

ANÁLISE DAS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE BRASILEIRA

Fabiano Manfroi Picetti¹
Wendy Haddad Carraro²

RESUMO

O estudo tem como objetivo melhor esclarecer as mudanças principais introduzidas pela nova lei, bem como seu alcance e importância e, também sobre a necessidade futura de regulação e ajustes. Assim, vamos utilizar uma plataforma teórica sobre a nova contabilidade brasileira desenvolvida por alguns autores, a fim de entender um pouco da evolução da contabilidade no Brasil, até chegarmos às transformações advindas da lei. Como objetivo específico, vamos buscar os autores que buscaram o estudo deste tema novo e muito importante. A metodologia utilizada na pesquisa configura-se como de pesquisa bibliográfica desenvolvida através de leituras de livros da área, por meio de fontes primárias - documental baseada na coleta de dados restrita a documentos oficiais emitidos pelos organismos regulamentadores da profissão contábil, e por fonte secundária, livros, artigos publicados em revistas científicas, trabalhos não originais e que basicamente citam, revisam e interpretam trabalhos originais, como artigos de revisão bibliográfica e artigos de divulgação. Buscou-se os conceitos e principais características da estrutura conceitual de contabilidade no novo cenário contábil e as mudanças da Legislação Societária e o Ambiente Internacional de Negócios.

1 INTRODUÇÃO

Com o intuito de esclarecer um pouco melhor as mudanças que vem ocorrendo na contabilidade brasileira nos últimos anos, além de destacarmos a lei 11.638 e suas mudanças significativas, vamos buscar um pouco o histórico da contabilidade nacional e alguns pontos importantes que fazem parte destas transformações. Faremos uma pequena revisão do histórico da harmonização contábil e os principais organismos que fazem parte deste movimento. Com estas considerações iniciais, daremos início ao estudo da lei propriamente dita e de suas alterações.

¹ Aluno do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

² Professora orientadora da disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso – COA.

Podemos destacar que a lei 11.638/07, promulgada em 28 de dezembro de 2007 que entrou em vigor em primeiro de janeiro de 2008 que altera e introduz novos dispositivos à lei das sociedades por ações (lei nº 6404/76), cujo principal objetivo é a alteração das regras contábeis. Ela trouxe algumas mudanças em relação à lei das sociedades por ações, que será objeto de discussão deste trabalho.

Segundo Braga, Almeida (2008), “a lei visa adequar disposições da Lei das Sociedades por Ações, principalmente aquelas que tratam da matéria contábil, à nova realidade da economia brasileira”. Assim, se formos analisar os motivos e as justificativas para a mudança e revisão da parte contábil da lei, chegamos ao fato de que surgiu no Brasil uma nova realidade econômica, bem diferente daquela existente em 1976, quando a lei anterior foi editada. Outro ponto importante foi que o processo de globalização das economias, de abertura de capitais, com um expressivo fluxo de capitais ingressando no país e com as empresas nacionais captando recursos no exterior, fez com que as mudanças fossem feitas com uma certa urgência.

Assim, com a nova lei, o país visa a adoção de padrões contábeis iguais aos outros países, estendendo essa uniformidade para as empresas. Portanto, precisamos ter a consciência que o país precisa estar dotado de uma regulação contábil que favoreça a comparabilidade entre demonstrações financeiras, a fim de que possa haver a alocação dos recursos das empresas dentro de um padrão mundial.

Neste sentido, o objetivo deste artigo será realizar um estudo bibliográfico a respeito de um tema atual e bastante discutido entre os profissionais e acadêmicos da área contábil: As mudanças Contábeis advindas da lei 11.638/2007 e suas consequências. Visto que nesta nova lei foram contempladas as mais recentes conquistas normativas em matéria contábil de países mais desenvolvidos, incorporando isto a realidade jurídica e econômica de nosso país, além de serem aperfeiçoadas inúmeras disposições contempladas na lei anterior.

O presente estudo está estruturado em quatro seções, iniciando com essa introdução. Em seguida, apresenta um pouco do histórico da contabilidade no Brasil. Após aborda alguns órgãos importantes para o desenvolvimento da contabilidade mundial. Seguindo, apresenta as principais alterações da lei 11.638/2007 na contabilidade de nosso país. Ao final, apresentam-se as considerações finais.

O objetivo deste artigo é o de melhor esclarecer as mudanças principais introduzidas pela nova lei, bem como seu alcance e importância e, também sobre a necessidade futura de regulação e ajustes. Além disso, este trabalho visa entender um pouco da evolução da contabilidade no Brasil, até chegarmos as transformações advindas da nova lei.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção vamos abordar a influência da Escola Italiana, Norte-Americana e Neopatrimonialista na contabilidade brasileira. Em seguida, apresenta-se a regulamentação da profissão contábil e seus aspectos. Alguns aspectos da harmonização contábil serão abordados, assim como os principais organismos que fazem parte da contabilidade mundial.

2.1 HISTÓRICO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

Neste tópico vamos analisar sucintamente um pouco do histórico da contabilidade no país, revendo algumas escolas que influenciaram de maneira importante o desenvolvimento contábil no Brasil. Fazem parte deste estudo a Escola Italiana, Norte-Americana e Neopatrimonialista.

2.1.1 Influência Italiana na Contabilidade Brasileira

Vamos salientar que a doutrina Contábil é recente no Brasil, e até a primeira metade do século XX sofreu grandes influências da cultura contábil da Itália, país este, que é considerado o berço da Contabilidade e que deu origem ao método das partidas dobradas.

Na Itália, nasceu a Escola Patrimonialista, uma corrente doutrinária de maior disseminação mundial, anunciando que a Contabilidade apesar de relacionar-se com várias ciências como o direito, a administração, a matemática e economia, tinha requisitos próprios para firmar-se como ciência.

Segundo Martins e Silva (2007) o Patrimonialismo obteve grande aceitação no Brasil predominando até hoje, havendo vários adeptos desta escola, como Francisco D'Áuria e Frederico Herrmann Júnior. É absolutamente normal a influência da Escola italiana no Brasil, pois ela era a que mais se destacava no âmbito da Contabilidade e por isso os profissionais brasileiros, se identificavam e praticavam as doutrinas italianas.

2.1.2 Escola Norte-Americana

A Escola Norte-Americana surgiu em 1887, com a criação do AAPA(AICPA), que trabalhou na qualificação da informação contábil, na padronização da contabilidade. Até o início dos anos 50, havia no Brasil, o domínio da doutrina italiana, mas com a vinda de

indústrias estrangeiras norte-americanas para o país essa influência foi se dissipando, ocorrendo uma evolução dos conhecimentos contábeis.

Em 1976, foi publicada no Brasil a Lei 6.404, que regulamentava os princípios contábeis, com orientação internacional especialmente norte-americana. Segundo Hilário Franco, esta lei na realidade não inovou, e sim consagrou os princípios já utilizados no Brasil, por seus melhores profissionais.

2.1.3 Neopatrimonialismo

Na década de 90, o Dr. Prof. Antônio Lopes de Sá aperfeiçoa o Patrimonialismo de Masi, dando origem a Escola Neopatrimonialista, baseado na Teoria Geral da Contabilidade. Essa escola foi a primeira corrente doutrinária criada no Brasil.

A Teoria Geral da Contabilidade foi fundamentada por teorias anteriores desenvolvidas pelo próprio Lopes de Sá, como a Teoria de Equilíbrio, Teoria Dinâmica de Circulação, Teoria das Funções Sistemáticas do Patrimônio Aziendal.

Segundo Lopes de Sá(1997), o fenômeno patrimonial sob a ótica do Neopatrimonialismo classifica-se em três grandes grupos de relações lógicas: As essenciais detectam-se as relações íntimas de necessidade, finalidade, meio patrimonial, função; as dimensionais relações de causa, efeito, tempo, espaço, qualidade, quantidade; ambientais relações de naturezas: administrativas, psíquicas do pessoal, sociais, econômicas, ecológicas, culturais, políticas, legais, etc. Lopes de Sá (1997).

Segundo Martins e Silva (2007, p. 172), o Neopatrimonialismo é a primeira doutrina a adotar valores axiomáticos de forma organizada e sistemática, ou seja, dentro dos vigores da filosofia das ciências.

2.2 REGULAMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA PROFISSÃO CONTÁBIL

Com a criação dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, através do Decreto-Lei 9.295 de 27 de maio de 1946. Estes conselhos possuíam a determinação de fiscalizar e reger a profissão contábil. Definiu-se o perfil dos contabilistas, contadores eram os graduados em cursos universitários de Ciências Contábeis; técnicos de Contabilidade eram os de nível médio, das escolas comerciais; e guarda-livros não tinham escolaridade formal, exerciam atividades de escrituração mercantil, passando a ser técnico contábil com a regulamentação da Lei 3.384/58.

O processo de desenvolvimento da profissão contábil continua nos dias atuais, cuja intensidade é ainda maior, em função da velocidade e do impacto que as mudanças atualmente causam. Na verdade, o desafio de adaptação do profissional à realidade é permanente e cada vez maior, e o sucesso da Contabilidade e de seus profissionais em grande parte está ligado à capacidade de percepção e de oferecimento de respostas aos desafios que lhes forem apresentados. Este dinamismo marca o desenvolvimento da sociedade, e por consequência da Contabilidade e de seus colaboradores.

2.3 ASPECTOS DA HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL

Segundo Weffort (2005), para melhor compreender a evolução da harmonização contábil, precisamos analisar desde o período de criação do IASC (*International Accounting Standards Committee*) até 2002, dividindo este processo em cinco fases distintas, apresentadas no Quadro 1 a seguir:

Fase	Período	Descrição
1ª Fase	1973 a 1974	Foi o período de estruturação inicial da IASC, com sua criação (1973) e elaboração de primeiro pronunciamento (1974).
2ª Fase	1975 a 1984	Período de expansão do IASC, coincidente com a criação da IFAC. Foi um período marcado pela entrada em vigor do primeiro pronunciamento do IASC. Formação do IFAC. O Brasil que era membro do IFAC, passa a ser membro do IASC.
3ª Fase	1985 a 1994	Marcado por uma expansão mais agressiva do IASC. Publicação do IAS, que coincidiu com o aumento das discussões sobre harmonização contábil no mundo.
4ª Fase	1995 a 1998	Período em que o IASC concentrou-se na revisão das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS).
5ª Fase	1999 a 2002	Reestruturação do IASC/IASB. No Brasil, a primeira tradução oficial para o português do IAS (2002).

Quadro 1 – Evolução da harmonização contábil

Fonte: adaptado de Weffort (2005).

2.4 ORGANISMOS DE REGULAÇÃO E CONTROLE DA CONTABILIDADE

Com as mudanças ocorridas na contabilidade brasileira, houve um grande número de siglas e organismos que se fazem presente no cotidiano do profissional, sendo muito importante seu conhecimento e significado por parte dos colaboradores e estudiosos da

contabilidade. Apresentaremos nas seções seguintes as especificações dos principais organismos de regulação e controle contábeis.

2.4.1 Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC

A Resolução CFC 1055 de 7.10.05, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – formado pelas seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA); Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC NACIONAL); Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA); Conselho Federal de Contabilidade (CFC); Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. Este comitê tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando a centralização e a uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

2.4.2 Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACOM

Este instituto fundado em 13 de dezembro de 1971, vigorado através de novas regras estatutárias de 01 de julho de 1982, visa ajudar na criação e divulgação das Normas e Procedimentos de Auditoria e de Contabilidade, que são sancionados pelo Conselho Federal de Contabilidade, Comissão de Valores Mobiliários e Banco Central da Brasil. O Ibracon é o órgão responsável para representar o Brasil perante algumas entidades internacionais, como o IASC e o IFAC.

2.4.3 *International Accounting Standards Committee* - IASC

O *International Accounting Standards Committee* (Conselho de Padrões de Contabilidade Internacional) foi criado em 1973 pelos organismos profissionais de contabilidade de 10 países: Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Irlanda, Japão, México, Países baixos e Reino Unido. A nova entidade foi criada com o objetivo de formular e publicar de forma totalmente independente um novo padrão de normas contábeis internacionais que possa ser universalmente aceitado no mundo. Em 1 de abril de 2001 foi

criado o *International Accounting Standards Board* (IASB) na estrutura do IASC que assumiu as responsabilidades do IASC.

2.4.4 *International Federation of Accountants* - IFAC

O *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores): É uma entidade internacional que patrocina os Congressos Internacionais de Contabilidade, e anuncia guias de orientação sobre o exercício profissional.

2.4.5 *International Accounting Standards Board* - IASB

O *International Accounting Standards Board* (IASB) é a organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) em língua inglesa.

O IASB foi criado em 1 de abril de 2001 na estrutura do *International Accounting Standards Committee* (IASC). Ele assumiu as responsabilidades técnicas do IASC a partir dessa data. A criação do IASB teve objetivo de melhorar os anteriores pronunciamentos contábeis internacionais (IAS) emitidos pelo IASC.

Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB tem o nome de pronunciamentos IFRS (*International Financial Reporting Standard*). O novo nome escolhido pelo IASB demonstrou a vontade de transformar progressivamente os pronunciamentos contábeis anteriores (IAS) em novos padrões internacionais de reporte financeiro, respondendo as expectativas crescentes dos usuários da informação financeira (analistas, investidores, instituições etc.).

2.4.6 *Financial Accounting Standards Board* – FASB

O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) é a organização designada para estabelecer os padrões de contabilidade financeira e de elaboração das demonstrações financeiras para as empresas do setor privado dos Estados Unidos, cujos procedimentos são denominados de US GAAP - *United States Generally Accepted Accounting Principles* (Princípios Contábeis Geralmente Aceitos nos Estados Unidos da América). O FASB é parte de uma estrutura independente de qualquer tipo de negócio ou organização profissional. Antes da atual estrutura ser criada, em 1973, as normas financeiras de

contabilidade e sua publicação eram estabelecidas por um comitê de procedimentos contábeis do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

A edição de normas pelo FASB para a elaboração das demonstrações financeiras é autorizada e reconhecida oficialmente pelo *Securities and Exchange Commission* (SEC), organismo do governo americano responsável pela proteção dos investidores e manutenção da integridade do mercado. Estas normas são consideradas pelo SEC como essenciais para o eficiente funcionamento da economia porque os investidores, credores, auditores e outras partes interessadas necessitam que as informações financeiras possuam credibilidade, transparência e comparabilidade.

2.4.7 Standard International Financial Reporting – IFRS

As Normas Internacionais de Contabilidade são elaboradas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), entidade sem fins lucrativos sediada em Londres, responsável pela padronização das normas contábeis cujos procedimentos são denominados de IFRS (*Standard International Financial Reporting*). O IASB foi criado em 1º de abril de 2001 para promover ajustes nas normas contábeis internacionais elaboradas pelo seu precedente, o *International Accounting Standards Committee* (IASC), denominadas de IAS (*International Accounting Standard*).

2.4.8 Comissão de Valores Mobiliários – CVM

A Comissão de Valores Mobiliários é uma autarquia federal, que surgiu através da Lei 6.385 de 07 de dezembro de 1976, determinada a regulamentar e fiscalizar as companhias abertas, estabelecendo critérios sobre relatórios e pareceres de auditoria, visando o fortalecimento do mercado de capitais. Uma das principais competências da CVM é proteger o pequeno acionista. A CVM através de seu poder de fiscalização, constata as irregularidade e pode aplicar multa, advertência, suspensão ou incapacitação do profissional para exercício do cargo ou anular o seu registro. A Instrução da CVM em 13 de Julho de 2007 se dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB.

3 PRINCIPAIS ALTERAÇÕES DA NOVA LEI

Nesta seção vamos abordar as principais alterações advindas da nova lei junto a contabilidade brasileira. A harmonização pretende tornar obrigatória a adoção de padrões contábeis iguais em todos os países, estendendo esta uniformidade para as empresas. Assim, em atendimento as necessidades da sociedade brasileira, foi publicada a Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, introduzindo mudanças significativas no contexto da Contabilidade Empresarial. Na referida legislação, ocorrem alterações e revogação de dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

3.1 LEI 6.404/1976 E SUAS ALTERAÇÕES SEGUNDO A LEI 11.638/2007

A lei 6.404 foi criada no ano de 1976, para normatizar os princípios contábeis no Brasil e disciplinar as companhias abertas. Esta sofreu grande influência norte-americana, havendo também importantes contribuições brasileiras como: correção monetária e reserva de lucros a realizar. Contribui de grande maneira, como podemos citar: separação entre a Contabilidade comercial e fiscal, aperfeiçoamento da classificação das contas no balanço e do mecanismo de correção monetária, implantação da reavaliação a valor de mercado e do método de equivalência patrimonial e origem da reserva de lucros.

Posteriormente, esta Lei abrangeu-se a todas as empresas, por meio do Decreto – Lei nº 1.598. Para alguns estudiosos como Schimidt apud Douppnik (1996), a Lei das S.A. marcou uma nova fase na Contabilidade Nacional.

Em atendimento as necessidades da sociedade brasileira, foi publicada a Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, introduzindo mudanças significativas no contexto da Contabilidade Empresarial. Na referida legislação, ocorrem alterações e revogação de dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. A seguir, vamos abordar algumas destas mudanças de disposições de natureza contábil que esta nova lei nos trouxe.

3.2 ALTERAÇÕES DA NOVA LEI

3.2.1 Harmonização das normas

Segundo o nosso dicionário, harmonizar significa: Pôr em harmonia, Conciliar. Sendo assim, observamos que segundo a lei, “As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários... deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.” (art. 177, § 5º).

3.2.2 Criação da “*Demonstração dos Fluxos de Caixa*” substituindo a *Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos* (art. 176, IV)

Segundo Braga, Almeida (2008), seguindo uma tendência internacional e, também, em função das necessidades dos usuários, principalmente por parte dos analistas de mercado e investidores institucionais, a Lei 11.638/07 contempla a substituição da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) pela Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).

Não houve definição quanto ao modelo a ser adotado. Apenas se determina que as alterações devem ser segregadas em: operações; financiamentos; e investimentos. Para Reis, Marion e Iudicibus (2009), embora a DOAR seja considerada mais completa, pela quantidade de informações que oferece aos usuários, alguns de seus conceitos – como, por exemplo, a variação do ativo circulante líquido – não é facilmente assimilada pela maioria dos interessados. Já os Fluxos de Caixa – demonstração muito difundida internacionalmente – é bem mais simples e intuitiva. É importante ressaltar que “A companhia fechada, com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000 **não será obrigada** a elaborar e publicar a “*Demonstração dos Fluxos de Caixa*”. (art. 176, § 6º).

3.2.3 Criação da “*Demonstração do Valor Adicionado*”; obrigatória somente para as companhias abertas (art. 176, V)

A DVA surgiu na Europa, por influência de Inglaterra, França e Alemanha, e tem sido cada vez mais exigida em nível internacional. Ela mostra o quanto de riqueza uma empresa produziu, ou melhor, quanto ela adicionou de valor, e como esta riqueza foi distribuída e quanto ficou na empresa. Para Reis, Marion e Iudicibus (2009), *ao* adotar a DVA o Brasil se coloca ao lado de países de primeiro mundo que, inclusive, atendem recomendação da ONU.

Em termos macroeconômicos a somatória dos valores adicionados por todas as unidades produtivas representa o PIB do país e a totalização dos valores agregados possibilita o cálculo do montante e da composição da Renda Nacional e da Renda Nacional Per Capita. A DVA é tão importante, que alguns países só aceitam a instalação e manutenção de uma empresa transnacional se ela demonstrar qual será o valor adicionado que irá produzir.

3.2.4 Criação do *subgrupo* “INTANGÍVEL” no Permanente, desdobrado do subgrupo Imobilizado. (art. 179, VI)

Segundo Braga, Almeida (2008), a lei 11.638/07 estabeleceu o grupo de contas de Intangíveis, classificado entre o imobilizado e o diferido, que tem por finalidade contemplar direitos que tenham como objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia. Dessa maneira, ficam definitivamente separados (e totalizados individualizadamente) os bens materiais (Imobilizado) e os bens imateriais (Intangível).

3.2.5 Classificação, no Imobilizado, dos bens corpóreos “decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens” (art. 179, IV)

A nova lei modifica a definição do imobilizado, passando a excluir dele os bens não corpóreos (marcas, patentes, concessões), e passando a incluir bens que não sejam de propriedade da empresa. Assim, segundo Reis, Marion e Iudicibus(2009), os bens adquiridos através de arrendamento mercantil financeiro passam a ser registrados no Imobilizado, com contrapartida da dívida no Passivo Exigível. Assim, passará a haver uma harmonização de critérios entre as empresas que compram seu ativo fixo por meio de financiamentos e aquelas que se valem do arrendamento mercantil financeiro, possibilitando comparações entre os resultados da análise de suas situações econômico-financeiras.

3.2.6 Extinção da possibilidade de *reavaliação* dos bens do Ativo Imobilizado e, conseqüentemente, eliminação das *Reservas de Reavaliação*.

Desaparece a opção da reavaliação espontânea de bens que antes existia. Assim, não se pode mais efetuar reavaliações do imobilizado tangível, sendo que mesmo as empresas que a isso estavam obrigadas a fazer, estão impedidas de aplicá-la daqui para frente. Para Reis, Marion e Iudicibus (2009), a justificativa é a de que, em muitos países, a reavaliação de bens

não é um procedimento contábil aceitável, pois contraria o princípio contábil do “custo como base de valor” ou do “registro pelo valor original”. Além disso, nota-se que a “reavaliação” têm sido usada para propósitos não adequados, tais como, compensação de prejuízo, elevação artificial do capital próprio – causando distorções na apuração de vários índices econômico-financeiros e dificuldades na comparação com empresas que não se valiam desses artifícios. Vale ressaltar que, “Os saldos existentes nas *Reservas de Reavaliação* deverão ser mantidos até sua efetiva realização ou estornados até o final de 2008”. (art. 6°).

3.2.7 O uso do subgrupo *Diferido* fica restrito ao registro das despesas pré-operacionais e aos gastos de reestruturação. (art. 179, V)

A Lei 11.638 tinha modificado o conceito de diferido, porém a MP n° 449/08 acabou desaparecendo com ele das normas contábeis, com alguns detalhes importantes: as despesas pré-operacionais que ficavam no ativo diferido, deverão desaparecer; as despesas de treinamento, que se contabilizava no diferido, têm que ir para o resultado do período; os ágios também mudam de lugar, indo para o ativo intangível ou para investimentos, dependendo do caso; algumas empresas consideravam no diferido as benfeitorias em propriedades de terceiros, agora devem estar no imobilizado; gastos com software e programas, também precisam ser reanalisados, ficando no próprio imobilizado ou no intangível.

3.2.8 Eliminação da conta “*Lucros ou Prejuízos Acumulados*” mantendo somente a conta “*Prejuízos Acumulados*” (art. 178, § 2°, d)

Não pode mais permanecer, nos balanços, saldo na conta de Lucros Acumulados. Todo o lucro do exercício deverá ser destinado. E as parcelas do resultado a serem retidas precisarão ser contabilizadas nas reservas próprias. Segundo Reis, Marion e Iudicibus (2009), evidentemente, uma conta transitória deverá ser utilizada para registrar as destinações do lucro e as eventuais reversões das reservas de lucros. Essa conta transitória deverá aparecer na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, com saldo inicial e final igual a zero.

3.2.9 Criação, no Patrimônio Líquido, do subgrupo “Ajustes de Avaliação Patrimonial”, englobando, (art. 182, § 3º)

É criada a conta de Ajustes de Avaliação Patrimonial que tem como grande objetivo registrar valores que, já pertencentes ao patrimônio líquido, não transitaram ainda pela conta do resultado do exercício, mas o farão no futuro.

Segundo Reis, Marion e Iudicibus (2009), enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuído a elementos do ativo e do passivo, em decorrência de sua avaliação a preço de mercado.

Há algumas observações importantes que devem ser levadas em consideração neste item: O valor de mercado é atribuído a cada um dos elementos do Ativo e do Passivo, sendo a diferença entre o valor de aquisição e o valor líquido apurado registrada como um Ajuste de Avaliação Patrimonial; A avaliação a preço de mercado dos instrumentos financeiros e dos direitos e títulos de crédito destinados a ou disponíveis para negociação faz com que o valor do Patrimônio, na data do balanço, se torne bem mais realista; Considerando que os ajustes podem ser tanto positivos como negativos, concluímos que o saldo da conta Ajustes de Avaliação Patrimonial pode apresentar saldo credor (aumentando o patrimônio líquido) ou devedor (reduzindo o patrimônio líquido); e os ganhos ou perdas registrados na conta Ajustes de Avaliação Patrimonial serão transferidos para o resultado do exercício na época em que ocorrer a realização dos valores correspondentes.

3.2.10 Reservas de Capital

Nas Reservas de Capital passaram a ser considerados apenas os ganhos relacionados com o Capital Social da empresa. Assim, deixam de ser incluídos nesse subgrupo: as *Doações e Subvenções para Investimento*, quando não realizadas – seriam classificadas como Resultados de Exercícios Futuros não fora o veto às modificações ao artigo 181; e quando realizadas – serão consideradas receitas e irão para a DRE, e poderão ser destinadas para formação da Reserva de Incentivos Fiscais; os *Prêmios na Emissão de Debêntures* - serão considerados receitas e irão para a DRE.

3.2.11 Reserva de Lucros a Realizar

Segundo Braga, Almeida (2008), a reserva de lucros a realizar é uma reserva de lucros que a companhia tem a opção de constituir, com a finalidade de acomodar a parcela do dividendo obrigatório não realizada. Portanto, para Reis, Marion e Iudicibus (2009) a inclusão, no cálculo da parcela realizada do lucro líquido do exercício, do resultado não realizado da contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado. (art. 197, § 2º, II).

3.2.12 Avaliação a preço de mercado

A lei 11.638 prevê duas hipóteses para a *avaliação a preço de mercado*: No Art.183 serão avaliadas pelo valor de mercado as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de crédito classificados no Ativo Circulante, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; No Art . 226, § 3º, nas operações de transformação, incorporação, fusão ou cisão, realizadas entre partes independentes e vinculadas à efetiva transferência de controle, os ativos e passivos da sociedade a ser incorporada ou decorrente de fusão ou cisão serão contabilizados pelo seu valor de mercado.

Verificamos que uma transferência de controle, as demonstrações da empresa adquirida deve ter seus ativos e passivos ajustados ao valor justo de mercado previamente a tal incorporação ou fusão. Assim, os novos valores, ajustados ao mercado, é que são fusionados ou incorporados à adquirente do controle.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há inúmeras transformações no cenário mundial devido à globalização. Com isso, a contabilidade deve acompanhar estas transformações e incorporar avanços no seu cotidiano. O profissional contábil deve estar preparado para estas mudanças, e deve ter um conhecimento vasto e qualificado, diante das novas necessidades do mercado, que cada vez mais buscará profissionais qualificados e preparados para o exigente mercado contábil e suas novas diretrizes.

Acreditamos que a nova lei está em sintonia com as normas internacionais, alçando nosso país na vanguarda da contabilidade moderna. Acredito que esta nova lei represente um

marco contábil para o país, elevando-nos aos mais altos níveis da contabilidade internacional. Com certeza ela representa um avanço incalculável a nosso país.

Assim, esperamos ter mostrado um pouco da história desta transformação contábil em nosso país e as principais mudanças que a nova lei introduziu ao cotidiano do profissional contábil. Buscamos trazer um pouco da história contábil brasileira, suas influências e sua evolução através dos anos. Assim, entendemos o desenvolvimento da contabilidade brasileira em diferentes aspectos. Há hoje, a necessidade do profissional contábil conhecer os organismos que regem e ditam a contabilidade mundialmente. Procuramos elencar alguns destes organismos, elucidando seu significado e suas principais atribuições. Também abordamos as principais mudanças que se fazem presentes na contabilidade atual brasileira, e o que estas mudanças acarretaram para as empresas.

Enfim, acreditamos que o principal objetivo deste trabalho, que é de esclarecer as mudanças principais introduzidas pela nova lei, foi alcançado. Assim, esperamos ter contribuído de certa forma, para esclarecer um pouco as dúvidas em relação a nova lei e suas mudanças. Afinal, estas transformações tendem a valorizar e requisitar cada vez mais a profissão contábil.

REFERÊNCIAS

BRAGA, Hugo Rocha; ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Mudanças contábeis na lei societária**. São Paulo: Atlas, 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 28 maio 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 28 maio 2011.

_____. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. 2003.

IUDICÌBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. São Paulo: Atlas, 2009.

REIS, Arnaldo; MARION, José Carlos; IUDICÌBUS, Sérgio de. **Considerações sobre as Mudanças nas Demonstrações Financeiras: Lei 11.638/07**. São Paulo: 2009.

SÁ, Antônio Lopes de. **História geral e das doutrinas da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. **Teoria da contabilidade**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo. **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

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

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da; MARTINS, Wilson Carlos Ribeiro da. **História do pensamento contábil**. Curitiba: Juruá, 2007.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.