

Reflexos da internacionalização da contabilidade na estrutura do balanço patrimonial elaborado pelas pequenas e médias empresas brasileiras

Cleber do Carmo Antunes
Sueli Mendonça Martins

RESUMO

Este trabalho apresenta um breve relato da história da Contabilidade, desde seu surgimento, quando o homem grafou seu patrimônio pela primeira vez nas cavernas da Pré-História, até os dias atuais, com destaque para a entrada em vigor da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, da Lei 12.249 de 11 de junho de 2010 e, em especial, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº. 1.255 de 10.12.2009, que instituiu a NBC TG 1000, cujo principal conteúdo é constituído pelas regulamentações emanadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aplicáveis às pequenas e médias empresas brasileiras.

A HISTÓRIA

O conhecimento não é privilégio de ninguém, mas deve ser uma conquista de todos. Até que atingíssemos o que hoje sabemos, longa foi a caminhada da civilização. Por muitos e muitos anos, por exemplo, entendeu-se que a terra era plana e que o sol é que se movimentava na planície. Não só esta, mas muitas outras crenças acabaram por formar todo um prodigioso conjunto de concepções. Para cada fenômeno inexplicável atribuía-se um Deus para governá-lo. Assim se ergueram as mitologias, assim se criaram muitos mitos. (SÁ, 2001).

A história da Contabilidade está ligada à história da manifestação do homem, iniciando-se no simbolismo da perda do paraíso por parte de Adão e Eva. Por isso, não é possível precisar com certeza absoluta sua data de nascimento, muito menos, a data exata de seu surgimento.

Os historiadores, através principalmente da arqueologia, vêm demonstrando que a escrita contábil data de eras remotas. Antes que o homem soubesse escrever, falar e calcular, há cerca de 20.000 anos já reconhecia seu patrimônio ao registrar suas riquezas por meio da pictografia contida nas inúmeras cavernas espalhadas por todo o planeta.

No entanto, conforme afirmou com sabedoria Lopes de Sá (1997), foi a Civilização Sumeriana – povo que habitou a antiga Mesopotâmia, local onde se encontra atualmente o Iraque – que, por volta de 5.000 a.C., inventou a escrita com base em símbolos, conhecida por Escrita Cuneiforme, cuja metodologia era o registro em forma de cunha, representada por pequenas placas, em base triangular, feitas em argila fresca, sulcadas por estiletes de madeira, com dimensão de 4 a 5 cm de comprimento por 2,5 a 3 cm de largura. Mais tarde, ainda segundo Sá (1997), resumos de tais pequenas peças começaram a ser feitos em pranchas maiores, de aproximadamente 20 cm, fazendo assim nascer o livro contábil denominado Diário.

Tal afirmativa pode ser comprovada na constatação de que,

em período aproximado a 3.500 a.C., os sons da fala (palavras completas ou sílabas) começaram a ser escritos com estilete em tábuas de barro conhecidas, conforme já afirmamos, por Cuneiformes, para posteriormente ganharem o Velho Mundo e permitirem, por volta de 1.000 a.C., que os fenícios inventassem o alfabeto.

Ratificando a veracidade da história, Sá (1997) confirmou o entendimento de que as pinturas localizadas nas cavernas primitivas representavam, também, manifestações contábeis, ao afirmar que:

(...) A contabilidade nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela; talvez por isso, seus progressos quase sempre tenham coincidido com aqueles que caracterizaram os da própria evolução do ser humano. A escrita contábil nasceu muito antes de o homem aprender a andar e a falar. Admite-se, pois, que há cerca de 20.000 anos no Paleolítico Superior, o homem já registrava os fatos da riqueza em contas, de forma primitiva. O homem primitivo buscava, assim, memorizar aquilo que dispunha e que não precisava mais buscar na natureza, porque armazenara. Calcula-se, pois, que a História da Contabilidade deve iniciar-se a partir de cerca de 20.000 anos ou até mais, segundo Masi, nas eras Prelíticas.

A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES DO INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS)

O objetivo das demonstrações contábeis preparadas de acordo com o IFRS para PME é fornecer informações sobre a posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de uma entidade que são úteis a uma ampla gama de usuários que não estão em posição de solicitar relatórios adaptados para atender suas necessidades particulares de informação. (IFRS para PME, Resolução 1.255/2009 e 1.285/2010 do CFC).

Durante longos e longos anos inexistiu uniformidade contábil ou até mesmo uniformização de procedimentos entre os

países, com relação à forma de promover registros contábeis e muito menos uma metodologia única de apresentar esses valores para fornecedores, clientes, instituições financeiras, sociedade civil etc.

Prova dessa falta de uniformidade eram algumas diferenças existentes entre as práticas contábeis brasileiras e as internacionais que faziam, por exemplo, com que as mesmas demonstrações contábeis elaboradas no Brasil apresentassem resultados totalmente diferentes daquelas publicadas em qualquer outro país.

Logo, face ao constatado anteriormente, não era difícil entender que uniformizar ou até mesmo harmonizar as normas contábeis das empresas instaladas no planeta seria no mínimo urgente, tendo em vista a necessidade imperiosa de tornar essas informações as mais transparentes possíveis, com regras claras e únicas em qualquer parte do globo terrestre.

Assim, depois de um longo período utilizando normas em desacordo com a comunidade contábil internacional, o governo brasileiro, pela primeira vez em sua história, com a participação ativa do CFC – Conselho Federal de Contabilidade, da CVM – Comissão de Valores Mobiliários, do Banco Central e outras entidades, no dia 28 de dezembro de 2007, editou a Lei 11.638, tendo como principais objetivos: possibilitar a eliminação de barreiras regulatórias que impediam a inserção total das empresas brasileiras no processo de convergência contábil internacional; estabelecer a segregação das escriturações contábeis e fiscais; e possibilitar o estabelecimento de uma nova estrutura normativa da contabilidade para o mercado de capitais, sendo todas essas medidas vinculadas às normas internacionais denominadas de *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Alerta-se para o fato de que as normas citadas no parágrafo anterior, editadas pelo *International Accounting Standards Board*, ou IASB, organização internacional sem fins lucrativos sediada em Londres, têm como compromisso o desenvolvimento de um modelo único de normas contábeis de alta qualidade.

Segundo manifestações do Conselho Federal de Contabilidade a explicação para a adoção no Brasil das IFRS, provenientes da Europa, e não das normas norte-americanas, está fundamentada no fato de que as IFRS, depois de serem adotadas por cerca de sete mil empresas europeias, passaram a receber outras adesões rapidamente pelo mundo, segundo os entendidos, por conta da sua facilidade de tradução global, tendo em vista que o sistema norte-americano é extremamente complexo, cheio de regras e exceções, e, por isso mesmo, não poderia, na opinião desses especialistas, tornar-se uma linguagem universal.

Assim, de acordo ainda com esses estudiosos, com os mercados cada vez mais interligados, as empresas precisavam, com urgência, de um padrão único de contabilidade, e não da adoção pura e simples da tradução de uma norma contábil de um país para outro, o que poderia acarretar sérios problemas, inclusive de interpretação, colocando em risco a adoção plena dessa uniformidade. Logo, se levarmos em conta que as IFRS não têm regras, mas sim princípios, sua adoção em todo o planeta, por não apresentar problemas de tradução, poderia tornar possível, como tornou, sua aceitação imediata.

Chama-se a atenção para o fato de que a lei americana, além de complexa, ocupa algo em torno de 25.000 páginas, com um número infinito de capítulos, enquanto as IFRS se contêm em aproximadamente 2.500 páginas, com poucos capítulos e, por isso, conseguem explicar com muito mais clareza a importância da necessária internacionalização da contabilidade.

O BALANÇO PATRIMONIAL

A contabilidade, por ser uma ciência social aplicada, é fortemente influenciada pelo ambiente em que atua. De uma forma geral, valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social acabam refletindo nas práticas contábeis de uma nação e, conseqüentemente, a evolução das mesmas pode estar vinculada ao nível de desenvolvimento econômico de cada país. (NIYAMA, 2007, pág. 15)

A legislação brasileira, antes do advento da Lei 11.638, determinava que a estrutura do Balanço Patrimonial deveria apresentar seus ativos em circulante, realizável de longo prazo e permanente, este dividido em investimentos, imobilizado e diferido. Enquanto os passivos seriam apresentados como circulante, exigível de longo prazo, resultado de exercícios futuros e patrimônio líquido.

A referida legislação determinava ainda a elaboração e apresentação obrigatória da Demonstração do Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, ou Demonstração dos Lucros e Prejuízos Acumulados e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, incluídas também as Notas Explicativas relativas às demonstrações contábeis apresentadas.

Cabe destacar que até aquele momento a legislação brasileira em vigor permitia a reavaliação dos ativos fixos sendo que os resultados advindos desses procedimentos deveriam ter sua contrapartida reconhecida no patrimônio líquido da pessoa jurídica, demonstrando, com isso, um excessivo envolvimento do fisco federal, nessas e em outras questões contábeis. Sem deixar de mencionar que esses resultados melhoravam falsamente a liquidez e a capacidade de endividamento das pessoas jurídicas.

Exemplo maior desses envoltimentos fiscais nas questões contábeis está centrado no fato de que receitas provenientes de exercícios futuros seriam tratadas por passivos, classificadas como resultados de exercícios futuros, enquanto as despesas de exercícios seguintes deveriam ser ativadas e, no caso em questão, registradas como ativo permanente diferido.

Essas distorções, assim como várias outras, sempre provocaram dúvidas sobre a transparência das informações contábeis no Brasil e, por isso mesmo, nunca foram bem-vistas por terceiros, especialmente pela comunidade financeira internacional, que sempre entendeu a importância fundamental da separação entre os registros fiscais e o reconhecimento correto da riqueza patrimonial. Logo, por vários e vários anos, tais intervenções acabaram por comprometer a qualidade dos trabalhos executados pelos profissionais de nossa terra, muito mais preocupados em cumprir, como se houvesse tempo suficiente, os milhares e milhares de obrigações fiscais impostas pelos tecnocratas de plan-

tão sem se preocupar em promover uma análise mais profunda das questões contábeis envolvidas no processo.

Ludícibus, Martins e Gelbcke (2009, pág. 7), ao justificarem a necessidade da internacionalização da contabilidade, destacam com competência:

(...) Lembramos que, acima de tudo, mais do que mudança em normas, é mudança de filosofia, postura e pensamento quanto a pelo menos, três tópicos: primazia da essência sobre a forma; primazia da análise de riscos e benefícios sobre a propriedade jurídica e normas orientadas por princípios e não por regras excessivamente detalhadas e formalizadas. Essa deve ser, de fato, a grande mudança na Contabilidade brasileira.

A legislação atual, inicialmente assim entendida a Lei 11.638, que tratou da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade para as Normas Internacionais de Contabilidade; a Resolução 1.255 do Conselho Federal de Contabilidade; e o CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil aplicado às Pequenas e Médias Empresas (PMEs). Esses normativos até bem pouco tempo se encontravam, muitas vezes, afastados da compreensibilidade, da relevância, da materialidade, da confiabilidade, da primazia da essência sobre a forma, da prudência, da integralidade, da comparabilidade, do equilíbrio entre o custo e o benefício e, especialmente, afastados da tempestividade, ou seja, sua não elaboração e apresentação em época oportuna. Tais princípios agora, na nova lei, são tratados como as características qualitativas de informação nas demonstrações contábeis, o que, em nossa opinião, salvo melhor juízo, pode em curto espaço de tempo colocar a contabilidade do Brasil em lugar de destaque, permitindo que a profissão passe a ter seu justo reconhecimento, visto ser esta ciência parte integrante e uma das principais responsáveis pela garantia ordenada do desenvolvimento do País.

Logo, o entendimento inicial de que a estrutura do patrimônio foi modificada precisa ser compreendido com clareza e a providência adotada o mais urgentemente possível, pelas pequenas ou médias entidades, com ou sem finalidade lucrativa. Da mesma forma que a identificação dos grupos denominados de diferido no ativo permanente e resultados de exercícios futuros no passivo, bem como a reavaliação de bens para as pequenas e médias empresas foram extintos e, por via de consequência, os valores ali reconhecidos devem ser transferidos para o resultado, condição *sine qua non* para a adoção inicial de uma contabilidade em sintonia com a contabilidade de um grande número de países do nosso planeta.

A seguir, no Quadro 1, a representação gráfica da estrutura do Balanço Patrimonial adotado no Brasil, antes e após o advento da Lei 11.638 de 27 de dezembro de 2007.

Merecem destaque inicialmente três modificações após o advento da Lei 11.638. A primeira delas se refere ao fato de que, ao determinar a existência de um ativo, o ‘direito de propriedade não é mais essencial’. Ou seja, diferentemente da legislação anterior, quando a formalidade era essencial para o reconhecimento do bem nos ativos das pessoas jurídicas, doravante o bem, ainda que não pertença a pessoa jurídica, mas esta o utilize sendo res-

BALANÇO PATRIMONIAL			
Antes da Lei 11.638		Após a Lei 11.638	
ATIVO	PASSIVO	ATIVO	PASSIVO
CIRCULANTE	CIRCULANTE	CIRCULANTE	CIRCULANTE
REALIZÁVEL L. PRAZO	RESULTADOS EXERCÍCIOS	NÃO CIRCULANTE	NÃO CIRCULANTE
PERMANENTE	FUTUROS*	Direitos Longo Prazo	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Investimentos	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Investimentos	
Imobilizado		Imobilizado	
Diferido *		Intangível	

Quadro 1 – Balanço Patrimonial antes e depois da Lei 11.638

Obs.: O Balanço Patrimonial, de acordo com o CPC 26, é também conhecido por Demonstração da Posição Financeira.

Fonte: elaboração própria.

ponsável pelos seus custos de manutenção e outros, é motivo suficiente para que seja ativado conforme determina os procedimentos relativos a Conceitos e Princípios Gerais contidos na obra denominada de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Portanto, por exemplo, o bem de propriedade de terceiros cedido a pessoa jurídica por meio da transação conhecida por arrendamento mercantil, caracterizado como ‘arrendamento mercantil financeiro’, conforme conceitua o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis 06 – será reconhecido no ativo permanente imobilizado da arrendatária.

A segunda modificação contida na lei destaca a transação denominada de ‘títulos descontados’, a qual durante longos e longos anos foi citada na maioria esmagadora das obras relativas ao tema contabilidade como conta redutora de clientes.

Cita a nova legislação: se considerarmos que uma das características qualitativas de informação nas demonstrações contábeis se refere à ‘primazia da essência sobre a forma’, ou seja, as transações ou qualquer outro evento devem ser reconhecidos e apresentados de acordo com sua essência e não meramente sob sua forma legal, aumentando ainda mais a confiabilidade das demonstrações contábeis; doravante, portanto, tais transações, representadas pelos ‘títulos descontados’ devem ser reconhecidas como ‘obrigação de curto prazo’, ou seja, como dívidas da pessoa jurídica para com terceiros e não mais como redutora da conta de clientes.

A terceira modificação destacada se refere ao fato de que o ‘ativo permanente agora apresenta subgrupo intangível’, nomenclatura surgida com o advento da Lei 11.638, que deve ser entendido como “um ativo identificável, de caráter não monetário e sem aparência física de que se tenha posse, para ser utilizado na produção de bens e serviços, para ser arrendado a terceiros ou para funções relacionadas com a administração da entidade”. (IASB, IAS 38, 2003).

Em nossa opinião, tal conceito apresenta grande possibili-

dade para as pessoas jurídicas brasileiras melhorarem ainda mais a qualidade de suas informações, tendo em vista que o conceito destacado no parágrafo anterior permite o reconhecimento do denominado 'capital intelectual'.

O capital intelectual, ainda não reconhecido pela maioria esmagadora das pequenas e médias empresas brasileiras, pode ser representado pelo 'conhecimento que deve ser convertido em valor econômico' ou, então, pelo conceito emitido por Borges, Beildeck & Vilaro, que ressaltam que o capital intelectual é "um sistema de reconhecimento, fixação e proteção dos itens de ativo das empresas que não são descritíveis como capital financeiro, nem itens físicos de ativos".

Além de todas as modificações surgidas com a nova lei, cujo principal objetivo é a melhoria na qualidade das informações contábeis, outras alterações merecem destaque. A primeira delas refere-se à extinção da conta de 'Lucros Acumulados' como conta de Balanço Patrimonial, o que representa a obrigatoriedade de que, ao término de cada exercício social, os lucros apurados tenham destinação definida. E em segundo lugar a adoção do CPC – Comitê de Pronunciamento Contábil 01, que trata da irrecuperabilidade do ativo fixo, ou seja, a perda, por exemplo, no valor dos bens reconhecidos como ativo fixo da entidade. Assim, ao reconhecer esta perda, as nomenclaturas que definem as receitas e despesas não operacionais 'deixam de existir, passando doravante a DRE a apresentar as receitas, custos e despesas eminentemente operacionais'.

Por último, mas não menos importante, torna-se necessário destacar outras modificações introduzidas pela Lei 11.638, todas relacionadas às questões da 'transformação, incorporação, fusão e cisão'. Entende-se que essas modificações contribuem ainda mais para a melhoria na qualidade das informações e sua consequente transparência, ao informar que: nas operações de transformação, incorporação, fusão e 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. Encerrando de vez, conforme já afirmado anteriormente, a adoção, nesses casos, dos bens pelo valor contábil.

CONCLUSÃO

Dessa forma, pode-se concluir que o Brasil, bem como um incontável número de países, ao direcionar seus registros e a estrutura de suas demonstrações contábeis para a uniformização, além de dar um gigantesco passo para que as pessoas jurídicas pequenas e médias aqui instaladas possam finalmente tornar-se parte integrante do mundo globalizado, ao sobrepor a questão da formalidade dos registros e passar a tratar da essência das transações, permitirá que a profissão contábil se torne cada vez mais imprescindível à vida e, principalmente, à condução ordenada dos negócios empresariais.



Cleber do Carmo Antunes

Contador, Prof. Msc. e Doutorando em Ciências Empresariais. Conselheiro do CRCMG e membro da Câmara de Ética e Disciplina. Autor do livro *Da Pictografia à Preservação do Meio Ambiente*. Premiado em primeiro lugar na III Convenção de Contabilidade com o trabalho *Sociedades Sustentáveis: a responsabilidade da contabilidade*. Auditor Independente com registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários e Membro da ACIN – Associação Científica Internacional Neopatrimonialista.



Sueli Mendonça Martins

Contadora, Professora, Auditora Independente com registro na CVM – Comissão de Valores Mobiliários – e sócia da Antunes Auditoria S/C.

Referências

- BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 28 dez. 2007
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Brasília, CFC, 2009.
- _____. Resolução 1.255, de 10 de dezembro de 2010. Aprova a NBC TG 1000 (NBC T 19.41). **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 17 de dezembro de 2009.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. IAS 38: Intangible Assets, 2003.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**. São Paulo, Atlas, 2008.
- NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo, Atlas, 2007.
- SÁ, Antônio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas de Contabilidade**. São Paulo, Atlas, 1997
- _____. **Pensamentos, Tempos e Decisões**. Belo Horizonte, Una Editora, 2001.
- _____. **A Técnica do Plano de Contas**. São Paulo, Atlas, 1959.