

# Mudanças societárias na estruturação do balanço patrimonial: estudo das Leis 11.638/07 e 11.941/09

Geordana Mendonça Curcino  
Anny Elise de Oliveira Parapinski  
Laíni Barbosa Scarpeline  
Rodrigo Fernandes Malaquias

## RESUMO

A contabilidade brasileira está passando por várias mudanças com o intuito de uniformizar as normas contábeis nacionais para uma maior proximidade com as Normas Internacionais de Contabilidade. Neste contexto, este artigo apresentou por objetivo identificar e analisar as principais alterações ocorridas nas normas de contabilidade brasileiras em relação à estruturação do Balanço Patrimonial. A metodologia utilizada caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa e pesquisa bibliográfica. Os resultados obtidos indicam que aconteceram mudanças significativas na estruturação da demonstração financeira em estudo. Além disso, identificou-se que as alterações na estruturação das demonstrações financeiras são fator importante para a evolução contábil e para o alcance da internacionalização das normas contábeis no Brasil, especialmente no que diz respeito ao aumento de informações emitidas nas demonstrações financeiras.

## 1 INTRODUÇÃO

A evidenciação das demonstrações financeiras tem papel fundamental para o bom funcionamento das empresas, pois possibilita a obtenção de clareza em relação à situação econômica. Falcão (1995 *apud* GALLON, BEUREN e HEIN, 2008, p. 144) define a evidenciação como “o meio pelo qual os diversos usuários das demonstrações obtêm conhecimento do atual estágio de uma determinada empresa, tanto em termos de situação patrimonial e financeira como de lucratividade e aplicações dos recursos disponíveis”.

O principal objetivo da Contabilidade é “o de fornecer informação estruturada de natureza econômica, financeira e, subsidiariamente, física, de produtividade e social, aos usuários internos e externos à entidade objeto da Contabilidade” (IUDÍCIBUS e MARION, 2006, p. 53). Dessa forma, todas as alterações ocorridas quanto à estruturação das demonstrações financeiras visam atender da melhor forma possível o objetivo citado, aumentando, assim, a evidenciação das empresas.

O IASB (*International Accounting Standards Board*) é uma organização que guia países que pretendem adotar normas de contabilidade padronizadas, pois publica e atualiza as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS/IAS), visando maior uniformização da normatização contábil. O Brasil é um dos países que buscam a convergência das normas de contabilidade nacionais com as normas internacionais de contabilidade. A partir desse propósito, várias alterações vêm acontecendo na contabilidade brasileira por meio da CVM (Comissão de Valores Mobiliários), do CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) e outros órgãos reguladores.

Em 1976 foi implementada a Lei nº. 6.404, fato que deu início à maior normatização contábil no Brasil. Porém, certas normas definidas por essa lei impediam a evolução do país rumo às

normas internacionais. Com isso, a Lei nº. 11.638, aprovada em 2007, alterou artigos previstos na Lei nº. 6.404/76. Posteriormente, a Lei nº. 11.941/09, conversão da Medida Provisória nº. 449/08, foi aprovada para outras adequações necessárias.

Niyama e Rodrigues (2010, p. 25) destacam que “o surgimento de normas internacionais na contabilidade tem como finalidade a harmonização dos padrões contábeis, mitigando as disparidades apresentadas nas demonstrações financeiras.” Assim, a criação do CPC no Brasil e as mudanças societárias introduziram a Contabilidade brasileira em uma posição constante de desenvolvimento. Segundo McManus (2009 *apud* NIYAMA; RODRIGUES, 2010, p. 27), essas alterações legislativas são profundas e representam um significativo desafio para as empresas afetadas, o que tende a provocar uma melhoria na qualidade da informação contábil.

Nessas perspectivas, o artigo tem como principal objetivo identificar e analisar as principais alterações societárias ocorridas nas normas de contabilidade brasileiras em relação à estruturação do Balanço Patrimonial. Os objetivos específicos, por sua vez, consistem em examinar os efeitos dessa nova estruturação, ocorrida com a implementação das Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09, em relação ao aumento da evidenciação das empresas. A metodologia utilizada consiste na execução de uma pesquisa bibliográfica, a fim de que o artigo contenha os tópicos necessários para o estudo desse tema e, principalmente, para um embasamento teórico adequado.

A justificativa do artigo consiste na necessidade de atualização do conhecimento referente a uma ferramenta básica utilizada pelas empresas na área contábil: o Balanço Patrimonial, que em conformidade com as normas internacionais, IFRS, “é a demonstração que proporciona aos usuários externos, informações inerentes à posição financeira de uma entidade” (SAN-

TOS, 2008, p. 49). Devido à relevância do Balanço Patrimonial no ambiente contábil brasileiro, a classificação de suas contas possui, segundo Franco (1992, p. 58), extrema importância para comparar patrimônios de diferentes empresas, assim como para analisar um mesmo patrimônio em mais de um exercício. Além disso, a relevância do artigo fundamenta-se no fato de as mudanças societárias na estruturação do Balanço Patrimonial contrastarem com uma maior evidência das demonstrações financeiras.

Desse modo, este artigo está estruturado em cinco seções, incluindo esta inicial, que apresenta os objetivos e a justificativa do estudo. A segunda seção aborda os aspectos metodológicos do trabalho. Em seguida, é realizado um embasamento teórico em relação à legislação societária e à padronização contábil, além da exposição da função do Balanço Patrimonial e sua composição. A quarta seção apresenta os resultados divididos em duas partes: uma que traz as normas para a estruturação do Balanço Patrimonial segundo a Lei 6.404/76 juntamente com as alterações causadas com a implementação das Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09, e outra parte que expõe os efeitos das alterações societárias para a evidência contábil nas empresas. Por último, são apresentadas as considerações finais da pesquisa.

## 2 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção são descritos os procedimentos metodológicos adotados para a realização deste estudo. Quanto aos objetivos, classifica-se como descritivo, que é caracterizado por Silva (2003, p. 65) como o estabelecimento de relações entre as variáveis a partir da descrição de um fenômeno ou população. Beuren (2008, p. 81) acrescenta que este tipo de estudo pode ser classificado como intermediário, não sendo tão preliminar como a pesquisa exploratória e nem tão aprofundado como a explicativa. Dessa forma, o artigo resguardou-se em descrever o ambiente brasileiro de contabilidade juntamente com as variáveis que ocasionam alterações no processamento de informações contábeis.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, pois "concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado" (BEUREN, 2008, p. 92), não havendo a observação de aspectos quantitativos. Então, utilizou-se da análise de textos legais para o cumprimento do estudo em relação ao fenômeno das mudanças societárias a partir das Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, pode-se classificar este artigo como um estudo bibliográfico. Conforme Severino (2007, p. 122) este tipo de pesquisa "é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses, etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrados".

Além disso, a pesquisa bibliográfica é obrigatória em trabalhos teóricos, sendo por meio dela que se pode tomar o conhecimento sobre a produção científica existente (BEUREN, 2008, p. 86). Assim, o principal objeto utilizado para a realização do estudo foi a exploração da bibliografia disponível referente ao assunto proposto pelo artigo.

O instrumento para obter dados de maior utilização na pesquisa foi a coleta documental, que consiste na identificação, levantamento e exploração de documentos recolhidos por outras pessoas, que contenham informações que serão utilizadas no decorrer do trabalho (SEVERINO, 2007, p. 124). Nessas perspectivas, a coleta documental é fator decorrente da pesquisa bibliográfica aplicada, e ambas são utilizadas para se chegar aos resultados esperados com o estudo sobre as mudanças societárias na Contabilidade brasileira, com foco na estruturação do Balanço Patrimonial.

## 3 REFERENCIAL TEÓRICO

### 3.1 Legislação societária

A legislação societária consiste em uma fundamentação legal que abrange desde as normas contábeis básicas até as exigências para elaboração de demonstrações financeiras (HIRASHIMA, 2006, p. 9). Amaral *et al.* (2008, p. 64) destacam ainda que

(...) a legislação serve para delimitar o prazo máximo e o conteúdo mínimo dos relatórios anuais. É importante cuidar para que as empresas não façam relatórios insatisfatórios com escassez de dados, ou que divulguem o relatório muito tempo após o fim do exercício social. Portanto, existem Leis que determinam datas-limite de divulgação de cada tipo de relatório, bem como obrigatoriedade de determinados itens.

O principal órgão normativo contábil internacional é o IASB (*International Accounting Standards Board*). Assim, as mudanças societárias no Brasil ocorrem devido à aceitação de pronunciamentos emitidos por este órgão, visando à internacionalização das normas contábeis brasileiras.

Com base na importância que a legislação societária representa para a Contabilidade, estudos vêm sendo feitos para delimitar as mudanças das leis, assim como o efeito que as alterações causam na prática contábil das sociedades. A cargo de exemplificação pode-se citar o desenvolvimento do "Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades (suplemento)", em que Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 8) discorrem que este material tem como objetivo expor de forma resumida e sistematizada aspectos da Lei 11.638/07 e Medida Provisória 449/08, que ocasionaram mudanças na Lei 11.604/76.

A Lei nº. 11.638, publicada em 28 de dezembro de 2007, alterou e revogou dispositivos das Leis nº. 6.404/76 e nº. 6.385/76 (BRAGA; ALMEIDA, 2009, p. ix). Essa lei "trouxe grande evolução nas práticas contábeis no sentido da convergência internacional, mas com algumas defasagens e alguns conceitos ultrapassados" (IUDÍCIBUS, MARTINS E GELBCKE, 2009, p. 5). Então, para suprir as lacunas deixadas pela Lei nº. 11.638/07, entrou em vigor a Medida Provisória nº. 449/08, mais tarde transformada na Lei nº. 11.941/09.

### 3.2 Uniformização de informações contábeis

No cenário globalizado, se torna cada vez mais necessária uma linguagem única de mercado para facilitar os acordos de

negócios entre as empresas. Dessa forma, para evitar gastos excessivos com equipes treinadas para atuar em países específicos, vários países buscam a convergência das normas nacionais de contabilidade com as ditadas pelo IASB.

Deloitte (2007 *apud* NETO; DIAS; PINHEIRO, 2009, p. 134) aborda esta visão em sua obra:

A globalização da economia mundial, principalmente em termos de captação de recursos internacionais, tem causado a necessidade de uma harmonização da contabilidade, uma vez que os investidores e demais usuários esperam que as informações contábeis sejam transparentes, confiáveis, relevantes e comparáveis no âmbito internacional com outras sociedades.

Hendriksen e Breda (1999, p. 521) refletem a importância da uniformização de princípios e procedimentos contábeis para a avaliação do desempenho de uma empresa e para a projeção de suas atividades futuras. Assim, “as entidades internacionais da profissão contábil vêm buscando o desenvolvimento de normas de contabilidade uniformes e aperfeiçoadas de modo que promovam a aceitação destas em âmbito internacional” (SILVA, 2000, p. 180).

Neto, Dias e Pinheiro (2009, p. 131) informam que a harmonização dos sistemas contábeis “possui papel fundamental no desenvolvimento da análise financeira das empresas, uma vez que a evidênciação de informações mais claras e compreensíveis diminui a assimetria informacional, auxiliando os investidores a tomarem suas decisões”.

Meirelles Junior e Meirelles (2009, p. 6) destacam que “os profissionais da Contabilidade almejam por harmonizar as normas contábeis para que efetivamente possam atingir um grau satisfatório de confiabilidade perante o público externo, dando maior transparência e segurança às informações contábeis”.

Assim, a uniformização das informações contábeis nos diversos países facilita as interações no mercado mundial, uma vez que a globalização exige cada vez mais a redução de barreiras comerciais e o aumento de comunicação entre os países.

### 3.3 Internacionalização das normas contábeis no Brasil

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) é um dos órgãos reguladores da Contabilidade brasileira que possui poder para disciplinar, normatizar e fiscalizar seu funcionamento. Em um de seus pronunciamentos, a CVM reconheceu que existem diversos pontos de divergência entre as normas brasileiras e as internacionais, dos quais se podem destacar a contabilização e evidênciação nas demonstrações financeiras (DELOITTE, 2006, p. 1). Assim, o estudo sobre as mudanças relativas às demonstrações financeiras adquire importância na medida em que elas constituem uma fonte de informações contábeis. Tais informações possuem grande relevância para decisões de investidores e para a gestão de administradores (DELOITTE, 2006, p. 1).

Dessa forma, estudos a respeito das novas regras vigentes para a estruturação do Balanço Patrimonial, de acordo com as novas leis societárias (Lei nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09), assim como a respeito de todas as outras alterações contábeis, vêm

sendo feitos de forma sistemática por pesquisadores brasileiros a fim de alcançar a atualização das normas contábeis. Tal procedimento é utilizado devido à urgência de adoção dos novos procedimentos contábeis. Segundo Braga e Almeida (2009, p. x), a Comissão de Valores Mobiliários e o Banco Central do Brasil emitiram comunicados estabelecendo o ano de 2010 como a época prevista para o processo de convergência das normas contábeis emanadas do IASB.

Pereira Filho e Ribeiro (2010, p. 50) enfatizam que “a Lei nº. 11.638/07 apresenta melhorias para as organizações brasileiras, no sentido de que as inserem no contexto de melhores práticas de governança corporativa e no mercado internacional, contribuindo para aumentar os investimentos com um custo de capital reduzido”.

Meirelles Junior e Meirelles (2009, p. 13) destacam que as alterações na contabilidade brasileira irão impulsionar mudanças importantes nas práticas contábeis das empresas, pois a nova Lei das Sociedades por Ações insere o Brasil no mercado global, demonstrando que o país concorda com as regras que a maior parte do mundo utiliza.

Melo (2008 *apud* MEIRELLES JUNIOR; MEIRELLES, 2009, p. 13) enfatiza as consequências relativas à internacionalização das normas contábeis no Brasil:

(...) as consequências das mudanças ultrapassam os segmentos econômicos ligados à contabilidade. A nova Lei das SAs vai trazer mais transparência, comparabilidade e segurança à economia brasileira. O resultado desse upgrade contábil será o amadurecimento da economia de mercado no país. Outro ponto importante da nova legislação é o incentivo à expansão do conceito de governança corporativa. Dessa forma, a nova Lei das SAs vai contribuir para a melhoria do ambiente econômico, o que, por sua vez, funcionará como estímulo para o desenvolvimento.

Nesse contexto, as Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09 surgiram para que o Brasil pudesse promover a internacionalização das normas contábeis. Nessas perspectivas, as mudanças apresentadas neste artigo em relação à estruturação do Balanço Patrimonial fazem parte da busca pelas melhorias na normatização contábil brasileira.

### 3.4 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial é uma demonstração financeira obrigatória, de acordo com a Lei das S.A., e consiste na demonstração em determinada data da situação financeira e patrimonial de uma entidade (HIRASHIMA, 2006, p. 12). Dessa forma, o Balanço Patrimonial é constituído por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Silva (2004, p. 19) destaca a importância do Balanço Patrimonial para as entidades:

O balanço patrimonial é uma demonstração contábil indispensável a qualquer tipo de organização, quer explore atividade lucrativa ou não. É uma foto da entidade em dado momento, evidenciando, de forma sucinta, a situação econômica, financeira e patrimonial da mesma. Assim

como nas empresas, o balanço patrimonial deve ser útil aos seus usuários e refletir, tempestiva e qualitativamente, a situação patrimonial.

No lado esquerdo do Balanço Patrimonial encontra-se o Ativo, que “é o conjunto de bens e direitos de propriedade da empresa” (MARION, 2007, p. 53). Araujo e Assaf (2004, p. 77) consideram esse grupo “como a capacidade que a empresa possui de gerar benefícios futuros”.

No lado direito do Balanço Patrimonial são constituídos o Passivo e o Patrimônio Líquido. O Passivo é a constituição das exigibilidades da empresa, ou seja, são os valores que a empresa tem a obrigação de pagar a terceiros no momento da avaliação (IUDÍCIBUS; MARION, 2006, p. 159). Por sua vez, o Patrimônio Líquido é a diferença entre o Ativo e o Passivo de uma empresa (IUDÍCIBUS; MARION, 2006, p. 163) e representa os recursos dos proprietários investidos no empreendimento e os lucros gerados pela empresa e não distribuídos (HIRASHIMA, 2006, p. 289).

Nessas perspectivas, as alterações societárias condicionadas pelas Leis n.º. 11.638/07 e n.º. 11.941/09 se referem à apresentação dos três grupos de contas descritos anteriormente e envolvem aspectos referentes às formas de classificação e critérios de avaliação e mensuração.

## 4 ANÁLISE DE RESULTADOS

### 4.1 Mudanças no Ativo

De acordo com legislações anteriores, o Ativo era dividido em Ativo circulante, Ativo realizável a longo prazo e Ativo permanente, o qual era subdividido em Investimentos, Imobilizado e Diferido. Com a implementação da Lei n.º. 11.638/07, e seu posterior aperfeiçoamento com a Lei n.º. 11.941/09, o Ativo passou a ser dividido em Ativo circulante e Ativo não circulante, o qual é composto por Ativo realizável a longo prazo, Investimentos, Imobilizado e Intangível.

O Ativo realizável a longo prazo, que era um subgrupo independente de contas, passou a constituir o Ativo não circulante. Além disso, passa a integrar o Ativo não circulante o Intangível, Investimentos e Imobilizado, sendo as duas últimas contas antes pertencentes ao Ativo permanente, pois tal nomenclatura deixou de existir na nova estrutura do Balanço Patrimonial. O intangível foi criado pela Lei n.º. 11.638/07 e abriga os bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia, ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. O Ativo diferido foi excluído pela Lei n.º. 11.941/09 e, de acordo com o art. 38 desta lei, o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 nesta conta que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de contas, poderá permanecer no Ativo sob essa classificação até sua completa amortização, sujeito à análise sobre a recuperação dos valores registrados.

Com as novas leis vigentes, os critérios de classificação das contas do Ativo permaneceram os mesmos, exceto no Imobilizado. Dessa forma, ficou determinado que pertencem a esta conta os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa,

ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens. Essa redação proposta pela Lei n.º. 11.638/07, substituiu algumas disposições previstas na Lei 6.404/76, pois os bens não eram obrigatoriamente corpóreos, e havia a inclusão dos bens de propriedade industrial ou comercial, substituídos por bens decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle.

Os critérios de classificação do Ativo diferido foram revogados pela Lei n.º. 11.941/09, uma vez que essa conta foi retirada do Balanço Patrimonial. Tal disposição considerava que pertenciam ao Ativo diferido as aplicações de recursos em despesas que contribuíam para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que antecedia o início das operações sociais.

Os critérios de avaliação do Ativo são apresentados no art. 183 da legislação. De acordo com a análise deste artigo, ocorreram algumas alterações com as Leis n.º. 11.638/07 e n.º. 11.941/09.

Primeiramente, a lei implementada em 2007 alterou a disposição que determinava que os direitos e títulos de créditos, e quaisquer valores mobiliários não classificados como investimentos, pelo custo de aquisição ou pelo valor do mercado, se este for menor, seriam excluídos se prescritos e feitas as provisões adequadas para ajustá-los ao valor provável de realização, e seria admitido o aumento do custo de aquisição, até o limite do valor do mercado, para registro de correção monetária, variação cambial ou juros acrescidos.

Dessa forma, passou a vigorar que as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no Ativo circulante ou no Realizável a longo prazo, serão avaliadas pelo valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda (redação dada pela Lei n.º. 11.941/09); ou pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito (redação dada pela Lei n.º. 11.638/07).

Assim, em relação aos instrumentos financeiros, o valor justo é o valor que se pode obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro, valor justo será: o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

Além disso, houve a criação de novos critérios de avaliação do Ativo por meio da Lei n.º. 11.638/07. Assim, ficou determinado que os direitos classificados no Intangível serão avaliados pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; e os elementos do Ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente,

sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

No § 2º do art. 183 considerava-se apenas a diminuição do valor dos elementos do Ativo imobilizado, com o registro periódico nas contas de depreciação, amortização e exaustão. De acordo com a lei implementada em 2009, a diminuição do valor dos elementos do Ativo intangível também passará a ser contabilizada seguindo os mesmos critérios previstos com a Lei nº. 6.404/76.

O § 3º do art. 183, que segundo legislação anterior trazia disposições a respeito da avaliação do Ativo diferido, foi substituído por normas referentes à análise periódica sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, de acordo com a Lei nº. 11.941/09. Dessa forma, ficou conveniado pela Lei nº. 11.638/07 que serão registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; e, ainda, que sejam revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

#### 4.2 Mudanças no Passivo

De acordo com a Lei nº. 6.404/76 as contas do Passivo eram classificadas em Passivo circulante, Passivo exigível a longo prazo e Resultados de exercícios futuros. Algumas mudanças ocorreram com a Lei 11.941/09 quanto a essa classificação, e o Passivo passou a ser dividido em Passivo circulante e Passivo não circulante. Assim, o Passivo exigível a longo prazo foi substituído pelo Passivo não circulante e o Resultado de exercícios futuros foi revogado, uma vez que criava divergências de interpretação sobre seu real significado e conteúdo.

Os critérios de avaliação do Passivo também sofreram mudanças com a Lei nº. 11.941/09. Desse modo, foi vedada a disposição que relatava que as obrigações sujeitas à correção monetária seriam atualizadas até a data do balanço, adicionando que as obrigações, encargos e riscos classificados no Passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. Além disso, foi criado o art. 184-A segundo o qual a Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou segmentos de negócios.

#### 4.3 Mudanças no Patrimônio Líquido

Com a implementação da Lei nº. 11.638/07 o Patrimônio líquido não sofreu alterações quanto à classificação de seus elementos. Porém, algumas modificações a esse respeito foram incluídas pela Lei nº. 11.941/09. Assim, de acordo com a lei proposta em 1976, o Patrimônio líquido era dividido em Capital social, Reservas de capital, Reservas de reavaliação, Reservas de lucros e Lucros ou prejuízos acumulados. Com a redação da Lei nº. 11.638/07 incluída pela Lei nº. 11.941/09, o Patrimônio líquido passou a ser dividido em Capital social, Reservas de capital, Ajustes de avaliação patrimonial, Reservas de lucros, Ações em

tesouraria e Prejuízos acumulados.

Enfatiza-se a substituição da conta Lucros ou Prejuízos acumulados pela conta Prejuízos acumulados. Nessa perspectiva, a Lei nº. 11.638/07 determina que não poderá aparecer nos balanços saldo de lucros acumulados, sendo o resultado obrigatoriamente destinado, e as parcelas do resultado a serem retidas precisarão ser contabilizadas nas reservas próprias. No entanto, a conta Lucros acumulados permanecerá no plano de contas da entidade, uma vez que é utilizada como contrapartida na transferência do resultado, na constituição das reservas e na distribuição de dividendos.

As alterações relativas à estruturação do Patrimônio Líquido, com a implementação da Lei nº. 11.638/07, consistem na revogação de disposições previstas no § 1º, art. 182 da Lei nº. 6.404/76. Dessa maneira, as contas que registrarem os prêmios recebidos na emissão de debêntures e as doações e subvenções para investimento não serão mais classificadas como reservas de capital.

A Lei nº. 11.638/07 inseriu ainda outras modificações na estruturação do Patrimônio Líquido. Com sua adoção, o § 3º do art. 182, que tratava da classificação de reservas de reavaliação, foi revogado e, desse modo, desaparece a opção da reavaliação espontânea de bens que antes existia. Assim, o art. 6 da Lei nº. 11.638/07 estabelece que os saldos nas reservas de reavaliação deverão ser mantidos até a sua efetiva realização ou estornados até o final do exercício social em que esta lei entrar em vigor.

A Lei nº. 11.941/09 incluiu o novo § 3º do art. 182, que agora traz disposições a respeito da classificação dos ajustes de avaliação patrimonial. Desse modo, ficou instituído que serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do Ativo e do Passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos em lei, ou em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

#### 4.4 Síntese das alterações societárias na estruturação do Balanço Patrimonial

A seguir são apresentados dois quadros comparativos. O primeiro demonstra as alterações ocorridas a partir da implementação da Lei nº. 11.638/07. Por sua vez, o segundo quadro apresenta as mudanças decorridas da Lei nº. 11.941/09.

A análise dos quadros apresentados possibilita a identificação visual das alterações referentes à estruturação do Balanço Patrimonial. Dessa forma, é exibida uma síntese dos efeitos das mudanças societárias implementadas pela Lei nº. 6.404/76, a Lei das Sociedades Anônimas.

#### 4.5 Evidenciação das empresas

A implementação das Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09 revogou e alterou dispositivos da Lei nº. 6.404 de 1976, estendendo às sociedades de grande porte as normas previstas em relação à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. As empresas de grande porte são aquelas que possuem Ativo

ANTES		X	DEPOIS	
Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades Anônimas			Lei nº 6.404/76 após Lei nº 11.638/07	
Balanço Patrimonial			Balanço Patrimonial	
Ativo	Passivo	Ativo	Passivo	
<b>Ativo Circulante</b>	<b>Passivo Circulante</b>	<b>Ativo Circulante</b>	<b>Passivo Circulante</b>	
<b>Ativo realizável a longo prazo</b>	<b>Passivo exigível a longo prazo</b>	<b>Ativo realizável a longo prazo</b>	<b>Passivo exigível a longo prazo</b>	
<b>Ativo Permanente</b>	<b>Resultados de Exercícios Futuros</b>	<b>Ativo Permanente</b>	<b>Resultados de Exercícios Futuros</b>	
Investimentos	<b>Patrimônio Líquido</b>	Investimentos	<b>Patrimônio Líquido</b>	
Imobilizado	Capital social	Imobilizado	Capital social	
Deferido	Reservas de Capital	Deferido	Reservas de Capital	
	Reservas de reavaliação	Intangível	Ajustes de avaliação Patrimonial	
	Reservas de lucros		Reservas de lucros	
	Lucros ou prejuízos acumulados		Ações em tesouraria	
			Lucros ou prejuízos acumulados	

Quadro 1 – Balanço Patrimonial – comparação entre Lei nº. 6.404/76 e Lei nº. 11.638/07

Fonte: Elaborado pelos autores.

# Tá com insônia?

Conte com um software sempre atualizado e não perca seu sono com os órgãos fiscalizadores.

Nasajon, há 30 anos oferecendo soluções para a sua empresa.

Representante comercial A Ponto Rápido:

**(31) 3213-4931**

[www.nasajon.com.br](http://www.nasajon.com.br)



Software de Gestão Contábil e Empresarial

ANTES		X	DEPOIS	
Lei nº 6.404/76 após Lei nº 11.638/07			Lei nº 6.404/76 e Lei nº 11.638/07 após Lei nº 11.941/09	
Balanco Patrimonial			Balanco Patrimonial	
Ativo	Passivo	Ativo	Passivo	
<b>Ativo Circulante</b> <b>Ativo realizável a longo prazo</b> <b>Ativo Permanente</b> Investimentos Imobilizado Deferido	<b>Passivo Circulante</b> <b>Passivo exigível a longo prazo</b> <b>Resultados de Exercícios Futuros</b> <b>Patrimônio Líquido</b> Capital social Reservas de Capital Ajustes de avaliação Patrimonial Reservas de lucros Ações em tesouraria Lucros ou prejuízos acumulados	<b>Ativo Circulante</b> <b>Ativo não Circulante</b> Realizável a longo prazo Investimentos Imobilizado Intangível	<b>Passivo Circulante</b> <b>Passivo não Circulante</b> <b>Patrimônio Líquido</b> Capital social Reservas de Capital Ajustes de avaliação Patrimonial Reservas de lucros Ações em tesouraria Prejuízos acumulados	

Quadro 2: Balanço Patrimonial – comparação entre Lei nº 11.638/07 e Lei nº 11.941/09

Fonte: Elaborado pelos autores.

superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta superior a R\$ 300 milhões, não sendo necessariamente sociedades anônimas. Assim, um maior grupo de empresas está condicionado a emitir informações contábeis.

Entretanto, para que as empresas alcancem um nível alto de evidencição, é preciso que as informações contábeis sejam divulgadas de forma precisa e clara. Então, ressalta-se o § 4º do art. 176 das Leis nº. 6.404/76 e nº. 11.638/07, que, embora não tenha sofrido alterações, estabelece que as demonstrações financeiras serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

O Balanço Patrimonial, objeto de estudo deste artigo, é a demonstração financeira destinada a evidenciar em uma determinada data, quantitativa e qualitativamente, o patrimônio da entidade. Porém, a evidencição do Balanço Patrimonial, e das demais demonstrações financeiras, é condicionada pela divulgação das notas explicativas e outras complementações.

Dessa forma, as mudanças societárias na contabilidade brasileira contribuem para o aumento na evidencição das empresas, na medida em que determinam a obrigatoriedade de transmitirem informações contábeis úteis aos usuários internos e externos.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo buscou selecionar as alterações ocorridas na estruturação do Balanço Patrimonial a partir da análise das mudanças societárias incidentes entre a Lei nº. 6.404/76 e as Leis nº. 11.638/07 e nº. 11.941/09. Nessas perspectivas, os grupos de contas pertencentes ao Balanço Patrimonial, representados por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, foram estudados separadamente para melhor análise de conteúdo. Além disso, a formulação dos quadros comparativos possibilitou a análise das alterações ocorridas no balanço de maneira dinâmica.

Para alcançar os resultados relativos ao propósito do artigo, utilizou-se da análise e da leitura dos textos legais dispostos pelas leis citadas. Desse modo, foram identificadas as alterações ocorridas entre as Leis nº. 6.404/76 e nº. 11.638/07 e, posteriormente, entre esta última lei e a de nº. 11.941/09.

Em decorrência dos dados pesquisados, pode-se concluir que o Balanço Patrimonial passou por várias alterações, que são consideradas melhorias no que diz respeito à busca da convergência da normatização contábil brasileira com as normas internacionais de contabilidade. Dessa forma, também se pode destacar a importância das alterações ocorridas no Balanço Patrimonial para o aumento da divulgação das informações das empresas.

Ressalta-se que este trabalho é um estudo a respeito apenas do Balanço Patrimonial, e que as demais demonstrações financeiras também foram afetadas pelas mudanças societárias, tanto em relação às demonstrações exigidas por lei quanto à estruturação das mesmas.

Finalmente, recomenda-se a realização de pesquisas envolvendo os fatores legais que ocasionaram as alterações das demonstrações financeiras, uma vez que tais alterações ocorreram pela busca da internacionalização das normas contábeis para uma melhor interação de mercado. Assim, a análise da legislação societária permite observar o caminho tomado pela contabilidade brasileira rumo às normas internacionais de contabilidade.



**Geordana Mendonça Curcino**

Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia.



**Anny Elise de Oliveira Parapinski**

Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia.



**Láini Barbosa Scarpeline**

Graduanda do curso de Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia.



**Rodrigo Fernandes Malaquias**

Mestre em Administração, Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia.

## Referências

AMARAL, H. F. *et al.* Governança Corporativa e Divulgação de Relatórios Financeiros Anuais. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 19, n. 1, p.61-82, jan./mar. 2008.

ARAUJO, A. M. P.; ASSAF, A. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

BEUREN, I. M. (org.) **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

BRAGA, H. R.; ALMEIDA, M. C. **Mudanças Contábeis na Lei Societária: Lei nº 11.638 de 28-12-2007**. São Paulo: Atlas, 2009, 305 p.

BRASIL. **Lei nº 11.638**, de 28 dezembro de 2007. Altera e revoga 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. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em 02 nov. 2010.

BRASIL. **Lei nº. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Conversão da Medida Provisória nº. 449 de 03 de dezembro de 2008 (MP 449/08) em Lei. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/>>.

Acesso em 02 nov. 2010.

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

FRANCO, H. **Estrutura, Análise e Interpretação de Balanços**. 15 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

GALLON, A. V.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Evidenciação Contábil: itens de maior divulgação nos relatórios da administração das empresas participantes dos níveis de governança da Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. -19, n. 2, p. 141-165, abr./jun. 2008.

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

HIRASHIMA, T. (org.). **Guia para pesquisas de práticas contábeis: incluindo aspectos tributários relevantes**. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E; GELBCKE, E. R. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades (suplemento)**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 116 p.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 8. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MEIRELLES JUNIOR, J. C.; MEIRELLES, C. D. A. A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, ano X, n. 33, p. 6-15, 1. trim. 2009.

NETO, J. E. B.; DIAS, W. O.; PINHEIRO, L. E. T. Impacto da Convergência para as IFRS na Análise Financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Revista Contabilidade Vista & Revista**. Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 131-153, out./dez. 2009.

NIYAMA, J. K.; RODRIGUES, J. M. Análise das demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei nº. 11.638/07. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXIX, n. 183, p. 25-38. maio/junho 2010.

PEREIRA FILHO, A. D.; RIBEIRO, L. M. P. A controvérsia das normas contábeis internacionais (IFRS): a redução do custo de capital e os novos riscos de manipulação. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, ano XI, n. 37, p. 47-54, 1. trim. 2010.

SANTOS, J. J. **IFRS: Manual de Contabilidade Internacional**. São Paulo: LEX, 2008, 416 p.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. 2. reimpr. São Paulo: Cortez, 2007.

SILVA, A. C. R. **Metodologia da Pesquisa aplicada à Contabilidade: Orientação de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, F. S. Normas e práticas contábeis aplicadas ao terceiro setor. **UnB Contábil**, Brasília, v. 7, n. 2, p. 113-125, 2. sem. 2004.

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