patrimônio da empresa e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises, diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas e outros.

Nesse aspecto, vale salientar que, fundamentalmente, a Contabilidade deve propiciar condições para que a administração possa tomar decisões mais racionais

para preservação, ampliação do patrimônio e, conseqüente, continuidade da entidade.

1.6 AS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE

A maioria dos autores não faz uma referência destacada das funções da Contabilidade, preferindo ater-se no objeto e nos objetivos. Mas buscou-se destacar as definições de alguns estudiosos, que fazem uma alusão direta às essas funções, diante do exposto:

Função de controle serve de vigilância na fiscalização dos diversos órgãos das aziendas (organizações). Através dela a contabilidade mostra e examina as situações da marcha do organismo empresarial. Função administrativa compreende a memorização das operações com o fim de determinar resultados e estabelecer controle em certas operações das aziendas, estabelecendo índices de rentabilidade e de solvência financeira, fazendo assim uma análise financeira das aziendas. A função econômica tem por fim estudar os fenômenos que se verificaram nas diversas fases do processo produtivo da gestão das aziendas. A função social diz respeito a apreciação dos fenômenos de ordem social e econômica na elaboração das diversas atividades produtivas das aziendas. A função legal é uma das mais recentes da contabilidade, pois cuida da apresentação de seus resultados e valores como prova nos exames periciais realizados pela justiça. (WILKEN, 1998).

A Contabilidade Comercial é um dos principais sistemas de controle e informação das empresas cuja função é: registrar, organizar, demonstrar, analisar e acompanhar as modificações do patrimônio em virtude da atividade econômica ou social que a empresa exerce no contexto econômico.

A Contabilidade Comercial é indispensável para que todas as categorias de empresários possam saber com precisão a sua lucratividade por segmento de operação e até por produto fabricado ou revendido, além de ter a rentabilidade do capital que ele investiu e a produtividade da mão de obra e dos equipamentos que utiliza. A Contabilidade possibilita ainda o perfeito conhecimento do montante dos ativos (bens) e dos passivos (obrigações).

1.7 A LEGISLAÇÃO COMERCIAL

A obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se, inicialmente nos art. 1.179 a 1.195 da Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil Brasileiro). No referido texto legal está previsto que o empresário e a sociedade empresarial são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial, as demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício, demonstração dos fluxos de caixa e demonstração do valor adicionado. Ainda existem outros textos legais que respaldam a escrituração contábil dos quais destacamos a Lei das Sociedades por Ações, aprovada pela Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, e alterações posteriores.

Em seu art. 177 a lei estabelece que a escrituração das empresas deva ser mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes segundo o regime de competência.

1.8 A ADOÇÃO NO BRASIL DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE E SEUS IMPACTOS NA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

A Contabilidade sendo a linguagem universal dos negócios é utilizada para registrar, medir, calcular, controlar e apoiar muitas decisões governamentais, empresariais e pessoais, por isso, essa ciência não pode ficar presa a princípios e regras do passado, ela precisa estar atualizada, acompanhando as transformações e mutações impostas pelo mundo, para satisfazer as reais necessidades de seus usuários.

A informação contábil é de grande importância no processo de tomada de decisão para os investidores e gestão dos administradores. Mas, o que ocorre é que as transações contábeis podem ser registradas de diversas formas, dependendo do país de origem, ocasionando diferenças contábeis que dificultam a comparabilidade entre as demonstrações de países distintos. Por meio das demonstrações contábeis,

torna-se mais eficiente a informação necessária entre a empresa e os investidores que desejam concretizar seus negócios.

As grandes diferenças contábeis internacionais estão relacionadas ao sistema legal e aos impostos de cada país. A legislação difere muito de um país para o outro, em alguns países existe uma limitada quantidade de leis, não existindo regras detalhadas sobre relatórios contábeis. Em alguns países a contabilidade é tratada de forma complexa e detalhada. Os impostos dos países, ou seja, sua tributação, muitas vezes influencia e determina o tratamento contábil a ser utilizado.

Estudos realizados, em 2006, pela Auditoria Deloitte da Comissão de Valores Mobiliários do Brasil (CVM), reconhece que existem muitas divergências entre as normas brasileiras e as internacionais, dos quais no entender da área técnica da CVM, podem ser destacados: a introdução e a aplicação do método de valor justo, particularmente nas empresas não financeiras, o tratamento contábil de instrumentos financeiros também relacionados ao método de valor justo, a contabilidade e evidenciação nas demonstrações financeiras de operações de arrendamento mercantil, o tratamento contábil das reestruturações societárias (fusões, incorporações e aquisições), o tratamento contábil das subvenções governamentais e a divulgação por segmento de negócios.

Essas diferenças acabam dificultando o processo de análise e comparação das demonstrações contábeis de diversos países. Os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações confiáveis, claras e precisas, bem como de informações comparáveis em nível internacional com outras sociedades. As multinacionais instaladas em países diferentes do seu país de origem têm grande dificuldade no reporte de informações econômico-financeiras para sua matriz ou para seus diversos usuários internacionais. Para Leite (2001) “os investidores são atraídos para mercados que eles conhecem e nos quais confiam”. Por essa razão os países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente, e por eles entendidas, terão significativa vantagem sobre os demais. As informações fornecidas com qualidade, clareza e comparabilidade reduzem os riscos de investimento e o custo do capital, pois, para a empresa elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com os outros países, terá custos elevados e dificuldades no processo de comunicação com seus investidores.

A principal diferença para as normas brasileiras é que esta demonstração não é requerida pelas práticas contábeis adotadas no Brasil. Sua apresentação é incentivada e tratada como suplementar. Para as entidades registradas no Novo Mercado da Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA - esta demonstração é requerida. A norma brasileira sobre demonstração de fluxos de caixa é menos detalhada que o pronunciamento internacional. Entretanto, assuntos não endereçados especificamente na norma brasileira são tratados de acordo com a orientação da norma internacional.

Percebe-se que algumas empresas, principalmente multinacionais, têm se alinhado na prática com a norma internacional. Principais diferenças para as normas brasileiras são que as práticas contábeis adotadas no Brasil requerem o uso da consolidação proporcional no caso de entidades controladas em conjunto. Não há opção para aplicar o método de equivalência. Este assunto é de grande prioridade no cenário econômico atual, e que o entendimento perfeito destas novas exigências dos mercados econômicos será de grande vantagem para as empresas que se adequarem a estas novas tendências.

2 AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E AS ALTERAÇÕES NAS LEIS FEDERAIS 6.404/76, 11.638/07 E 11.941/09

2.1 CONCEITO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as Demonstrações Contábeis elaboradas segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Para Velter e Missagia, demonstrações contábeis:

São relatórios, organizados sinteticamente, onde se resume as informações contábeis de forma metódica, atendendo cada um a uma finalidade específica, evidenciando os fatos patrimoniais e a situação da empresa, elaborados ao final de um período de tempo. (2009:8)

De acordo com os autores, as demonstrações contábeis podem ser interpretadas como relatórios contábeis, pois são parte integrante das informações financeiras divulgadas por uma entidade.

2.2 OS OBJETIVOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Os objetivos das demonstrações contábeis são fornecer informações de ordem econômica e financeira sobre o patrimônio da entidade, de modo a facilitar a tomada de decisões, seja por parte dos administradores ou proprietários, ou por parte daqueles que pretendem investir na empresa ou ainda, por parte de outras pessoas interessadas, como os bancos, fornecedores, governo, investidores funcionários etc. As demonstrações contábeis devem especificar sua natureza, a data ou o período e a entidade a que se referem. As Demonstrações Contábeis objetivam, também, apresentar os resultados da atuação da administração na gestão da entidade e sua capacitação na prestação de contas quanto aos recursos que lhe foram confiados.

2.3 A LEI DAS S/A nº 6.404/76

A Lei nº 6.404/76 publicada em 15 de dezembro de 1976 determinou alguns padrões e procedimentos da contabilidade no Brasil, entre eles a estrutura das demonstrações contábeis a ser seguida pelas empresas brasileiras. As Demonstrações Contábeis são o conjunto de informações que devem ser obrigatoriamente divulgadas, anualmente, segundo a lei 6.404/76, pela administração de uma sociedade por ações e representa a sua prestação de contas para os sócios e acionistas. A prestação anual de contas é composta pelo Relatório da Administração, as Demonstrações Contábeis e as notas explicativas que as acompanham, o Parecer dos Auditores Independentes (caso houver) e o Parecer do Conselho fiscal (caso existir).

No Brasil, essa tarefa coube principalmente à Comissão de Valores Mobiliários (CMV), que procurou avançar, em termos normativos, sem extrapolar o âmbito da legalidade representado pela Lei 6.404/76.

2.4 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PREVISTAS NA LEI DAS S/A

A Legislação Societária em seu artigo 176 da Lei nº 6.404/76 de 15/12/76, estabelece que ao fim de cada exercício social, a administração da empresa elabore, com base na escrituração contábil, demonstrações contábeis, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da empresa e as mutações ocorridas no exercício. As demonstrações serão:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do resultado do exercício;
- c) Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (Art. 176) ou Demonstração das Mutações Patrimoniais (Art. 186, § 2º);
- d) Demonstração das Origens e Aplicações e Recursos;
- e) Notas Explicativas.

Essas demonstrações devem ser publicadas sempre de forma comparativa ao exercício anterior, pois nas empresas de capital aberto, as demonstrações contábeis deverão ser examinadas por auditores independentes registrados na

Comissão de Valores Mobiliário (CVM), sendo o respectivo parecer publicado junto às referidas demonstrações contábeis.

2.4.1 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativamente e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade, dessa forma o Balanço Patrimonial é constituído pelo Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Segundo a Lei 6.404/76 as empresas estão obrigadas a levantar seus balanços pelo menos uma vez em cada período de doze meses, podendo este período coincidir ou não com o ano civil. Essa demonstração deve ser estruturada de acordo com os preceitos da Lei nº 6.404/76 e segundo os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade. A estrutura do balanço patrimonial é a seguinte:

ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
Ativo Circulante (normalmente até 365 dias)	Passivo Circulante (normalmente até 365 dias)
Realizável a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)	Exigível a Longo Prazo (normalmente após 365 dias)
Permanente Investimentos Imobilizado Diferido	Resultado de Exercícios Futuros
	Patrimônio Líquido Capital Social Reserva de Capital Reservas de Reavaliação Reservas de Lucros Lucros ou Prejuízos Acumulados

Quadro 1 – Balanço Patrimonial de acordo com a Lei 6.404/76.

Fonte: adaptado de (MARION, 2005:68).

No ativo os bens e direitos figuram obedecendo ao grau decrescente de liquidez, sendo assim subdividido em subgrupos: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, sendo representado por: investimentos, imobilizado e diferido. Já no passivo as obrigações figuram obedecendo ao grau de exigibilidade, sendo assim subdivididos nos seguintes subgrupos: Passivo

Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo e Patrimônio Líquido, acrescidos de lucros gerados pela gestão e ou diminuídos dos prejuízos gerados pela gestão.

2.4.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

A Demonstração do Resultado de Exercício é destinada a evidenciar a composição do resultado do Balanço Patrimonial formado num determinado período de operações da entidade, ou seja, demonstrar a situação econômica da entidade em um determinado período.

As Demonstrações do Resultado do Exercício apresenta os aumentos e reduções causadas no Patrimônio Líquido das empresas. Para Blatt, (2001:25), “a DRE é um resumo ordenado das receitas e despesas, não envolvendo necessariamente entrada ou saída de numerário”.

A Lei 6.404/76, no tocante as demonstrações do resultado do exercício, estrutura o lucro em três níveis: Lucro Bruto, Lucro Operacional e Lucro Líquido do Exercício. Dessa forma, a Demonstração do Resultado do Exercício apresentará a seguinte estrutura:

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO	30/01/X1 à 31/12/x1
RECEITA BRUTA	
(-) DEDUÇÕES E ABATIMENTOS (Impostos sem vendas (ICMS, ou ISS, COFINS, PIS).	
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	
(-) CUSTOS OPERACIONAIS CMV E CSP	
LUCRO BRUTO	
(-) DESPESAS OPERACIONAIS de vendas Administrativa Financeiras	
(+) OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS Aluguéis ativos	
LUCRO (PREJUÍZO) OPERACIONAL	
(+) RECEITAS NÃO OPERACIONAIS Ganhos em transações do Ativo Per.	
(-) DESPESAS NÃO OPERACIONAIS Perdas em transações do Ativo Permanente	
RESULTADO ANTES DA PROVISÃO DO IMPOSTO DE RENDA	
(-) PROV. P/ CONTRIBUIÇÃO SOCIAL	
(-) PROVISÃO PARA IMPOSTO DE RENDA	
RESULTADO DO EXERCÍCIO APÓS O IMPOSTO DE RENDA CSLL	
(-) PARTICIPAÇÕES	
LUCRO LÍQUIDO DO EXERCÍCIO	

Quadro 2: Modelo de Demonstração do Resultado do Exercício

Fonte: Conforme a Lei 6.404/76.

A Demonstração do Resultado do Exercício, observando o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados, mediante confronto entre as receitas e os correspondentes custos e despesas.

2.4.3 Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA)

A Demonstração de Lucros e Prejuízos Acumulados (DLPA) é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade. Lucros Acumulados significam lucros retidos remanescentes, ou seja, não distribuídos para os proprietários e sem destino certo, isto é, não canalizado para Reservas, Aumento de capital etc. A DLPA fornece a movimentação de uma única conta do Patrimônio Líquido, onde a mesma é um demonstrativo obrigatório pela Lei 6.404/76. O artigo 186 da referida Lei diz: que a DLPA discriminará: o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores, as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício, as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período, conforme modelo no quadro abaixo:

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados – Exercício x1	
Saldo Inicial de Lucros/Prejuízos Acumulados	
(+/-) Ajustes de Exercícios Anteriores	
(+/-) Lucro (Prejuízo) Líquido do Exercício	
(-) Destinações do Lucro	
(-) Reservas	
(-) Dividendos ou Lucros Distribuídos	
(=) Saldo Final de Lucros ou Prejuízos Acumulados	

Quadro 3: Modelo de Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Fonte: Conforme a Lei 6.404/76

2.4.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) evidencia a movimentação de diversas contas do Patrimônio Líquido ocorrida durante o exercício. Assim todo acréscimo e diminuição do Patrimônio Líquido são evidenciados através desta demonstração, bem como a formação e utilização das

reservas. De acordo a Lei 6.404/76 a DMPL não é obrigatória, mas sua publicação é exigida pela CVM em sua instrução nº 59 de 22/12/86, para as companhias abertas. A DMPL deve conter em uma de suas colunas a DLPA. A DMPL é fundamental para elaboração da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), que deverá ser fornecida as empresas investidoras que avaliam seus investimentos permanentes em coligadas ou controladas pelo método da Equivalência Patrimonial, conforme modelo abaixo:

ESPECIFICAÇÃO	Patrimônio /Capital Social	Reservas de Capital	Ajustes de Avaliação Patrimonial	Reservas de Lucros	Ações em Tesouraria	Resultados Acumulados	TOTAL
Saldo Inicial do Ex. Anterior							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Reavaliação de Ativos							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final do Ex. Anterior							
Saldo Inicial do Ex. Atual							
Ajustes de Exercícios Anteriores							
Reavaliação de Ativos							
Aumento de Capital							
Resultado do Exercício							
Constituição/ Reversão de Reservas							
Dividendos							
Saldo Final Ex. Atual							

Quadro 4: Demonstração da DMPL

Fonte: https://moodle.eadesaf.serpro.gov.br/file.php/1/documentos/estrutura_da_dmpl.pdf

Adaptado pela autora

2.4.5 Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos permite a identificação clara dos fluxos financeiros que aumentaram ou reduziram o capital circulante líquido, indicando suas origens (origens de recursos que elevaram o CCL) e aplicações (aplicações dos recursos que diminuíram o CCL). Capital Circulante Líquido: A diferença existente entre Ativo Circulante e Passivo Circulante de uma Empresa, conforme o art.176 da Lei nº 11.638/07, de acordo com o quadro abaixo:

Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos – DOAR	
ORIGENS DE RECURSOS	
Lucro líquido do exercício	
(+) Despesas com depreciação, amortização e exaustão	
(+/-) Outras despesas e receitas que não afetam o CCL	
(+/-) Variações nos resultados de exercícios futuros	
Ajustes de exercícios anteriores que afetam o CCL	
Total das origens geradas pelas operações da companhia	
(+) Realização do capital social	
aumento do passivo exigível a longo prazo;	
redução do ativo realizável a longo prazo;	
Total das origens de recursos	
APLICAÇÕES DE RECURSOS	
Dividendos distribuídos	
(+) Aquisição de direitos do imobilizado	
(+) Aumento do ativo diferido	
Total das aplicações de recursos	

Quadro 5: Modelo da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.

Fonte: http://www.vemconcursos.com/arquivos/aulas/Ricardo_ferreira_contab_cap29.pdf

Adaptado pela autora.

2.4.6 Notas Explicativas

As Notas Explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial. A Lei das S/A estabeleceu os casos que deverão ser mencionados em Notas Explicativas, no entanto, essa menção representa o conceito básico a ser seguido pelas empresas, podendo haver situações em que sejam necessárias Notas Explicativas adicionais, além das já previstas pela Lei das S/A.

2.5 A LEI 11.638/07 QUE ALTEROU A LEI 6.404/76

A atual legislação brasileira necessitava adequar-se à nova realidade mundial e às normas internacionais de Contabilidade. Nesse contexto foi aprovada pelo Senado Federal em 28 de Dezembro de 2007, a Lei 11.638/07, que modifica a Lei 6.404/76, cujo principal objetivo é a alteração das regras contábeis e introduzir

novos dispositivos à lei das sociedades por ações (lei nº 6.404/76). Entre os objetivos dessa nova Lei, além de alterar artigos da Lei das S/A para atualizá-la ao novo mundo de negócios global, deve-se ressaltar o de providenciar maior padronização e transparência às atividades empresariais brasileiras.

2.6 AS ALTERAÇÕES CONTÁBEIS DE ACORCO COM A LEI 11.638/07

A Lei nº 11.638/07, trouxe importantes alterações à Lei das SA (Lei nº 6.404/76), visando adequar à elaboração das demonstrações contábeis das companhias de capital aberto às Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standard – IFRS*).

As alterações introduzidas na Lei das S/A pela Lei 11.638/07 deverão melhorar as formas de evidenciação do patrimônio das entidades às pessoas que fazem uso da contabilidade. Por outro lado, irão refletir, de maneira significativa, nas atividades desenvolvidas pelos profissionais contábeis em virtude do provável aumento no grau de complexidade de execução contábil decorrente dessas alterações. Entre as modificações introduzidas estão novos critérios de avaliação de ativos e passivos, novas demonstrações contábeis e a obrigatoriedade de observância da primazia da essência sobre a forma.

2.7 AS DEMONSTRAÇÕES OBRIGATÓRIAS NA LEI 11.638/07

A harmonização das normas contábeis é necessária para atender principalmente os usuários das informações contábeis no mercado de capitais, permitindo que eles tenham um maior grau de comparabilidade entre as empresas. Ressalte-se que a Lei 11.638/07 se aplica, para o que foi por ela designado de "sociedades de grande porte", isto é, aquelas que tenham receitas brutas anuais maiores que R\$ 300 milhões ou que possuam ativos superiores a R\$ 240 milhões, ainda que sejam sociedades limitadas. Ambas as demonstrações sugerem maior transparência para seus usuários, em virtude de apresentarem novas e mais detalhadas informações sobre os negócios da entidade.

De acordo com a Lei 11.638/07 as demonstrações obrigatórias das sociedades são:

- a) Balanço Patrimonial;
- b) Demonstração do Resultado do Exercício;
- c) Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- d) Demonstração dos Fluxos de Caixa (se companhia aberta);
- e) Demonstração do Valor Adicionado, obrigatória para companhia de capital aberto.

As referidas demonstrações poderão, ainda, ser complementadas por notas explicativas e outras informações adicionais relevantes à demanda dos usuários sobre itens informados no balanço patrimonial e da demonstração de resultado. Iudícibus (2009) afirma que:

Há atualmente uma tendência em alguns países de adotar-se a demonstração do Fluxo de Caixa em substituição a Demonstração de Origens e Aplicações de recursos. Isto se deve basicamente a maior facilidade de entendimento daquela pelos usuários, onde é visualizado de forma mais clara o fluxo dos recursos financeiros durante o período, apesar de a DOAR ser mais rica em termos de informações.

Portanto, observa-se que há muito tempo se esperava uma alteração da DOAR pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC), porém a nova legislação não exclui a DOAR e sim deixa de exigir a obrigatoriedade de sua publicação.

2.7.1 Balanço Patrimonial

Para adaptar a forma de evidenciar as informações no padrão das normas internacionais a estrutura do balanço patrimonial sofreu algumas alterações introduzidas inicialmente pela lei 11.638/07 e ficou da seguinte forma:

ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante	Circulante
Ativo Não Circulante	Passivo Não Circulante
Realizável a Longo Prazo	Exigível a Longo Prazo
Investimentos	Resultado de Exercícios Futuros
Imobilizado	Patrimônio Líquido
Intangível	Capital Social
Diferido	Reservas de Capital
	Ajustes de Avaliação Patrimonial
	Reservas de Lucros
	Ações em Tesouraria
	Prejuízos Acumulados

Quadro 6: Modelo de Balanço Patrimonial de acordo com a Lei 11.638/07

Fonte: elaborado pela autora de: Lei 11.638/07.

A lei 11.638/07 trouxe alterações importantes na estrutura do balanço patrimonial. A divisão do ativo em dois grupos de contas, o circulante e o não circulante, que facilita o processo de análise da posição financeira da empresa, visto que a diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante nos faz conhecer o capital circulante líquido e a capacidade que a entidade possui de quitar suas obrigações em curto prazo. Com a alteração proposta pela Lei 11.638/07 sua segregação terá o limite ao período de doze meses. Outra alteração significativa é a inclusão no grupo do Ativo não circulante, dos Ativos Intangíveis, onde serão classificados os bens imateriais destinados à manutenção das atividades das empresas como, marcas e patentes, etc. Com essa mudança possibilita-se a contabilização e divulgação de forma mais clara. Foi criado um novo subgrupo de contas, "AS AÇÕES EM TESOURARIA", que são todas as ações ou quotas adquiridas pela própria companhia, que deverão ser destacadas no Balanço Patrimonial como dedução da conta do patrimônio líquido. No Passivo ocorre à eliminação da conta "LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS", que representava a "sobra" do saldo dos lucros líquidos após sua destinação para reserva de lucros e

dividendos, e as companhias de capital aberto, por determinação da CVM, são obrigadas a destinar todo o saldo desta conta para reservas, que foi criada devido a prováveis perdas futuras que acarretarão na diminuição do lucro em exercícios futuros, pode ser revertido também em investimentos.

2.7.2 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

As modificações na DRE estão relacionadas principalmente à eliminação da segregação das receitas e despesas como não operacionais e a contabilização das participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesas. Ao extinguir a Reserva de Prêmio na Emissão de Debêntures, trouxe a obrigação de esse prêmio ser tratado como receita na DRE. Essa receita deve ser apropriada por regime de competência e não de forma integral quando recebida em dinheiro.

2.7.3 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

Não houve modificações na forma de elaboração e apresentação deste demonstrativo. Apesar da extinção da conta “lucros Acumulados” no Balanço Patrimonial, a DLPA continua existindo, porém a mesma não poderá apresentar saldo positivo nesta conta ao final de cada exercício social. Normalmente as companhias abertas tem preferido apresentar a DLPA como integrante da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, conforme faculta a Lei das S/A (art. 186, §2ª).

2.7.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A DMPL não foi modificada pelas alterações na Lei 11.638/07. Esta demonstração deverá continuar refletindo a movimentação das contas que

compõem o Patrimônio Líquido, tanto das anteriormente prevista na Lei das S/A, quanto das novas contas elaboradas.

2.7.5 A Exclusão da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)

Na década de 80, o FASB e o IASB iniciaram estudos com vistas a substituir a DOAR pela DFC. De acordo com a visão de Rodrigues (2004:27) “é o fluxo de caixa e não o lucro que move a empresa”, uma vez que não se paga contas e salários com lucros, mas com caixa. A principal diferença existente entre a DOAR e a DFC é que a primeira é elaborada com base no conceito de capital circulante líquido, ou seja, propicia a avaliação da folga financeira de curto prazo; enquanto que a segunda baseia-se no conceito de disponibilidade imediata, isto é, evidencia todo o fluxo de dinheiro pelo caixa em um dado período. Embora a DOAR seja considerada pelos especialistas como uma demonstração mais rica em termos de informações, os conceitos nela contidos, como por exemplo, a variação do capital circulante líquido, não é facilmente compreendido pelos usuários das demonstrações financeiras.

Com o art. 1º da Lei 11.638/07 que modificou o art. 176 da Lei 6.404/76, a elaboração da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), foi excluída do texto legal, e em seu lugar passa a ser obrigatória a elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC); conforme deliberação CVM nº. 547 de 2008.

2.7.6 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

A Demonstração do Fluxo de Caixa foi criada para melhorar a definição e mensuração de fluxos de recursos. A Demonstração dos Fluxos de Caixa poderá ser elaborada utilizando-se o Método Direto ou o Método Indireto.

A DFC é um demonstrativo contábil que procura evidenciar o fluxo de recebimentos e pagamentos, para um determinado período de tempo, feitos por uma entidade. O fluxo de caixa compreende a movimentação das contas que

representam as disponibilidades imediatas da empresa, ou seja, o caixa propriamente dito, depósitos bancários à vista, numerários em trânsito e aplicações de liquidez imediata. As práticas internacionais dispõem que essa demonstração seja segregada em três tipos de fluxos de caixa: os fluxos de atividades operacionais, das atividades de financiamento e das atividades de investimentos. No quadro 7 apresenta-se um modelo de DFC:

MÉTODO DIRETO	MÉTODO INDIRETO
I - ATIVIDADES OPERACIONAIS 1. ENTRADAS Vendas a vista 2. SAÍDAS Compras a vista SALDO DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS (1-2) II – ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS 3. ENTRADAS Venda de ativo investimento 4. SAÍDAS Investimentos no Realizável a Longo Prazo SALDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS (3-4) III – ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO 5. ENTRADAS Integralização de capital 6. SAÍDAS Amortização de empréstimos SALDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO (5-6) IV - SALDO DO PERÍODO (I + II + III) V - SALDO INICIAL DO DISPONÍVEL VI – SALDO FINAL DO DISPONÍVEL (IV + V)	I - ATIVIDADES OPERACIONAIS Lucro Líquido do Exercício Ajustes (+) Depreciações (+ / -) Equivalência Patrimonial Variações nos ativos e passivos circulantes (+) Reduções no ativo circulante (-) Aumentos no ativo circulante FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS OPERAÇÕES II – ATIVIDADES DE INVESTIMENTOS Venda de ativo investimento Investimentos no ativo investimento FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DE INVESTIMENTOS III – ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO Amortização de empréstimos FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DE FINANCIAMENTO IV - SALDO DO PERÍODO (I + II + III) V - SALDO INICIAL DO DISPONÍVEL VI – SALDO FINAL DO DISPONÍVEL (IV + V)

Quadro 7: Modelo da Demonstração do Fluxo de Caixa.

Fonte: Adaptado pela Autora conforme a Lei 11.638/07

A DFC é elaborada utilizando-se dois métodos: Método Direto e Método Indireto.

O Método Direto: A Demonstração do Fluxo de Caixa quando elaborada pelo método direto apresenta dentro do grupo das atividades operacionais, primeiro o valor referente à receita pela venda de mercadorias e serviços, para, em seguida, subtrair deste os valores equivalentes ao pagamento de fornecedores, salários e encargos sociais dos empregados, bem como os impostos e outras despesas legais.

O Método Indireto: O método indireto consiste na demonstração dos recursos provenientes das atividades operacionais a partir do lucro líquido, ajustado pelos itens que afetam o resultado, mas que não modificam o caixa da empresa. Na visão de Epstein e Pava (apud Rodrigues, 2004:55), o método indireto é muito

menos intuitivo e exige do usuário um alto nível de sofisticação para entender a DFC.

Atualmente, o que os gestores e usuários das demonstrações financeiras necessitam são de informações que lhes deem suporte na tomada de decisões e que essas informações sejam apresentadas de forma clara e objetiva, enfim, que atendam as suas necessidades. A DFC se torna superior a DOAR especificamente neste sentido, pois suas informações são de fácil entendimento e bem objetivas, ao contrario da DOAR, que conforme já comentado, existem dificuldades quanto a sua elaboração e interpretação das transações contempladas pela mesma.

2.7.7 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

Outra inovação da Lei nº 11.638/07 foi a obrigatoriedade de apresentação da Demonstração do Valor Adicionado, pelas sociedades por ações de capital aberto, ou seja, aquelas que negociam ações em bolsa de valores. Essa demonstração é uma grande contribuição criada como forma alternativa para cálculo do Produto Interno Bruto (PIB). É uma forma de cálculo, diferente daquela que os economistas normalmente utilizavam. A Demonstração do Valor Adicionado mostrará a riqueza acumulada pela empresa e também a forma de como essa riqueza é distribuída entre os agentes que a produziram. Abaixo, apresenta-se um modelo de DVA:

Demonstração do Valor Adicionado		
EM R\$	ANO (anterior)	ANO (atual)
DESCRIÇÃO		
1-RECEITAS		
1.1) Vendas de mercadoria, produtos e serviços		
2-INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS (inclui ICMS e IPI)		
2.1) Matérias-Primas consumidas		
3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)		
4 – RETENÇÕES		
4.1) Depreciação, amortização e exaustão		
5 –VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)		
6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA		
6.1) Resultado de equivalência patrimonial		
7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)		
8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO		

8.1) Pessoal e encargos		
8.2) Impostos, taxas e contribuições		
* O total do item 8 deve ser exatamente igual ao item 7.		

Quadro 8: Modelo da Demonstrações do Valor Adicionado.

Fonte: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/demonstracaodovalor.htm>

Adaptado pela autora.

2.8 A LEI 11.941/09 QUE ALTEROU A LEI 11.638/07

Em Dezembro de 2008, 11 meses após a entrada em vigor da Lei 11.638/07, editou-se a Medida Provisória (MP) 449/08 para corrigir algumas falhas apresentadas na referida Lei, principalmente tendo em vista o conflito com o imposto de renda e o código civil, o que levou à criação da Lei 11.941, sancionada em 27 de Maio de 2009. O objetivo central da Lei 11.638/07 e da Lei 11.941/09 é atualizar a legislação societária brasileira possibilitando as convergências das praticas contábeis adotadas no Brasil com as normas internacionais de Contabilidade que são emitidas pelo *International Accounting Standards Board* – IASB e permitir que novas normas e procedimentos contábeis sejam expedidos em conformidade com os padrões Internacionais de Contabilidade.

2.8.1 O Balanço Patrimonial Alterado pela Lei 11.941/09

Com a aprovação da Lei 11.941/09 a estrutura do Balanço Patrimonial sofreu modificações relevantes, alterando as modificações feitas pela Lei 11.638/07, passando a ter novas divisões nos grupos patrimoniais. O Ativo é dividido em dois grupos: Ativo Circulante e Não circulante, este composto por realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. Da mesma forma o Passivo passa a ser dividido em: Passivo Circulante, Passivo Não Circulante e Patrimônio Líquido, este formado por capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. Com as normas emitidas pela CVM, pelo CFC, SUSEP e BACEN o Balanço Patrimonial ficou conforme o quadro abaixo:

ATIVO	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
ATIVO NÃO CIRCULANTE Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível	PASSIVO NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reservas de Capital Ajuste de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Ações em Tesouraria Prejuízos Acumulados

Quadro 9: Modelo de Balanço Patrimonial de acordo com as alterações da Lei 11.941/09.
Fonte: (SEVERINO, 2012)

Uma das mudanças significativas apresentadas pela nova legislação foi a divisão do Ativo em dois grupos, quais sejam: Ativo Circulante e Não Circulante, o que colaborará para uma análise mais eficiente. Dentre as alterações que dizem respeito ao Ativo, devemos mencionar a extinção do grupo Permanente e do subgrupo Diferido, a inclusão do subgrupo Intangível e redefinição do termo Imobilizado. O subgrupo Intangível foi inserido com o objetivo de destacar contabilmente os bens Intangíveis, ou seja, os bens que não podem ser tocados porque “não tem corpo”, por exemplo, as marcas e patentes, que deverão ser classificados como bens incorpóreos destinados à manutenção das atividades da empresa ou com esta finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. A lei 11.941/09 extinguiu o subgrupo Diferido, passando estes gastos a ser contabilizado como despesas do período, pois o mesmo compreendia as despesas pré-operacionais e os gastos da reestruturação que contribuiriam.

Da mesma forma que no Ativo, o Passivo será dividido em Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, tendo como condição para alocação nestes grupos o prazo de exigibilidade da conta. Serão registradas no Passivo Circulante as obrigações que vencerão no exercício seguinte. Outro grupo também extinto pela nova legislação foi o Resultado de Exercícios Futuros que deverão ter seus saldos, reclassificados no Passivo Circulante, em conta representativa de receita diferida, e esse registro deverá evidenciar a receita diferida e o custo diferido respectivo.

Foram extintas do Patrimônio Líquido, as Doações e Subvenções Governamentais para Investimentos. Com a extinção da Reserva de Reavaliação, consequentemente fica proibida a reavaliação espontânea. Cabe destacar, que as reavaliações realizadas pelas empresas, na maioria das vezes, não cumpria o real objetivo que era cobrir a defasagem entre o valor de custo e mercado. No entanto,

em substituição a Reserva de Reavaliação, foi criada Ajustes de Avaliação Patrimonial, que deverá registrar as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Foi extinta a conta de Lucros Acumulados, por não evidenciar a destinação do lucro, devendo constar apenas no Balanço Patrimonial a conta Prejuízos Acumulados, quando os prejuízos excederem a todas as Reservas de Lucros, formalizando-se assim a estrutura das demonstrações contábeis, conforme a lei das S/A e as leis federais.

3 AS MODIFICAÇÕES OCORRIDAS NO BALANÇO PATRIMONIAL SEGUNDO AS LEIS 11.638/07 E 11.941/09

O Balanço Patrimonial demonstrava a situação patrimonial da entidade em um determinado momento, enquanto a Demonstração de Lucros e Perdas mensurava o resultado econômico da empresa em cada exercício financeiro.

O Decreto-Lei nº 2.627/40 foi a primeira norma a estabelecer regras para as sociedades por ações, determinando que as empresas regidas pelo referido Decreto-Lei elaborassem, anualmente, as demonstrações contábeis. A Lei Federal nº 11.638/07 facultou, às companhias fechadas, a adoção das normas expedidas pela CVM para as companhias abertas, possibilitando que essas participem também do processo de convergência. Além disso, determina às sociedades de grande porte, a observância das disposições da lei societária, no que diz respeito à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras.

Em 2009, com a publicação da Lei Federal nº 11.941/09, foram introduzidas novas alterações na Lei nº 6.404/76. Uma das principais alterações ocorreu no Balanço Patrimonial, modificando substancialmente os seus grupos.

Conforme a Lei Federal nº 11.638/07 e a nº 11.941/09 foram alteradas as apresentações nas demonstrações contábeis determinadas pela Lei das S/A 6.404/76, incluindo a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e excluindo a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), além de modificações na estrutura do Balanço Patrimonial e da Demonstração do Resultado de Exercício (DRE).

Para facilitar a compreensão dessas alterações, os tópicos seguintes foram organizados de forma a evidenciar, separadamente, as principais mudanças ocorridas com relação a cada uma das demonstrações contábeis e às novas demonstrações exigidas, bem como, com relação à convergência e a segregação das normas.

3.1 PRINCIPAIS MODIFICAÇÕES NO BALANÇO PATRIMONIAL

A estrutura do Balanço Patrimonial é a representação dos elementos do patrimônio de uma entidade, agrupados de forma que facilite a análise da situação financeira da mesma.

Com a aprovação da Lei 11.638/07 a estrutura do Balanço Patrimonial sofreu modificações relevantes. Posteriormente, novas modificações foram introduzidas pela MP 449/08 e promulgadas na Lei 11.941/09.

Conforme artigo 178 da Lei 11.638/07 consta que:

§ 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.

Verificando o § 1º do artigo 178 nota-se que o grupo Permanente foi eliminado, e seus componentes agora são classificados dentro do grupo Ativo não circulante. Vincula-se a esta alteração contas que anteriormente eram inseridas no grupo do Ativo imobilizado, como marcas, patentes, concessões, direitos autorais e não autorais, passando a partir da Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09 a compor ao novo grupo Ativo Intangível. Ressalta-se ainda a extinção do subgrupo Diferido.

As modificações ocorridas no Passivo, foram alteradas pelo parágrafo segundo:

§ 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, reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Percebe-se que da mesma forma ocorrida no ativo, no passivo os grupos “passivo exigível a longo prazo” e “resultados do exercício futuros” passam a compor um único grupo, o “Passivo Não circulante”. No patrimônio líquido foi extinto o grupo “reserva de reavaliação” e criado o grupo “ajustes de avaliação patrimonial”. Também foi eliminados o subgrupo “Lucros e Prejuízos acumulados”, mantendo somente o “Prejuízo acumulado”. Vale destacar que nas companhias abertas já não existia saldo na conta “Lucros Acumulados”, conforme determinação da CVM

488/05, com a Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 essa prática passa a ser exigida para todas as empresas.

3.2 COMPARATIVO DAS ALTERAÇÕES DAS DEMONSTRAÇÕES DE ACORDO COM AS LEIS 6.404/76, 11.638/07 E 11.941/08.

A contabilidade sempre esteve apoiando as organizações no processo de registro, controle, planejamento, tomado de decisão e evidenciação de sua situação, e como mencionado no presente trabalho, passa por significativas alterações que visam ao tratamento das informações de forma global, possibilitando vantagens para o meio empresarial que terá uma melhora significativa em retratar seu patrimônio com mais precisão e de forma padronizada com as empresas de outros países, facilitando o processo de comunicação, acesso a créditos e novos investidores. Diante de todas essas alterações, o que se verifica é que, além da mudança em normas, muda também a filosofia, a postura, o pensamento e a atitude, exigindo dos gestores e profissionais ligados a esta ciência uma nova filosofia, a da primazia da essência sobre a forma orientada por princípios e não mais por regras formalizadas e detalhadas, exigindo constantemente capacidade de julgamento profissional.

As mudanças ocorridas na estrutura do balanço patrimonial introduzidas pelas alterações na legislação para adequação as normas internacionais de contabilidade, ilustrando a estrutura do balanço patrimonial tradicional instituída pela lei 6.404/76 e as alterações introduzidas pela lei 11.638/07, pela medida provisória 449/08, seguido de algumas considerações a respeito destas alterações, que inicialmente deveriam afetar somente as companhias de capital aberto e as empresas de grande porte e, passará também, sob o ponto de vista de alguns doutrinadores a ser exigida para todas as empresas. No quadro abaixo, são apresentados comparativos, que demonstram as alterações ocorridas no Balanço Patrimonial nas Leis 6.404/76, 11.638/07 e 11.941/09:

Lei 6.404/76- Lei das Sociedades Anônimas	Lei nº 11.638/07	Lei nº 11.941/09
ATIVO	ATIVO	ATIVO
ATIVO CIRCULANTE ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO ATIVO PERMANENTE Investimento Imobilizado Diferido	ATIVO CIRCULANTE ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO ATIVO PERMANENTE Investimentos Imobilizado Diferido Intangível	ATIVO CIRCULANTE ATIVO NÃO CIRCULANTE Realizável a Longo Prazo Investimentos Imobilizado Intangível
PASSIVO	PASSIVO	PASSIVO
PASSIVO CIRCULANTE PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reserva de Capital Reserva de Reavaliação Reserva de Lucros Lucros/Prejuízos Acumulados	PASSIVO CIRCULANTE PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO RESULTADOS DE EXERCÍCIOS FUTUROS PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reserva de Lucros (-) Ações em Tesouraria (-) Prejuízos Acumulados	PASSIVO CIRCULANTE PASSIVO NÃO CIRCULANTE PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital social Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros (-) Ações em Tesouraria (-) Prejuízos Acumulados

Legenda: Itens inseridos ■

Itens extintos ■

Quadro 10: Modelo de Balanço Patrimonial - comparação entre as Leis nº 6.404/76, 11.638/07 e 11.941/09.

Fonte: (SEVERINO, 2012)

A análise dos quadros apresentados possibilita a identificação das alterações referentes à estruturação do Balanço Patrimonial. Dessa forma, é mostrada uma síntese dos efeitos das mudanças societárias implementadas na lei nº 6.404/76, a lei das sociedades anônimas.

O Balanço Patrimonial passou por várias alterações, que são consideradas melhorias no que diz respeito à busca da convergência da normatização contábil brasileira com as normas internacionais de contabilidade. Dessa forma, também se pode destacar a importância das alterações ocorridas no balanço patrimonial pelo aumento da divulgação das informações das empresas. No ativo circulante, permaneceu com os seguintes elementos: as disponibilidades; os direitos realizáveis no curso do exercício social seguinte; e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte. No Ativo não circulante ficou composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

O Diferido, no texto original da Lei nº 6.404/76, era composto pelas aplicações de recursos em despesas que contribuiriam para a formação do resultado de mais de um exercício social. Já na Lei 11.638/07, foi dada nova redação ao ativo diferido, sendo assim composto pelas despesas pré-operacionais e os gastos da reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento do resultado de mais um exercício social e que não configuram tão somente como uma redução de custo ou acréscimo na eficiência operacional. Porém com a MP 449/08 convergida na Lei nº 11.941/09 a conta do ativo diferido foi excluída do Balanço Patrimonial. No Passivo, que é a parte que representa as dívidas, ou seja, as origens de recursos da companhia, o mesmo se manteve com toda a obrigação vencível até o término do exercício seguinte. As dívidas mais comuns são: fornecedores; salários a pagar; debêntures, etc. É possível constatar que não ocorreu modificação em relação ao passivo circulante, onde são segregados os lançamentos contábeis conforme eram feitos de acordo com a Lei nº 6.404/76.

O grupo “Passivo Exigível a Longo Prazo”, que existia na Lei nº 6.404/76, e permaneceu ainda na Lei nº 11.638/07, foi extinto e criado o grupo “Passivo Não Circulante” com as alterações da Lei nº 11.941/08, que deve ser lançado da seguinte maneira: as obrigações da empresa e os financiamentos

para aquisição de direitos do ativo não circulante, se tiverem vencimentos em prazos maiores do que doze meses, ou seja, longo prazo. Observa-se ainda que a conta “Resultado do Exercício Futuro”, segundo a última Lei, foi excluída do Balanço Patrimonial, o que simplificou uma análise externa em relação a situação contábil da empresa em longo prazo, outorgando maior transparência analítica das demonstrações.

O Patrimônio Líquido, de acordo com a Lei nº 6.404/76, era composto pelo capital social, a reserva de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados. Com as mudanças foi dividido em capital social, reserva de capital, ajustes de avaliação de patrimônio, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

CONCLUSÃO

No contexto econômico mundial sempre estão ocorrendo inúmeras transformações e a Contabilidade deve acompanhar essas transformações, e incorporar avanços no seu cotidiano. O profissional contábil deve estar preparado para estas mudanças, onde o mesmo deve ter um conhecimento vasto e qualificado, pois diante das novas necessidades se faz necessário a busca de profissionais qualificados e preparados para o exigente mercado contábil.

Após se ter concluído o objetivo principal deste estudo, que procurou abordar de uma forma sucinta, as alterações ocorridas na Lei 11.638/07, alterada pela Lei 11.941/09 nas praticas contábeis do Balanço Patrimonial, constatou-se que os impactos decorrentes dessas mudanças na estrutura das demonstrações contábeis, em razão das atualizações nas normas contábeis brasileiras, foram de suma importância, pelo fato de adequar o Brasil ao cenário Internacional. Conclui-se também que o Balanço Patrimonial passou por várias alterações, que são consideradas melhorias no que diz respeito a importância no aumento da divulgação das informações das empresas.

Ressalta-se que este trabalho é um estudo do Balanço Patrimonial e de suas demonstrações financeiras que se relacionam às demonstrações exigidas por lei quanto a estruturação das mesmas. Acreditamos que o principal objetivo deste trabalho em esclarecer as mudanças principais introduzidas pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, foi alcançado, assim, esperamos ter contribuído de certa forma, para esclarecer algumas dúvidas em relação à nova lei e suas mudanças, final, estas transformações tendem a valorizar e requisitar cada vez mais a profissão contábil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BLATT, Adriano. **Análise de Balanços: Estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis**. São Paulo: MakronBooks, 2001.

BRASIL. **Lei 11.941**, de 27 de maio de 2009. **Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição(...)**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 ago 2012.

_____. **Lei 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga dispositivos da Lei 6404/76, e da Lei 6.385 de 7 de dezembro de 1976, e estabelece às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 ago 2012.

_____. **Lei 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as sociedades por ações**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 15 ago 2012.

CAMPIGLIA, Américo Oswaldo. **Contabilidade Básica**. São Paulo: USP, 1966.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 457**, de 13 de julho de 2007. **Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board*– IASB**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 15 set 2012.

_____. **Instrução CVM nº 547**, de 13 de agosto de 2008. **Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 03 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC**. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 15 set 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1995.

D'AMORE, Domingos e CASTRO, Adauto de Souza. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Brasiliense, 1976.

DELOITTE CONSULTORIA. **Normas Internacionais de Contabilidade IFRS**. São Paulo: Atlas, 2006.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade Geral**. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, Hilário. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 1990.

HENDRIKSEN, Eldon S. e BREDAS, Michael F. Van. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: s.ed., 2006.

PRIMO, Uverlan Rodrigues. **Demonstração do fluxo de caixa: uma contribuição à elaboração para instituições bancárias do Brasil**. Disponível em:

<http://www4.bcb.gov.br/pre/inscricaocontab/trabalhos/demonstra%C3%A7%C3%A3o%20dos%20fluxos%20de%20caixa_uma%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A0%20elabora%C3%A7%C3%A3o%20de%20um%20modelo%20para%20as%20ifs.pdf> Acesso em: 22 set 2012.

RODRIGUES, Uverlan Primo. **Demonstrações de Fluxo de Caixa de Bancos: Análise comparatória da prática adotada no Brasil com as normas internacionais**. Brasília: s.ed., 2004.

SÁ, Antônio Lopes. **Contabilidade Geral**. São Paulo: Nacional, 1966.

VELTER, Francisco & MISSAGIA, Roberto Luiz. **Contabilidade Avançada**. São Paulo: s.ed., 2009.

WILKEN, Edgard da Silva. **Elementos de Contabilidade geral**. Rio de Janeiro: Aurora, s.d.