

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**

**AS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS APÓS A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE  
2007 E 11.941 DE 2009**

**FABYOLA MORENO BARROS**

**Campina Grande – PB**

**2010**

**FABYOLA MORENO BARROS**

**AS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS APÓS A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE  
2007 E 11.941 DE 2009**

Trabalho Acadêmico Orientado apresentado à  
Universidade Estadual da Paraíba como um  
dos pré-requisitos para a obtenção do grau de  
bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Ms. José Elinilton Cruz  
Menezes.

**Campina Grande - PB**

**2010**

FICHA CATALOGRÁFICA ELABORADA PELA BIBLIOTECA CENTRAL – UEPB

B277a      Barros, Fabyola Moreno .  
As alterações na estrutura das demonstrações contábeis após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 [manuscrito] / Fabyola Moreno Barros . – 2010.  
50 f.  
  
Digitado.  
Trabalho Acadêmico Orientado (Graduação em Contabilidade) – Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2010.  
“Orientação: Prof. Me. José Elinilton Cruz de Menezes, Departamento de Contabilidade”.

1. Demonstração Financeira. 2. Leis. 3. Contabilidade Financeira. I. Título.

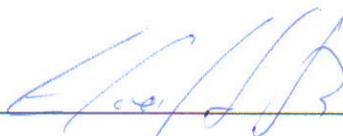
21. ed. CDD 657.48

**FABYOLA MORENO BARROS**

**AS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES  
CONTÁBEIS APÓS A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE  
2007 E 11.941 DE 2009**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual da Paraíba, obtendo a nota (média) de 8,4 (\_\_\_\_), atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros abaixo.

Professores que compuseram a banca:



Prof. Ms. José Elinilton Cruz Menezes (Orientador)



Prof. Ms. José Pérciles Alves Pereira (Examinador)



Prof. Esp. Gitano Souto Silva (Examinador)

Aos meus avôs Francisco Domingos de Barros e Manoel Moreno da Silva e a minha avó Carmelina Maria da Conceição (todos in memoriam), por todo o carinho e apoio que me dedicaram durante o tempo em que passaram ao meu lado.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por sua bondade e misericórdia, e por demonstrar a cada instante que nunca estou sozinha.

A toda a minha família que tanto me apoiou durante mais essa jornada, pois graças a toda a força e incentivo que me dedicaram conseguir concluir mais uma etapa em minha vida. Em especial a minha mãe Maria do Socorro, ao meu pai Severino e a minha irmã Rafaella.

Ao meu noivo Isaías por todo o carinho e compreensão que me dedicou durante esta jornada.

A todos os meus professores, por todo o empenho e dedicação ao ministrarem suas aulas. Em especial ao meu professor orientador o mestre José Elinilton Cruz de Meneses, por todo o empenho e dedicação que me forneceu durante a execução deste trabalho, ao professor João Batista Antonino de Souza pelo apoio e orientação dedicado a mim durante a execução das minhas atividades de monitoria e a professora Silvana Karina de Melo Travassos por toda a dedicação e orientação durante a execução de trabalhos científicos.

Aos professores, José Péricles Alves Pereira e Gitano Souto Silva que fizeram parte da Banca examinadora deste trabalho por compartilharem comigo a conclusão de mais um projeto em minha vida.

E a todos os meus colegas de turma ou de faculdade, por toda a ajuda nos momentos mais difíceis e por todo o carinho e amizade que formamos durante esta jornada.

“Tudo o que um sonho precisa para ser realizado é alguém que acredite que ele possa ser realizado.”

Roberto Shinyashiki

## RESUMO

BARROS, Fabyola Moreno. **As Alterações na Estrutura das Demonstrações Contábeis Após a Publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009**, 2010, 50 páginas. Ciências Contábeis. Universidade Estadual da Paraíba, Campina Grande – PB.

Este trabalho tem como objetivo de estudo demonstrar as alterações na estrutura das demonstrações contábeis ocorridas após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, procurando demonstrar também, os motivos que levaram a estas alterações. Para seu desenvolvimento, foi utilizada a metodologia de pesquisa bibliográfica e documental, sendo a tipologia dos objetivos de pesquisa do tipo explicativa e a natureza da mesma do tipo qualitativa. Para demonstrar como ocorreram e quais foram as alterações ocorridas nas demonstrações contábeis, se faz necessário o aprofundamento sobre cada uma delas, começando com um relato sobre o histórico da lei 6.404 de 1976, que é a Lei das Sociedades Anônimas, e trata dentre vários outros assuntos, da estrutura das demonstrações contábeis, tendo esta lei passado por suas maiores alterações após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, tendo estas leis alterado principalmente a estrutura das demonstrações contábeis. Posteriormente a pesquisa procurou descrever a estrutura de cada uma das demonstrações contábeis e quais foram suas alterações. Diante dos resultados obtidos verificou-se que as alterações na estrutura das demonstrações contábeis ocorreram na escrita de suas contas, na substituição de uma conta por outra, ou na substituição da obrigatoriedade de uma demonstração por outra. Foi verificado ainda que essas alterações ocorridas após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 ocorreram para adequar as demonstrações contábeis brasileiras as normas internacionais da contabilidade, tendo sido criado, a fim de estabelecer padrões para a harmonização dessas normas no país, o CPC.

Palavras-chave: Leis. Harmonização Contábil. Demonstrações Contábeis.

## ABSTRACT

BARROS, Fabyola Moreno. **Changes in the Structure of the Financial Statements Following the Publication of Laws 11.638 of 2007 and 11.941 of 2009**, 2010, 50 pages. Accounting. State University of Paraíba, Campina Grande – PB.

This paper aims to study demonstrate changes in the structure of the financial statements that occurred after the publication of laws 11.638 of 2007 and 11.941 of 2009, seeking to demonstrate also the reasons that led to these changes. For its development, we used the methodology of the research literature and documents, and the typology of the research objectives of the explanatory type and nature of the same qualitative type. To demonstrate how occurred and what were the changes in the financial statements, it is necessary to deepen about each one, starting with an account of the history of the 6.404 act of 1976, which is the Law of Corporations, and is among several other issues, the structure of the financial statements, and this bill passed through is biggest change since the publication of laws 11.638 of 2007 and 11.941 of 2009, and these laws changed mainly the structure oh the financial statements. Subsequently, the research sought to describe the structure of each of the financial statements and what were your changes. Results obtained showed that the changes in the structure of the financial statements were in writing their accounts, the replacement of one account to another, or in replacing the requirement for a statement by another. It was also verified that these changes occurred after the publication of laws 11.638 of 2007 and 11.941 of 2009 occurred to adapt the brazilian financial statements to international standards of accounting, having been created in order to establish standards for the harmonization of these standards in the country, CPC.

Keywords: Laws. Accounting Harmonization. Financial Statements.

## SUMÁRIO

<b>RESUMO .....</b>	<b>7</b>
<b>SUMÁRIO .....</b>	<b>9</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1 Tema e Problema .....	12
1.2 Objetivos.....	13
1.2.1 Objetivo Geral .....	13
1.2.2 Objetivos Específicos .....	13
1.3 Justificativa .....	14
1.4 Metodologia .....	15
1.5 Organização do Trabalho .....	17
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....</b>	<b>18</b>
2.2 Evolução Histórica da Lei das Sociedades Anônimas .....	20
2.3 Principais Transformações na Lei 6.404 de 1976 Proporcionadas pela Lei 11.638 de 2007 .....	21
2.4 Principais Transformações na Lei 6.404 de 1976 Proporcionadas pela Lei 11.941 de 2009 .....	23
2.5 Demonstrações Contábeis .....	24
2.5.1 Balanço Patrimonial .....	25
2.5.2 Demonstração do Resultado do Exercício .....	27
2.5.3 Demonstração do Fluxo de Caixa .....	29
2.5.4 Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados .....	31
2.5.5 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido .....	32
2.5.6 Demonstração do Valor Adicionado .....	34
<b>3 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009 .....</b>	<b>38</b>
3.2 Principais Alterações na Estrutura do Balanço Patrimonial com a publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 .....	38
3.3 Principais Alterações na Estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício com a Publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 .....	40
3.4 Principais Alterações na Estrutura da Demonstração do Fluxo de Caixa com a Publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 .....	41

3.5 Principais Alterações na Estrutura da Demonstração do Valor Adicionado com a Publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 .....	41
3.6 Principais Alterações nas Demonstrações dos Lucros ou Prejuízos Acumulados e Mutações do Patrimônio Líquido com a Publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 .....	42
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>44</b>
<b>APÊNDICE - QUADRO RESUMO DAS ALTERAÇÕES OCORRIDAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, APÓS A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009 .....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>48</b>

# 1 INTRODUÇÃO

O fenômeno da globalização está levando empresas multinacionais a se instalarem em outros países. E segundo Niyama (2005, p. 38) “... a Contabilidade é a principal linguagem dos negócios.”

Sendo assim, para investir em ações de uma empresa, especialmente de países estrangeiros, os investidores necessitam conhecer as demonstrações contábeis daquela empresa, para assim tomar a melhor decisão quanto ao grau de investimento e poder de retorno.

Entretanto, cada país possui as suas próprias regras de contabilidade, o que faz com que os contadores precisem produzir informações contábeis que possam ser entendidas em todo o mundo. Este fato está levando os contadores de todo o planeta a refletirem sobre o processo de harmonização contábil, processo este que ganhou uma maior ênfase no Brasil, com a lei 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, estas leis foram criadas com o objetivo principal de alterar a estrutura das demonstrações contábeis nacionais a fim de harmonizá-las as normas internacionais de contabilidade.

Esse processo constitui-se de extrema importância para a contabilidade das empresas nacionais, pois demonstrações contábeis fáceis de serem compreendidas atrairiam novos investimentos e faria com que o mercado financeiro de um país tivesse suas ações cada vez mais valorizadas.

Sendo assim, torna-se de extrema importância para um profissional contábil, possuir pleno conhecimento sobre as alterações ocorridas nas demonstrações contábeis, após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009.

## **1.1 TEMA E PROBLEMA**

Com a intenção de expandir seu mercado e assim gerar uma maior capacidade de lucro muitas empresas estão utilizando as vantagens fornecidas pelo processo de globalização, para romper as fronteiras internacionais, chegando a instalarem-se em outros países.

Para demonstrar o desenvolvimento de suas filiais são utilizadas diversas ferramentas de comunicação, entre elas, podemos citar a contabilidade que é conhecida como a linguagem mundial dos negócios.

Sabemos que a linguagem mundial varia de um país para outro em decorrência a variação de fatores como cultura, educação e economia local e com a contabilidade não é diferente.

Sendo assim, podemos compreender que cada país possui regras próprias de contabilidade, sendo as demonstrações contábeis elaboradas de maneira diversa se comparadas as de outro país. O que dificulta a compreensão sobre a mensagem que as mesmas querem transmitir sobre a real situação da empresa a qual dizem respeito.

A fim de resolver esse impasse e conseqüentemente aumentar o volume de investimentos, especialmente os provenientes de recursos do exterior, os contadores de todo o mundo resolveram criar um conjunto de regras contábeis que fossem aplicadas em todo o mundo. Criaram então, as Normas Internacionais de Contabilidade.

Com a intenção de adequar as Normas Brasileiras as Internacionais de Contabilidade, a classe contábil juntamente com os legisladores brasileiros modificaram os artigos da Lei 6.404 de 1976, que relatam sobre as demonstrações contábeis, ao criarem as Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009.

Sendo essas alterações o objeto de estudo desse trabalho que procura responder a seguinte problemática: quais foram as alterações na estrutura das demonstrações contábeis a partir da publicação das Leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009?

## **1.2 OBJETIVOS**

### **1.2.1 OBJETIVO GERAL**

- Demonstrar quais foram as alterações na estrutura das demonstrações contábeis após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009.

### **1.2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

- Demonstrar a antiga estrutura das demonstrações contábeis.
- Verificar os motivos que levaram ao surgimento das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009.
- Demonstrar as alterações nas demonstrações contábeis após a publicação dessas leis.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

A globalização é um fenômeno que ultrapassa cada vez mais um maior número de fronteiras, atingindo diversos campos da ciência, da comunicação e da cultura.

Dentre os benefícios trazidos por esse fenômeno para os diversos países, podemos citar as novas oportunidades de negócios que os empresários de um determinado país encontraram em outros países.

Pois as empresas de um país se instalaram em outros no intuito de globalizar seus mercados e conseqüentemente aumentarem seus lucros.

Para realizar investimentos, os investidores de todo o mundo, procuram através da contabilidade informações que lhes indique onde devem investir.

Sendo assim, podemos compreender que a globalização possibilitou que a contabilidade rompesse as fronteiras nacionais e se tornasse uma fonte de informações em nível internacional.

No entanto, a contabilidade de cada país possui um conjunto de regras específicas, o que faz com que ao serem observadas internacionalmente encontremos muitas divergências o que dificulta a compreensão por parte de um investidor de um determinado país em relação a uma demonstração contábil de uma empresa localizada em um país estrangeiro.

Portanto, toda a classe contábil internacional esta preocupada com a harmonização contábil, que segundo Niyama (2005) é a busca de regras uniformes que possam atender as exigências e necessidades de todos os países e assim fazer com que as demonstrações contábeis de empresas nacionais possam ser aceitas e compreendidas nos outros países.

Para fazer com que as demonstrações contábeis brasileiras fossem aceitas e compreendidas em todo o mundo, foram publicadas as leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 que modificaram a estrutura dessas demonstrações em face a harmonização contábil.

Diante desse contexto, surgiu o interesse em demonstrar neste trabalho as alterações que ocorreram na estrutura das demonstrações contábeis. Tornando este trabalho de extrema importância, pois essas alterações podem ao harmonizar nossas normas internas com as internacionais da contabilidade, tornar-se importante ferramenta de auxílio para a empresa nacional, pois aumentaria a sua capacidade em gerar lucro.

## 1.4 METODOLOGIA

O estudo realizado para a execução da presente monografia será realizado através de pesquisa bibliografia e documental.

A pesquisa bibliográfica, segundo Alves (2007, p. 55) “... é aquela desenvolvida exclusivamente a partir de fontes elaboradas \_ livros, artigos científicos, publicações periódicas, as chamadas fontes de ‘papel’.”

Já a pesquisa documental é relatada por Silva ACR (2008, p. 55) como sendo:

... a realizada em documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados, tais como: registros, anais, regulamentos, circulares, ofícios, memorandos, balancetes, comunicações informais, filmes, microfimes, fotografias, videoteipe, informações em disquete, diários, cartas pessoais, folclore, etc.

Depois de colhidos todos os materiais para a execução da pesquisa, a mesma será escrita, procurando demonstrar as diferenças nas estruturas das demonstrações contábeis, após a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, e para tal será utilizado o método dedutivo, que é o método onde o autor parte do assunto geral e termina falando de um assunto específico.

Quanto a sua abordagem, a seguinte pesquisa possuirá natureza qualitativa, pois de acordo com Neves (1996, p. 1) “... a pesquisa qualitativa costuma ser direcionada ao longo de seu desenvolvimento; além disso, não busca enumerar ou medir eventos e, geralmente, não emprega instrumental estatístico para análise dos dados [...]”

Ou seja, a pesquisa de natureza qualitativa é aquela que terá a intenção de descrever através de informações não quantificáveis o que levou a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 e como ficaram as demonstrações contábeis após essas publicações.

Com relação aos objetivos da pesquisa esta será do tipo explicativa, pois Ribeiro L (no site <http://www.investilog.com>) é o mais complexo, pois determina fatores para observar, registrar, analisar, e interpretar, aprofundando o conhecimento da realidade, explica o por quê e a razão, se classifica como conhecimento científico, útil para o marco teórico e aproximação para o conceitual.

Em síntese podemos compreender que a pesquisa será do tipo explicativa, pois procurarar através de observações nos fatos que levaram a aderência das normas brasileiras as

internacionais de contabilidade demonstrar o que levou a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 e descrever as mudanças que estas causaram na estrutura das demonstrações contábeis.

## 1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Para atingir os objetivos propostos o presente trabalho esta estruturado da seguinte maneira:

**CAPÍTULO 1 – Introdução:** onde serão evidenciados os motivos que levaram a realização da pesquisa, assim como a importância da mesma, seus objetivos e a metodologia que será utilizada para atingi-los.

**CAPÍTULO 2 – Fundamentação Teórica:** apresenta as revisões bibliográficas, a fim de demonstrar os motivos que levaram a harmonização das normas de contabilidade, evidenciando as alterações na estrutura das demonstrações contábeis a partir de um breve histórico sobre as alterações da Lei das Sociedades Anônimas, fazendo em seguida, um relato sobre as demonstrações contábeis exigidas a partir dessas publicações.

**CAPÍTULO 3 – Alterações nas demonstrações contábeis:** apresenta as alterações na estrutura das demonstrações contábeis após a publicação dessas Leis.

**CAPÍTULO 4 – Considerações Finais e Recomendações:** trata das conclusões as quais se chegou após a realização da pesquisa e recomendações para futuras pesquisas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

À medida que o homem foi evoluindo, partindo de um homem pré-histórico, passando por várias outras fases, até chegar ao homem de hoje. Podemos observar uma série de fatos que modificaram totalmente o cenário mundial, sejam, por exemplo, nas ciências políticas e econômicas. Isso tudo graças ao processo de globalização, que segundo o site <http://www.colegioweb.com.br>, "... é o conjunto de transformações na ordem política e econômica mundial que vem acontecendo nas últimas décadas. O ponto central da mudança é a integração dos mercados numa 'aldeia-global', explorada pelas grandes corporações internacionais."

Essas transformações trazidas pela globalização fizeram com que os diversos países menos desenvolvidos, a fim de se tornarem forte tanto politicamente quanto economicamente revissem sua forma de atuação no mundo, e passassem a seguir os padrões já seguidos anteriormente por outros países mais desenvolvidos. Este fato levou os países desenvolvidos, como os Estados Unidos da América, a se tornarem os grandes centros mundiais. Pois as principais empresas destes países, no intuito de obter um maior lucro em suas transações comerciais além de um menor custo em seu processo produtivo, se instalaram em vários outros territórios. Tornando possível a estas a possibilidade de possuírem filiais em diversas localidades do mundo e matriz em algumas poucas nações, sendo as mesmas conhecidas por transnacionais ou grandes corporações internacionais.

Para que as empresas transnacionais se instalassem em diversos países menos desenvolvidos e levassem a estes novos recursos proporcionando, dentre outros fatores, mais emprego, seria necessário que a contabilidade das empresas desses países passasse a atender as necessidades não só do governo e dos usuários residentes no país, mas passasse também a atender as necessidades dos usuários estrangeiros, a fim de que os investidores de todo o mundo, entendessem qual a informação presente naquelas demonstrações. O que levou os países subdesenvolvidos a iniciarem um processo de harmonização contábil, que de acordo com Niyama (2005, p. 38) "... é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas."

De acordo com o autor, podemos constatar que depois de estabelecido o processo de harmonização contábil, as demonstrações contábeis, assim como os demais registros contábeis, deverão ser elaborados respeitando os princípios e normas contábeis de cada país.

Porém, caberá aos órgãos contábeis dos mesmos reeditar suas normas para que elas entrem em consonância com as normas dos principais países, como a dos Estados Unidos, a fim de que esses registros contábeis, resumido nas demonstrações, possam oferecer informações claras e sucintas a fim de serem compreendidas por investidores de todo o mundo.

Preocupados com os rumos que a contabilidade internacional estava tomando através do processo de harmonização contábil, e incentivados pelo desejo de elevar a contabilidade nacional ao patamar da empregada nos países desenvolvidos, igualando nossos princípios e normas contábeis aos utilizados internacionalmente, a fim de atrair novos investidores para as empresas nacionais, seis órgãos sendo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), a APIMEC NACIONAL, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), resolveram se unir e criar um Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Tendo este, de acordo com o site <http://www.cpc.org.br>, surgido das seguintes necessidades:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custos de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo).

De acordo com esta citação, podemos observar que os principais objetivos do CPC são: convergir às normas nacionais de contabilidade aos padrões internacionais, a fim de que as demonstrações contábeis produzidas no país sejam mais facilmente compreendidas pelos investidores internacionais, podendo dessa forma reduzir os custos na elaboração dessas demonstrações, reduzirem os riscos no processo de decisões e análises, e reduzir o custo de capital para estes investidores. Essa maior compreensão e segurança proporcionada pelas demonstrações contábeis, convertidas às normas internacionais da mesma, levariam as empresas nacionais a atraírem cada vez mais recursos externos, pois os investidores internacionais se sentiriam cada vez mais atraídos a investir.

Além disso, ao ser fundado o CPC teria como principais responsabilidades, a centralização na emissão de normas contábeis e também a representação nos processos democráticos, para todos os profissionais e usuários da contabilidade.

Essa preocupação em harmonizar as práticas contábeis nacionais com as internacionais foi estudada também pela Comissão de Valores Mobiliários, que segundo o site do CPC, procurou revisar a parte contábil da Lei das Sociedades Anônimas, criando para este fim a lei 11.638 de 2007, que posteriormente foi complementada pela lei 11.941 de 2009 que foi criada no intuito de preencher as lacunas deixadas durante a elaboração da mesma.

## **2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA LEI DAS SOCIEDADES ANÔNIMAS**

De acordo com o site, <http://www.planalto.gov.br>, a lei 6.404 que dispõe sobre as sociedades anônimas, é bastante antiga, tendo sido a mesma sancionada em 15 de dezembro de 1976 pelo, na época, Presidente da República Ernesto Geisel.

O principal motivo para a criação, dessa lei era fornecer um maior rigor jurídico para empresas deste tipo e um tratamento diferenciado do ponto de vista contábil das demais.

Desde a sua publicação até os dias atuais, essa lei já sofreu diversas modificações, que de acordo com o site <http://legislacao.planalto.gov.br> foram:

O surgimento do Decreto Lei 2.287 de 20 de julho de 1986 e a Lei 7.730 de 1989 que revogaram o artigo 185 e 241, estes que explanavam sobre a correção monetária, prática que está em desuso no país desde o controle da taxa de inflação.

A Lei 8.021 de 12 de abril de 1990 alterou o artigo 20 referente à forma das ações que a partir de então devem passar a ser nominativas, com isso também revogou os artigos 32 e 33 que relatam sobre as ações endossáveis e ao portador.

Com a extinção da prática de correção monetária da legislação brasileira, a Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995 alterou o inciso IV do artigo 187, retirando o saldo da conta de Correção Monetária da Demonstração do Resultado do Exercício.

Já em 05 de maio de 1997, a Lei 6.404 passou por uma nova alteração, pois neste dia foi promulgada a Lei 9.457 que alterou aproximadamente 40 artigos da mesma, sendo que dentre estes, as principais alterações foram nos artigos de número 100, que se refere aos livros sociais que a empresa deve possuir, como por exemplo, o livro de Registro de Ações Nominativas, para inscrição, anotação ou averbação, do nome do acionista, e da entrada de

capital realizado; o artigo de número 176, que explana as disposições gerais das demonstrações financeiras; e o artigo 250 que relata as normas sobre a consolidação das demonstrações financeiras.

Decorridos aproximadamente quatro anos após as últimas alterações foi promulgada a Lei 10.194 de 14 de fevereiro de 2001 que alterou os artigos 146, que relata sobre os requisitos e impedimentos dos administradores de empresas e também alterou o artigo 294 que explana sobre as companhias existentes que tiverem ações preferenciais com prioridade na distribuição de dividendo fixo ou mínimo, onde estas ficarão dispensadas da Correção Monetária Anual.

Já no dia 31 de outubro do mesmo ano, foi promulgada a Lei 10.303 esta por sua vez alterou a redação de 44 artigos da Lei das Sociedades Anônimas. Sendo que as principais transformações causadas na mesma com a Publicação dessa lei, foram nos artigos 196 que fala sobre a retenção de lucros, o de número 197 que trata da reserva de lucros a realizar e o de número 202 que relata sobre a distribuição dos dividendos obrigatórios.

Apesar de essas transformações terem tido certo teor de importância, do ponto de vista contábil, elas não tiveram um impacto muito grande, se comparadas às alterações sofridas pela Lei das sociedades anônimas, com a promulgação das Leis 11.638 no ano de 2007, que modificou a estrutura das demonstrações contábeis, esta que basicamente foi a responsável pela promulgação da Lei 11.941 de 2009, pois esta teve como principal finalidade preencher algumas lacunas que haviam sido deixadas na elaboração da primeira.

### **2.3 PRINCIPAIS TRANSFORMAÇÕES NA LEI 6.404 DE 1976 PROPORCIONADAS PELA LEI 11.638 DE 2007**

Diante do cenário em que se encontra a contabilidade nacional, percebemos que são inúmeras as transformações que a lei 11.638 de 2007 causou a lei 6.404 de 1976, sendo estas transformações relevantes principalmente para a estrutura das demonstrações contábeis, como por exemplo, o fato de ter tirado a obrigatoriedade de publicação de algumas demonstrações e terem-nas substituído por outras, como por exemplo, a DOAR (Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos), que foi substituída pela DFC (Demonstração do Fluxo de Caixa). Pois, segundo Quintana apud Gitman (no site <http://www.cad.ufsc.br>) esta última é mais completa, já que demonstra as origens e aplicações de recursos resultantes de atividades

operacionais, de financiamento e de investimento, diferente da DOAR que só demonstra as origens e aplicações resultantes da variação do capital circulante.

Vale salientar que a DFC já era elaborada antes da lei 11.638 de 2007, a diferença é que com a publicação da nova lei a DFC passou a ter a obrigatoriedade de publicação da demonstração após o final de cada exercício social. Além de obrigar as companhias abertas a elaborarem e publicarem a Demonstração do Valor Adicionado. E também é bom lembrar que é de extrema importância que a DOAR continue sendo elaborada para fins gerenciais.

Em virtude do processo de harmonização contábil, essa nova lei revela que as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas de acordo com as normas internacionais de contabilidade e confirma a obrigatoriedade de divulgação das mesmas juntamente com o parecer dos auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários.

Ao verificarmos as novas leis das Sociedades Anônimas, verificamos que as principais alterações foram nas Demonstrações Contábeis, dentre estas podemos constatar que as alterações no Balanço Patrimonial dizem respeito a alguns grupos de contas, como por exemplo, a inclusão da conta intangível, ou seja, criou um grupo para as contas de direitos que tenham por objetos bens incorpóreos destinados a manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Antes da publicação dessa lei, essas contas faziam parte do grupo de contas do diferido, agora com essas alterações só poderão ser agrupadas no mesmo, 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 uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.

Com a publicação dessa Lei a conta Patrimônio Líquido, passou a possuir uma nova subdivisão, segundo o artigo 178, § 2º alínea d) apresenta as seguintes contas “... capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.”

Como podemos perceber a conta Lucros ou Prejuízos Acumulados foi substituída pela conta Prejuízos Acumulados, devendo o valor do lucro do exercício ser distribuído para a constituição de reservas.

Devendo os contadores, entretanto, observarem o artigo 199 da respectiva Lei que diz que:

O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social.

Atingindo esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

Essa lei ainda acrescentou à Demonstração de Resultado do Exercício, de acordo com o inciso V artigo 187 “... as 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 despesa.”

Estas são as principais alterações referentes às demonstrações contábeis que encontramos na lei 6.404 de 1976, introduzida pela lei 11.638 de 2007 com o intuito de fazer com que as demonstrações contábeis brasileiras, sejam aceitas e compreendidas em todo o mundo, graças ao processo de harmonização contábil.

## **2.4 PRINCIPAIS TRANSFORMAÇÕES NA LEI 6.404 DE 1976 PROPORCIONADAS PELA LEI 11.941 DE 2009**

A lei 11.638 de 2007 surgiu para adaptar a lei das S/A's ao processo de harmonização contábil, no entanto, essa lei foi publicada ainda com algumas lacunas que foram preenchidas pela Medida Provisória 449 e que mais tarde tornou-se a lei 11.941 de 2009, esta que, entre outras coisas, alterou e incluiu alguns artigos na lei das Sociedades Anônimas.

Vale salientar que a publicação da lei 11.941 de 2009, teve dentre outros objetivos a função de preencher algumas lacunas deixadas pela lei 11.638 de 2007, sendo neste trabalho discutidas as alterações mais significativas que essa lei trouxe para a lei das S/A's ao preencher tais lacunas.

Uma das principais transformações fornecidas por essa lei encontra-se no § 5º do art. 176 da lei das Sociedades Anônimas. Que de acordo com o site <http://www.planalto.gov.br>, é:

§ 5º As notas explicativas devem:

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; [...]

Em síntese, as notas explicativas deverão ter como principal função, demonstrar de forma mais concretas quais foram as práticas contábeis adotadas para a elaboração das demonstrações contábeis, demonstrar as práticas contábeis exigidas no país que não tenham sido apresentadas nas demonstrações e além do mais, fornecer informações necessárias para uma apresentação adequada das demonstrações contábeis que não tenham sido indicadas nas mesmas.

Essa lei também dividiu o ativo e o passivo em dois grupos o circulante e o não circulante, além de ter excluído a conta do diferido do ativo.

Outra alteração relevante no Balanço Patrimonial foi em relação aos investimentos em empresas coligadas e controladas, pois a partir desta lei estas contas deverão ser avaliadas pelo método de equivalência patrimonial.

Uma informação relevante dessa lei, em relação a Demonstração do Resultado do Exercício é a imposição de que todas as receitas e despesas estejam presentes na mesma.

Como vimos às principais alterações trazidas por estas leis ocorreram na estrutura das demonstrações contábeis, pois estas foram promulgadas com a intenção de harmonizar as normas brasileiras de contabilidade as internacionais, a fim de que a classe contábil local passasse a elaborar demonstrações claras e sucintas que pudessem ser compreendidas em todos os demais países a fim de atrairmos para nossas empresas, os investidores internacionais.

## **2.5 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS**

Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 138), “As demonstrações contábeis são as extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil de qualquer tipo de entidade.”

Marion (2006, p. 43), ainda diz que “Os dados coletados pela Contabilidade são apresentados periodicamente aos interessados de maneira resumida e ordenada, formando assim, os relatórios contábeis.”

O autor ainda revela que “Dos inúmeros relatórios que há em Contabilidade, destacam-se aqueles que são obrigatórios de acordo com a legislação brasileira. Esses relatórios são conhecidos como demonstrações financeiras ou, ainda, demonstrações contábeis.”

Em síntese, podemos entender que a contabilidade tem a função de registrar todos os fatos que ocorrem no interior de uma organização e que modificam o patrimônio da mesma. Estes fatos são colhidos pelos profissionais da contabilidade e transformados em relatórios contábeis, que resumem os fatos contábeis a fim de fornecer informações para os seus diversos usuários. Desses relatórios alguns são obrigatórios por lei, sendo estes conhecidos por demonstrações contábeis ou financeiras.

De acordo com as alterações impostas pela Lei 11.638 de 2007, as demonstrações contábeis obrigatórias são as seguintes:

- Balanço Patrimonial;
- Demonstração do Resultado do Exercício;
- Demonstração do Fluxo de Caixa;
- Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados; e
- Demonstração do Valor Adicionado.

### **2.5.1 BALANÇO PATRIMONIAL**

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 139), “O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, qualitativa e quantitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade.”

O Balanço Patrimonial é uma demonstração estática que possui a finalidade de demonstrar as alterações patrimoniais de uma entidade além de seus bens e direitos, em relação as suas dívidas e seu capital próprio. Geralmente, ele demonstra as alterações no patrimônio de uma organização uma única vez durante o exercício financeiro da mesma.

A Demonstração do Balanço Patrimonial é dividida em dois grandes grupos, o de bens e direitos que são constituídas pela conta do ativo. E o grupo das dívidas da empresa, que são formadas pelas contas do passivo e do patrimônio líquido.

Favero et al. (2006, p. 59) trata do ativo como “... o conjunto de bens e direitos decorrentes de transações passadas e com potencialidade de geração de caixa, colocados à disposição da entidade para que essa possa alcançar os seus objetivos.”

Podemos então compreender, que o ativo é formado por bens e direitos adquiridos pela empresa em negociações anteriores. Esses bens e direitos podem ser utilizados para satisfazer as necessidades correntes de liquidez ou como bens necessários para a produção da empresa.

Podemos então, considerar o conjunto de bens como os investimentos tangíveis ou intangíveis realizados pela empresa em detrimento ao cumprimento de suas atividades. Já os direitos são os valores que a empresa poderá utilizar imediatamente para a realização de suas atividades. Como exemplo de bens, podemos citar máquinas, equipamentos e marcas. Já como exemplo de direito, podemos citar as contas a receber.

Vale ressaltar também que para fazer parte do ativo, os bens e direitos devem obrigatoriamente, ser de propriedade legal da empresa, mensuráveis em dinheiro, gerando dessa forma um retorno para a mesma, proporcionando por sua vez benefícios presentes ou futuros para a organização.

Do outro lado do Balanço, mais precisamente do lado direito, encontramos o conjunto de contas classificadas como contas do passivo que são os fundos advindos de fontes externas da empresa, ou seja, são adquiridas de terceiros, como exemplo, fornecedores.

Como fonte de recursos, além das contas de passivo, tem a conta de Patrimônio Líquido que representam o capital inicial dos sócios para a realização de atividades da empresa e os valores referentes ao resultado proveniente das mesmas.

O autor ainda nos revela que: “... O Patrimônio Líquido é tido como a diferença entre o Ativo e o Passivo. Pode-se afirmar também que o Patrimônio Líquido é, em princípio, o que o(s) proprietário(s) da entidade teria(m) a receber ou a pagar em caso de extinção ou dissolução da sociedade.”

Ou seja, o Patrimônio Líquido é a diferença das variações entre a aplicação de recursos representada pelo ativo e a fonte de recursos representada pelo passivo, demonstrando assim, os valores de lucros ou prejuízos auferidos pelos acionistas durante o exercício financeiro da empresa.

Outra divisão de suma importância para classificação das contas patrimoniais elencadas na Demonstração do Balanço Patrimonial é a subdivisão do ativo em circulante e não circulante e do passivo em exigível, não exigível e Patrimônio Líquido.

O ativo circulante é explicado por Marion (2006, p. 63 – 64) como sendo “... o grupo que gera dinheiro para a empresa pagar suas contas a curto prazo.” Ou seja, podemos compreender que o ativo circulante é formado pelas contas que representam a disponibilidade imediata da empresa em obter dinheiro. Nesse caso encontramos as contas caixa e Bancos, clientes que são as dívidas deles com a empresa, a conta de despesas antecipadas e também as contas de estoque que serão vendidos pela empresa trazendo recursos financeiros para a mesma.

Na lei 6.404 de 1976, o ativo a longo prazo era dividido em dois grandes grupos, o ativo realizável a longo prazo que compreendem os bens e direitos do ativo que trarão benefícios para a empresa a longo prazo e o ativo permanente que compreende as contas do investimento, do imobilizado e do diferido, sendo estas duas últimas, destinadas ao processo produtivo da empresa.

Com a publicação da lei 11.638 de 2007, esses dois grandes grupos foram unidos em um só tornando-se, assim, o ativo não circulante.

Já o passivo é dividido em circulante que corresponde às dívidas de curto prazo como, por exemplo, as dívidas da empresa para com os fornecedores.

E o passivo exigível a longo prazo, que correspondem as dívidas da empresa de longo prazo, como por exemplo, as dívidas com fornecedores que só se venceram no exercício subsequente.

## **2.5.2 DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO**

Silva JP (2004, p. 95), diz que:

A demonstração do resultado do exercício, [...] demonstra o resultado obtido pela empresa em determinado período, isto é, o lucro ou o prejuízo. [...] a demonstração do resultado acumula as receitas, os custos e as despesas relativas a um período de tempo, mostrando o resultado e possibilitando conhecermos seus componentes principais.

Para obtermos o resultado líquido da empresa nesse período, devemos levar em consideração todos os fatores que impactam no exercício da empresa. Demonstrando dessa forma, as vendas realizadas pela empresa em um determinado período, subtraindo desse valor todos os impostos e as taxas que incide sobre as vendas, e também todos os itens que por estarem em desacordo com o pedido dos clientes foram devolvidos a organização. Realizada essa etapa encontramos a receita de operacional líquida.

Desse resultado, subtraímos os custos dos produtos vendidos ou elaborados para finalmente encontrarmos o nosso lucro bruto.

Após executada mais uma etapa, subtraímos do resultado as nossas despesas operacionais, que podem ser divididas em quatro grupos: despesas de vendas que são as

referentes à comercialização e distribuição dos produtos, como exemplo, podemos citar as despesas com o pessoal da área de vendas.

Despesas financeiras que de acordo com Marion (2006, p. 96):

São as remunerações aos capitais de terceiros, tais como: juros pagos ou incorridos, comissões bancárias, descontos concedidos, juros de mora pagos etc.

As despesas financeiras devem ser compensadas, com as **Receitas Financeiras** conforme disposição legal, isto é, estas receitas são deduzidas daquelas despesas.

As **receitas** de natureza **financeira** são as derivadas de juros ganhos nas aplicações financeiras, juros de mora recebidos, descontos obtidos, etc.

Se o montante de Receita Financeira for maior que a Despesa Financeira, a Receita Financeira será deduzida de outras Despesas Operacionais.

Em síntese despesa financeira é aquela que a empresa paga a terceiros como forma de remuneração pela aplicação no capital da mesma. Já receitas financeiras é o lucro que a empresa obtém em suas aplicações financeiras ou quando ela recebe descontos de fornecedores por realizarem o pagamento antecipado das suas compras.

Despesas administrativas que são as referentes à administração do negócio.

E também as outras despesas e receitas operacionais que são as despesas e receitas que geralmente não fazem parte da operacionalidade da empresa.

Em seguida, verifica-se se o resultado de equivalência patrimonial que segundo o site <http://www.wikipedia.org>

... é um método contábil de avaliação de investimentos realizados por uma empresa, chamada investidora, em outra, denominada investida.

Também pode ser entendido como um ajuste contábil realizado a fim de se determinar o valor dos investimentos de uma companhia em outras empresas. [...]

Em síntese, podemos compreender que a equivalência patrimonial procura demonstrar o resultado que a empresa obteve por ter investido em outra.

Podendo, portanto, este resultado ser positivo ou negativo. Pois de acordo com Silva JP (2010, p. 133) “Quando o resultado de equivalência patrimonial for positivo, isto indica que está havendo lucro na empresa na qual foi feito o investimento ao mesmo tempo que equivalência patrimonial negativa significa prejuízo da empresa investida.”

Com isso, nós encontramos o Resultado Antes das Despesas e Receitas Financeiras.

Encontrando finalmente, o Resultado Antes dos Tributos Sobre o Lucro.

Logo após soma-se o Lucro Líquido do Exercício que de acordo com o autor:

... indica o resultado do exercício após computar a totalidade das receitas de vendas, a dedução dos custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos, a dedução das despesas operacionais, as receitas e despesas financeiras em geral, o resultado de equivalência patrimonial, o Imposto de Renda, a contribuição social e as participações. Portanto, o lucro líquido é a parcela do resultado do período que sobrou para os acionistas ou sócios.

Na DRE também é possível demonstrar o valor do lucro líquido por ação, que é o valor do lucro líquido por ação, que é o resultado do lucro do exercício dividido pela quantidade de ações da empresa.

Após executada essa etapa obtemos o nosso Resultado das Atividades da empresa.

### **2.5.3 DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA**

De acordo com Stickney e Weil (2008, p. 172), “... a demonstração do fluxo de caixa, que relata o impacto das atividades operacionais, de investimento e financiamento de uma empresa sobre o fluxo de caixa, em determinado período.

A principal função dessa demonstração é evidenciar o real valor dos recursos em curto prazo pertencentes a conta caixa, que entraram na empresa, ou se saíram e se este último onde foi investido o dinheiro.

Apesar de ser uma única demonstração, existem várias maneiras de elaborarmos essa demonstração, sendo as duas principais representadas pelo método direto e indireto de caixa.

Para elaborarmos a demonstração do fluxo de caixa de acordo com método direto, primeiro devemos calcular o recebimento das vendas. Para isso, devemos calcular o saldo disponível em caixa dos clientes no início do exercício acrescido das vendas e deduzido do saldo final de clientes resultando no valor total recebido pelas empresas de seus clientes.

O segundo passo a ser realizado, dever ser o cálculo dos pagamentos aos fornecedores a efetivação desses cálculos, devemos calcular primeiro o custo das mercadorias vendidas, para isso devemos somar o saldo inicial de mercadorias ao valor das compras e deduzirmos o valor do estoque final, encontrando assim, o custo das mercadorias vendidas.

Finalmente, nós podemos calcular o valor do pagamento aos fornecedores, através do saldo inicial dos fornecedores, acrescido ao valor das compras deduzido do saldo final dos fornecedores, resultando finalmente no valor do pagamento aos fornecedores.

Como 3º passo, para o cálculo da demonstração do fluxo de caixa pelo método direto, nós temos que fazer o cálculo do pagamento das despesas, deduzindo das despesas totais as despesas antecipadas do primeiro exercício da organização e desse subtotal devemos subtrair as despesas antecipadas do final do atual exercício, encontrando, dessa maneira, o pagamento das despesas deste exercício.

Depois de efetuados todos estes cálculos, devemos mostrar a estrutura da demonstração do fluxo de caixa que devesse possuir três grupos, o da origem, o da aplicação e o da conciliação.

No grupo das origens de recursos que corresponde ao caixa gerado pelas operações, sendo este por sua vez correspondente ao recebimento de vendas, deduzido dos pagamentos das compras e das despesas.

O valor das aplicações é resultante do pagamento dos dividendos acrescidos das compras de terrenos, por exemplo, mais os pagamentos de empréstimos a longo prazo deduzido da redução das disponibilidades.

E por fim, temos o grupo das contas de conciliação, que é fornecida através do saldo final de caixa no exercício anterior, reduzido das disponibilidades deste exercício totalizando assim, o saldo final de caixa deste exercício.

Como já sabemos, outra maneira de elaborarmos a demonstração do fluxo de caixa é através do método indireto que de acordo com Ludícibus et al. (2007, p. 244 – 245) é um método onde “... parte-se do lucro líquido para, após os ajustes necessários, chegar-se ao valor das disponibilidades produzidas, no período, pelas operações registradas na Demonstração do Resultado.”

Para calcular os dados que comporá essa demonstração, primeiro será necessário o valor do lucro líquido registrado na demonstração de origem e aplicação de recursos (DOAR), logo após devemos ajustar o caixa gerado pelas operações, que de acordo com o autor devesse ser feito da seguinte maneira:

Para se chegar ao Caixa produzido pelas operações normais da empresa, fazem-se ajustes mediante a comparação dos itens circulantes que estão diretamente vinculados as contas de Resultado, com exceção da própria conta relativa às disponibilidades.

Ou seja, os ajustes devem ser feitos entre as contas do ativo circulantes ligada ao resultado do exercício, em exceção as contas Caixa e Bancos, chegando dessa forma ao caixa gerado nas operações.

Para chegarmos ao valor do caixa gerado na operação, deveríamos por exemplo, somar ao lucro líquido o aumento dos fornecedores e o valor da diminuição das despesas antecipadas, subtraindo conseqüentemente, o aumento em clientes e o aumento em mercadorias.

Logo depois de realizados todos estes cálculos, podemos montar a demonstração do fluxo de caixa que será composta por três grandes grupos, o das atividades operacionais, o das atividades de investimento e o das atividades de financiamento.

Sendo que o grupo das atividades operacionais é formado pelo lucro líquido do período, somados aos encargos da dívida de longo prazo, depreciação, despesas de provisão para imposto de renda, deduzidos da variação de duplicatas a receber, variação dos estoques, variação de fornecedores, variação de salários sociais e a variação das contas a pagar. O que irá fornecer o caixa líquido das atividades operacionais.

Logo após, nós calculamos as atividades de investimento que é formado pela compra do imobilizado.

Gerando, finalmente, o caixa líquido das atividades de investimento.

Finalmente calculamos as atividades de financiamento, que é constituído pelo aumento de capital somado ao financiamento de longo prazo. O que fornece, por sua vez, o valor do caixa líquido das atividades de financiamento.

Ao somarmos o valor total de cada um desses grupos, nós encontramos a variação das disponibilidades que, finalmente, somamos ao valor inicial das disponibilidades, fornecendo o valor final das disponibilidades.

#### **2.5.4 DEMONSTRAÇÃO DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS**

Ribeiro OM apud NBC T3 (2005, p. 369), diz que:

A Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA) é um relatório contábil destinado a evidenciar, num determinado período, as mutações ocorridas nos resultados acumulados de entidade [...].

O autor ainda revela que:

[...] a DLPA evidencia o lucro apurado no exercício e sua destinação (para constituição de reservas, compensação de prejuízos, incorporação ao capital ou distribuição aos acionistas, em forma de dividendos), bem como os eventos que interferiram no saldo inicial da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, como os ajustes de exercícios anteriores; as reversões de reservas, bem como a parcela dos lucros acumulados de exercícios anteriores que foram incorporadas ao capital social.

Em síntese podemos compreender que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados demonstra se o saldo inicial da empresa era representado pela conta de lucro ou prejuízo do exercício, ela procura evidenciar também as variações de lucro da empresa e a destinação que a mesma deu para ele, se o houver auferido durante o exercício, demonstrando ao término do exercício se o seu saldo final foi de lucro ou prejuízo.

Através da estrutura dessa demonstração, se comparada a demonstração das mutações do Patrimônio Líquido, podemos compreender que a mesma é incorporada pela última. No entanto com a nova lei das Sociedades Anônimas apenas a DLPA é obrigatória.

O Conselho Federal de Contabilidade (p. 143, 2008) fala que:

- ... A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:
- a) o saldo no início do período;
  - b) os ajustes de exercícios anteriores;
  - c) as reversões de reservas;
  - d) a parcela correspondente à realização de reavaliação, líquida do efeito dos impostos correspondentes;
  - e) o resultado líquido do período;
  - f) os lucros distribuídos;
  - g) as parcelas de lucros incorporados ao capital;
  - h) o saldo no final do período.

## **2.5.5 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO**

De acordo com a NBC T 3.5 do Conselho Federal de Contabilidade (p. 144, 2008) “A demonstração das mutações do patrimônio líquido é aquela destinada a evidenciar as mudanças, em natureza e valor, havidas no patrimônio líquido da entidade, num determinado período de tempo.

Em outras palavras, a demonstração das mutações do patrimônio líquido procura evidenciar todas as alterações financeiras que modificaram a situação líquida da empresa positiva ou negativamente.

Segundo Santos JL (2006, p. 103) “... a demonstração das mutações do patrimônio líquido é uma demonstração financeira facultativa para as sociedades anônimas de capital fechado [...]”

Sendo, portanto obrigatória para as sociedades de capital aberto.

Essa demonstração além de outras coisas engloba a demonstração dos lucros e prejuízos acumulados e ajuda na elaboração da demonstração de origens e aplicações de recursos, conforme relata o autor (2006, p. 104):

Essa demonstração evidencia a movimentação ocorrida em cada conta do patrimônio líquido e não apenas a movimentação ocorrida na conta de lucros ou prejuízos acumulado, sendo por isso mais completa em termos informacionais do que a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, já que esta está embutida na demonstração das mutações do patrimônio líquido. Ademais, ela facilita a elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos, já que apresenta toda a movimentação ocorrida no patrimônio líquido da entidade em um determinado exercício social.

Enfim, a demonstração das mutações do patrimônio líquido procura evidenciar alterações que ocorreram nas contas que formam o patrimônio líquido. Em relação a isto o site <http://www.portaldecontabilidade.com.br> relata que:

As contas que formam o Patrimônio Líquido podem sofrer variações por inúmeros motivos, tais como:

1 – Itens que afetam o patrimônio total:

- a) acréscimo pelo lucro ou redução pelo prejuízo líquido do exercício;
- b) redução por dividendos;
- c) acréscimo por reavaliação de ativos (quando o resultado for credor);
- d) acréscimo por doações e subvenções para investimentos recebidos;
- e) acréscimo por subscrição e integralização de capital;
- f) acréscimo pelo recebimento de valor que exceda o valor nominal das ações integralizadas ou o preço de emissão das ações sem valor nominal;
- g) acréscimo pelo valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
- h) acréscimo por prêmio recebido na emissão de debêntures;
- i) redução por ações próprias adquiridas ou acréscimo por sua venda;
- j) acréscimo ou redução por ajuste de exercícios anteriores.

2 – Itens que não afetam o total do patrimônio:

- a) aumento de capital com utilização de lucros e reservas;
- b) apropriações de lucro líquido do exercício reduzindo a conta Lucros Acumulados para formação de reservas, como Reserva Legal, Reserva de Lucros a Realizar, Reserva para Contingência e outras;
- c) reversões de reservas patrimoniais para a conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados;
- d) Compensação de Prejuízos com Reservas.

Para demonstrar estas variações, a demonstração das mutações do patrimônio líquido é dividida em um grupo de contas sendo estruturadas de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (p. 144, 2008) da seguinte maneira:

- a) os saldos no início do período;
- b) os ajustes de exercícios anteriores;
- c) as reversões e transferências de reservas e lucros;
- d) os aumentos de capital, discriminando sua natureza;
- e) a redução de capital;
- f) as destinações do lucro líquido do período;
- g) as reavaliações de ativos e sua realização líquida do efeito dos impostos correspondentes;
- h) o resultado líquido do período;
- i) as compensações de prejuízos;
- j) os lucros distribuídos;
- l) os saldos no final do período.

Devendo cada uma das contas ser agrupada em colunas diferentes, além de uma conta total que devera conter a soma total das contas individuais.

## **2.5.6 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO**

Sobre essa demonstração o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 147), fala que: “Demonstração do Valor Adicionado é a demonstração contábil destinada a evidenciar, de forma concisa, os dados e as informações do valor da riqueza gerada pela entidade em determinado período e sua distribuição.”

Silva JP (2004, p. 102 - 103), ainda relata que:

[...] A DVA mostra a geração de valor e sua distribuição, para pagamento de insumos, para pagamento de salários aos empregados, impostos ao governo, dividendos e juros sobre o capital próprio aos acionistas e reinvestimento na empresa. [...] a DVA mostra o valor adicionado, ou seja, a geração de riqueza e a forma como a mesma foi distribuída entre os grupos de agentes, ou seja, trabalhadores, governos, acionista.

Podemos compreender que esta demonstração evidencia o valor adicionado por uma empresa ao seu lucro, isto é, a riqueza que ela conseguiu gerar com suas atividades em um

determinado exercício e que será distribuída pela entidade para pagamento de salários dos empregados, impostos, dentre outros.

Além do mais, essa demonstração é importante para evidenciar e auxiliar o cálculo do produto interno bruto de um país e os indicadores sociais do mesmo, além de ajudar as multinacionais a demonstrarem a riqueza que estão proporcionando a um determinado país, conclui Santos A (2007, p. 38).

Como modelos de demonstração do valor adicionado nós podemos citar como principais o modelo para empresas em geral e o modelo para Bancos.

O modelo da DVA para empresas é formado por oito grupos de contas, sendo o primeiro chamado de receita, que corresponde ao somatório das vendas de mercadorias, produtos e serviços, mais provisão para devedores duvidosos e as receitas não operacionais.

O segundo grupo de contas é conhecido por insumos adquiridos de terceiros que inclui o valor dos impostos, esta conta é formada pela junção das matérias primas consumida, o custo das mercadorias e serviços vendidos, os materiais, energia, serviços de terceiros e outros, além da perda ou recuperação dos ativos.

Como terceiro grupo de contas, nós temos o valor adicionado bruto que é a subtração das receitas menos os insumos adquiridos de terceiros.

O quarto grupo de contas dessa demonstração é conhecido como retenções que é o valor da depreciação, amortização e exaustão.

Um quinto grupo de contas é o valor adicionado líquido produzido pela entidade, que é encontrado através da subtração do valor adicionado bruto, subtraído das retenções.

Outro grupo de contas a ser considerado na demonstração do valor adicionado é o valor adicionado recebido em transferência que devera ser constituído pelo resultado de equivalência patrimonial atrelado as receitas financeiras.

Logo após podemos encontrar o valor adicionado total a distribuir que é resultante da soma entre o valor adicionado líquido produzido pela entidade e o valor adicionado recebido em transferência.

E finalmente, podemos demonstrar como é distribuído o valor adicionado, que podera ser através de pessoal e encargos; impostos, taxas e contribuições; juros e aluguéis; juros sobre capital próprio e dividendos e também os lucros retidos, ou seja, o prejuízo do exercício.

Vale salientar que para elaborarmos essa demonstração devemos requerer os dados constantes na demonstração do resultado, além das informações da escrituração contábil.

Como já vimos além do modelo de demonstração do valor adicionado para empresas, também existe o modelo específico para instituições bancárias.

Antes de verificarmos como é estruturado esse modelo, devemos nos lembrar da função dessas instituições, que é a de intermediar finanças, ou seja, servir como instrumento para investimentos, especialmente os derivados da atividade de compra e venda de ações.

Como a função principal de uma demonstração do valor adicionado é demonstrar a capacidade de uma empresa em gerar riqueza e como hoje, ainda existem dificuldades para determinar se as instituições bancárias podem ou não gerar e distribuir riqueza, pois boa parte dos usuários dessas instituições considera que elas vendem produtos quando na realidade as mesmas vendem mercadorias e serviços, torna-se difícil medir a capacidade de geração de riqueza das mesmas. Para resolver esse impasse e podermos elaborar o modelo de DVA para instituições financeiras, Santos A (2007, p. 44) afirma que:

Para resolver o impasse de se poder ou não considerar a atividade bancária como geradora e distribuidora de riqueza, convencionou-se que, excepcionalmente, os custos financeiros dessa atividade devem ser alocados como custo de obtenção das receitas e não como distribuição de valor adicionado.

Portanto, podemos perceber que em face dessas alterações entre os modelos de DVA, podemos verificar que a estrutura desta demonstração para as instituições bancárias podera ser elaborada observando algumas diferenças desta em relação ao modelo destinado as empresas dos demais ramos de atividade.

Sendo que a primeira diferença de um modelo para o outro se encontra na quantidade de grupos de contas, enquanto que no modelo para empresas, temos oito grupos, no modelo de DVA encontramos nove grupos de contas, agrupados na seguinte ordem:

- a) Receitas;
- b) Despesas de intermediação financeira;
- c) Insumos adquiridos de terceiros;
- d) Valor adicionado bruto;
- e) Retenções;
- f) Valor adicionado líquido produzido pela entidade;
- g) Valor adicionado recebido em transferência;
- h) Valor adicionado a distribuir;
- i) Distribuição do valor adicionado.

No grupo das receitas devemos incluir os valores referentes a intermediação financeira; prestação de serviços; provisão para devedores duvidosos – reversão (constituição) e também os valores das receitas não operacionais.

Logo após devemos demonstrar todos os valores referentes às despesas de intermediação financeira além dos insumos adquiridos de terceiros, neste grupo devem ser incluídos materiais, energia e outros; os serviços de terceiros; e a perda ou recuperação de valores ativos.

Depois de evidenciados todos esses valores, podemos encontrar nosso valor adicionado bruto, que é o resultado da subtração entre as receitas, menos as despesas de intermediação financeira e os insumos adquiridos de terceiros.

Logo após devemos evidenciar o valor das nossas retenções, que é formada pelos valores da depreciação, amortização e exaustão.

O valor adicionado bruto subtraído das nossas retenções nos fornece o valor adicionado líquido produzido pela entidade.

Em seguida é a vez de demonstrarmos o valor adicionado recebido em transferência que equivale ao resultado de equivalência patrimonial.

O próximo passo para montarmos a nossa demonstração do valor adicionado é somar o valor adicionado líquido produzido pela entidade ao valor adicionado recebido em transferência, resultando no valor adicionado a distribuir.

Finalmente, devemos evidenciar como será feita a distribuição do valor adicionado. Podendo esse valor ser distribuído para pessoal e encargos; impostos, taxas e contribuições; aluguéis; juros sobre capital próprio e dividendos; além de lucros retidos ou prejuízos do exercício.

### **3. PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

As alterações na Lei das Sociedades Anônimas proporcionadas pela publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 ocorreram com a finalidade de harmonizar as normas brasileiras de contabilidade as internacionais. Nesse intuito essas modificações ocorreram, principalmente, na estrutura das demonstrações contábeis proporcionando que as mesmas sejam entendidas por investidores de todo o mundo, e venham por consequência, atrair mais investimentos para as empresas nacionais.

#### **3.2 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DO BALANÇO PATRIMONIAL COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

A publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009 causaram inúmeras alterações na estrutura do Balanço Patrimonial, ao alterarem alguns artigos presentes na lei das sociedades anônimas que dizem respeito à estrutura da respectiva demonstração contábil.

Podemos observar estas alterações ao analisarmos os artigos de números 178 a 185 da lei das sociedades anônimas que relatam sobre as contas do Balanço Patrimonial e ao compará-los com as alterações nesses artigos, proporcionadas pelas leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009.

Dentre as alterações nessa demonstração, em princípio, podemos perceber as diferenças no ativo permanente, pois na lei 6.404 de 1976 o mesmo era dividido em investimento, imobilizado e diferido, tendo este sido acrescido de uma nova conta pela lei 11.638 de 2007 denominada de intangível. Este grupo, entretanto passou por uma forte alteração com a publicação da lei 11.941 de 2009, pois o mesmo passou a ser chamado de ativo não circulante, que é composto por ativo realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível, esta lei também excluiu do ativo permanente a conta do diferido.

Em relação ao ativo imobilizado, a lei 6.404 de 1976 diz que devem ser classificados nesta conta os bens destinados a manutenção das atividades da companhia ou da empresa, ou que sejam exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Entretanto, a lei 11.638 de 2007 enfatiza que esses bens devem ser corpóreos e devem proporcionar benefícios para a empresa que deverá ser a portadora dos riscos e controles dos mesmos, independentemente de seu tipo.

Observando agora o artigo 179 da lei das sociedades anônimas de 1976, percebemos que são classificadas na conta do ativo permanente 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 início das operações sociais.”

No entanto este artigo foi alterado pela lei 11.638 de 2007 que relata que devem ser classificados nesta conta “... as despesas pré-operacionais e os gastos de reestruturação que contribuirão, efetivamente, para o aumento de resultado de mais de um exercício social e que não configurem tão somente uma redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.”

Vale salientar que estas alterações permaneceram até a publicação da lei 11.941 de 2009 que por sua vez, excluiu o artigo 179, eliminando assim, da demonstração do Balanço Patrimonial a conta do ativo diferido.

Olhando agora para o lado direito do Balanço Patrimonial, mas precisamente, para o grupo de contas representativo das obrigações da empresa, e de acordo com a ótica da lei 6.404 de 1976, podemos verificar que estas e também as operações de financiamento da companhia para aquisição de bens do ativo permanente, devem ser classificadas no passivo circulante se tiverem seu vencimento para o exercício seguinte ou no passivo exigível a longo prazo se tiverem prazo de vencimento superior a um exercício.

Entretanto, a lei 11.941 de 2009 proporcionou algumas pequenas alterações neste grupo de conta, tendo sido apenas em algumas de suas denominações, como o ativo permanente que agora é conhecido por ativo não circulante e o passivo exigível a longo prazo sendo denominado por esta lei como passivo não circulante.

Também ocorreram alterações relevantes para a Demonstração do Balanço Patrimonial no grupo do Patrimônio Líquido, pois segundo o artigo 178 da lei 6.404 de 1976 este grupo era dividido em “... capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros ou prejuízos acumulados.” Já a lei 11.638 de 2007 eliminou a conta de reservas de reavaliação e acrescentou as contas de ajustes de avaliação patrimonial e a de ações em tesouraria.

No que diz respeito à substituição da conta de reservas de reavaliação pela conta de ajuste de avaliação patrimonial, podemos concluir que o motivo mais sucinto para esta substituição foi o fato de que na lei 6.404 de 1976, eram classificadas na mesma, as contrapartidas de aumentos do valor atribuídos aos elementos do ativo em virtude das novas

avaliações ocorridas no mesmo. Por sua vez, a lei 11.638 de 2007, diz que as reservas de reavaliação devem ser substituídas pelos ajustes de avaliação patrimonial, que são compostos pelas contrapartidas de aumento ou diminuição do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a preço de mercado enquanto não computadas no resultado do exercício.

Nesse caso, a lei 11.941 de 2009 veio confirmar que essa avaliação deverá ser a preço justo.

### **3.3 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

Uma das alterações sofridas por esta demonstração esta prescrita no inciso VIII, § 2º do artigo 187 onde diz que “o aumento do valor de elementos do ativo em virtude de novas avaliações, registradas como reservas de reavaliação, somente depois de realizado poderá ser computado como lucro para efeito de distribuição de dividendos ou participações.”

A alteração neste artigo consiste no fato dele ter sido revogado pela lei 11.638 de 2007.

Outra alteração na DRE, constituída na criação da conta Despesas Gerais, que são as despesas com pouca relevância para a empresa.

Também foi alterada a denominação da conta despesas e receitas não operacionais, sendo estas conhecidas hoje, como outras despesas e receitas.

A conta Lucro Operacional também teve sua escrita modificada, devendo hoje, ser chamada por Resultado das Atividades Operacionais da empresa.

Nas modificações da DRE também foi incluída o Resultado de Equivalência Patrimonial.

Após as modificações trazidas pelas leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, modificou a escrita da conta do imposto de renda e contribuição social, passando a mesma a ser chamada de imposto sobre o lucro.

### **3.4 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 E 2009**

Como alterações nessa demonstração, podemos evidenciar primeiramente as proporcionadas pela lei 11.638 de 2007 que excluiu a obrigatoriedade de publicação da demonstração das origens e aplicações de recursos concedendo-a conseqüentemente a demonstração do fluxo de caixa.

Outra alteração em relação a esta demonstração contábil pode ser encontrada ao fazermos uma comparação entre o inciso I do artigo 188 das leis 6.404 de 1976 e 11.638 de 2007, pois na primeira encontramos um relato sobre a estrutura da DOAR, e na segunda, por sua vez, encontramos uma afirmativa sobre a forma estrutural da DFC, que seria a seguinte:

Art. 188, I: demonstração dos fluxos de caixa – as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 fluxos:

- a) das operações;
- b) dos financiamentos; e
- c) dos investimentos.

É bom salientar que essa demonstração já era elaborada antes da lei 11.638 de 2007, seguindo a mesma estrutura proporcionada por esta lei, a única diferença é que antes ela era elaborada unicamente para fins gerenciais sem necessidade ou obrigatoriedade de publicação.

### **3.5 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NA ESTRUTURA DA DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO COM A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

Essa demonstração também foi elaborada para substituir a demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Porém, tendo sua obrigatoriedade direcionada apenas para empresas de capital aberto.

Sendo assim, como na DFC, a estrutura da DVA também está relatada no artigo 188 da lei 11.638 de 2007 sendo em seu II inciso, que diz que:

Art. 188, II: demonstraco do valor adicionado – o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuico entre os elementos que contribuíram para a gerao dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

Como a DFC, esta demonstraco também era elaborada antes da lei 11.638 de 2007, sendo que para fins gerenciais, agora passou a ter obrigatoriedade, porém como já foi informado, anteriormente, apenas para empresas de capital aberto.

### **3.6 PRINCIPAIS ALTERAOES NAS DEMONSTRAOES DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS E MUTAOES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO COM A PUBLICAO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

Um dos fatos mais relevantes nas alteraoes ocorridas na estrutura das demonstracoes contábeis encontra-se no ato de retirar a obrigatoriedade de algumas delas e passar esse dever para outras mais complexas.

Como exemplo, podemos citar a DMPL que perdeu a obrigatoriedade de publicao sendo a mesma fornecida para a DLPA que procura demonstrar como era o saldo da empresa no início do exercício, ou seja, se composto por lucro ou prejuízo, além de evidenciar o que levou o mesmo a sofrer alteraoes durante o exercício e como ficou o saldo ao final do mesmo.

Com isso podemos entender o porquê da DLPA que  incorporada pela DMPL, possuir o dever de obrigatoriedade de publicao, ao invés do contrário.

Pois, para o governo  mais importante saber o quanto a empresa gerou de lucro a fim de cálculo do imposto de renda, a ser efetuado posteriormente.

Já para os empregados e acionistas  importante saber a situao da empresa, se positiva ou negativa, em um determinado exercício. Pois os primeiros querem que a empresa lucre a fim de manterem seus empregos, e os últimos querem ganhar altos dividendos.

Os gerentes por sua vez, querem saber se as atitudes que tomaram em um determinado exercício têm gerado resultados.

Ou seja, para as pessoas envolvidas com a empresa é mais importante saber se a empresa está conseguindo obter lucro em suas atividades do que conhecer como está ocorrendo às variações no Patrimônio Líquido.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES**

No mundo globalizado no qual vivemos, nos deparamos com o surgimento das empresas transnacionais, ou seja, grandes empresas que possuem sua matriz em um determinado país e filiais em vários outros. Fato este que ocorre, pelo desejo de fazer novos tipos de investimentos e por consequência obter novos lucros.

Para decidir se devem ou não fazer esse tipo de investimento, ou mesmo investir seu capital em empresas de outros países, os investidores necessitam das informações fornecidas pela contabilidade. No entanto, essas informações resumidas nas demonstrações contábeis não eram homogêneas para todos os países, levando os vários investidores a desistirem do investimento por não entender a informação presente em cada demonstração. Todas essas divergências ocorriam pelas diferenças da normatização contábil de um país para outro.

Em consonância ao exposto, neste trabalho foi procurado demonstrar, primeiramente, como eram elaboradas as demonstrações contábeis brasileiras que seguiam normas de contabilidade que estavam em desacordo com as normas internacionais de contabilidade. Para que, posteriormente, no decorrer da pesquisa fosse possível fazer um comparativo entre as demonstrações elaboradas com a lei 6.404 de 1976 e as elaboradas de acordo com as normas internacionais de contabilidade. Como exemplo, destas divergências temos o ativo permanente que deveria de acordo com as normas internacionais de contabilidade ser denominado de ativo não circulante.

Diante desse cenário de divergências surgiu na classe contábil de todo o mundo o interesse em criar um conjunto de normas que harmonizasse essas informações a nível internacional, surgindo assim, as normas internacionais de contabilidade.

Com a criação de um novo conjunto de normas a nível internacional, os contadores de todo o mundo passaram a elaborar demonstrações contábeis que podem ser compreendidas por investidores de todo o mundo.

Com o intuito de estabelecer padrões para que as empresas e os contabilistas nacionais obedecessem a essas novas normas, vários órgãos se uniram ao Conselho Federal de Contabilidade, sendo eles: a Bolsa de Valores de São Paulo, a Associação Brasileira das Companhias Abertas, a APIMEC NACIONAL, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Para criar o

Comitê de Pronunciamentos Contábeis que possui o objetivo maior de cuidar do processo de harmonização contábil no Brasil.

Todos os esforços por parte da classe contábil para adequar as normas brasileiras de contabilidade as internacionais da mesma e a criação do CPC no país levaram a publicação das leis 11.638 de 2007 e 11.941 de 2009, que foram criadas no intuito de alterar a estrutura das demonstrações contábeis das empresas nacionais a fim de harmonizá-las as normas internacionais de contabilidade. Vale salientar, que neste trabalho para dar embasamento à publicação dessas leis e conseqüentemente a alteração ocorrida na estrutura das demonstrações contábeis após a publicação das mesmas achou-se necessário observar o histórico da lei 6.404 de 1976.

Como podemos perceber as alterações na estrutura das demonstrações contábeis, ocorreram com surgimento destas leis e com a criação do CPC. Tendo sido estas alterações basicamente, na inclusão ou extinção de algumas contas, na modificação da denominação de algumas delas e na extinção ou obrigatoriedade de publicação de algumas demonstrações contábeis.

Como exemplo das contas que sofreram alterações em sua denominação, temos as contas de ativo que deixaram de ser conhecidas por ativo permanente e passaram a ser denominadas de ativo não circulante.

Como exemplo de demonstrações que foram substituídas por outra em relação a obrigatoriedade de publicação, podemos citar, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, que teve a sua obrigatoriedade de publicação substituída pela obrigatoriedade fornecida a demonstração dos lucros e prejuízos acumulados.

Todas essas alterações foram relevantes, para atrair novos investimentos para as empresas nacionais, ao permitirem que as informações contábeis fossem compreendidas em todo o mundo, fazendo com que as empresas nacionais tivessem suas ações cada vez mais valorizadas.

**APÊNDICE - QUADRO RESUMO DAS ALTERAÇÕES OCORRIDAS NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS, APÓS A PUBLICAÇÃO DAS LEIS 11.638 DE 2007 E 11.941 DE 2009**

<b>LEI 6.404 DE 1976</b>	<b>LEI 11.638 DE 2007</b>	<b>LEI 11.941 DE 2009</b>
É obrigatória a elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos.	Foi extinta a obrigação de elaboração e publicação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, passando a mesma para a Demonstração do Fluxo de Caixa além da Demonstração do Valor Adicionado para as companhias de capital aberto.	Não ocorreram alterações em relação ao disposto na lei 11.638 de 2007.
As demonstrações contábeis deverão ser elaboradas observando as normas brasileiras de contabilidade.	Esta lei expõe que as demonstrações contábeis deverão ser elaboradas observando as normas brasileiras de contabilidade que deverão estar em consonância com os padrões internacionais desta ciência.	Não ocorreram alterações em relação ao disposto na lei 11.638 de 2007.
O ativo permanente é dividido em três espécies de contas, sendo o investimento, o imobilizado e o diferido.	Esta lei manteve na Demonstração do Balanço Patrimonial as espécies de contas já existentes no ativo permanente, porém acrescentou a mesma, a conta do ativo intangível.	O termo ativo permanente foi substituído por ativo realizável a longo prazo. Esta lei também extinguiu do Balanço Patrimonial a conta do diferido.
O patrimônio líquido é dividido em capital social, reservas de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros e lucros ou prejuízos acumulados.	Esta lei acrescentou ao patrimônio líquido as contas de ajustes de avaliação patrimonial e a de ações em tesouraria. Além de ter substituído a conta lucros ou prejuízos acumulados pela conta prejuízos acumulados.	Não ocorreram alterações em relação ao disposto na lei 11.638 de 2007.
De acordo com esta lei também poderiam ser classificados no ativo imobilizado os bens de propriedade industrial ou comercial.	Esta lei substituiu os bens de propriedade industrial ou comercial pelos decorrentes de operações que transfiram a companhia os benefícios, riscos e controles desses bens, podendo estes, assim como os primeiros, serem classificados no ativo imobilizado.	Não ocorreram alterações em relação ao disposto na lei 11.638 de 2007.
Deverão ser classificados 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	Segundo esta lei, deverá ser classificada no ativo diferido 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 uma	Esta lei extinguiu da Demonstração do Balanço Patrimonial a conta do ativo diferido.

sociais.	redução de custos ou acréscimo na eficiência operacional.	
Todas as espécies de obrigações da companhia deverão ser classificadas no passivo circulante quando possuírem prazo de vencimento a curto prazo e no passivo exigível a longo prazo, se tiverem vencimento em longo prazo.	Não ocorreram alterações em relação ao disposto na lei 6.404 de 1976.	O termo passivo exigível a longo prazo foi substituído por passivo não circulante.
<p>A demonstração das origens e aplicações de recursos indicará as modificações na posição financeira da companhia, discriminando:</p> <p>I – as origens dos recursos, agrupadas em:</p> <p>a) lucro do exercício;</p> <p>b) realização do capital social e contribuições para reservas de capital;</p> <p>c) recursos de terceiros;</p> <p>II – as aplicações de recursos, agrupadas em:</p> <p>a) dividendos distribuídos;</p> <p>b) aquisição de direitos do ativo imobilizado;</p> <p>c) aumento do ativo realizável a longo prazo, dos investimentos e do ativo diferido;</p> <p>d) redução do passivo exigível a longo prazo.</p>	<p>I – a demonstração do fluxo de caixa conterà as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em no mínimo três fluxos:</p> <p>a) das operações;</p> <p>b) dos investimentos;</p> <p>c) dos financiamentos.</p> <p>II – a demonstração do valor adicionado conterà o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.</p>	

## REFERÊNCIAS

ALVES, Magda. **Como Escrever Teses e Monografias**: Um roteiro passo a passo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 120 p.

BRASIL. Casa Civil – Subchefia para Assuntos Jurídicos. **BASE DA LEGISLAÇÃO FEDERAL DO BRASIL**. Disponível em: < <http://legislacao.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 abr. 2010.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n. 6.404 de 15 de dez. de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: 1976. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 abr. 2010.

COLÉGIO WEB. **O Que é Globalização**. Disponível em: <<http://www.colegioweb.com.br>>. Acesso em: 19 abr. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **ORIGEM**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 21 abr. 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Palavra do CPC**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 26 abr. 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**. 3 ed. Brasília: CFC, 2008. 414 p.

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. Disponível em: < <http://www.portaldecontabilidade.com.br>>. Acesso em: 30 abr. 2010.

FAVERO, Hamilton Luiz.; et.al. **CONTABILIDADE: TEORIA E PRÁTICA**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2006. v 1.

LUDÍCIBUS, Sérgio de. (Org.); MARTINS, Eliseu.; et. al. **CONTABILIDADE INTRODUTÓRIA**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 303 p.

MARION, José Carlos. **CONTABILIDADE BÁSICA**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 257 p.

NEVES, José Luis. PESQUISA QUALITATIVA – CARACTERÍSTICAS, USOS E POSSIBILIDADES. **CADERNO DE PESQUISAS EM ADMINISTRAÇÃO**, São Paulo, v. 1, n. 3, 1996. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005. 165 p.

QUINTANA, Alexandre Costa.; et. al. DEMONSTRAÇÃO DE FLUXO DE CAIXA E DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO COMO INSTRUMENTOS EFETIVOS DE GESTÃO FINANCEIRA: UM ESTUDO DE CASO DA ELETROSUL. **Revista de Ciências da Administração**, Santa Catarina, v. 5, n. 10, 2003. Disponível em: <<http://www.cad.ufsc.br>>. Acesso em: 28 abr. 2010.

RIBEIRO, Lucyvania. Tipos de pesquisas, dependendo do objetivo: estudo explicativo. Disponível em: <<http://www.investigalog.com>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **CONTABILIDADE INTERMEDIÁRIA**. São Paulo: Saraiva, 2005. 300p.

SANTOS, Ariovaldo dos. **DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO**: Como Elaborar e Analisar a DVA. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007. 272 p.

SANTOS, José Luiz dos.; et. al. **INTRODUÇÃO À CONTABILIDADE INTERNACIONAL**. São Paulo: Atlas, 2006. 256 p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **METODOLOGIA DA PESQUISA APLICADA À CONTABILIDADE**: Orientações de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 200 p.

SILVA, José Pereira da. **ANÁLISE FINANCEIRA DAS EMPRESAS**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2004. 535 p.

SILVA, José Pereira da. **ANÁLISE FINANCEIRA DAS EMPRESAS**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 518 p.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **CONTABILIDADE FINANCEIRA: UMA INTRODUÇÃO AOS CONCEITOS, MÉTODOS E USOS**. Tradução de José Evaristo dos Santos. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008. 909 p. Título Original: Financial Accounting: an introduction to concepts, methods and uses.

WIKIPEDIA. **Método da equivalência patrimonial.** Disponível em:  
<<http://pt.wikipedia.org>>. Acesso em: 17 nov. 2010.