

MUDANÇAS NA LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES: CONVERGÊNCIA DO TRATAMENTO CONTÁBIL NO BRASIL DE ACORDO COM AS NORMAS INTERNACIONAIS

CHANGES IN THE LAW OF CORPORATIONS -
CONVERGENCE OF THE ACCOUNTING TREATMENT
IN BRAZIL IN ACCORDANCE WITH INTERNATIONAL
STANDARDS

Paulo Schmidt*

José Luiz dos Santos**

Paulo Roberto Pinheiro***

* Doutor em Contabilidade e Controladoria - Universidade Federal do Rio Grande do Sul e Faculdade São Francisco de Assis.
✉ pschmidt@ufrgs.br

** Doutor em Economia - Faculdade São Francisco de Assis.
✉ joseluiz@unifin.com.br

*** Doutor em Agronegócios - Faculdade São Francisco de Assis.
✉ p.pinheiro@unifin.com.br

Resumo

Este artigo tem por objetivo identificar as principais semelhanças e diferenças, após as alterações introduzidas nas normas brasileiras, pela alteração da Lei das Sociedades por Ações, pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, em relação à elaboração das demonstrações contábeis; em especial do balanço patrimonial, identificando a real convergência, ou não, das normas brasileiras para as normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). Para atingir tal objetivo, inicialmente, foram analisados, os componentes das demonstrações contábeis, a forma de elaboração do balanço patrimonial, bem como os principais conceitos relacionados à sua estruturação. A partir de então, elaborou-se um estudo comparativo evidenciando as principais diferenças e similaridades entre as normas. Finalmente, verificou-se que a alteração procedida pela legislação societária efetivamente convergiu para as normas internacionais, embora ainda existam diferenças significativas a exemplo da obrigatoriedade da

apresentação da demonstração do valor adicionado como parte integrante das demonstrações contábeis e da ordem decrescente de liquidez na apresentação das contas no balanço patrimonial.

Palavras-chave: Normas de Contabilidade. IASB. Lei das Sociedades Anônimas.

Abstract

This paper aims to identify the main similarities and differences, as amended in Brazilian regulations, through the amendment of the Law of Corporations by Law 11.638/07 and Law 11.941/09, concerning the preparation of statements in particular the accounting balance sheet, identifying the real convergence, or not, of Brazilian standards to international standards issued by the International Accounting Standards Board. To achieve this goal, initially, the components of the financial statements, how to prepare the balance sheet, as well as the main concepts related to its structuring were analyzed. Since then, a comparative study showing the main differences and similarities between the standards was drawn. Finally, it was found that the change made by the corporate law effectively converged to international standards, although significant differences such as the mandatory presentation of statement of added value as an integral part of the financial statements and the decreasing liquidity in the presentation of accounts in the balance sheet.

Key word: Accounting Standards. IASB. Corporate Law.

1 Introdução

Com o advento da mundialização dos mercados e o consequente acirramento da concorrência, as companhias têm procurado aumentar seus ganhos e suas fontes de investimento de capital. Isso tem sido feito com a expansão de seus negócios por meio da aquisição acionária de outras empresas ou mesmo com a criação de filiais em outros países.

Nesse contexto, torna-se imprescindível a convergência entre as normas contábeis de determinado país e as normas internacionais, tendo em vista as se-

guintes vantagens: fornecer informações contábeis de alta qualidade, compreensíveis, transparentes e comparáveis, independentemente do país de origem; fortalecer a credibilidade da informação tanto pelos investidores internos quanto pelos externos participar dos mercados de capitais globalizados; facilitar o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho das Instituições; otimizar a alocação de capitais e contribuir para a redução de custos de captação; eliminar a necessidade de elaboração por parte das instituições com atuação internacional, de múltiplos conjuntos de demonstrações contábeis (DC), contribuindo para a redução de custos operacionais; reduzir o custo regulatório; centralizar a emissão de normas de contabilidade.

No Brasil, segundo Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012), coube ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) a responsabilidade de emitir pronunciamentos contábeis de acordo com as normas International Financial Reporting Standards - IFRS. Cada documento emitido pelo CPC corresponde a uma norma internacional de contabilidade emitida pelo IASB.

Portanto, tendo em vista as alterações proporcionadas pela Lei nº 11.638/07 e, posteriormente, pela Lei nº 11.941/09, bem como pelo pronunciamento técnico CPC 26(R1) no que tange às DC, especialmente o balanço patrimonial (BP), é importante aferir se efetivamente existe uma convergência entre as normas brasileiras e internacionais, uma vez que a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, conforme Brasil (2005), em sua deliberação nº 488/05, manifestou essa necessidade e esse desejo. Além disso, de acordo com o § 5º do art. 177 da Lei nº 11.638/07, segundo Brasil (2007), as normas expedidas por essa Comissão deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Tendo em vista esses aspectos, o artigo em voga procura identificar as principais semelhanças e diferenças na elaboração das DC, bem como na estruturação do BP nas normas brasileiras e internacionais, a fim de verificar se efetivamente as normas brasileiras têm procurado convergir para as normas internacionais emitidas pelo IASB.

Para isso, serão apresentados os principais aspectos relacionados às DC e o BP nas normas brasileiras e o tratamento contábil, em relação a esses tópicos, nas normas internacionais. Isso proporcionará, assim, a possibilidade de se identificar as principais semelhanças e diferenças entre essas normas, bem como de se verificar se as normas brasileiras efetivamente estão convergindo, ou não, para as

normas internacionais, tendo em vista as recentes alterações introduzidas na Lei das Sociedades por Ações.

2 Método de pesquisa

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, modalidade cujo objetivo, segundo Gil (2008), é o de proporcionar uma maior familiarização com o tema ainda pouco explorado. O delineamento da pesquisa vai se dar com a escolha dos procedimentos metodológicos que conduzem a pesquisa bibliográfica.

Nesta pesquisa bibliográfica, foram coletados, selecionados, analisados e interpretados os principais conceitos relacionados ao tema, bem como as normas relacionadas à elaboração das DC e, especialmente, do Balanço Patrimonial (BP), no âmbito brasileiro e internacional, por representar a peça que melhor reflete essas diferenças de tratamento contábil. De forma complementar, foi utilizado um procedimento comparativo, que, pelos ensinamentos de Martins (1994, p. 27), é o procedimento científico controlado que examina vários casos, fenômenos ou coisas análogas para descobrir o que há de comum. Isto é, quais são as regularidades, os princípios ou as leis, válidas e significativas, através da comparação das normas contábeis relativas à elaboração, especialmente do BP, no âmbito brasileiro e internacional. Dessa forma, serão identificadas as principais semelhanças e diferenças no seu tratamento contábil.

3 Aspectos introdutórios

Segundo consta no § 5º do art. 177 da Lei nº 11.638/07, as normas contábeis emitidas pela CVM deverão estar obrigatoriamente em consonância com os padrões contábeis internacionais adotados pelo IASB, que é considerado a melhor referência internacional em termos de padrões de contabilidade. As alterações introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, bem como pelo pronunciamento técnico CPC 26(R1), conforme Brasil (2012), vieram ao encontro desse desejo de convergência das normas brasileiras para os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

4 Demonstrações contábeis (DC)

4.1 Normas brasileiras

Com a nova redação dada ao art. 176 da Lei das Sociedades por Ações (S.As.), pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, tendo em vista apresentar, principalmente aos usuários externos da contabilidade, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade, deverão ser elaboradas no encerramento do exercício, com base na escrituração contábil, as seguintes DC: BP; demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (mutações do patrimônio líquido, no caso de companhias abertas - DMPL); demonstração do resultado do exercício (DRE); demonstração do fluxo de caixa (DFC); demonstração do valor adicionado (no caso de companhias abertas - DVA); notas explicativas (NE).

Já de acordo com as normas brasileiras pelo CPC, segundo o item 10 do pronunciamento técnico CPC 26(R1), as DC serão compostas por: BP ao final do período; DMPL do período; demonstração do resultado do período; demonstração do resultado abrangente (DRA) do período; DFC do período; DVA do período, se exigido legalmente; e, NE, incluindo a descrição das práticas contábeis.

Assim, verifica-se que a Lei nº 11.638/07 substituiu a apresentação da demonstração de origens e aplicações de recursos pela DFC, bem como inclui a DVA no conjunto das DC a serem elaboradas, divulgadas e aprovadas pela assembleia geral ordinária. Além disso, de acordo com as normas pela legislação societária, a DRA não faz parte do escopo das DC; no entanto, o pronunciamento técnico CPC 26(R1) acrescentou a mesma às DC obrigatórias.

4.2 Normas internacionais

Nas normas internacionais de acordo com a estrutura para a preparação e apresentação das DC do IASB (*framework for the preparation and presentation of financial statements*), os relatórios financeiros objetivam fornecer informação considerando a posição financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, para um amplo conjunto de usuários, capacitando-os para a tomada de decisões econômicas racionais. Essas informações são comunicadas por meio do seguinte conjunto de DC: BP (*balance sheet*); demonstração do resultado (*income statement*); DRA (*comprehensive income statement*); outras demonstrações que evidenciem todas as mudanças no patrimônio líquido (PL), ou as mudanças no PL, exceto as modificações no capital e as distribuições para os proprietários; DFC (*cash flow statement*); e, políticas contábeis e outras NE (*explanatory notes*).

Assim, verifica-se que as normas brasileiras, ao substituir a obrigatoriedade de apresentação da demonstração de origens e aplicações de recursos (DOAR) pelo DFC, convergiram para o tratamento contábil adotado internacionalmente. Por outro lado, a obrigatoriedade da publicação da DVA pelas companhias abertas não faz parte do escopo da estrutura para a preparação e apresentação das DC do IASB.

Já a diferença entre as normas, relativa à obrigatoriedade da publicação da DRA, não constante da Lei das sociedades por ações, foi sanada pela obrigatoriedade da sua publicação pelo pronunciamento técnico CPC 26(R1).

5 Estrutura do ativo no balanço patrimonial (BP)

5.1 Normas brasileiras

Nas normas brasileiras, de acordo com o § 1º do art. 178 da Lei das S.As., alterado pela Lei nº 11.941/09, segundo Brasil (2009), o ativo, quando de sua estruturação, é dividido nos seguintes grupos, disposto em ordem decrescente do grau de liquidez: ativo circulante (AC) e ativo não circulante (ANC).

Da mesma forma que nas normas pela legislação societária, de acordo com o item 61 do pronunciamento técnico CPC 26(R1), em qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve evidenciar o montante esperado a ser recuperado em até doze meses ou mais do que doze meses para cada item de ativo (BRASIL, 2012). Ou seja, quando da elaboração do BP, o mesmo será dividido em ativo circulante (AC) e ativo não circulante (ANC).

5.2 Normas internacionais

Nas normas internacionais, conforme determina o IAS 1, o ativo é dividido nos seguintes grupos: ativo não circulante (*noncurrent assets*) e ativo circulante (*current assets*). Assim, observa-se que, diferentemente das normas brasileiras, nas normas internacionais o ativo é disposto em ordem crescente de liquidez; isto é, apresentam-se os ativos em função da sua realização em dinheiro, da menor para a maior liquidez. Além disso, verifica-se que a nova classificação do ativo, de acordo com a Lei das S. As., bem como pelo pronunciamento CPC 26(R1), aproximam-se mais daquela utilizada internacionalmente do que as normas anteriormente editadas. Todavia, a ordem de disposição das contas permanece representando uma diferença significativa entre as normas brasileiras e internacionais.

Nesse sentido, é importante destacar, em relação à disposição das contas no ativo em ordem decrescente de liquidez utilizada nas normas brasileiras, que ela se aproxima mais da utilizada nas normas norte-americanas emitidas pelo FASB (*Financial Accounting Standards Board*), já que estas também utilizam o critério de disposição das contas, no BP, em ordem decrescente de liquidez.

6 Ativo circulante

6.1 Normas brasileiras

De acordo com as normas brasileiras, consubstanciadas no inciso I do art. 179 da Lei das S.As., serão classificados no AC o dinheiro em caixa e os bens e direitos que serão transformados em dinheiro durante o ciclo operacional da empresa ou o exercício social seguinte, quando este for menor, bem como as despesas do exercício seguinte.

Segundo Santos, Schmidt e Fernandes (2011), a exceção à regra de classificação do ativo no circulante, quando ele se realizar no exercício seguinte, ocorre em relação aos adiantamentos ou empréstimos concedidos a diretores, acionistas, participantes do lucro, coligadas e controladas, que, por força do inciso II do art. 179 da Lei das S.As., deve ser classificado no realizável a longo prazo, quando não se referirem às operações normais da empresa, independentemente do termo contratual. Assim, o ativo circulante será dividido, de acordo com a legislação societária, nos seguintes subgrupos: disponibilidades; direitos realizáveis; e despesas do exercício seguinte.

Por outro lado, nas normas brasileiras pelo CPC, de acordo com o item 66 do pronunciamento CPC 26(R1), um ativo será classificado no circulante quando: espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade; está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado; espera-se que seja realizado até doze meses após a data do BP; e é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo encontre-se vedada durante pelo menos doze meses após a data do BP.

Portanto, verifica-se que, diferentemente da legislação societária, as normas pelo CPC não adotam a expressão “até o término do exercício seguinte”, mas sim “doze meses”, o que acabou com uma discussão antiga sobre as reclassificações para curto prazo, nas DC intermediárias. Ou seja, de acordo com o CPC, o prazo para a classificação de um ativo como circulante é sempre de doze meses,

exceto quando o ciclo operacional for maior. Essa classificação está de acordo com o procedimento adotado internacionalmente.

Diferentemente da legislação societária, as normas pelo CPC determinam que os créditos com entidades ligadas ou administradores, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da entidade, devem ser classificados como circulantes ou não circulantes de acordo com o prazo de realização. Ademais, nas normas brasileiras pelo CPC, conforme Brasil (2012) dispõe o item 68 do pronunciamento CPC 26(R1), ativos circulantes são ativos (como estoques e contas a receber de clientes) que são vendidos, consumidos ou realizados dentro do ciclo operacional normal da entidade, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até 12 meses após a data do BP. Esse tratamento contábil está de acordo com as normas internacionais, em que, independentemente do prazo de realização, os estoques e os recebíveis são classificados sempre no ativo circulante.

Dessa forma, nas normas brasileiras pelo CPC, o ativo circulante será dividido, de acordo com o item 54 combinado com o item 57 do pronunciamento CPC 26(R1), nos seguintes subgrupos: caixa e equivalentes de caixa; clientes e outros recebíveis; estoques; ativos financeiros disponíveis para venda ou destinados a negociação e pagamentos antecipados.

Assim, verifica-se que o CPC ampliou as subdivisões do ativo circulante em relação à legislação societária, ficando mais compatível com o tratamento adotado internacionalmente.

6.2 Normas internacionais

De acordo com o IAS 1, um ativo deve ser classificado no AC quando é esperado que o ativo se realize, ou é mantido para venda ou será consumido no curso normal do ciclo operacional da empresa; é mantido, inicialmente, para fins de comercialização, a curto-prazo, e é esperado que ele se realize dentro de um ano a contar da data do BP; e o ativo é caixa ou um equivalente de caixa que não possua restrição para o seu uso.

Portanto, o AC inclui o caixa, os equivalentes de caixa e outros ativos para os quais exista uma expectativa de se realizarem em dinheiro, ou de serem vendidos ou ainda consumidos durante o ciclo operacional do negócio.

Nesse sentido, nas normas internacionais, o ciclo operacional de uma empresa é considerado como sendo o espaço de tempo entre a aquisição de ma-

teriais relativos à entrada em um processo e a sua realização em dinheiro ou em outro ativo que seja prontamente conversível em dinheiro. Ademais, nas normas internacionais, presume-se inicialmente que o ciclo operacional seja de doze meses. Também nas normas internacionais existe uma exceção a essa regra de classificação no AC dos ativos que se realizarão em doze meses contados da data do balanço. Ela se refere aos estoques e aos direitos originários da venda a prazo de mercadorias (duplicatas a receber, notas promissórias a receber etc.), que, independentemente do termo contratual, serão classificados sempre no AC.

Assim, nas normas internacionais, o AC será dividido, de acordo com o IAS 1, nos seguintes subgrupos: caixa e equivalentes de caixa (*cash and cash equivalents*); investimentos para comercialização (*trading investments*); recebíveis (*receivables*); estoques (*inventories*); e despesas pagas antecipadamente (*prepaid expenses*).

7 Não circulante

7.1 Normas brasileiras

Nas normas brasileiras pela legislação societária, devem ser classificados no grupo realizável a longo prazo (RLP), conforme dispõe o inciso II do art. 179 da Lei S.As., os bens e direitos realizáveis após o término do exercício social seguinte, direitos de longo prazo, assim como os oriundos de vendas, adiantamentos ou empréstimos a empresas controladas, coligadas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da sociedade, que não representem negócio usual na exploração do objeto da empresa. Ou seja, operações realizadas com pessoas, estranhas ao objeto da companhia. Assim, segundo Santos e Schmidt (2011), a classificação no longo prazo, conforme o texto legal, obedece a dois fatores: fator tempo e condição do devedor. Com relação ao fator tempo, devem ser classificados no RLP os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte; já em relação à condição do devedor, é irrelevante o prazo de realização.

Já nas normas brasileiras pelo CPC, de acordo com o item 66 do pronunciamento CPC 26(R1), todos os demais ativos devem ser classificados no ANC. Isto é, outros ativos que não sejam caixa ou equivalente de caixa, cuja utilização não está restrita ou que se espera que seja realizado, ou é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do BP, serão classificados no ANC. Além disso, da mesma forma que nas normas pela legislação

societária, conforme determina o item 67A do pronunciamento CPC 26(R1), o ANC deve ser subdividido em: RLP; investimentos; imobilizado; e, intangível.

Assim, verifica-se que foi eliminado o grupo *ativo permanente*, passando a intitular-se ANC e englobando, inclusive, o até então grupo ativo RLP (que passou a subgrupo). Ademais, foi eliminado o subgrupo *ativo diferido* e criado o subgrupo *ativo intangível* na composição do ANC, a exemplo do que ocorre nas normas internacionais.

7.2 Normas internacionais

De acordo com o IAS 1, todos os ativos não classificados no AC serão classificados no ANC. Dessa forma, classificam-se no ANC os ativos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos operacionais e os ativos financeiros cuja natureza seja de longo prazo. Todavia, a utilização de descrições alternativas não é proibida, contanto que o seu propósito seja o de aumentar a qualidade da informação. Além disso, incluem-se investimentos que serão mantidos até o vencimento, propriedades e equipamentos, ativos intangíveis etc.

Dessa forma, nas normas internacionais não existe uma estrutura de grupos rígida para o ANC, sendo, em geral, sugeridos os seguintes grupos: imobilizado (*property, plant and equipment*);- investimentos mantidos até o vencimento (*held-to-maturity*); investimentos em propriedades (*investment property*); investimentos em coligadas e controladas (*investments in associates and subsidiary*); ativos intangíveis (*intangible assets*); e, outros ativos financeiros (*other financial assets*).

8 Passivo circulante (PC)

8.1 Normas brasileiras

De acordo com o art. 180 da Lei das S.As. com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, o qual dispõe que serão classificadas no passivo as obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ANC, serão classificadas no passivo circulante (PC), quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante (PNC), se tiverem vencimento em prazo maior.

O passivo, segundo o § 2º do art. 178 da Lei das S.As., alterado pela Lei nº 11.638/07 é, quando de sua estruturação, dividido da seguinte forma:

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

- a) PC,
- b) PNC;
- c) PL, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (BRASIL, 2007)

Assim, de acordo com a legislação societária brasileira, o passivo engloba, inclusive, o PL, isto é, compõe-se dos seguintes grupos: PC, PNC e PL.

Já nas normas brasileiras pelo CPC, conforme determina o item 69 do pronunciamento CPC 26(R1), um passivo deve ser classificado como PC quando atender qualquer dos seguintes parâmetros: espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade; está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado; deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do BP; ou a entidade não tem direito incondicional de postergar sua liquidação durante pelo menos 12 meses após a data do BP.

Similarmente ao ativo, a exceção à regra dos 12 meses para classificação de uma obrigação no PC, nos termos do item 70 do pronunciamento CPC 26(R1), ocorre em relação às contas a pagar comerciais (fornecedores) e provisões para gastos com empregados, as quais são classificadas no PC mesmo que estejam para ser liquidados em mais de 12 meses após a data do BP. Esse procedimento é similar ao das normas internacionais.

O passivo circulante, conforme determina o item 54 do pronunciamento CPC 26, deve ser, no mínimo, dividido nos seguintes subgrupos: contas a pagar comerciais e outras; provisões; obrigações financeiras; obrigações relativas à tributação corrente; e obrigações associadas a ativos à disposição para venda.

8.2 Normas internacionais

De acordo com o IAS 1, uma obrigação será classificada no PC quando é esperado que ela seja paga no curso normal, do ciclo operacional da empresa, ou quando a obrigação será paga dentro de um prazo de doze meses contados da data do BP. Nas normas internacionais, as obrigações são classificadas no PC quando existe uma expectativa razoável da sua liquidação por exigirem o uso de recursos existentes classificados no AC ou a criação de outra obrigação corrente. Além

disso, as obrigações que são devidas ou exigíveis a qualquer tempo devem ser classificadas no PC, independentemente da intenção da empresa, ou da possibilidade de o credor exigir o reembolso antecipado.

Ademais, de acordo com o IAS 1, as obrigações para com fornecedores e provisões para custos operacionais, que fazem parte do capital de giro da entidade, usado no ciclo operacional normal do negócio, devem ser classificados no PC, mesmo que sejam devidas ou pagas após doze meses contados da data do BP.

9 Passivo não circulante (PNC)

9.1 Normas brasileiras

De acordo com Brasil (2012), o item 69 do pronunciamento CPC 26(R1), todos os demais passivos devem ser classificados como PNC; isto é, as obrigações cuja liquidação espera-se que ocorra após doze meses seguintes à data do BP, quando o item não é mantido com a finalidade de ser transacionado ou quando a entidade possui o direito de postergar a liquidação da obrigação por período superior aos doze meses.

O PNC deverá ser subdividido, no mínimo, nos seguintes subgrupos, conforme determina o item 54 do pronunciamento CPC 26(R1): provisões (exceto para benefício de empregados e outros custos operacionais); obrigações financeiras; obrigações relativas à tributação corrente; obrigações associadas a ativos à disposição para venda; e, impostos diferidos.

É importante destacar que, nas normas pela legislação societária a partir da Lei nº 11.941/09, bem como do pronunciamento CPC 26(R1), deixou de existir um grupo denominado *resultado de exercícios futuros* no passivo, o que converge para o tratamento contábil internacional.

9.2 Normas internacionais

De acordo com as normas internacionais, as obrigações cuja liquidação não se espera que ocorra dentro do ciclo operacional da empresa, serão classificadas no PNC, inclusive obrigações que surgem através da emissão de títulos, notas promissórias de longo prazo e obrigações decorrentes de operações de leasing; obrigações que surgem de operações fora do curso normal das operações, a exemplo das obrigações de pensão; e, obrigações contingentes envolvendo incerteza, como a possibilidade de perda.

10 Patrimônio líquido (PL)

10.1 Normas brasileiras

Representa a diferença entre o valor do ativo e o do passivo, composto pelas contas do capital social, reservas e lucros ou prejuízos acumulados. O PL, segundo o § 2º do art. 178 da Lei das S.As., alterado pela Lei nº 11.941/09, é, quando de sua estruturação, dividido nos seguintes subgrupos: capital social; reservas de capital; ajustes de avaliação patrimonial; reservas de lucros; ações em tesouraria; prejuízos acumulados.

Nas normas brasileiras pelo CPC – segundo a alínea “c” do item 49 do pronunciamento conceitual básico do CPC – PL é definido como sendo o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. Ainda segundo as normas pelo CPC, conforme determina o item 54 do pronunciamento CPC 26(R1), o PL será dividido em: participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do PL; capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

10.2 Normas internacionais

Nas normas internacionais, de acordo com o IAS 1, PL (*shareholder's equity or net worth*) é a participação residual no ativo que remanesce após deduzido o passivo. Ademais, em uma empresa de negócios, o PL é a participação na propriedade. De acordo com as normas internacionais dispostas no IAS 1, o PL divide-se em: capital social (*share capital*); reservas (*reserves*); e lucros acumulados (*retained earnings*).

11 Comparativo entre as normas

11.1 Principais semelhanças e diferenças

Em relação às DC, verificou-se que nas normas brasileiras a DVA faz parte das DC, enquanto que nas normas internacionais isso não ocorre. Além disso, nas normas brasileiras pela legislação societária, a DRA não faz parte das DC. No entanto, o pronunciamento CPC 26(R1) a incluiu em seu escopo, eliminando essa diferença em relação às normas internacionais.

No que diz respeito à estrutura do BP nas normas brasileiras, o conceito adotado é o da apresentação das contas em ordem decrescente de liquidez, enquanto

que nas normas internacionais o critério adotado é o da ordem crescente de liquidez. Quanto à estruturação dos grupos e subgrupos do BP, embora a Lei das S.As. defina uma subdivisão de grupos mais restritiva para o AC e determine que adiantamentos a pessoas ligadas sejam apresentados sempre no ANC, independentemente do prazo de realização, as normas pelo CPC compatibilizaram essas diferenças de forma que as normas brasileiras se assemelham às normas internacionais.

Em relação ao ANC, as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/09 e pelo pronunciamento CPC 26(R1), nas normas brasileiras – especialmente a substituição do ativo permanente pelo ANC (o qual engloba, inclusive, o RLP) e a eliminação do ativo diferido, bem como a criação do intangível – aproximaram as normas brasileiras das internacionais.

No que tange ao passivo, as modificações realizadas pela Lei nº 11.941/09 e pelo pronunciamento CPC 26(R1) nas normas brasileiras – especialmente a substituição do passivo exigível a longo prazo pelo PNC e a eliminação do grupo resultados de exercícios futuros – tornaram as normas brasileiras mais próximas das internacionais.

Ademais, o pronunciamento CPC 26(R1) retirou o PL da composição do passivo – fato esse que pôs fim a esse erro crasso do ponto de vista da teoria da contabilidade – bem como aproximou as normas brasileiras do tratamento contábil internacional.

12 Conclusão

O objetivo deste artigo foi o de identificar as principais semelhanças e diferenças em relação à elaboração das DC, em especial do BP, identificando a real convergência, ou não, das normas brasileiras para as normas internacionais emitidas pelo IASB. Teve-se em vista verificar se, efetivamente, as normas brasileiras têm procurado convergir para as normas emitidas pelo IASB, conforme preceitua a deliberação nº 488/05 da CVM, bem como o art. 177 da Lei nº 11.638/07.

Verificou-se que as normas brasileiras não só possuem diferenças significativas em relação às normas internacionais, como também existem diferenças significativas entre as próprias normas brasileiras, isto é, entre as normas do CPC e da legislação societária. As principais diferenças entre as normas brasileiras e internacionais dizem respeito à apresentação da DVA como parte integrante das DC, uma vez que a mesma não faz parte do escopo das DC nas normas internacionais, bem como da apresentação das contas no BP em ordem decrescente de

liquidez, já que nas normas internacionais o critério adotado é o da apresentação das contas em ordem crescente de liquidez. Em relação às semelhanças, as mais significativas são, em relação às modificações introduzidas pela Lei nº 11.941/09 e pelo pronunciamento CPC 26(R1) nas DC, a substituição da DOAR pela DFC e a obrigatoriedade da publicação da DRA pelo CPC.

Com relação ao BP, as principais semelhanças deram-se em razão da substituição do grupo *ativo permanente* pelo ANC, o qual passou a englobar o antigo grupo *realizável a longo prazo* (hoje subgrupo do ANC), bem como da eliminação do subgrupo *ativo diferido* e da criação do subgrupo *ativo intangível*. Ademais, em relação ao passivo, essa aproximação com as normas internacionais deu-se pela eliminação do grupo *resultado de exercícios futuros*, bem como da retirada do PL do passivo.

A aplicação das novas normas referentes à elaboração das DC, introduzidas pela Lei nº 11.638/07 e pela Lei nº 11.941/09, bem como pelo pronunciamento CPC 26(R1), trarão melhorias substanciais à informação contábil, considerando que, ao serem adotados tratamentos contábeis consistentes com os utilizados internacionalmente, haverá redução de custos de conversão das DC, bem como será proporcionada maior transparência e segurança das informações nelas contidas.

Por outro lado, devido às diversas diferenças apontadas neste artigo, serão necessários estudos, pesquisas, experimentações e modificações nas normas brasileiras a fim de que as mesmas, efetivamente, convirjam para as normas internacionais. No entanto, esse processo obrigatoriamente deverá passar, antes de tudo, pela padronização das próprias normas brasileiras, ou seja, as normas emitidas pelo CPC e pela legislação societária passem a ser as mesmas.

Referências

BRASIL.. Lei nº 11.638, de 29/12/ 2007. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404 de 15/12/ 1976 e na Lei n.º 6.385, de 7/12 1976. *DOU*, Brasília, DF, 29 dez. 2007.

_____. Lei n.º 11.941, de 27/05/ 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. *DOU*, Brasília, 2009.

_____. *Deliberação CVM n.º 488*, de 03/10/ 2005, que trata da apresentação das demonstrações contábeis, 2005.

_____. *Deliberação CVM n.º 676*, de 13/12/ 2012. Aprova pronunciamento técnico CPC 26(R1) do CPC, que trata da apresentação das demonstrações contábeis, 2012.

COSTA, J. A.; THEÓPHILO, C. R.; YAMAMOTO, M. M. A aderência dos pronunciamentos contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*. Brasília, v. 15, n 2, p. 110-126, mai./ago. 2012.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5 ed. São Paulo, Atlas, 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. *IAS 1: Presentation of Financial Statements*. New York: John Wiley & Sons, 2000.

MARTINS, G. A. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P. *Contabilidade Societária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; FERNANDES, L. A. *Contabilidade Internacional Avançada*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.