

Alterações do Balanço Patrimonial e CPC

Elias Cruz

Toque de Mestre

www.editoraferreira.com.br

Persistem algumas dúvidas em relação ao Balanço Patrimonial, por isso preparamos um comparativo desta Demonstração, visando a atender aos inúmeros e-mails recebidos sobre o assunto, bem como atualizar nossos alunos dos módulos presenciais de Contabilidade. Para entendermos essas alterações, arrumamos cronologicamente os eventos, que já tem sido cobrando nas provas de 2009:

1. HISTÓRICO

A sociedade passa por constantes transformações em todas as áreas do conhecimento e a contabilidade não poderia estar de fora. Busca-se cada vez mais uma globalização dos conhecimentos, ou seja uma convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital), centralização na emissão de normas dessa natureza, entre outros.

As necessidades destas transformações não ocorreram simplesmente no ano passado, por uma simples idéia do Presidente ao promulgar a MP 449/2008. As entidades e órgãos da Contabilidade estudam há algum tempo estas necessidades e como implementá-las no País.

Para auxiliar nestes estudos foi criando então em 2005 o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/05. o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".

2. CPC

"O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado e Capitais; BOVESPA - Bolsa de Valores de São Paulo; CFC - Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil; e FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras foi, por expressa solicitação desses seus membros componentes iniciais, formalmente criado pela Resolução nº 1.055, de 07 de outubro de 2.005 do Conselho Federal de Contabilidade, para que este, além de dele participar, lhe desse a infra-estrutura de apoio que viabilizasse o atingimento de sua missão". (Art 1. do Regimento Interno do CPC)

O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas. As seis entidades compõem o CPC e são representadas por 2 (dois) membros de cada, totalizando 12 (doze) membros atualmente, além dos representantes do seguintes órgãos que serão sempre convidados a participar:

- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Secretaria da Receita Federal (SRF);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP).

O CPC produz, entre outros:

- Pronunciamentos Técnicos;
- Orientações; e
- Interpretações.

3. Balanço Patrimonial

Visando auxiliar nas transformações ocorridas nos últimos anos, apresentamos a seguir a estrutura atualizada de acordo com a MP 449/08 e um paralelo com a Deliberação 488/05, da CVM e IBRACON NPC N° 27:

A T I V O			
Lei 6404/76 (sem atualização)	Lei 11.638/07	MP 449/08	CVM (Capital Aberto)
Circulante	Circulante	Circulante	Circulante
Realizável a LP	Realizável a LP	Não Circulante	Não Circulante
Permanente	Permanente	-Realizável a LP	-Realizável
-Investimento	-Investimento	-Investimentos	-Investimentos
-Imobilizado	-Imobilizado	-Imobilizado	-Imobilizado
-Diferido	-Intangível	-Intangível	-Intangível
	-Diferido(*)		-Diferido

(*) Observe que o Diferido não está presente na MP 449/08, isso se deve ao fato que desde a sua inclusão pela Lei 11.638/07, já estava com seus dias contados devido ao processo de adoção das normas internacionais. O "diferido" não existe nas normas internacionais predominantes no mercado internacional.

P A S S I V O			
Lei 6404/76 (sem atualização)	Lei 11.638/07	MP 449/08	CVM (Capital Aberto)
Circulante	Circulante	Circulante	Circulante
Exigível a LP	Exigível a LP	Não Circulante	Não Circulante
Res Exe Futuro	Res Exe Futuro		- Exigível a LP - Res Exe Futuro
Patrimônio Liq	Patrimônio Liq	Patrimônio Liq	Patrimônio Liq
-Capital Social	-Capital Social	-Capital Social	-Capital Social
-Reserva de Capital	-Reserva de Capital	-Res de Capital	-Reserva de Capital
-Res Reavaliação	-Aj Avaliação Patri	-Aj Avaliação Patri	-Aj Avaliação Patri
-Res Lucros	-Res Lucros	-Res de lucros	-Res Lucros
-Luc ou Prej Acm	-Ações em Tesoura	-Ações em Tesoura	-Ações em Tesoura
	-Prejuízo Acm	-Prejuízo Acm	-Prejuízo Acm

4. Disposição do Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial em alguns países, apresenta os ativos na ordem crescente de liquidez e que o lado do Passivo é iniciado pelo Patrimônio Líquido, ao contrário do Art 178, da Lei 6404/76 ("No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrecente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados,..."), utilizada no Brasil.

Devemos destacar ainda que a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), pelas normas internacionais é considerada uma informação suplementar, já no Brasil, para a companhia aberta, ela passou a ser obrigatória, de acordo com o inciso V do Art 176, da 6.404/76, alterada pela 11.638/07.

5. Demonstrações Contábeis

A Lei 11.638/76 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:

Extrato da Lei 6404/76, com suas atualizações:

“Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I - balanço patrimonial; (BP)
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; (DLPAc)
- III - demonstração do resultado do exercício; e (DRE)
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (DFC)
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (DVA)”

Demonstrações Contábeis (obrigatórias)	
Lei 6404/76 - sem atualização!	Lei 11.638/07
<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Patrimonial - DRE - DLPAc - DOAR 	<ul style="list-style-type: none"> - Balanço Patrimonial(*) - DRE - DLPAc - DFC - DVA (se Cia Aberta)

(*) Alterações na estrutura da Demonstração

Obs: É importante salientarmos que há uma tendência de a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido(DMPL) substitua a DLPAc, já que de acordo com as normas da CVM a DMPL é obrigatória para as Cia Abertas. A DOAR passou a ser facultativa!

6. Questões

1- (FGV/ANALISTA-PE/2009) De acordo com a legislação societária, no Passivo as contas serão classificadas no:

- (A) passivo circulante, passivo não-circulante, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.
- (B) passivo não-circulante, resultados de exercícios futuros e patrimônio líquido.
- (C) passivo circulante, passivo exigível e patrimônio líquido.
- (D) passivo circulante, passivo não-circulante, patrimônio líquido e passivo exigível a longo prazo.
- (E) passivo circulante, passivo não-circulante e patrimônio líquido.

Comentários: A questão está de acordo com a Legislação atual (MP 449/08) e apresenta como correta a letra "E"

2- (FGV/ANALISTA-PE/2009) No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os critérios apresentados a seguir.

I. As obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço.

II. As obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.

III. As obrigações sujeitas à correção monetária serão atualizadas até a data do balanço.

IV. As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo exigível a longo prazo serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

V. As obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não-circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

Assinale:

(A) se somente os critérios I e III estiverem corretos.

(B) se somente os critérios III e V estiverem corretos.

(C) se somente os critérios I, II e V estiverem corretos.

(D) se somente os critérios II, III e V estiverem corretos.

(E) se somente os critérios I, II, III e IV estiverem corretos.

Comentários: A questão cobrava conhecimentos literais do Art 184, da Lei 6404/76, atualizados:

"Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, encargos e riscos classificados no passivo não-circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante."

Resposta letra "C".

3- (FGV/ANALISTA-PE/2009) Conforme preceitua a legislação societária em vigor, analise as afirmativas a seguir.

I. A demonstração do resultado do exercício discriminará a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos.

II. A demonstração do resultado do exercício discriminará a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto.

III. A demonstração do resultado do exercício discriminará as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais.

IV. A demonstração do resultado do exercício discriminará o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais.

Assinale:

- (A) se somente as afirmativas I e II estiverem corretas.
- (B) se somente as afirmativas III e IV estiverem corretas.
- (C) se somente as afirmativas I, III e V estiverem corretas.
- (D) se somente as afirmativas I, II e III estiverem corretas.
- (E) se somente as afirmativas II e IV estiverem corretas.)

Comentários: A questão cobrava conhecimentos literais do Art 187, da Lei 6404/76, atualizados:

“Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.”

Resposta letra “D”.

4- (CESGRANRIO – PETROBRAS – 2008) A Demonstração do Resultado do Exercício apresenta, resumidamente, as operações realizadas pela empresa, durante o exercício social, de forma a destacar o resultado líquido, apurado pelo confronto de receitas, custos e despesas operacionais e não operacionais relativas a esse mesmo exercício social. A legislação fiscal, por sua vez, tem uma maneira específica para apurar o lucro fiscal (tributável), que servirá de base para exigir os tributos. Nos termos da legislação fiscal, o lucro fiscal (tributável) é estabelecido pelo lucro

(A) contábil (menos) imposto de renda (mais) adições (menos) exclusões.

(B) contábil (menos) imposto de renda (menos) contribuição social sobre o lucro (mais) adições (menos) exclusões.

(C) antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (mais) adições (menos) exclusões (mais) lucros fiscais.

(D) antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro (mais) adições (menos) exclusões (menos) compensação de prejuízos fiscais.

(E) antes do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (mais) adições (menos) exclusões (menos) compensação de prejuízos fiscais (mais) participações e contribuições.

5- (Petrobras/Auditor/2008) A Lei no 11.638, sancionada em 28 de dezembro de 2007, alterou dispositivos relativos à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. A principal alteração em relação às disposições para elaboração das demonstrações financeiras foi a

(A) obrigatoriedade da elaboração da demonstração do valor adicionado para todas as companhias e sociedades limitadas.

(B) liberação da exigência de elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos, passando a ser exigida a demonstração dos fluxos de caixa e, em caso de Companhia aberta, a demonstração do valor adicionado.

(C) decisão pela não-obrigatoriedade da elaboração das demonstrações dos fluxos de caixa, sendo exigida, em caso de Companhia aberta, a elaboração da demonstração das origens e aplicações de recursos.

(D) liberação da exigência de elaboração da mutação do patrimônio líquido, sendo substituída pela demonstração do fluxo de caixa e pela demonstração do valor adicionado.

(E) obrigatoriedade de elaboração das demonstrações do fluxo de caixa e do valor adicionado, facultando à Companhia a elaboração da demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados.

Comentários: Apesar de ser uma questão de 2008, portanto anterior a MP 449/08, assim como não houve mudança na cobrança das Demonstrações Contábeis com a MP, a resposta hoje seria a letra "B".

6-(ISS-Natal-ESAF-2008)- Assinale abaixo a opção que contém uma assertiva verdadeira. Segundo a legislação vigente, ao fim do exercício social, a Diretoria da empresa fará elaborar as seguintes demonstrações financeiras:

a) balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração das origens e aplicações de recursos; demonstração das mutações do patrimônio líquido.

b) balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração das origens e aplicações de recursos.

c) balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa; demonstração das mutações do patrimônio líquido.

d) balanço patrimonial; demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa e do valor adicionado; se companhia aberta, demonstração das mutações do patrimônio líquido.

e) balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; demonstração do resultado do exercício; demonstração dos fluxos de caixa; se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

Comentários: Apesar de ser uma questão de 2008, portanto anterior a MP 449/08, assim como não houve mudança no Patrimônio Líquido com a MP, a resposta hoje ainda seria a letra "E".

7- (Petrobrás-Auditor-CESGRANRIO/2008) A demonstração dos fluxos de caixa tem como objetivo primário o fornecimento de informações relevantes sobre os pagamentos e recebimentos, em dinheiro, de uma empresa em um determinado período. Quando analisadas em conjunto com as demais informações financeiras, podem permitir que investidores, credores e outro usuários avaliem a

I - capacidade de a empresa honrar seus compromissos, pagar dividendos e retornar empréstimos obtidos;

II - liquidez, solvência e flexibilidade financeira da empresa;

III - taxa de conversão de lucro em caixa;

IV- flexibilidade dos controles de caixa;

V - capacidade de a empresa gerar fluxos líquidos positivos de caixa.

Estão corretos APENAS os itens

(A) I, II e IV

(B) II, III e IV

(C) II, III e V

(D) I, II, III e IV

(E) I, II, III e V

Comentários: Questão teórica sobre o Fluxo de Caixa, a resposta é a letra "E".

G A B A R I T O			
1) E	2) C	3) D	4) D
5) B	6) E	7) E	
E-MAIL: eliascsilva1@yahoo.com.br			

BIBLIOGRAFIA UTILIZADA

- Legislação Federal (Lei 6404/76, Lei 11.638/07 e MP 449/08)
- Contabilidade Básica, Ferreira, Ricardo, Ed Ferreira, 7ª edição
- Resumo da Contabilidade, Ferreira, Ricardo, Ed Ferreira, 3ª edição
- Site do CFC, CRC-RJ, CVM e CPC (Regimento Interno)