

LARISSE MARTINS BASSO

CONTABILIDADE GERENCIAL:
CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO BALANÇO
PATRIMONIAL NO BRASIL

LARISSE MARTINS SOUZA

CONTABILIDADE GERENCIAL:
CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO BALANÇO
PATRIMONIAL NO BRASIL

Projeto apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da
Instituição Faculdade Anhanguera.

Orientador: MARRY FONTANELLA

LARISSE MARTINS SOUZA

CONTABILIDADE GERENCIAL:
CONTABILIDADE E A EVOLUÇÃO DO BALANÇO
PATRIMONIAL NO BRASIL

Projeto apresentado ao Curso de Ciências
Contábeis da Instituição Faculdade
Anhanguera.

BANCA EXAMINADORA

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

Prof(a). Titulação Nome do Professor(a)

Limeira, 30 de abril de 2022

SOUZA, Larisse Martins. **Contabilidade gerencial: contabilidade e a evolução do balanço patrimonial no Brasil.** 2022. 41 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade Anhanguera, Limeira, 2022.

RESUMO

A contabilidade é uma ciência complexa, composta por diversos conceitos e normas que a regem. Todavia, ela é humana e os avanços ocorridos na área dependem diretamente do progresso da humanidade. No Brasil, os registros contábeis oficiais datam da época do Descobrimento, e desde então, normas e diretrizes da Contabilidade seguem sendo atualizadas com frequência. Faz-se necessário portanto, que o profissional da área contábil esteja atento a tais mudanças. E, a partir do conhecimento do passado, possa orientar melhor suas tomadas de decisões. São áreas importantes da Contabilidade, o Balanço Patrimonial e a Contabilidade Gerencial. Este trabalho teve por objetivo descrever o avanço do Balanço Patrimonial no Brasil e seus possíveis impactos na Contabilidade Gerencial, principalmente aqueles relacionados às tomadas de decisões concernentes a essa área. Para tanto, buscou-se: (i) descrever os conceitos os quais envolve a Contabilidade; (ii) conceitualizar o Balanço Patrimonial, apresentando suas principais estruturas; (iii) descrever a história da Contabilidade e do Balanço Patrimonial no Brasil (da época do Descobrimento até os dias atuais), ressaltando às mudanças ocorridas com o passar dos anos; (iv) Correlacionar às informações obtidas sobre a evolução no Balanço Patrimonial no Brasil com a Contabilidade Gerencial a fim de auxiliar na tomada de decisões dessa área. Para tanto, foi realizada uma revisão bibliográfica da literatura a respeito do assunto. Foram consultados livros, plataformas de buscas *online* e revistas científicas. O período de pesquisa foi de até 35 anos. Palavras como: contabilidade gerencial, história da contabilidade, organização, empresas e balanço foram usadas a fim de auxiliar as buscas *online*. As mudanças ocorridas na Contabilidade e no Balanço Patrimonial aqui descritas, permitem ao leitor a compreensão do passado contábil a fim de embasar as tomadas de decisões futuras, principalmente se estiver relacionado à Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: História. Contabilidade. Evolução contábil. Ciências contábeis. Contabilidade gerencial.

SOUZA, Larisse Martins. **Contabilidade gerencial: contabilidade e a evolução do balanço patrimonial no Brasil.** 2022. 41 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade Anhanguera, Limeira, 2022.

ABSTRACT

Accounting is a complex science, composed of several concepts and rules that govern it. However, it is human and the advances made in the area depend directly on the progress of humanity. In Brazil, official accounting records date back to the Discovery period, and since then, accounting standards and guidelines continue to be frequently updated. It is therefore necessary that the accounting professional be aware of such changes. And, based on knowledge of the past, it can better guide its decision-making. The Balance Sheet and Management Accounting are important areas of Accounting. This study aimed to describe the progress of the Balance Sheet in Brazil and its possible impacts on Management Accounting, especially those related to decision-making concerning this area. Therefore, we sought to: (i) describe the concepts which Accounting involves; (ii) conceptualize the Balance Sheet, presenting its main structures; (iii) describe the history of Accounting and Balance Sheet in Brazil (from the time of Discovery to the present day), highlighting the changes that have taken place over the years; (iv) Correlate the information obtained on the evolution of the Balance Sheet in Brazil with Management Accounting in order to assist in decision making in this area. For that, a bibliographic review of the literature on the subject was carried out. Books, online search platforms and scientific journals were consulted. The research period was up to 35 years. Words such as: managerial accounting, accounting history, organization, companies and balance sheet were used in order to help online searches. The changes that occurred in Accounting and in the Balance Sheet described here, allow the reader to understand the accounting past in order to support future decision-making, especially if it is related to Management Accounting.

Keywords: History. Accounting. Accounting evolution. Accounting Sciences. Management accounting.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Principais mudanças entre a Lei nº6.404/76 e nº11.638/2007.....	26
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Ativo, Passivo e seus subgrupos de acordo com a Lei nº 11.941/09..... 16

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AC	Ativo circulante
ANC	Ativo não circulante
BP	Balanço Patrimonial
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DLPA	Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados
DMPL	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DRA	Demonstração do Resultado Abrangente
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA	Demonstração do Valor Adicionado
EPP	Empresa de porte pequeno
ME	Microempresa
P	Passivo
PC	Passivo circulante
PL	Patrimônio líquido
PNC	Passivo não circulante

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. CONTABILIDADE.....	15
2.1 CONCEITO	15
2.1.1 Finalidade.....	16
2.1.2 Contabilidade Gerencial	17
2.1.3 Conceito	17
3. CONTEXTO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DO BALANÇO PATRIMONIAL DO BRASIL.....	18
3.1 A CONTABILIDADE NA HISTÓRIA DO BRASIL.....	18
3.1.1 Brasil colônia (1500-1808).....	19
3.1.2 Brasil Imperial (1808-1889)	20
3.1.3 Brasil República (1889- vigente).....	22
3.2 A HISTÓRIA DO BALANÇO PATRIMONIAL NO BRASIL	23
4. BALANÇO PATRIMONIAL (BP)	27
4.1 ATIVO.....	28
4.2 ATIVO CIRCULANTE (AC)	29
4.3 ATIVO NÃO CIRCULANTE (ANC)	29
4.4 PASSIVO	30
4.5 PASSIVO CIRCULANTE (PC)	31
4.6 PASSIVO NÃO CIRCULANTE (PNC)	32
4.7 PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL).....	32
4.8 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	33
4.8.1 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	34
4.8.2 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	34
4.8.3 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC).....	35
4.8.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	36
4.8.5 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	36
4.8.6 Demonstração do Resultado Abrangente (DRA).....	36
5. PERSPECTIVAS FUTURAS.....	38
REFERÊNCIAS.....	40

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade, bem como a sociedade e tudo o que a cerca, está sempre em evolução. Essa evolução constante, é também, o reflexo de um mundo globalizado no qual se insere nosso país. Nesse contexto, normas e diretrizes da Contabilidade seguem sendo atualizadas com frequência e, a fim de que sejam realizadas adequadamente, faz-se necessário conhecer o passado. A análise cronológica dos fatos pode auxiliar em uma melhor compreensão da atualidade.

A evolução da contabilidade também possibilita aos observadores interessados, um maior entendimento do processo de tomadas de decisões e o controle do patrimônio construído. Além disso, olhando para o passado é possível identificar lacunas no conhecimento e, portanto, oportunidades de crescimento na área.

Dentro da Contabilidade há o Balanço Patrimonial. Este, trata-se de um dos assuntos mais importantes de demonstração contábil de posição de contas até o presente momento. Nesse sentido, a verificação da evolução do sistema patrimonial é importante a fim de verificar a existência de divergências de opiniões sobre o assunto presentes na literatura sobre a Contabilidade no Brasil.

Aprender sobre o passado histórico é muito importante dentro da ciência contábil. Isso ajuda a melhorar os processos futuros, fazendo disso, um aprendizado cujo objetivo é o êxito na contabilidade empresarial e governamental. Assim sendo, cabe a seguinte pergunta: Quais as contribuições que a elaboração e a análise do Balanço Patrimonial podem fornecer para a tomada de decisão?

Para tanto, buscou-se: (i) descrever os conceitos os quais envolve a Contabilidade; (ii) conceitualizar o Balanço Patrimonial, apresentando suas principais estruturas; (iii) descrever a história da Contabilidade e do Balanço Patrimonial no Brasil (da época do Descobrimento até os dias atuais), ressaltando às mudanças ocorridas com o passar dos anos; (iv) Correlacionar às informações obtidas sobre a evolução no Balanço Patrimonial no Brasil com a Contabilidade Gerencial a fim de auxiliar na tomada de decisões dessa área. A metodologia utilizada foi a revisão bibliográfica da literatura a respeito do assunto. Para tanto, foram consultados livros, plataformas de buscas *online* e revistas científicas. O período de pesquisa foi de até 35 anos. Para viabilizar a realização das pesquisas e buscas de fontes, foram

utilizados os seguintes termos: Contabilidade gerencial, história da contabilidade, Organização, Empresas, Balanço.

2. CONTABILIDADE

2.1 CONCEITO

A contabilidade é uma ciência social. Ela concilia conhecimentos que visam controlar o patrimônio de uma entidade. Dentre vários conceitos, entendemos Contabilidade, como um conjunto ordenado de conhecimentos, leis, princípios e método de evidenciação próprios. Ela é a ciência que estuda, controla e observa o patrimônio das entidades nos seus aspectos quantitativo (monetário) e qualitativo (físico) e que, como conjunto de normas, preceitos e regras gerais, se constitui na técnica de coletar, catalogar e registrar os fatos que nele ocorrem, bem como de acumular resumir e revelar informações de suas variações e situação, especialmente de natureza econômico-financeira. (BASSO, 2005, p.22)

De acordo com Franco apud Basso (2005, p. 22), Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. Conforme Sá (2002, p.46), “Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos deles, em relação à eficácia funcional das células sociais”.

Sá (2002) afirma que hoje em dia há uma crescente preocupação por parte dos vários países em harmonizar as normas contábeis para facilitar as transações internacionais bem como melhorar o fluxo de informações permitindo a comparabilidade e confiabilidade das informações de natureza econômico-financeira em nível internacional. Inclusões da Lei nº 11.941 de 2009:

Art.178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação 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; e

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

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

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

Tabela 1 - Ativo, Passivo e seus subgrupos de acordo com a Lei nº 11.941/09.

ATIVO	PASSIVO
Circulante	Circulante
Não circulante	Não circulante
Realizável a longo prazo	Exigível a longo prazo
Investimentos	Resultado não realizado
Imobilizado	
Diferido	Patrimônio líquido
Intangível	Capital social
	Reserva de capital
	Ajuste de avaliação patrimonial
	Reservas de lucros
	Ações de tesouraria
	Prejuízos acumulados

Fonte: Adaptado Lei nº 11.941/09, elaborado pela autora.

2.1.1 Finalidade

O principal objeto da contabilidade é o patrimônio, conforme Basso (2005, p.24) a contabilidade tem como finalidade fundamental gerar informações de ordem física, econômica e financeira sobre o patrimônio, com ênfase no controle e planejamento.

Ainda segundo o autor, a informação, dado relevante que evidencia algo importante no processo decisório das entidades, é preocupação constante de executivos, administradores e demais pessoas que tomam decisões no dia-a-dia das organizações. Hoje, mais do que antes, recai sobre a Contabilidade a tarefa de produzir informações, especialmente sobre aspectos do seu objeto de estudo, ou seja, sobre o patrimônio e suas variações (BASSO, 2005, p.25). De acordo com Sá (2002, p.94), A contabilidade, sendo a ciência apta para contribuir, por meio de modelos à prosperidade das aziendas, pode ensinar a prosperidade do todo social, ou seja, é a

ciência competente para construir a prosperidade social a partir da somatória das unidades. Enfim, a contabilidade é fundamental para a tomada de decisões e a prosperidade da empresa.

2.1.2 Contabilidade Gerencial

Entre os vários campos de atuação da contabilidade está a Contabilidade Gerencial, considerada atualmente como uma ferramenta de informações indispensável para a sobrevivência das empresas.

2.1.3 Conceito de contabilidade gerencial

A contabilidade gerencial é hoje um dos segmentos da ciência contábil e talvez o primeiro, em que se verificam os maiores esforços de pesquisa em todo o mundo. Ela se caracteriza por ser uma área contábil autônoma. Nela, o tratamento dado à informação contábil tem por objetivo o enfoque no planejamento, controle e tomada de decisão. Além disso, essa área possui um caráter integrativo dentro de um sistema de informação contábil (Padoveze, 2000, p. 23). Segundo Ludícibus (1998, p.21), a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Já segundo a Associação Nacional dos Contadores dos Estados Unidos, através de seu relatório número 1A, apud Padoveze (2000, p.27), contabilidade gerencial é o processo de identificação, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para o planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos. Dessa forma, é possível concluir que a contabilidade gerencial é indispensável para a gestão de negócios.

3. CONTEXTO HISTÓRICO DA CONTABILIDADE E DO BALANÇO PATRIMONIAL DO BRASIL

A história da contabilidade no Brasil compreende três diferentes períodos. São eles: (i) Brasil colônia (1500-1808); (ii) Brasil Imperial (1808-1889) e (iii) Brasil República (1808-vigente). Em todos eles, a contabilidade evoluiu unida ao próprio desenvolvimento da humanidade, hora estagnada, hora progredindo. Porém, sempre se fez presente a fim de atender às necessidades da sociedade da época.

3.1 A CONTABILIDADE NA HISTÓRIA DO BRASIL

A contabilidade é universal e como veremos, foi trazida ao Brasil através dos imigrantes portugueses, italianos e franceses a fim de atender às necessidades sociais da época.

Todavia, antes mesmo de iniciar a história da contabilidade no Brasil, é importante citar que a contabilidade é parte da história da humanidade (SILVA; MARTINS, 2006). É descrito que diferentes povos, tais como os hindus, os chineses, os egípcios, os fenícios, os persas, os gregos, os romanos e outros, já exerciam a contabilidade, ainda que de forma rudimentar (SILVA; MARTINS, 2006).

Unida ao próprio desenvolvimento da humanidade, a contabilidade avançou e estagnou a depender da época em que esteve inserida. E isso ocorreu de acordo com o às necessidades humanas. É, portanto, a contabilidade, uma ciência adaptável capaz de evoluir de acordo com os interesses e necessidades demandadas por seus usuários (MAUSS et al, 2007).

No Brasil, a história contábil ainda é escassa. São necessários estudos de aprofundamento no assunto, bem como comprovações científicas, principalmente em relação aos eventos ocorridos antes do período colonial (SILVA; ASSIS, 2015). É possível que um rico conhecimento da pré-história brasileira tenha sido ignorada, e isso inclui, eventuais registros contábeis, pois pouco se sabe e também se propõe que estudos sérios e comprobatórios nesse sentido sejam realizados (SÁ, 2008, pg. 14-17).

Contudo, isso não ocorre por falta de evidências. Os habitantes primitivos de nosso País deixaram vastos registros de sua presença neste território antes mesmo

do descobrimento do Brasil (SÁ, 2008, p. 14). A prova de que existiram foi deixada através de incisões e pinturas em lápides e cavernas e se acham ainda conservadas em várias partes do Brasil (SILVA; ASSIS, 2015). É, portanto, necessário que estudos arqueológicos venham a ser realizados a fim de expor possíveis descobertas sobre evidências de registros contábeis desse período e assim, ampliar o conhecimento que já existe da história da contabilidade no Brasil (SILVA; ASSIS, 2015).

3.1.1 Brasil colônia (1500-1808)

Este subcapítulo trata da evolução da contabilidade do período do descobrimento do Brasil ao período em que o Brasil foi colônia de Portugal. Em tais momentos, não existiam contadores brasileiros. Porém, nem por isso, deixou a contabilidade de estar presente no território, uma vez que contadores portugueses assumiram a área a fim de atender as diferentes necessidades sociais que surgiam nessa época, como por exemplo, a administração dos impostos pagos pelos colonos ao Estado.

Assim, o estudo contábil no Brasil tem início no período de “descobrimento do Brasil”, ou seja, no ano de 1500 (SILVA; ASSIS, 2015). Entre 1500 e 1530, as expedições portuguesas ao Brasil foram rápidas. O objetivo era apenas a coleta do Pau-Brasil e a realização de patrulhas. Contudo, a partir de 1531, Portugal começou a dar mais importância à terra recém-descoberta, visto que havia também, interesse principalmente dos Franceses nas imensas riquezas aqui encontradas (SILVA; ASSIS, 2015).

Nesse período, era comum que as expedições marítimas trouxessem consigo, como parte da tripulação, um profissional da escrita. Na expedição de Cabral, portanto, foi trazido aquele que seria o primeiro contador estrangeiro a chegar em terras brasileiras, ou seja, Pero Vaz de Caminha (SÁ, 2008, p. 20).

Posteriormente e com o objetivo de manter firme controle sobre as terras brasileiras, bem como evitar maiores deslocamentos, os colonizadores portugueses foram fundando cidades. Entre elas, Salvador (em 1549), São Paulo (em 1557) e Rio de Janeiro (em 1565). Em consequência e por influência do saber italiano, a contabilidade se tornou essencial no gerenciamento desse processo, e a fim de

colaborar com ele, foram designados ao Brasil, guarda-livros e contadores provenientes de Portugal (SÁ, 2008, p. 21).

Assim, o primeiro contador nomeado para o Brasil foi Gaspar Lamego, em 1549, o qual se responsabilizou pelo controle da contabilidade do então recém-criado armazéns alfandegários brasileiros (SÁ, 2008, p. 21).

Os armazéns alfandegários eram órgãos públicos e, tal como eles, constata-se na história, por meio da Carta Régia que, em 16 de julho, criou-se a Casa dos Contos. Esse órgão tinha por função, processar e fiscalizar as receitas e despesas do Estado (REIS; SILVA; SILVA, 2007). O órgão citado, ganhou autonomia no reinado de João I. Iniciava-se assim, o Brasil Imperial.

3.1.2 Brasil Imperial (1808-1889)

O Brasil Imperial teve início em 1808 com a vinda da família real ao Brasil. A partir de então, intensificaram-se às atividades contábeis no país. Eventos importantes como a abertura dos portos às nações europeias passaram a ocorrer, sendo necessário um maior controle da entrada e saída de riquezas do país.

Dom João foi o primeiro governante do Brasil e estabeleceu-se aqui em 1808, sendo parte da família real. Nesse período, a colônia passou a obter um desenvolvimento socioeconômico e cultural mais efetivo. Isso se deu, principalmente, em decorrência da abertura de portos às nações amigas, possibilitando então, a comercialização de produtos no Brasil de outros países além de Portugal.

Nesse período, diversos intelectuais franceses vieram para o Brasil. Muitos deles, estudiosos da área contábil. Esse fato permitiu que os conhecimentos contábeis no Brasil evoluíssem a fim de gerenciar as muitas riquezas que entravam e saiam com a recém abertura dos portos (SILVA; ASSIS, 2015). Nesse mesmo período, criou-se o Banco do Brasil a fim de emitir papel moeda. Mas devido ao déficit nos cofres públicos, o mesmo foi fechado no ano seguinte. Foi então que a Imprensa Régia foi criada e a impressão de papel moeda teve continuidade. Porém, estando restrita a impressão, apenas ao governo (REIS; SILVA; SILVA, 2007).

A evolução contábil no período descrito, esteve intrinsecamente associada às ocorrências políticas da época, sendo o Brasil Imperial composto por três governantes: (i) D. João; (ii) Pedro I e (iii) D. Pedro II. Dentre as várias ocorrências

políticas e que refletiram na evolução contábil, podemos citar: (i) a então fundação do Banco do Brasil em 1808, e liquidado em 1829; (ii) a baixa do Decreto de 1809 o qual determinava que as escriturações contábeis só pudessem ser realizadas por quem frequentasse as escolas de comércio; (iii) a continuação do ciclo de ouro e metais preciosos (1800-1860); (iv) o surgimento da dívida externa em 1822 que se deu logo após a declaração de independência do Brasil; (v) baixa do decreto que tornava obrigatório a partir de 1830 o método das partidas dobradas nas escriturações contábeis; (vi) o método das escrituras por partidas dobradas é aprimorado. O aprimoramento desse método se deu com o grupo de contas composto por habitantes do Brasil, sob a influência dos franceses. Isso significou um grande avanço no controle das empresas no país instaladas, mas oriundas da Europa (a qual situava-se no período das grandes descobertas); (vii) edição da primeira obra contábil escrita pelo brasileiro Rafael de Carvalho, em 1837, denominada “A metafísica da Contabilidade Comercial”. Ela tinha por objetivo apresentar a Contabilidade como ciência e foi portanto, de grande repercussão; (viii) promulgação do Código Comercial. Estabeleceu a obrigatoriedade do levantamento do Balanço e a elaboração do Livro Diário nas instituições e serviços que exigissem conhecimentos específicos de escriturações contábeis; (ix) recriação do Banco do Brasil em 1851 e (x) fim do ciclo de ouro e metais preciosos em 1860.

Além das ocorrências políticas, o mercado de trabalho do contabilista foi também influenciado diretamente pelo estabelecimento de leis comerciais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias (SÁ 2008, p. 61). Vale ressaltar que o governo imperial sempre se utilizou da contabilidade para manter o efetivo controle na arrecadação de impostos, o que contribuiu de forma significativa na evolução da profissão contábil no país (SÁ, 2008, p. 61).

Quanto ao ensino contábil no Brasil, este teve início no começo do século XIX e foi a partir da experiência adquirida pelos comerciantes na prática de uma casa de comércio (BIELINSK, 2011). Em 1754, contudo, teve origem a formação profissional do contador no Brasil. Esta se deu como resultado da proposta do irmão do marquês de Pombal, o então governador do Estado de Grão Pará e Maranhão, Francisco Xavier de Mendonça Furtado.

Vemos, portanto, que avanços importantes se deram nesse período. A contabilidade foi essencial no controle efetivo da arrecadação de impostos e o

mercado de trabalho do contabilista se ampliou com a criação de leis comerciais, tributárias, trabalhistas e previdenciárias. Foram esses, eventos essenciais e base para os desafios que viriam a seguir no Brasil República.

3.1.3 Brasil República (1889- vigente)

Esse período pode ser dividido em duas partes. A primeira, de 1889 a 1930, onde houve grande estagnação na área contábil. E a segunda, de 1940 em diante, na qual a contabilidade passou a ser de suma importância na administração das grandes indústrias que surgiam no Brasil. Evento esse o qual impulsionou mudanças significativas passaram a ocorrer na área contábil. Dentre elas, a regulamentação da profissão de contador e o surgimento do primeiro curso superior de Contabilidade.

Com relação a primeira parte, o Brasil República teve início de forma no mínimo turbulenta, com problemas de ordem social, política e financeira. Os fazendeiros locais encontravam-se revoltados com a abolição da escravatura, a população era altamente analfabeta e miserável e o país encontrava-se endividado por conta da guerra da tríplice aliança (SILVA; ASSIS, 2015).

Foi este, portanto, um dos períodos o qual podemos classificar como sendo pertencente aos “períodos de estagnação” pelos quais passou a humanidade e conseqüentemente a contabilidade. Nesse período, o País, agora uma República, enfrentava uma forte crise econômica e, a contabilidade como consequência, se expande e se degenera no mesmo ritmo da evolução econômica Vlaemminck (apud PELEIAS *et al.*, 2004). Assim, entre os anos 1889 e 1930, o Brasil viveu uma época sem grandes mudanças em relação à evolução contábil.

Quanto a segunda parte, essa tem início em 1940 com o governo de Getúlio Vargas quando houve um forte incentivo industrial. Nesse período a Contabilidade passou a exercer um papel significativo nas grandes indústrias. Isso ocorreu por conta da necessidade de obtenção do maior número de informações possíveis dessas empresas a fim de possibilitar o gerenciamento das mesmas. Dessa forma, cresceu a importância da contabilidade e a responsabilidade dos contadores (AQUINO, SANTANA, 1992, p. 5).

Nesse período, pode-se destacar como principais acontecimentos contábeis o seguinte (PELEIAS *et al.*, 2007; REIS; SILVA; SILVA; 2007 PELEIAS; BACCI, 2004;):

i) Instituição dos cursos profissionalizantes e/ou de ensino técnico comercial, 1926; ii) Regulamentação da profissão de contador em 1931; iii) Surgimento do curso superior de Ciências Contábeis e Atuariais em 1945; iv) Fundação dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade, em 1946; v) Criação do primeiro curso de pós-graduação em Contabilidade na USP, e mestrado em Ciências Contábeis na Fundação Getúlio Vargas, em 1970; vi) Fundação do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) cuja função foi representar o Brasil perante determinadas entidades internacionais; vii) Implantação do programa de Doutorado em Ciências Contábeis na FEA/USP, em 1978; viii) Estabelecimento das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), em 1981; ix) Criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), EM 2005; x) Publicação da Lei 11638, em 2007; xi) Publicação da Lei 11941, em 2009.

A evolução nos processos contábeis, bem como na profissão de contador continua, e tal como no passado, o ritmo dessa evolução se dá de acordo com às necessidades humanas atuais. Espera-se, portanto, um avanço contínuo na área contábil e tão ágil quanto às evoluções sociais. Porém, tais evoluções não se darão mais de forma localizada, ou seja, somente no Brasil ou no exterior como ocorreu no passado, mas sim, de forma global, visto que somos hoje, um mundo globalizado.

3.2 A HISTÓRIA DO BALANÇO PATRIMONIAL NO BRASIL

O Balanço Patrimonial é parte da Contabilidade. E como já dito, a Contabilidade foi instituída no Brasil pela família Real através de Dom João VI e tinha como finalidade, a prestação de contas do Brasil para Portugal.

Na época, as normas contábeis brasileiras foram instauradas através do Alvará de 28 de junho de 1808, utilizando-se o método de partidas dobradas (BRASIL, 1808). Método esse, considerado como único capaz de evitar erros ou fraudes na elaboração de escrituras e empregado pelas nações civilizadas. E assim damos início a história do Balanço Patrimonial no Brasil.

O Balanço Patrimonial é resultante das partidas dobradas. Ele tem por objetivo, demonstrar qual é a situação financeira de uma determinada empresa (GOMES, 2017). A fim de que isso seja possível, o Balanço Patrimonial é regido por Leis, Decretos e Circulares que orientam a elaboração do mesmo. No decorrer da história, a estruturação deste documento sofreu diversas alterações (SÁ, 2008, p. 75). Aqui,

pretende-se descrever as principais delas, levando-se em consideração o ano e o meio pelos quais elas se deram.

Em 1922, foi assinado o Decreto 4.536/22 baseado na teoria patrimonialista. Esse decreto foi muito influenciado pela escola europeia, em especial a italiana a qual possuía grande influência no campo das Ciências Contábeis, por conta das imigrações da época. Este decreto visava intervir, de forma legal, nos procedimentos contábeis vigentes à época, instaurando diversas normas de escrituração, tal como as regras para utilização das partidas dobradas, por exemplo. (SCHMIDT, 2000; BRASIL, 1922).

Em 1940 teve início a Lei das Sociedades por Ações como resultado do Decreto-Lei Nº 2.627/40. O objetivo foi regulamentar as empresas de Capital aberto na forma as quais elas poderiam dispor suas cotas de ações, composição de seu capital social, regras de relação com o investidor, do Balanço Patrimonial, dos livros à se apresentar ao fisco etc. (BRASIL, 1940).

Um dos primeiros documentos baseados em normas contábeis internacionais deu-se em 1972, através da Circular Nº 179 do Banco Central do Brasil (Bacen), que tinha como principal finalidade definir os princípios e normas de contabilidade, bem como as regras gerais de auditoria. Este trouxe a luz da época regras como: normas de escrituração contábil, critérios de amortização e depreciação, critérios de provisão, critérios de análise de Balanço Patrimonial, através da padronização do conceito de curto e longo prazo, critérios de apresentação de Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) etc. (BRASIL, 1972).

No ano de 1976 a Lei das Sociedades por Ações (criada em 1940) precisou ser reformulada através da Lei nº 6.404, de 1976, onde houveram diversas mudanças importantes, tais como: mudança de subgrupo pendentes para diferido; o Balanço Geral passou a ser chamado de Balanço Patrimonial; estabeleceu-se a diferenciação entre Contabilidade Fiscal e Contabilidade Comercial; Mudança na Ordem das Contas do Balanço Patrimonial por ordem decrescente de liquidez; Alteração de Passivo não Exigível para Patrimônio Líquido, entre outras (BRASIL, 1976; SÁ, 1978)

Com o advento da Lei nº 6.404, de 1976, ocorreram diversas mudanças, tanto na elaboração quanto nas apresentações dos demonstrativos contábeis. Entre elas, passou-se a exigir que fossem publicados em anos consecutivos o resultado das

empresas, para finalidades contábil, fiscal, econômico e também financeiro (SÁ, 1978).

No ano de 1993 foram definidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) os 6 princípios que regem a contabilidade atualmente, através da Resolução CFC n.º 750/93, o princípio de Atualização Monetária foi revogado pela Resolução CFC n.º 1.282/10 (BRASIL, 2010), portanto são estes: i) o da entidade: que diferencia o patrimônio da pessoa jurídica do patrimônio da pessoa física; ii) o da continuidade: pressupõe que a organização terá continuidade no futuro, considerando este fator nos demonstrativos; iii) o da oportunidade: prevê que as demonstrações contábeis, além de precisarem ser apresentadas no “tempo” correto, para que a fotografia da situação patrimonial da empresa esteja atual, ao invés de somente olhar para o passado, prevê ainda a integridade dessas informações; iv) o do registro pelo valor original: define que as transações devem sempre ser escrituradas pelo valor original de aquisição, e não por um valor atualizado; v) o da atualização monetária (Revogado pela Resolução CFC n.º. 1.282/10); vi) o da competência este princípio prevê que as contabilizações precisam ocorrer na competência em que ocorrer o fato e não na data de seus pagamentos, a escrituração independe da forma de pagamento (fluxo de caixa); e vii) o da prudência: este princípio rege a confiabilidade das informações escrituradas, estas que devem representar a real situação da empresa, sem fatos fraudulentos, subestimada ou superestimados para benefício fiscal ou qualquer outro.

Visando reduzir riscos de investimentos internacionais, o CFC criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através da Resolução CFC N.º 1.055/05 (BRASIL, 2005). Esse teve por objetivo possibilitar uma melhor comunicação e eventuais comparações em aspectos de gestões de entidades internacionais, o que acarretaria numa redução de custo de capital estrangeiro para o país. É também objetivo desse Conselho, trazer temas em fóruns para implementar o que há de mais moderno na contabilidade internacional (BRASIL, 2005).

Por fim, a Lei 11.638 de 2007 veio para atualizar a lei 6.404 de 1976 (BRASIL, 2007). As principais mudanças decorrentes desta legislação foram (Figura 1):

Figura 1 - Principais mudanças entre a Lei nº6.404/76 e nº11.638/2007.

Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976	Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007
Publicação das Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos – Doar.	Publicação das Demonstrações dos Fluxos de Caixas – DFC.
Não havia a exigência da publicação da Demonstração do Valor Adicionado – DVA para as companhias abertas.	Obrigatoriedade da publicação da Demonstração do Valor Adicionado – DVA para as companhias abertas.
Os aumentos de valores nos saldos de ativos serão registrados com Reserva de Reavaliação, no Patrimônio Líquido.	Os aumentos ou diminuições de valores nos saldos de ativos e passivos decorrentes de avaliações e preço de mercado serão registrados na conta de Ajuste de Avaliação Patrimonial, no Patrimônio Líquido.
O ativo permanente é dividido em: investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido.	Ativo permanente passa a ser dividido em: investimentos, imobilizado, intangível e diferido.
Nas operações de incorporação fusão ou cisão, os saldos vertidos poderão ser registrados pelos valores contábeis.	Os saldos serão vertidos a valor de mercados nos casos de: fusões, cisões ou incorporações.
O Patrimônio Líquido: capital social reserva de capital, reservas de reavaliação, reservas de lucros ou prejuízos acumulados.	O Patrimônio Líquido: capital social reserva de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.
As companhias abertas são obrigadas a publicar as suas demonstrações contábeis devidamente auditadas. As companhias fechadas são obrigadas a publicar suas demonstrações contábeis.	As companhias abertas e as sociedades de grande porte de capital fechado são obrigadas a apresentar demonstrações contábeis segundo os mesmos padrões da Lei das S.As. e auditadas por auditores independentes.
A escrituração contábil será efetuada de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, podendo registrar nos livros comerciais ou em livros auxiliares os ajustes decorrentes da legislação tributária.	Deverá ocorrer segregação entre escrituração mercantil e tributária.
A CVM expedirá normas contábeis de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.	A CVM expedirá normas contábeis em consonância com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS).
As sociedades controladas devem ser avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.	As sociedades controladas, sociedades que fazem parte do mesmo grupo que estejam sob influência e controle comum, devem ser avaliadas pelo método de equivalência patrimonial.

Fonte: CVM (2007).

4. BALANÇO PATRIMONIAL (BP)

O Balanço Patrimonial busca demonstrar a situação financeira de uma empresa, evidenciando a posição patrimonial e financeira de acordo com uma data determinada. O Balanço Patrimonial é uma demonstração da contabilidade, que visa evidenciar quantitativamente e qualitativamente, em uma data determinada, qual é a posição financeira e patrimonial da entidade (MARTINS *et al.*, 2014). Segundo os autores, também demonstra as operações econômicas e financeiras do período. O Balanço Patrimonial visa demonstrar qual é a real situação financeira de uma empresa (GOMES, 2017). De acordo com a autora, a partir do Balanço Patrimonial é possível analisar e verificar de que maneira a empresa pode ser enquadrada (como ME ou EPP, por exemplo). De acordo com Nascimento (2015), o Balanço Patrimonial é um dos demonstrativos mais importantes, porque relata a situação estabelecida em um determinado momento. Além disso, pode revelar possíveis tendências quando se analisado com demonstrativos anteriores (NASCIMENTO, 2015). Para Assaf Neto (2010), o BP representa a posição financeira e patrimonial de uma empresa em um certo período. Segundo o autor, o BP é um elemento de partida fundamental para se conhecer a situação financeira e econômica de uma empresa. O Balanço Patrimonial tem base normativa na Lei nº6.404/1976. O artigo 176 da Lei indicada (BRASIL, 1976) se refere:

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;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

O Balanço Patrimonial é formado pelos grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido (SILVA; FRANÇA, 2019). O balanço transcorre as contas de passivo e de patrimônio líquido e, a partir disso, se originam os recursos que são utilizados para as operações das empresas, direitos e bens onde os recursos estão investidos (MATARAZZO, 2008). A BP está dividida entre passivo e patrimônio líquido, que representam a origem dos recursos (NASCIMENTO, 2015). Sendo assim, o Balanço

Patrimonial é dividido em grupos que abrangem as diferentes contas de origem dos recursos.

4.1 ATIVO

A definição de ativo é utilizada para representar os bens e os direitos que uma entidade possui. O ativo é composto de direitos, bens e outros recursos que promovam o aumento de caixa (MARTINS *et al.*, 2014). Para Nascimento (2015), o ativo são os bens e direitos de uma entidade. O ativo representa a aplicação dos recursos (NASCIMENTO, 2015). O grupo de contas classificado como ativo é definido como tão somente os bens e direitos (SILVA; FRANÇA, 2019). De acordo com as autoras, a definição é útil para utilização em fins de classificação contábil. Quando o custo é confiável e possui a convicção dos benefícios econômicos é considerado como ativo (SILVA; ANJOS, 2020). A estruturação das contas do ativo se mantém em ordem decrescente, conforme o seu grau de liquidez (SILVA; ANJOS, 2020). Segundo as autoras, o grau de liquidez representa a rapidez de que irá ser transformado em moeda corrente.

Segundo a Lei nº11.638/2007, o ativo é estruturado em dois grupos: ativo circulante e ativo não circulante (BRASIL, 2007). Além disso, há o disposto na Lei nº6.404/1976 (BRASIL, 1976):

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: 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;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

Portanto, a classificação de ativo considera os recursos que a empresa possui e os valores são demonstrados no Balanço Patrimonial. Com isso, há a divisão de ativo que é conversível rapidamente e os que precisam de mais tempo, sendo descritos como ativo circulante e ativo não circulante.

4.2 ATIVO CIRCULANTE (AC)

A classificação de ativo circulante é utilizada para os recursos ativos que são conversíveis rapidamente. O ativo circulante é considerado a partir de todas as aplicações realizáveis depois da data de encerramento do BP (NASCIMENTO, 2015). Existem cinco subgrupos do ativo circulante: disponível, aplicações financeiras, valores a receber a curto prazo, estoques e despesas antecipadas (ASSAF NETO, 2010).

O subgrupo disponível se refere às contas que possuem liquidez imediata (NASCIMENTO, 2015). As aplicações financeiras são aquelas que em curto prazo são aplicadas quando se existe excesso de caixa (NASCIMENTO, 2015). Quanto aos valores a receber a curto prazo são os valores que se deve receber ou realizar dentro de um período (NASCIMENTO, 2015). Os estoques são o montante apurado, sendo considerado os diversos inventários da empresa (NASCIMENTO, 2015). As despesas antecipadas são aquelas que não foram consumidas, mas já foram pagas (NASCIMENTO, 2015). Sendo assim, os ativos circulantes convertem os meios de pagamento em pouco tempo, possuindo um maior grau de liquidez.

4.3 ATIVO NÃO CIRCULANTE (ANC)

A classificação de ativo não circulante se refere aqueles ativos que são realizáveis a longo prazo. O ativo não circulante se refere ao grupo de contas que devem ser classificadas como as aplicações realizáveis (NASCIMENTO, 2015). De acordo com o autor, para o ANC deve se considerar as aplicações no prazo superior ao exercício que sucede o último Balanço Patrimonial. Esse grupo de contas é dividido em: realizável a longo prazo, investimento, imobilizado e intangível (MARION, 2009).

O subgrupo realizável a longo prazo possui todas as contas que são classificadas como as do grupo ativo circulante, com exceção do “Disponível”

(NASCIMENTO, 2015). De acordo com o autor, os investimentos são aqueles que possuem como característica não serem definidas como operações ou de manutenção. De acordo com a Lei nº6.404/1976, nesse subgrupo consistem nas participações que são permanentes quanto a outras sociedades (BRASIL, 1976). Já o subgrupo imobilizado consiste no conjunto de direitos e bens que são relativamente permanentes (NASCIMENTO, 2015). Esse conjunto é destinado para o funcionamento da empresa. O subgrupo intangível reflete que os direitos que possuam por objeto os bens incorpóreos destinados à manutenção ou exercido com esta finalidade (MARION, 2009). A classificação como ativo não circulante se refere aqueles ativos que irão permanecer na empresa por um tempo maior que o exercício social, devido a menor liquidez.

4.4 PASSIVO

O passivo é uma classificação que consiste no saldo das obrigações devidas, especificando as dívidas financeiras de um negócio e que devem ser registradas no patrimônio em relação a terceiros. Quanto ao passivo, são classificadas as obrigações que são derivadas dos recursos de terceiros (SILVA; ANJOS, 2020). Assim, são resultados de eventos já ocorridos e que demandam ativos para a liquidação. Quanto às contas do passivo, a disposição é realizada em ordem decrescente de exigibilidade (SILVA; ANJOS, 2020). Além disso, deve-se dispor das contas que devem ser pagas primeiro e por último (SILVA; ANJOS, 2020). O passivo é constituído por dois grupos: passivo circulante e passivo não circulante (MARTINS *et al.*, 2014). Segundo a resolução CFC nº1.374/11 (CFC, 2011), passivo é uma obrigação da entidade, que é derivada de eventos que já ocorreram e que a liquidação se espera que resulte em saída dos recursos, e com isso, gere benefícios econômicos.

O grupo passivo consiste na presença de obrigações que devem ser registradas no patrimônio perante a terceiros (SILVA; FRANÇA, 2019). As obrigações das entidades se remetem a situações atípicas, que podem vir a ocorrer nas empresas (SILVA; FRANÇA, 2019). Por exemplo, a necessidade de um *recall* de automóveis, considerando a estimativa futura de ter custos de manutenção, é considerado um passivo (SILVA; FRANÇA, 2019). O passivo é composto de passivo circulante e

passivo não circulante somado ao patrimônio líquido (NASCIMENTO, 2015). De acordo com a Lei nº6.404/1976 (BRASIL, 1976), o passivo exigível consiste em:

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei.

Além disso, o passivo pode ser considerado como um redutor dos lucros e do patrimônio. Sendo assim, quanto maior for o passivo, menor será o lucro e o valor do negócio. No passivo se considera tudo o que deve ser quitado além das despesas fixas, e sem considerar um prazo.

4.5 PASSIVO CIRCULANTE (PC)

A classificação de passivo circulante considera o que deve ser quitado em 12 meses (no exercício social da empresa). O passivo circulante considera o ciclo operacional como referência (NASCIMENTO, 2015). De acordo com Marion (2009), as principais contas do passivo circulante são: fornecedores, salários a pagar, encargos sociais a recolher, impostos a recolher, impostos de renda e provisões e outras obrigações.

Os fornecedores são contas de matéria prima, mercadoria e outros materiais de consumo (MARION, 2009). Salários a pagar são obrigações quanto a folha de pagamento dos funcionários (MARION, 2009). Os encargos sociais a recolher visam aquelas despesas decorrentes determinadas pela legislação quanto a folha de pagamento (exemplo: INSS; MARION, 2009). Os impostos a recolher são os tributos públicos, como o ICMS e o ISS (MARION, 2009). Os impostos de renda e provisões são a parte do lucro que é apurado no ano base e vai ser recolhido ao governo no ano seguinte (MARION, 2009). Segundo Ribeiro (2010), as provisões são estimativas para cobrir perdas e exigibilidades que já são conhecidas. As outras obrigações são contas que possuem pequenos valores, e não necessitam de uma relevância maior (SILVA, 2010). O controle do passivo circulante fornece um bom planejamento financeiro, onde traz uma ideia de quanto será necessário para quitar o que é necessário em todos os meses.

4.6 PASSIVO NÃO CIRCULANTE (PNC)

O passivo não circulante se refere os vencimentos que devem ser quitados em um período superior a 12 meses. O subgrupo passivo não circulante se compõe das obrigações que devem ser quitadas a longo prazo (DINIZ, 2015). Segundo a autora, é possível destacar as seguintes composições das contas: fornecedores de equipamentos de grande porte, financiamento e empréstimos, debêntures a pagar. O passivo não circulante, de acordo com Nascimento (2015), são as contas que tem sua exigibilidade após o exercício seguinte ao último BP. Além disso, podem ser aquelas que o ciclo operacional da unidade seja menor do que os prazos dos vencimentos (NASCIMENTO, 2015). Segundo o autor, as obrigações que são mais frequentes no passivo não circulante são: financiamento, tributos, debêntures de longo prazo, etc. É possível citar como exemplo de passivo não circulante: os empréstimos bancários de longo prazo e as compras que foram divididas em prestação com um período excedente a 12 meses.

4.7 PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)

O patrimônio líquido representa qual é a riqueza de uma empresa. O patrimônio líquido é um grupo de contas patrimoniais que é realizado no início da constituição de uma empresa (SILVA; FRANÇA, 2019). Além disso, o grupo se refere à riqueza da empresa, reconhecida também como Capital Próprio (SILVA; FRANÇA, 2019). O conceito de patrimônio líquido abrange todas as entidades (SILVA; FRANÇA, 2019). Segundo com o Art. 182 da Lei nº6.404/1976 (BRASIL, 1976), o PL:

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º 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 nesta Lei ou, em normas

expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

§ 4º Serão classificadas como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

De acordo com o CPC (2011), o patrimônio líquido é “o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos”. Segundo Nascimento (2015), a fórmula se refere a ATIVO (bens e direitos) = Passivo + PL (obrigações). Resumidamente, pode ser expressa pela fórmula $A=P+PL$ (A=ativo, P=passivo e PL=patrimônio líquido).

4.8 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Os documentos que são utilizados para apresentar o fluxo contábil e financeiro de uma empresa é denominado como demonstrações contábeis. A busca de novas ferramentas que forneçam auxílio ao administrador é fundamental, auxiliando na tomada de decisão e, conseqüentemente, obtendo o sucesso na dinamização dos processos de gerenciamento (COSTA *et al.*, 2016). Diante disso, a existência de um sistema de informação interno em uma empresa deve estar descentralizado. Assim, a informação pode ser melhor disseminada (COSTA *et al.*, 2016). As ferramentas de gestão são instrumentos administrativos, objetivando a efetividade de uma atividade (COSTA *et al.*, 2016).

Para as demonstrações contábeis serem úteis aos usuários, devem ter informações para se obter uma adequada interpretação da posição econômico-financeira (DANTAS; ZENDERSKY; NIYAMA, 2005). Segundo os autores, deve ocorrer a divulgação com qualidade e clareza, a partir de informações qualitativas e quantitativas, permitindo a compreensão correta de um determinado período. As demonstrações contábeis são de importância fundamental para se assessorar a tomada de decisão a partir de investidores e de instituições financeiras (SONDA, 2014). E ainda mais relevante, conseguir verificar o impacto dos resultados no PL (SONDA, 2014). Sendo assim, esses relatórios de desempenho conseguem expor a situação financeira e econômica de uma empresa.

4.8.1 Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)

A DRE é um relatório que busca evidenciar as operações de uma empresa, considerando os lucros e prejuízos, em um período de tempo determinado. A demonstração do resultado do exercício busca que as informações contidas auxiliem na tomada de decisão, permitindo à empresa obter um maior destaque e prosseguir de maneira prudente e segura no mercado competitivo (COSTA *et al.*, 2016). A DRE são, resumidamente, as operações que são realizadas pela empresa, e demonstrada para destacar o resultado líquido de um período (GONÇALVES, 1996). A DRE é muito relevante para se avaliar o desempenho de uma empresa, além da eficiência dos gestores para se obter um resultado positivo (MARION, 2009). Portanto, considera o lucro como objetivo principal.

As empresas devem saber analisar informações relevantes para atingir o diferencial competitivo (COSTA *et al.*, 2016). Uma ferramenta útil para gerir uma empresa é capaz de sobressair os imprevistos do mercado (COSTA *et al.*, 2016). Assim, o administrador deve conduzir a empresa a partir das informações consideradas relevantes, obtendo evolução e crescimento (COSTA *et al.*, 2016). De acordo com Ludícibus e Marion (2004), a DRE é um resumo das despesas e receitas de uma empresa, em um período determinado.

A DRE é utilizada em vários locais como em bancos, governo, organização pública, privada, relatórios de administradores e investidores, etc. (COSTA *et al.*, 2016). A partir da DRE a empresa possui a capacidade de alterar suas ações e administração, buscando mais eficiência e flexibilidade aos interesses dos clientes e usuários (COSTA *et al.*, 2016). No Brasil, a DRE segue o princípio do regime de competência (COSTA *et al.*, 2016). De acordo com esse princípio, as despesas e receitas estão no contexto de obter o resultado a partir do momento em que ocorrem, de maneira simultânea, sem contar com pagamento ou recebimento (COSTA *et al.*, 2016). Diante do exposto, o DRE é importante para a empresa, pois demonstra a real situação de um negócio, permitindo a tomada de decisão.

4.8.2 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)

A demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados (DLPA) realiza a integração do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados do Exercício. A DLPA é um relatório que possui o objetivo de evidenciar a destinação do lucro líquido, que deve ser apurado no final dos exercícios sociais (DINIZ, 2015). A finalidade do DLPA é promover a integração entre o BP e a DRE, objetivando a demonstração da destinação do lucro líquido (ASSAF NETO, 2010). Enquanto a Demonstração do Resultado do Exercício demonstra a apuração do valor do lucro líquido, a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados demonstra como o lucro foi utilizado (DINIZ, 2015).

Segundo Diniz (2015), a Lei nº6.404/76 não possui um modelo padrão para a DLPA. Contudo, define que devem conter: as reversões de reservas e do lucro líquido do exercício, o saldo do início do período e os ajustes que vieram a ocorrer em exercícios anteriores e a parcela dos lucros incorporada ao capital social, as reservas e dividendos. O controle financeiro a partir da DLPA auxilia os gestores a obter uma visão realista das variações de caixa, períodos de lucro e prejuízo, permitindo compreender o crescimento do negócio, e influenciando nas decisões que devem ser tomadas.

4.8.3 Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC)

A demonstração do fluxo de caixa (DFC) possui grande importância, pois demonstra sobre a saúde financeira de um negócio. A DFC permite analisar a capacidade financeira, considerando empréstimos, financiamentos e dividendos, além da geração dos resultados de caixa futuros, a solvência financeira e a posição da liquidez (ASSAF NETO, 2012). A DFC é obrigatória para as companhias abertas (DINIZ, 2015). Essa demonstração deve evidenciar pelo menos os fluxos de: operações, financiamentos e investimentos (DINIZ, 2015). Com isso, o objetivo da DFC é considerar e analisar qual é a capacidade que um negócio possui quanto a geração de caixa em um período de tempo definido, demonstrando fraudes e/ou erros contábeis.

4.8.4 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)

A demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) é uma forma de gestão financeira que visa o gerenciamento dos recursos de uma empresa. A DMPL é um relatório com objetivo de evidenciar quais são as variações ocorridas nas contas que estão compondo o patrimônio líquido, em um período determinado (DINIZ, 2015). O objetivo principal é demonstrar as mudanças que ocorreram nos saldos das contas que compõem o PL (DINIZ, 2015). Para Ribeiro (2009), o relatório deve conter todas as transações ocorridas e que são relevantes para serem evidenciadas, em relação às alterações de saldos que ocorrem entre contas. Com isso, a DMPL permite evidenciar alterações no patrimônio líquido, monitorando as finanças de uma organização.

4.8.5 Demonstração do Valor Adicionado (DVA)

A demonstração do valor adicionado (DVA) é um relatório que busca apresentar o quanto de riqueza a organização produziu, além de demonstrar como foi distribuída. A DVA é uma maneira de identificar a riqueza que foi gerada, e como essa riqueza foi distribuída (DINIZ, 2015). Essa demonstração considera a receita deduzida dos custos dos recursos que foram adquiridos a partir de terceiros (DINIZ, 2015). Além disso, a DVA demonstra quanto a organização contribuiu para o PIB do país (DINIZ, 2015). As informações básicas que devem compor o DVA são: distribuição entre agentes econômicos que contribuíram para a riqueza ser gerada, o valor de riqueza gerado, e a riqueza que não foi distribuída (DINIZ, 2015). Diante do exposto, a DVA é uma maneira de demonstração contábil que visa mensurar o quanto de riqueza a empresa produziu em um período de tempo e a maneira que foi distribuída.

4.8.6 Demonstração do Resultado Abrangente (DRA)

A Demonstração do Resultado Abrangente visa diferenciar o patrimônio da empresa e o capital dos sócios. Segundo Durso e do Carmo Mario (2014), a DRA se tornou uma demonstração financeira obrigatória para aquelas empresas que realizam

a divulgação dos seus demonstrativos contábeis em contexto nacional. Essa obrigatoriedade é relativamente nova no Brasil (DURSO; DO CARMO MARIO, 2014).

A DRA tem como objetivo evidenciar as transações que vão afetar diretamente o PL, e não tem origem de sócios e acionistas (SONDA, 2014). O investidor busca fazer uma avaliação prévia da empresa, para verificar como se encontra econômica, financeira e estruturalmente (SONDA, 2014). Além disso, verifica a probabilidade de se ganhar ou perder nas compras de ações ou em concessões de empréstimos (SONDA, 2014). A DRA possui transações que afetam diretamente o PL, e como não são originadas por transações com sócios e acionistas, não transitam pela DRE (LOPES; CONRADO, 2010). O resultado abrangente possui três componentes: resultado líquido do período, outros resultados abrangentes e efeito de reclassificação dos outros resultados abrangentes (CPC, 2011). Assim, o documento contábil DRA demonstra todos os dados que foram afetados pelo BP.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A contabilidade é uma ciência complexa, composta por diversos conceitos e normas que a regem. Todavia, ela é humana e os avanços ocorridos na área depende diretamente do progresso da humanidade. Dessa forma, podemos afirmar que, a evolução contábil depende intrinsecamente da evolução da sociedade, visto que, são as exigências da sociedade, as principais responsáveis por elevar o desenvolvimento contábil.

No Brasil, vimos que a Contabilidade foi trazida por Portugal e, posteriormente, aprimorada junto aos conhecimentos contábeis dos imigrantes italianos e franceses. Sua evolução se deu, inicialmente de forma ágil e estagnou no período de 1889 a 1930. Porém, em 1940, sofreu grandes avanços junto à industrialização do País, impulsionada no governo de Getúlio Vargas. Evolução essa que persiste até os dias atuais por meio da criação de novas Leis e/ou Decretos governamentais, ou baixas dos mesmos. Um exemplo foi a criação da Lei 11.638 de 2007 a qual teve como objetivo atualizar a Lei 6.404 de 1976, a qual dispunha sobre as Sociedades por Ações.

A criação da Lei 11.638 relaciona-se diretamente ao Balanço Patrimonial, cujo objetivo é demonstrar a real situação financeira de uma determinada empresa, num certo período. O Balanço Patrimonial é um dos demonstrativos mais importantes na Contabilidade e pode revelar possíveis tendências financeiras da empresa quando comparado com demonstrativos anteriores. Ele é, portanto, uma importante ferramenta da Contabilidade Gerencial. Área essa, cujo objetivo é o planejamento, o controle e as tomadas de decisões.

Nesse sentido, o presente trabalho contribuiu diretamente para o entendimento de como se deu os avanços no Balanço Patrimonial e que, contribuíram para o avanço da Contabilidade. Por ser o Balanço Patrimonial regido por Leis, Decretos e Circulares que orientam a elaboração do mesmo, cada alteração nessa área irá influenciar diretamente às tomadas de decisões na Contabilidade Gerencial. No decorrer dos anos, diversas alterações ocorreram na legislação que rege o Balanço Patrimonial. A mais recente delas, no entanto, foi a mudança na Lei 6.404 de 1976, já citada anteriormente. Assim, e em um mundo globalizado onde as transformações sociais, tecnológicas e empresariais ocorrem muito rapidamente, faz-se necessário que o

profissional da área contábil esteja atento a tais mudanças. E, a partir do conhecimento do passado, possa orientar melhor suas tomadas de decisões. Afinal, são diversas as necessidades do mercado e grande a disponibilidade de informações reduzidas a um curto espaço de tempo. Portanto, exige-se do contador, agilidade diante dos problemas, ética e atualização constante.

REFERÊNCIAS

AQUINO, de A; SANTANA, de A.C. **evidenciação**. São Paulo, 1992.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 9 ed., 2010.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico-financeiro**. São Paulo: Atlas, 10. ed., 2012.

BRASIL. **CFC n.º 1282, de 25 de maio de 2010, Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC N.º 750/93, que dispõe sobre Princípios Fundamentais de Contabilidade**. 2010.

BASSO, I. P. **Contabilidade Geral Básica**, 3. ed. Ijuí: Unijuí, 2005.

BRASIL. **Lei n.º 6.404 de dezembro de 1976**. Brasília, DF, 1976.

BRASIL. **CFC n.º 1055 de 07 de outubro de 2005, Cria o comitê de Pronunciamentos Contábeis (PC) e dá outras providências**. 2005.

BRASIL. **Lei n.º 11638 de 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. Presidência da República Casa Civil- Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Brasília, 2007.

BRASIL. Lei n.º 6404, Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Secretaria da República Casa Civil- Subchefia para Assuntos Jurídicos, Brasília, DF, 15 de dezembro de 1976.

BRASIL. **Circular n.º 179**. Brasília, 1972.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 0627, de 26 de setembro de 1940, Dispõe sobre as sociedades por ações. Presidência da República Casa Civil- Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Rio de Janeiro, 1940.

BRASIL. **Decreto n.º 4536, de 28 de janeiro de 1922, Organiza o Código de Contabilidade da União. Presidência da República Casa Civil- Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Rio de Janeiro, 1922.

BRASIL. **Alvará de junho de 1808, Cria o Erario Regio e o Conselho da Fazenda. Secretaria Geral- Subchefia para Assuntos Jurídicos**. Rio de Janeiro, 1808.

COSTA, R. A. T. *et al.* A análise da demonstração de resultado do exercício-dre- como ferramenta de gestão para o administrador. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Micro e Pequenas Empresas**, v. 1, n. 01, p. 37-46, 2016.

CPC, COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro**. Brasília, dez. 2011.

CRC, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº1.374 de 08 de dezembro de 2011. Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Conselho Federal de Contabilidade, Brasília, 2011.

CVM, COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM 47**. 2007. Disponível em: <https://conteudo.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst457.html>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do disclosure e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005.

DINIZ, N. **Análise das demonstrações financeiras**. Rio de Janeiro: SESES, 2015. 176 p.

DURSO, S. O.; DO CARMO MARIO, P. Obrigatoriedade da Demonstração do Resultado Abrangente: Melhoria ou Excesso de Informação?. In: **V Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis-AdCont 2014**. 2014.

GOMES, C. D. **Previsão no edital da exigência do Balanço Patrimonial das microempresas e empresas de pequeno porte em licitações com a finalidade de se evitar possíveis fraudes**. 2017. 42 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito) - Faculdades Doctum de Caratinga, 2017.

GONÇALVES, E. C. **Contabilidade Geral**. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C. **Contabilidade Comercial**. São Paulo: Atlas, 6ª ed., 2004.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LOPES, M. V; CONRADO, S. Demonstração de Resultados Abrangentes. **Boletim IFRS da Revista Capital Aberto**. São Paulo, n. 80, 2010.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. São Paulo: Atlas, 10. ed., 2009.

MARTINS, E. *et al.* **Análise Didática das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 1ª. ed., 2014.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 6.ed., 2008.

MAUSS, C. V.; BLEIL, C.; BONATTO, A.; SANTOS, G. dos Z. **A Evolução da Contabilidade e seus Objetivos**. In: Simpósio de excelência em gestão de tecnologia, IV., 2007, Resende, Anais... Resende/RJ, Faculdade Dom Bosco, 2007.

NASCIMENTO, J. D. B. **Análise de Balanço Patrimonial e demonstração do resultado do exercício como ferramenta para tomada de decisão e previsão de solvência**. 2015. 68 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Alagoas, Santana do Ipanema, 2015.

PELEIAS, I.R.; SILVA, G.P; SEGRETI, J.B; CHIROTO, A.R. Evolução do ensino da contabilidade no brasil: Uma análise histórica. **Revista Cont. Fin. - USP**, São Paulo Edição 30 anos de Doutorado, p.19-32, junho 2007.

PELEIAS, I.R.; BACCI, J. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração online - FECAP**, v.5, n.3, p.39-54, 2004.

REIS, A.; MARION, J. C.; IUDICIBUS, S. **Considerações sobre as mudanças nas demonstrações financeiras – lei 11.638/07**. São Paulo, 2008.

REIS, A. de J; SILVA, S.L.; SILVA, C.C.A. **A história da contabilidade no brasil**. São Paulo 2007.

SILVA, M. S.; ASSIS, F. A. A história da contabilidade no Brasil. **Periódico Científico Negócios em Projeção**, v. 6, n. 2, 2015. Disponível em: <https://docs.google.com/document/d/1O827dk-4GzyufmRp0hRJ74RUTPgGaMg6/edit>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

SILVA, A. C. R.; MARTINS, W. T. S. **História do Pensamento Contábil – com Ênfase na História da Contabilidade Brasileira**. Curitiba, 240p., 2006.

RIBEIRO, O. M. **Contabilidade geral fácil**. São Paulo: Saraiva, 7. ed., 2010.

RIBEIRO, O. M. **Estrutura e análise de balanços fácil**. São Paulo: Saraiva, 8. ed., 2009.

REIS, A, J.; SILVA, S. L.; SILVA, C. A. C. **A história da contabilidade no Brasil**. 2007. Disponível em: <https://revistas.unifacs.br/index.php/sepa/article/view/299>. Acesso em: 30 de abril de 2022.

SÁ, A. de L. **A História Geral da Contabilidade no Brasil**. 1. ed. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

SÁ, A. L. **Aspectos contábeis da nova lei das S.A. interpretação e análise**. São Paulo: Atlas, 1978.

SCHMIDT, P. **História do Pensamento Contábil**. 1ª. ed. Porto Alegre: Artmed, 2000.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L.; FONSECA, P. Frederico Herrmann Júnior o precursor da Escola Patrimonialista no Brasil. **Business Review (UNIFIN)**, v. 5, p. 101-119, 2008.

SILVA, G. D.; ANJOS, M. A. D. Análise de Balanço Patrimonial em empresas de capital aberto no ramo calçadista. **Revista GeTeC**, v. 9, n. 24, 2020.

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

SILVA, J. P. **Análise financeira das empresas.** São Paulo: Atlas, 10. ed., 2010.

SILVA, K. FRANÇA, C. BALANÇO PATRIMONIAL-Análise sob a perspectiva do Pronunciamento Técnico nº 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 11, n. 1, 2019.

SONDA, T. A. **Proposta e análise de indicadores relativos à demonstração do resultado abrangente.** 2014. 32 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel) - Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais, Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.