



**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO DO RIO
GRANDE DO NORTE
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO FISCAL E TRIBUTÁRIA**

**MUDANÇAS OCORRIDAS NAS CONTAS DE ATIVO DO BALANÇO
PATRIMONIAL DE UMA EMPRESA DIANTE DA ADEQUAÇÃO DA
CONTABILIDADE BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS: Uma
breve análise à luz da Lei nº 11.638/07**

**Mary Sandra Azevedo Queiroz, *Autora*
Joana D'arc Medeiros Martins, Msc, *Orientadora***

RESUMO

A contabilidade brasileira passa por um importante processo de convergência com a adoção das normas internacionais, que impuseram as empresas e profissionais contábeis a necessidade de estabelecer nova disciplina, relativa à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis, obedecendo a critérios uniformes e homogêneos. O processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado, necessárias ao processo decisório. O texto legal da Lei nº 11.638/07 não só determinou a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais como produziu alterações na Lei 6.404/76 que determinou, de forma enfática, a segregação entre a Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e a Contabilidade para fins Fiscais. Comparam-se as mudanças ocorridas nas contas do Ativo do Balanço Patrimonial e conclui-se que enquanto o ativo circulante permanece inalterado, o ativo não circulante foi criado e recebeu todas as mudanças significativas, além da extinção do ativo diferido e a criação do ativo intangível. O objetivo do trabalho foi analisar as mudanças ocorridas nas contas do Ativo, do Balanço Patrimonial de uma Companhia, diante da adequação as normas internacionais. Trata-se de um estudo bibliográfico, exploratório, seguido de um estudo de caso. A análise pode-se afirmar que todas as mudanças ocorridas na contabilidade brasileira desde o ano 2000 com a apresentação ao Congresso Nacional, do Projeto de Lei que tinha como objetivo a modernização da legislação, tratando do alinhamento das normas e práticas contábeis brasileiras

às internacionais – IFRS, que resultou na Lei 11.638 sancionada pela Presidência da República em dezembro de 2007, eram indispensáveis. Deseja-se que o processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais contribua para o resgate da verdadeira autoridade da ciência da contabilidade, que é a de prover informações aos seus usuários, bem como aos detentores de capitais, investidores, fornecedores e outros interessados.

PALAVRAS-CHAVE: Processo de Convergência; Normas Internacionais; Ativo não circulante.

ABSTRACT

The Brazilian accountancy passes by an important process of convergence with the adoption of international patterns that urged the companies and accounting professionals the necessity of establishing a new discipline, related to the elaboration and divulgation of the accounting demonstration, obeying uniform and homogeneous criteria. The globalization process has brought to the foreground the demand for reliable and comparable accounting information to support a variety of transactions and operations in this market indispensable for the decision making process. The legal text of the Law 11.638/07 not only determined the convergence of Brazilian accountancy to international standards as produced changes in the Law 6.404/76 that determined, emphatically, the segregation between the Accounting for Financial Statements and the Accounting for Taxes . It compares the changes in the accounts of the balance sheet asset and it concludes that while the current asset remains unchanged, the non-current asset was created and received all the significant changes, beyond the extinction of deferred asset and the creation of the intangible asset. The aim of this work was to analyze the changes that happened in the accounts of the asset, the balance sheet asset of a company, in front of the adjust of the international patterns. It deals about a bibliographic and explorer study followed by a case application. The analysis can assert that all the changes happened in the Brazilian accountancy since 2000 with a presentation at the National Congress, of the Law Project which had as purpose the modernization of the legislation. Treating the alignment of the Brazilian accounting patterns and practice to the international ones – IFRS, which resulted in the Law 11.638 sanctioned by the Republic presidency in December 2007, were indispensable. It is hoped that the process of convergence of the Brazilian accountancy into the international patterns would help to rescue the true authority of the science of the accountancy, which is to provide information to its users as well as to the holders of capital, investors, suppliers and other interested people.

KEY WORDS: Convergence Process; International Patterns; Non-current asset.

1 INTRODUÇÃO

Em 2001 a Comissão Europeia decidiu adotar as normas internacionais de contabilidade (IAS) emitidas até então pelo International Accounting Standards committee (IASC) como a base para a preparação das demonstrações financeiras das empresas abertas da Comunidade Européia.

A comunidade europeia estabeleceu 2005 como sendo o ano para adoção integral pela primeira vez das Normas Internacionais de Relatórios Financeiros de Contabilidade – IFRS, com uma adesão muito rápida pelos países europeus.

O IASB tem o compromisso de desenvolver, no interesse público, um conjunto único de normas contábeis globais de alta qualidade, que exige informações transparentes e comparativas nas demonstrações financeiras de uso comum. Hoje, mais de 100 países já adotam o IFRS como padrão contábil e, mais recentemente, países como Austrália, Canadá, China, Hong Kong, Noruega, Suécia, Brasil e Colômbia aumentaram essa lista.

Nas duas últimas décadas, uma parcela da sociedade brasileira representada pelas entidades contábeis, contadores, auditores, órgãos reguladores, analistas de mercado de capitais e usuários de demonstrações financeiras, discutiram sobre a necessidade de modernização da Lei das Sociedades por Ações, Lei nº 6.404/76, visando torná-la responsiva às necessidades locais e globais de informação.

Em 2000 foi apresentado ao Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 3.741, propondo modificações no Capítulo XV da Lei das Sociedades por Ações, que trata de assuntos contábeis, visando modernizar aquela legislação, eliminando as barreiras regulatórias existentes e tratando de alinhar as normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais – IFRS. Somente após sete anos de tramitação naquele órgão legislativo, o Projeto de Lei foi finalmente aprovado ao final de 2007 e transformado na Lei 11.638, sancionada pela Presidência da República em 28 de dezembro de 2007, com mesma data de publicação no Diário Oficial da União.

O mesmo Projeto de Lei nº 3.741 já previa que a CVM e os demais órgãos reguladores poderiam, mediante convênio, adotar, no todo ou em parte, normas contábeis que fossem editadas por um órgão emissor de normas no Brasil reconhecido pela comunidade contábil e de negócios em geral. Em 07 de outubro de 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução nº 1.055/05 do Conselho Federal de Contabilidade. Na sua formação, o

CPC contou com a iniciativa e apoio de seis entidades: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), Associação Brasileira das Empresas de Capital Aberto (ABRASCA), Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Associação dos Analistas e Profissionais de Investimentos do Mercado de Capitais (APIMEC) e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI), que 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”.

No Brasil o processo de convergência da legislação brasileira às normas internacionais de contabilidade ganhou momento com a publicação da Lei 11.638/07 – posteriormente alterada pela Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei 11.941/09. Ambas alteraram e revogaram dispositivos da Lei 6.404/76, estabelecendo nova disciplina relativamente à elaboração e divulgação de demonstrações contábeis pelas sociedades por ações, estendendo-a as sociedades de grande porte, embora não constituídas sob a forma de sociedade por ações.

A unificação das normas contábeis promoveu o entendimento das informações divulgadas para os mais diversos usuários de todas as partes do mundo, reduzindo as dúvidas de natureza contábil e, em decorrência, irá gerar o crescimento econômico.

Partindo desse contexto, a adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras está associada aos benefícios econômicos concretos visando atrair um maior volume de investimentos. O processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado, necessárias para o processo decisório.

Diante do que foi exposto, este estudo tem por objetivo discorrer sobre as grandes mudanças ocorridas no grupo de contas do Ativo, do Balanço Patrimonial de uma companhia, em face do processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais, além de suas novas características. Para tanto foi necessário identificar e fazer comparações quanto às diferenças nas contas do Ativo, do Balanço Patrimonial da Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN, diante da adequação da Contabilidade Brasileira às normas internacionais.

Assim, o trabalho se caracteriza como pesquisa exploratória, bibliográfica e documental

onde se buscou informações na literatura pertinente ao assunto, seguido de um estudo de caso em uma companhia aberta localização na cidade do Natal/RN.

A pesquisa é exploratória e pretende analisar as alterações nas contas do Ativo do Balanço Patrimonial diante do processo de adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais. É descritiva, tendo em vista que objetiva demonstrar a reorganização das contas do Ativo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DAS LEIS 11.638/07 e 11.941/09

Cabe mencionar que as Leis 11.638/07 e 11.941/09 trouxeram importantes alterações no sentido de dar sustentação legal à adoção do processo de conversão da contabilidade brasileira às normas internacionais.

Segundo Roberto Goldstajn (2010, p.30)

Até o advento da Lei nº 11.638/07, a legislação brasileira não impunha regras que garantissem a segurança e a transparência necessárias para a realização de negócios entre executivos e investidores. Por conta disso, o legislador nacional teve o cuidado de introduzir novas regras contábeis de acordo com os padrões internacionais de contabilidade como International Financial Reporting Standards – IFRS – para disciplinar o modus operandi das empresas para acesso irrestrito às fontes de recursos financeiros nacionais e internacionais.

Carlos Nogueira e Alexandre Garcia Querquilli (2010, p.42), explicam que,

Na leitura do pronunciamento contábil básico, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC verifica-se que as demonstrações contábeis devem ser preparadas para o atendimento de uma variada gama de usuários. No entanto, esse mesmo pronunciamento mostra que se as necessidades de informações contábeis dos investidores externos forem atendidas, as necessidades dos demais usuários também serão satisfeitas. Portanto, percebe-se claramente que o foco central das normas contábeis a serem adotadas no País é fornecer informações contábeis aos investidores externos para que estes possam tomar decisões financeiras.

Juliana Faria de Oliveira (2010, p.68), em uma visão mais detalhada das mudanças assegura que,

É possível verificar que as alterações promovidas pela Medida Provisória nº 449, de 2008, já convertida na Lei 11.941, de 2009, nas contas do ativo dos balanços patrimoniais das empresas, especialmente no que diz respeito à integração do ativo

realizável a longo prazo e do antigo ativo permanente ao ativo não-circulante, não implicaram nenhum reflexo tributário.

Daniel Dix Carneiro (2010, p.76), conclui numa breve síntese que,

As alterações introduzidas no mundo jurídico nacional pela Lei nº 11.638/07, visaram confluir a contabilidade brasileira aos padrões adotados pelos mercados internacionais, fato que ensejou, por parte das entidades técnicas e normativas brasileiras, a revisão e a mudança de vários critérios contábeis que eram usualmente praticados, os quais, doravante, deverão por determinação legal seguir o denominado IFRS, padrão contábil emitido pelo IASB.

A pesquisa é exploratória e pretende analisar as alterações nas contas do Ativo do Balanço Patrimonial de uma companhia diante do processo de adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais. É descritiva, tendo em vista que objetiva demonstrar a reorganização das contas do Ativo.

A contabilidade brasileira passa pela maior transformação da sua história: surge um novo padrão contábil com base nas normas internacionais de contabilidade, obrigando empresas e profissionais a se adequarem aos novos métodos de reconhecimento, mensuração, evidenciação e publicação de informações dos ativos, passivos, desempenho e resultado.

Com essa mudança a ciência da contabilidade resgata a sua verdadeira autoridade, que é a de prover informações aos seus usuários, bem como aos detentores de capitais, investidores, fornecedores e outros interessados.

A Lei 11.638, de 2007, com as alterações trazidas pela Medida Provisória nº 449, que alterou dispositivos da Lei nº 6.404, de 1976, conhecida como a Lei das Sociedades por Ações (ou Sociedades Anônimas – S.A.), à primeira vista, leva o empresário ou o executivo a um equívoco, no sentido de acreditar que as normas internacionais de contabilidade, no padrão IFRS, são destinadas tão somente às sociedades anônimas, estando as demais figuras societárias, especialmente as sociedades limitadas, alheias à convergência contábil.

No entanto, a mesma Lei em seu art. 3º estabelece que *“aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários”*.

Vale ressaltar que as normas internacionais estão sendo acatadas como normas

brasileiras de contabilidade, atingindo, portanto, todos os setores corporativos e empresariais, independentemente de seu porte.

Diante do exposto, as entidades técnicas e órgãos reguladores resolveram identificar as diferenças entre o padrão brasileiro e o internacional, a fim de auxiliar no processo de entendimento das normas internacionais por parte dos elaboradores e usuários da informação contábil.

O texto legal da Lei 11.638, de 2007, não só determinou a convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais como produziu alterações na Lei 6.404, de 1976, que impediam a adoção de várias dessas normas internacionais. Além disso, fez alusão à figura do CPC e, o mais importante de tudo, determinou, de forma enfática, a segregação entre a Contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais.

2.2 CARACTERÍSTICAS E CONSEQUÊNCIAS DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

As normas internacionais de contabilidade implementadas no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC e Órgãos Reguladores Brasileiros apresentam algumas características básicas:

- a) São baseadas bem mais em princípios do que em regras, ou seja, preocupam-se muito mais em dar a filosofia, os princípios básicos a serem seguidos pelo raciocínio contábil. Por consequência, o uso de princípios, ao invés de regras, obriga a um maior julgamento e maior análise, exigindo boa preparação e propriedade do contabilista, pois permite que se produzam informações contábeis com maior qualidade e utilidade;
- b) Prevalece a Essência sobre a Forma, e isso que dizer que, antes de qualquer procedimento, tanto o profissional que contabiliza, quanto o que audita, devem, antes de qualquer coisa, conhecer bem a operação a ser contabilizada e suas consequências, ou seja, não basta simplesmente contabilizar o que está escrito, mas ter a certeza do que o documento representa a essência econômica dos fatos sendo registrados;
- c) Predomina a importância dos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que a propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas, isso consiste afirmar que, se uma empresa negocia a sua carteira de

recebíveis com um agente bancário, em caso de inadimplência, a mesma deverá assumir todos os ônus e riscos dessa carteira;

- d) A Contabilidade como responsabilidade de toda a empresa, não só do Contador, representando dessa forma uma ascensão da profissão contábil, por elevar o patamar com que será praticada e reconhecida a Contabilidade. As áreas de engenharia, finanças, tesouraria, Diretoria, Conselho de Administração, Conselho Fiscal, Comitê de Auditoria, serão responsáveis por todo o processo de geração de informações que serão usadas como dados para o Contador calcular e registrar os fatos, influenciando inclusive, e fortemente, o processo de Governança Corporativa da empresa.

2.3 NOVO GRUPO DE CONTAS DO ATIVO

De acordo com o Art. 178 da Lei nº 6.404/76: “No balanço patrimonial, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação patrimonial e financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante;

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.”

Esquemáticamente, comparando o plano de contas do ativo anteriormente vigente e o atual, instituído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, pode ser assim representada:

LEI Nº 6.404/76	LEI Nº 6.404/76, COM AS ALTERAÇÕES DA LEI Nº 11.638/07 E DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449/08
1. Ativo Circulante	1. Ativo Circulante
2. Ativo Realizável a Longo Prazo	2. Ativo Não Circulante
3. Ativo Permanente	2.1 Ativo Realizável a Longo Prazo
3.1 Investimentos	2.2 Investimentos
3.2 Ativo Imobilizado	2.3 Imobilizado
3.3 Ativo Diferido	2.4 Intangível

Numa visão geral do conteúdo de contas do ativo temos:

- *Ativo Circulante* – bens e direitos que irão se realizar até o término do exercício social seguinte.
- *Realizável a longo prazo* – bens e direitos que irão se realizar após o término do exercício social seguinte.
- *Investimentos* – participações societárias controladas, coligadas e controladas em conjunto.
- *Imobilizado* – ativos de natureza fixa e utilizados na manutenção das atividades da Sociedade.
- *Intangível* – ativos de natureza não física e usados na manutenção das atividades da Sociedade.

Dada essa demonstração, entende-se que as contas do balanço patrimonial com previsão de liquidez no exercício social seguinte são classificadas no ativo circulante, e as contas com previsão de liquidez após 12 meses são demonstradas no ativo não circulante.

O ativo circulante permaneceu inalterado tanto pela Medida Provisória nº 449, de 2008, já convertida na Lei nº 11.941, de 2009, quanto pela Lei nº 11.638, de 2007, considerando as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte.

No ativo realizável a longo prazo, de acordo com a própria Lei das Sociedades por Ações, que não foi alterada nesse ponto, devem ser escriturados os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, o que geralmente significa realização num prazo superior a um ano a partir do próprio balanço, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas, diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituam negócios usuais na exploração do objeto da companhia.

Ainda tratando do ativo realizável a longo prazo, observa-se que apenas os direitos estão restritos à condição de serem realizáveis após o término do exercício seguinte para serem enquadrados nessa subconta.

A subconta investimento também não foi modificada pela Medida Provisória nº 449, de

2008, ou seja, permanece englobando as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinam à manutenção da atividade da companhia ou da empresa.

A primeira alteração relevante de conteúdo está na subconta imobilizado, trazida pela Lei 11.638, de 2007. Comparando-se a redação antiga e atual do artigo 179, IV, da Lei nº 6.404, de 1976, percebe-se:

Art. 179, IV – no ativo imobilizado os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial.

Art. 179, IV – os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007).

Em conformidade com essa nova redação fazem parte do imobilizado de uma companhia não só os bens corpóreos sobre os quais ela detenha a propriedade, mas também aqueles cujos benefícios, riscos e controle lhe foram transferidos.

O exemplo característico dessa mudança é o leasing financeiro, pois, embora a propriedade do bem não tenha sido transferido à arrendatária, ela assumiu os riscos, o controle e usufruiu os benefícios do bem arrendado.

A segunda alteração relevante nas contas do ativo, diz respeito à extinção do denominado ativo diferido, que nos termos do revogado inciso V, do artigo 179, da Lei nº 6.404, de 1976 (redação original, antes da alteração da Lei nº 11.638, de 2007), correspondia:

Art. 179, V – no diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

Isso quer dizer que:

Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem

contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreende despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior ao seu início de operação. Incluem as despesas incorridas com pesquisas e desenvolvimento de produtos, com implantação de projetos mais amplos de sistemas e métodos, com reorganização da empresa e outras. A condição para seu diferimento é que, sempre, haja razoável segurança da realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham cobrir os custos e despesas futuras e gerem margem de atender a amortização desses diferidos e a depreciação dos bens do imobilizado correspondentes. (*Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades/FIPECAFI*. Diretor responsável Sergio de Iudícibus; coordenador técnico Eliseu Martins, supervisor de equipe de trabalho Ernesto Rubens Gelbcke. 5ª Ed. Ver. e atual. São Paulo: Atlas, 2000. P. 199).

A terceira mudança está relacionada à instituição do denominado Intangível, que juntamente com o ativo realizável a longo prazo, investimentos e imobilizado, passou a compor o ativo não-circulante. A ele devem ser alocados os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, incluindo-se aí o fundo de comércio adquirido.

De acordo com o Pronunciamento Técnico nº 4, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, o ativo intangível é: “um ativo não monetário identificável sem substância física”.

Para que um ativo possa ser classificado como intangível é necessário que ele seja incorpóreo, identificável, mas controlado e gerador de benefícios futuros. No caso de não serem preenchidas as condições para enquadramento na definição de ativo intangível, o gasto incorrido pela companhia deverá ser reconhecido como despesa.

Segundo o mencionado pronunciamento, podem-se dizer, de maneira resumida, que um ativo satisfaz o critério de identificação quando for separável, ou seja, quando puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado, etc.

A posse e controle de um ativo implicam no poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios.

O Pronunciamento Contábil nº 4, do CPC, assegura que o critério de gerar benefícios econômicos futuros será satisfeito por um ativo quando o seu uso elevar a receita de venda de produtos ou serviços, reduzir os custos ou propiciar outros benefícios à entidade.

2.4 INTEGRAÇÃO DO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO E DO ATIVO PERMANENTE AO ATIVO NÃO-CIRCULANTE

A Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941/08, que em meio a outras disposições, alterou a Lei 6.404, de 1976, modificou significativamente o grupo de contas do ativo dos balanços patrimoniais das empresas, integrando o ativo realizável a longo prazo e o ativo permanente ao ativo não circulante.

Até então o ativo realizável a longo prazo ocupava posição independente no grupo de contas do ativo e após as mudanças, a mesma foi incorporada ao recém-criado ativo não-circulante, passando a compartilhar essa conta com as subcontas: investimentos, imobilizado e intangível.

É possível ressaltar que a Medida Provisória nº 449, de 2008, posteriormente convertida na Lei 11.941, de 2009, extinguiu o ativo diferido e por outro lado confirmou a alteração anteriormente promovida pela Lei nº 11.638, de 2007, que incluiu na conta do ativo não-circulante a subconta denominada intangível.

2.5 OS NOVOS CRITÉRIOS DE AVALIAÇÃO DO ATIVO CIRCULANTE E DO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO

As recentes alterações na legislação contábil provavelmente refletirão nos critérios para avaliação das rubricas ativas de longo prazo, bem como, de alguma forma, causarão efeitos tributários aos contribuintes, uma vez que os registros contábeis e mercantis e seus princípios comumente adotados servem de base para apuração de alguns tributos, especialmente do IRPJ, da CSLL, e das Contribuições de PIS e COFINS. No sentido de identificar os efeitos provenientes dos novos critérios de avaliação do ativo de longo prazo, é necessário buscar o verdadeiro conceito jurídico e contábil de ativo, bem como quais informações devem ser classificadas nas contas de longo prazo.

De acordo com o Pronunciamento Contábil Básico (CPC 00): “O ativo será tido como um recurso controlado por uma entidade, resultado de eventos passados e do qual se espera a geração de futuros benefícios econômicos”. Dessa forma, as figuras do controle e dos futuros benefícios econômicos esperados são essenciais para o reconhecimento contábil de um ativo.

O art. 183 da Lei 11.638/07 estabelece em seu inciso I que: “No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

- a) **Pelo valor justo**, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e
- b) **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.

Estabelece ainda em seu inciso II que: “Os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior”.

Institui em seu inciso III que: “Os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas”.

Constitui em seu inciso IV que: “os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior”.

Estabelece no inciso V que: “Os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão”.

Dispõe no inciso VII que: “Os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização”.

Indica no inciso VIII que: “Os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante”.

Ao levar em conta a linha de raciocínio, bem como o disposto no Pronunciamento Técnico nº 12 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC entende-se que o presente pronunciamento trata fundamentalmente de questões de mensuração, ou seja, por quanto registrar os ativos de uma empresa.

Vale ressaltar que a aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo a seu valor justo. Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos.

Caso haja Pronunciamento específico que discipline a forma de mensuração do ativo com base no ajuste a valor presente de seus fluxos de caixa, o referido pronunciamento deve ser observado, pois a regra específica prevalecerá à regra geral.

Devemos entender que, tomando por base o disposto no CPC 12, o ajuste a valor presente tem relação com as taxas de juros específicas inerentes a contratos originários de negociações a prazo, como financiamentos, empréstimos, compras, etc., enquanto que, o ajuste a valor justo será aplicável nas hipóteses de instrumentos financeiros classificados no curto ou longo prazo, levando-se em conta os aspectos de mercado.

Depois de tantas informações, torna-se fácil afirmar que dúvidas surgirão quanto à classificação de ajustes a valor presente e a valor justo, bem como quanto ao momento de sua aplicação. Todavia, todas as áreas envolvidas no processo de geração de informações devem focar no objetivo principal da empresa que é de gerar riquezas e maximizar valores para os seus acionistas, além de apresentar uma atividade econômica organizada, preservando a geração de lucro, empregos e tributos, e cumprir com a função social.

3 ANÁLISE DE RESULTADOS

De acordo com os resultados obtidos com a pesquisa exploratória, pode-se afirmar que todas as mudanças ocorridas na contabilidade brasileira desde o ano 2000 com a apresentação ao Congresso Nacional, do Projeto de Lei que tinha como objetivo a modernização da legislação, tratando do alinhamento das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais – IFRS, que resultou na Lei 11.638 sancionada pela Presidência da República dezembro de 2007, eram indispensáveis.

Os impactos iniciais da nova lei foram sentidos pelo departamento de contabilidade, porém, o estudo da Lei 11.638, de 2007, vem provar e confirmar que os profissionais contábeis são os responsáveis diretos pela escrituração e elaboração dos registros, no entanto, isso não quer dizer que o mesmo tenha que se dedicar de maneira isolada. A interpretação e análise dos negócios realizados pela empresa, que evidenciam a realidade econômica, envolvem inevitavelmente, avaliação, análise, julgamento e ponderação, para os quais devem ser convocados, em momentos oportunos, o administrador e o advogado, para formar parceria nas tomadas de decisões, acompanhado de uma coordenação com a visão do processo como um todo.

O processo de conversão é complexo e a princípio, a falta de entendimentos e definições para orientações concretas gera um desconforto generalizado, contudo, deve ser enfrentado pela alta administração das empresas, como um importante projeto de mudanças, pois requer planejamento e execução eficazes, de longa duração, com impactos expressivos sobre o resultado e o patrimônio líquido, porém, com efeitos significativos na valorização de suas ações no mercado de capitais.

Vale ressaltar que, para enfrentar todas essas mudanças, o mercado competitivo exige que as companhias enfrentem as dificuldades do ambiente regulador interno e externo, contando com a participação dos seus administradores no envolvimento com as questões estratégicas.

3.1 BALANÇO PATRIMONIAL DA EMPRESA COSERN



BALANÇOS PATRIMONIAIS

(Valores expressos em milhares de reais)

<u>ATIVO</u>	2010	2009 (Reapresentado)
CIRCULANTE		
Caixa e equivalentes de caixa	25.217	77.402
Consumidores, concessionárias e permissionárias	247.416	210.316
Títulos a receber	278	29.338
(-) Provisão para créditos de liquidação duvidosa - PCLD	(40.163)	(33.046)
Ativos regulatórios	27.684	94.170
Serviços em curso	21.808	9.533
Títulos e valores mobiliários	3.004	3.140
Tributos e contribuições sociais	61.947	42.163
Tributos e contribuições sociais diferidos	-	10.185
Benefício fiscal - ágio incorporado da controladora	-	8.965
Estoque	2.094	1.645
Despesas pagas antecipadamente	539	1.039
Outros créditos	24.723	56.514
TOTAL DO CIRCULANTE	374.547	511.364
NÃO CIRCULANTE		
<u>Realizável a longo prazo</u>		
Consumidores, concessionárias e permissionárias	232.911	15.871
Títulos a receber	537	216.174
(-) Provisão para créditos de liquidação duvidosa - PCLD	(15.996)	(182)
Ativos regulatórios	10.235	-
Superávit atuarial	4.363	2.052
Depósitos judiciais	10.577	1.483
Títulos e valores mobiliários	41.873	36.594
Tributos e contribuições sociais	10.215	11.004
Tributos e contribuições sociais diferidos	20.764	10.225
Benefício fiscal - ágio incorporado da controladora	112.370	112.370
Outros créditos	17.349	2.349
Total do realizável a longo prazo	445.198	407.940
<u>Investimentos</u>		
Investimentos	1.368	1.123
Total dos investimentos	1.368	1.123
<u>Imobilizado</u>		
Imobilizado - líquido	614.276	527.355
Total do Imobilizado	614.276	527.355
<u>Intangível</u>		
Intangível - líquido	58.739	57.114
Total do intangível	58.739	57.114
TOTAL DO ATIVO NÃO CIRCULANTE	1.119.581	993.532
TOTAL DO ATIVO	1.494.128	1.504.896

Como evidenciado na demonstração contábil acima, fica evidente que a ciência da contabilidade está sendo vista e avaliada com a capacidade de fornecer informações úteis ao processo decisório dos usuários, prioritariamente às questões relacionadas à transparência e relevância da informação.

A expansão dos mercados globalizados da economia impôs as empresas e aos profissionais a necessidade de adoção de normas e critérios uniformes e homogêneos, de forma que todo o mundo venha a se utilizar de informações transparentes, confiáveis e comparáveis.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras está associada aos benefícios econômicos concretos visando atrair um maior volume de investimentos. O processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado, necessárias para o processo decisório.

O estudo tem por objetivo discorrer sobre as grandes mudanças ocorridas no grupo de contas do Ativo, do Balanço Patrimonial de uma companhia, em face do processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais, além de suas novas características. Para tanto foi necessário identificar e fazer comparações quanto às diferenças nas contas do Ativo, do Balanço Patrimonial da Companhia Energética do Rio Grande do Norte - COSERN, diante da adequação da Contabilidade Brasileira às normas internacionais.

Assim, o trabalho se caracteriza como pesquisa exploratória, bibliográfica e documental onde se buscou informações na literatura pertinente ao assunto, seguido de um estudo de caso em uma companhia de capital aberto localização na cidade de Natal/RN.

A pesquisa é exploratória e pretende analisar as alterações nas contas do Ativo do Balanço Patrimonial diante do processo de adequação da contabilidade brasileira às normas internacionais. É descritiva, tendo em vista que objetiva demonstrar a reorganização das contas do Ativo.

De acordo com os resultados obtidos com a pesquisa exploratória, pode-se afirmar que todas as mudanças ocorridas na contabilidade brasileira desde o ano 2000 com a apresentação ao Congresso Nacional, do Projeto de Lei que tinha como objetivo a modernização da legislação,

tratando do alinhamento das normas e práticas contábeis brasileiras às internacionais – IFRS, que resultou na Lei 11.638 sancionada pela Presidência da República em dezembro de 2007, eram indispensáveis.

Como demonstrado no Balanço Patrimonial da Companhia objeto do estudo, ficou evidente que a ciência da contabilidade está sendo vista e avaliada com a capacidade de fornecer informações úteis ao processo decisório dos usuários, prioritariamente às questões relacionadas à transparência e relevância da informação.

REFERÊNCIAS

FERNANDES, Edison Carlos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Aspectos tributários da nova lei contábil: Lei 11.638/07.** - 1 ed. - São Paulo: MP Ed., 2010

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Manual prático de interpretação contábil da lei societária.** - São Paulo: Atlas, 2010

ERNST & YOUNG, FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras.** - 2 ed. – São Paulo: Atlas, 2010

IUDICIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária.** – São Paulo: Atlas, 2010

www.cfc.org.br

www.cvm.gov.br