

Ajustes de exercícios anteriores: Qual a melhor forma de evidenciação?

Resumo

Este trabalho tem por objetivo analisar, através de simulações em demonstrações financeiras, qual é a forma mais adequada de evidenciação dos ajustes de exercícios anteriores, em virtude das discussões no meio acadêmico e profissional entre duas correntes: os defensores da evidenciação no Balanço Patrimonial e os partidários do trânsito pelo Resultado. Para tal, foram utilizadas as demonstrações financeiras do Cruzeiro Esporte Clube e da América Latina Logística S.A., ambas atinentes ao período de 2006-2007, para a realização de simulações das evidenciações dos ajustes supracitados, visando comparar as vantagens e desvantagens depuradas. Como resultado, verifica-se que cabe ao profissional responsável pela elaboração das Demonstrações Financeiras definir a melhor prática de evidenciação, considerando as circunstâncias que envolvem cada caso. Nesse sentido, algumas premissas devem ser satisfeitas, dentre as quais as funções básicas da contabilidade: orientação, registro e controle. Destaca-se, dessa forma, a possibilidade dos usuários externos poderem comparar as demonstrações financeiras em períodos subsequentes alinhando-se, também, com as práticas contábeis internacionais. Em suma, o postulado da essência sobre a forma deve ser tomado como fundamento.

Palavras-chave: Ajuste de exercícios anteriores; Evidenciação; Balanço; Resultado.

Abstract

This study aims to analyze, through simulations in financial statements, what the most appropriate way of illustration of adjustments from previous years because of the discussions in academic and professional ways between two doctrinal position: the advocates of disclosure in the Balance Sheet and the supporters of transit for the Result. To this end, we used the statement of financial Cruzeiro Esporte Clube and America Latina Logística SA, both pertaining to the period of 2006-2007, for performing simulations of the settings disclosures above, to compare the advantages and disadvantages purified. As a result, it appears that it is the professional responsible for the preparation of financial statements who will define the best practice of disclosure, considering the circumstances regarding each case. Accordingly, some assumptions must be accomplished, among them the basic functions of accounting: orientation, registration and control. Thus, it allows the external users to compare the financial statements in subsequent periods in compliance with the international accounting practices. In short, the postulate of essence on the form should be taken as basis.

Keywords: Adjustment of previous years; Disclosure; Balance; Result.

1. Introdução

No momento em que o Brasil mergulha em uma convergência contábil para adequação às normas internacionais, visando à padronização nos procedimentos de registros e demonstrações, vários são os questionamentos por parte dos contadores do país. Um dos pontos de debate se refere à forma de tratamento dos fatos não registrados no pertinente exercício de sua ocorrência.

Os registros dos fatos contábeis são suscetíveis de erros, que poderão ou não interferir na apuração do resultado e, conseqüentemente, na base de cálculo do Imposto de Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) relativo ao exercício a que se refere.

Partindo do pressuposto que a escrituração contábil é a fonte de informações para a apuração do lucro ou prejuízo fiscal, qualquer erro no registro de um fato pode provocar um aumento ou diminuição do imposto devido.

Nesse sentido, existem duas correntes para a evidenciação de ajustes de exercícios anteriores: uma, abordando que tais correções devem ser efetuadas em conta própria no Balanço Patrimonial (BP), e outra defendendo que devem constar na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE).

Na tentativa de evidenciar a melhor forma de tratamento para ajustes referentes a exercícios passados, serão considerados dois estudos de caso conduzidos nas demonstrações financeiras do Cruzeiro Esporte Clube e da América Latina Logística S.A.

Com vistas a contribuir com uma resposta à questão aqui apresentada, este artigo está estruturado em uma breve introdução, seguida de alguns conceitos importantes para o entendimento do assunto tratado, da metodologia adotada para elaboração do artigo, dos dois estudos de caso realizados nas empresas citadas anteriormente, sendo finalizado com algumas considerações.

2. Referencial Teórico

2.1 Exercício Anterior

Constitui-se na designação utilizada para separar um determinado período de tempo da vida da entidade para o período subsequente. Esta distinção é feita em consonância ao princípio fundamental do confronto das despesas com as receitas e com os períodos contábeis. Nesse sentido, no Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI –, Iudícibus *et al* (2008) estabelece que toda despesa diretamente delineável com as receitas reconhecidas em determinado período deverá ser confrontada com as mesmas. Além disso, os consumos ou sacrifícios de ativos (atuais ou futuros) deverão ser descarregados como despesa do período em que ocorrerem, desde que realizados em determinado período e que não puderam ser associados à receita do período nem às dos períodos futuros.

Este princípio é a base para o princípio da competência aplicado no Brasil e

estabelecido pela resolução CFC nº 750, que também prevê a observação ao princípio da oportunidade. Segundo estes princípios, a entidade que tomar conhecimento da ocorrência de fato que possa ou não efetuar uma alteração, seja qualitativa ou quantitativa, em seu patrimônio, deverá realizar o respectivo registro, mesmo que se refira a uma ocorrência em exercício passado.

2.2 Ajustes de Exercícios Anteriores

Segundo o Art. 186, §1º, da Lei nº 6.404/76, os ajustes de exercícios anteriores são fatos decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou de retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

Por efeitos de mudança de critério contábil, entende-se que são decorrentes das alterações permanentes de critério ou método utilizado, cujos efeitos sejam relevantes no patrimônio da entidade, com reflexos quantitativos e/ou qualitativos no resultado anterior. No primeiro caso, ocorrerá o registro na conta de Lucros Acumulados, enquanto que no segundo caso não haverá registro no Balanço Patrimonial, mas somente em notas explicativas.

Nesse contexto, a Deliberação CVM nº 506, que possui correlação com o IAS nº 8, define que as mudanças nas práticas contábeis somente devem ser feitas se forem exigidas por uma norma ou interpretação; ou quando resultar em melhor apresentação ou em informação mais confiável nas demonstrações contábeis.

Além disso, a aplicação antecipada de uma nova norma ou interpretação técnica não é considerada mudança voluntária de prática contábil. De fato, na ausência de uma norma ou interpretação técnica específica para uma transação, a administração da entidade pode, adotar uma prática contábil recentemente estabelecida por outros órgãos que elaboram padrões e práticas contábeis, adotando conceitos similares no desenvolvimento das normas. Se a entidade decidir pela mudança, ela deve ser contabilizada e divulgada como se fosse uma mudança voluntária de prática contábil.

No que se refere à retificação de erro imputável a exercício anterior, sua ocorrência decorre da ausência de registro ou do registro incorreto de um fato em que a entidade tinha as informações suficientes para realizar o registro e não o fez.

Segundo a CVM, erros podem ocorrer no registro, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos que compõem as demonstrações contábeis. Cometidos e identificados dentro do período corrente, os erros devem ser corrigidos antes da autorização para a conclusão da elaboração e da divulgação das demonstrações contábeis. Todavia, o erro pode ser identificado em período subsequente.

Na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido devem ser discriminados os efeitos da correção do erro e o lucro líquido originalmente apurado, na conta de lucros ou prejuízos acumulados. O erro de períodos anteriores deverá ser corrigido com ajuste retrospectivo, exceto quando for impraticável determinar o efeito nos períodos específicos ou o efeito cumulativo do erro.

Dessa forma, a entidade deve divulgar a natureza do erro do período anterior e o montante da correção referente a cada período anterior apresentado, indicando o ajuste por conta da demonstração contábil. Também deve ser evidenciado o efeito na apuração do

resultado por ação, bem como o montante da correção relativo aos períodos anteriores àqueles incluídos nas informações comparativas. Se o ajuste retrospectivo for impraticável para determinado período, a descrição das circunstâncias que levaram a entidade àquela conclusão, a forma e a indicação do período a partir do qual o erro foi corrigido devem ser demonstrados. Essas divulgações não precisam ser repetidas em demonstrações contábeis subsequentes a da correção de erros.

Em 2008, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) publicou o pronunciamento técnico nº 13, referente à adoção inicial da Lei nº 11.638/07, prevendo que, para o ajuste de exercício anterior, a entidade deve elaborar balanço patrimonial inicial na data de transição para as novas práticas contábeis adotadas no Brasil, considerando que se optar por reapresentar cifras comparativas ajustadas, a data de transição será o início do exercício mais antigo apresentado, ou seja, a abertura em 1º de janeiro de 2007 ou o encerramento em 31 de dezembro de 2006.

2.3 O ajuste de Exercício Anterior no DRE

Atualmente, no Brasil, têm surgido debates sobre o registro desses ajustes contra a conta de Lucros Acumulados. A dúvida que sobressai é se seria a forma de registro mais prudente de ser feita. Uma corrente de estudiosos acredita que deveriam ser lançados no resultado do exercício em que se procedeu, sem alterar o resultado anterior.

Inicialmente, cumpre-nos tecer algumas considerações acerca do conceito de lucro abrangente que, segundo Hendriksen e Van Breda (2007), representa a variação total do capital, reconhecida pelo registro de transações ou pela reavaliação da empresa durante um determinado período. Deste conjunto, excetuam-se os pagamentos de dividendos e as transações de aumento ou redução de capital.

Com efeito, o lucro abrangente se mostra mais amplo do que o lucro líquido, na medida em que incluem outras variações de ativos líquidos que são reconhecidas no período, bem como certas variações de valores de mercado de investimento com práticas contábeis especializadas para títulos negociáveis, e ajustes decorrentes da tradução de dados em moeda estrangeira. Este entendimento está fundamentado no *Statement of Financial Accounting Concepts* (SFAC) nº 5, que acrescenta os efeitos de certos ajustes contábeis de períodos anteriores que são reconhecidos no período corrente.

Este estudo não tem por objetivo o aprofundamento no amplo debate que o conceito de lucro proporciona. No entanto, é interessante reproduzir as definições de lucro moldadas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), para se obter maior clareza. São elas:

- a) $\text{Lucro} = \text{Lucro Operacional Corrente} + \text{Itens Extraordinários};$
- b) $\text{Lucro Líquido} = \text{Lucro} + \text{Efeito Acumulado de Mudanças de Princípios Contábeis Sobre Exercícios Anteriores};$ e
- c) $\text{Lucro Abrangente} = \text{Lucro Líquido} + \text{Ajustes Acumulados de Exercícios Anteriores} + \text{Outras Variações do Capital não Pertencente ao Proprietário}.$

A Escola Contábil Americana, por meio dos pronunciamentos SFAS nº 16 e 96, entendeu que todos os itens de lucros e perdas reconhecidos em um exercício devem ser incluídos no cálculo do resultado anual, com exceção da correção de erro em demonstração financeira de período anterior.

Nesse sentido, o FASB procurou minimizar a ocorrência de classificação de dados como ajustes de exercícios anteriores, aproximando-se do conceito de lucro abrangente (*all inclusive*). Ademais, a opinião *Accounting Principles Board* (APB) nº 20 considera que frequentes reajustamentos de relatórios contábeis de períodos encerrados diminuem a confiança dos investidores nos referidos relatórios.

3. Metodologia

Para a elaboração deste artigo foram realizados dois estudos de caso de finalidade exploratória, tendo como objetivo principal proporcionar maior familiaridade com o problema em questão, tornando-o mais explícito, mediante o aprimoramento das ideias sobre o assunto. Os casos apresentados se referem aos ajustes de exercícios anteriores em demonstração financeiras do Cruzeiro Esporte Clube (2006-2007) e da América Latina Logística S.A. (2006-2007).

Conforme afirma Cesar (2005), o estudo de caso é enquadrado como uma abordagem qualitativa e é frequentemente utilizado para coleta de dados na área de estudos organizacionais, apesar das críticas existentes sobre o método, considerando-se que não haja objetividade e rigor suficientes para se configurar enquanto um método de investigação científica.

Invariavelmente, críticas quanto ao uso do estudo de caso são enfáticas e aparecem em afirmativas como as que dizem que os dados podem ser facilmente distorcidos pelo pesquisador, para tornar as questões mais efetivas, ou que a pesquisa não fornece base para generalizações científicas.

Segundo Yin (2001), estas questões podem estar presentes em outros métodos de investigação científica se o pesquisador não tiver treino ou as habilidades necessárias para realizar estudos de natureza científica; assim, não são inerentes ao estudo de caso.

Assim, a adoção do método do estudo de caso é adequada quando são propostas questões de pesquisa do tipo “como” e “por que”, e nas quais o pesquisador tenha baixo controle de uma situação que, por sua natureza, esteja inserida em contextos sociais. (*Ibid*)

4. Apresentação dos casos e respectivas simulações

4.1 Os ajustes no Balanço Patrimonial

À luz dos procedimentos adotados por ocasião dos ajustes de exercícios anteriores no Balanço Patrimonial, os fatos identificados que derem causa a esses ajustes deverão ser contabilizados diretamente na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, sem transitar pela Demonstração de Resultado do Exercício, fazendo constar apenas na Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido e na Demonstração de Lucros Acumulados.

Quando o ajuste for realizado em função da mudança em prática contábil, esta deve ser aplicada retrospectivamente. Assim, a entidade deve ajustar o balanço de abertura para cada conta ou grupo de contas relativo ao período mais antigo apresentado para fins de

comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso. Deverá, também, discriminar na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados, dentro das Mutações do Patrimônio Líquido, os efeitos da adoção da nova prática contábil e o lucro líquido originalmente apurado.

Caso a entidade venha adotar uma nova prática contábil retrospectivamente, ela deve aplicá-la às informações comparativas de anos anteriores até onde for praticável. A aplicação retrospectiva a um período é considerada impraticável a não ser que haja possibilidade de determinar os correspondentes ajustes aos balanços de abertura e de encerramento do período. O ajuste atribuído a períodos anteriores àqueles apresentados para fins comparativos deve ser feito nos saldos de abertura do período mais antigo apresentado. Normalmente, esse ajuste é feito na conta de lucros ou prejuízos acumulados, salvo se houver determinação diferente em outra norma.

Nos casos em que o ajuste se der por reconhecimento de erro imputável a exercício anterior, o montante da correção de um erro deve ser demonstrado de modo retroativo. A correção de um erro deve ser efetuada procedendo-se ao ajuste nos valores comparativos do(s) período(s) anterior(es) em que o erro foi cometido; ou, se o erro ocorreu antes do período mais antigo apresentado, considerando o ajuste no saldo inicial das contas do ativo, passivo e de lucros ou prejuízos acumulados do período mais antigo apresentado, de forma que as demais demonstrações contábeis sejam apresentadas como se o erro não tivesse ocorrido.

4.2 Os ajustes na Demonstração do Resultado do Exercício

Os argumentos utilizados pelos defensores do lucro abrangente, e, de certa forma, também defensores dos ajustes de exercícios anteriores transitando pelo resultado corrente, são numerosos. Para Hendriksen e Van Breda (*op. cit.*), os defensores entendem que tanto a eficiência operacional quanto a predição do desempenho futuro podem ser melhoradas, caso se baseiem na experiência histórica completa da empresa em uma série de anos, já que o lucro líquido de um único período é, na melhor das hipóteses, uma estimativa baseada em um julgamento razoável.

Adiciona-se a isso, o fato de que os lançamentos decorrentes de eventos extraordinários e de correções de períodos anteriores tendem a superar os créditos, resultando numa super avaliação, caso sejam omitidos, do lucro líquido por vários anos. Além do mais, não podemos ignorar o risco existente de manipulação ou estabilização anual do lucro líquido.

A evidenciação, na Demonstração de Resultado, dos ajustes em lide impede julgamentos pessoais de administradores e contadores envolvidos na sua preparação, supondo, dessa forma, que os leitores da demonstração possam satisfazer completamente suas necessidades como usuários. Vale lembrar que operações classificadas como operacionais em uma determinada empresa, doutra sorte, podem ser não operacionais em outra, de modo a ocorrer incoerência na comparação dos resultados entre empresas diferentes.

Nessa linha, cabe ressaltar que a Demonstração de Resultado tem a característica de expor mais a empresa, de maneira que qualquer divulgação dentro desse tipo de demonstração destaca-se mais do que a divulgação na demonstração do lucro retido.

Segundo Iudícibus (2009), toda a complexidade envolvendo a questão dos ajustes de exercícios anteriores, dentre outras, advém da não integralidade do uso do conceito *all inclusive* na demonstração do resultado. Como defensores dos citados ajustes no resultado, os

autores do Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI (*op. cit.*) registram que este tipo de ajuste estaria mais bem tratado como item especial na Demonstração de Resultado, contrariando a sua alocação à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados. O que preocupa é a existência da possibilidade de arbítrio ou até dúvidas sobre a sinceridade em alguns casos de “erros” ou mesmo mudanças de critérios contábeis.

4.3 O caso da América Latina Logística S.A.

A América Latina Logística S.A. (ALL), maior operadora logística com base ferroviária da América Latina, realiza o transporte de diversos itens para clientes de variados segmentos. A Companhia oferece uma gama completa de serviços de logística, combinando as vantagens econômicas do transporte ferroviário com a flexibilidade do transporte por caminhão, em uma área de cobertura que engloba mais de 75% do Produto Interno Bruto (PIB) do Mercosul.

A empresa foi fundada em março de 1997, quando a Ferrovia Sul Atlântico venceu o processo de privatização da malha sul da Rede Ferroviária Federal e passou a operar a malha no Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Em 1998, por meio de contrato operacional, a companhia assumiu as operações da malha sul paulista pertencente à Ferrobán.

Com a aquisição das ferrovias argentinas Ferrocarril Mesopotámico, General Urquiza e Ferrocarril Buenos Aires al Pacífico General San Martín, em 1999, a empresa passou a adotar o nome América Latina Logística.

Em julho de 2001, a ALL integrou a Delara Ltda, uma das maiores empresas de logística do País, e assumiu as operações e contratos comerciais da empresa no Brasil, Chile, Argentina e Uruguai.

A Companhia ingressou no mercado de capitais, com o lançamento de ações na Bolsa de Valores de São Paulo, em 2004. Reafirmou seu compromisso com a ética e a transparência aderindo ao Nível 2 de Governança Corporativa, com a garantia de tratamento igualitário aos acionistas majoritários e minoritários.

Com a aquisição da Brasil Ferrovias e da Novoeste, em maio de 2006, a ALL consolidou sua posição de maior empresa ferroviária da América do Sul, passando a operar no Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

Em 2001, a América Latina Logística S.A., controladora, por meio de suas controladas ALL Intermodal e Delara Brasil Ltda, assinou um contrato de arrendamento dos ativos e de direitos diversos da Delara, que venceu em 2006, sendo prorrogado para 2007. Ao final do contrato, a Companhia tinha a obrigação de entregar à Delara 3.725.160 “Units”, que representavam 18.625.800 ações, totalizando R\$ 1.943. Este valor foi registrado à época como um passivo de arrendamento pela ALL Intermodal.

Em 2004, a ALL realizou sucessivas ofertas públicas de suas ações. Essas ações tiveram significativa valorização no mercado desde seu lançamento, de forma que o preço determinado no contrato original para emissão das ações ficou inferior ao valor de mercado atual das mesmas. Sendo o valor de mercado das ações superior àquele constante no contrato, caso fosse realizada a emissão de ações com base no preço original, ocorreria uma diluição injustificada da participação dos demais acionistas, ferindo assim o disposto no Art. 170 da Lei das S.A. Ou seja, segundo entendimento dos assessores jurídicos da Companhia, tornou-

se impossível o cumprimento desta obrigação com base no preço das ações originalmente contratado.

Considerando a necessidade de pagamento do acordo, a Companhia concluiu que as ações a serem entregues deveriam ser valorizadas e contabilizadas a valor de mercado, totalizando R\$ 98.344 mil. Dessa forma, a controlada Intermodal registrou um passivo adicional de R\$ 96.360 em 2007.

4.3.1 O Balanço Patrimonial

Seguindo a exploração do caso exposto no tópico desta seção, segue o seu desenvolvimento com os ajustes de exercícios anteriores realizados no Balanço Patrimonial.

A contrapartida do passivo adicional foi registrada e os efeitos foram refletidos em cada período apresentado nas demonstrações financeiras comparativas, de forma que a Demonstração do Resultado e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido do exercício findo em 31 de dezembro de 2006 foram reapresentadas.

Os ajustes e reclassificações necessários estão demonstrados no quadro 1, de forma resumida, considerando que os efeitos contábeis dos ajustes retroagem a 2004.

Quadro 1: Resumo dos Ajustes e Reclassificações com efeitos contra o BP

			Consolidado		
			Efeito líquido no resultado	Resultado originalmente apurado no exercício/período	Resultado apurado após ajustes
	Arrendamento a pagar	IR/CSL Diferido			
Exercício de 2004	27.445	9.332	(18.113)	150.605	132.492
Exercício de 2005	7.730	2.628	(5.102)	171.196	166.094
Exercício de 2006	45.428	15.445	(29.983)	76.060	46.077
	80.603	27.405	(53.198)		
Balço Patrimonial	Saldo da conta registrado originalmente em 2006	Saldo da conta registrado após ajustes em 2006	Diferença registrada por ajuste em 2006	Diferença registrada por ajuste em 2007	
Ativo					
IR/CSL Diferidos	63.635	91.040	27.405	28.507	
Passivo					
Arrendamentos e Concessões	16.990	97.593	80.603	83.845	
Patrimônio Líquido					
Prejuízos Acumulados/Ajuste de Exercícios Anteriores	(5.168)	(58.366)	(53.198)	(55.338)	

Fonte: ALL, 2007.

Em 31 de dezembro de 2007, o passivo registrado está atualizado pelo valor de R\$ 23,04 por “Unit”, e representa R\$ 83.845.

4.3.2 A Demonstração de Resultado do Exercício

Em continuidade ao estudo do caso da América Latina Logística S.A. (ALL), é feita uma simulação de como seria o ajuste de exercícios anteriores contra a Demonstração de Resultado do Exercício.

Os registros referentes ao ajuste realizado são efetuados nas Demonstrações de 2007, sem que haja efeitos nas demonstrações dos períodos anteriores e consequente reapresentação das mesmas. A contrapartida do passivo adicional foi registrada no exercício de 2007.

Desta forma, o ajuste é demonstrado no quadro 2, de forma resumida.

Quadro 2: Resumo dos Ajustes e Reclassificações com efeitos contra o DRE.

	Arrendamento a pagar	IR/CSL Diferido	Efeito líquido no resultado	Consolidado	
				Resultado apurado no exercício/período	Resultado apurado após ajustes
Exercício de 2007	83.845	28.507	(55.338)	220.045	164.707
Balanco Patrimonial		Saldo da conta em 2007	Saldo da conta após ajustes em 2007	Diferença por ajuste em 2007	
Ativo					
IR/CSL Diferidos		87.536	59.029	28.507	
Passivo					
Arrendamentos e Concessões		104.565	20.720	83.845	
Patrimônio Líquido					
Prejuízos Acumulados		0	51.548	55.338	
Demonstrações do Resultado			Saldo da conta registrado originalmente em 2007	Saldo da conta registrado após ajustes em 2007	Diferença Registrada por ajuste em 2007
Resultado operacional antes do resultado financeiro			683.179	683.179	
Despesas financeiras			(676.002)	(759.847)	83.845
Receitas financeiros			264.046	264.046	
Lucro operacional			271.223	187.378	83.845
Resultado não operacional, líquido			(2.077)	(2.077)	
Lucro antes dos tributos			269.146	185.301	83.845
Provisão para IR/CS			(47.555)	(47.555)	
IR/CS diferido			(1.528)	26.979	28.507
Participações minoritárias em controladas			(18)	(18)	
Lucro líquido do período			220.045	164.707	55.338

Fonte: Elaboração própria.

Finalizando, é realizada a comparação do Lucro Líquido do Exercício (LLE) de 2007, que caso fosse apurado sem a incidência do Ajuste de Exercícios Anteriores seria de R\$ 220.045. Com a incidência dos ajustes diretamente no Resultado do Exercício corrente, o LLE seria de R\$ 164.707, incorrendo em uma diferença de R\$ 55.338 a menor.

Observa-se que o mesmo não ocorre no estudo do caso com ajustes contra o Balanço Patrimonial com a reapresentação das Demonstrações anteriores, visto que para cada exercício é apurado um novo resultado com o respectivo reconhecimento de sua parte da despesa financeira ocasionada pelos ajustes. Em 2007 seria de R\$ 2.140, em 2006 de R\$ 29.983, em 2005 de R\$ 5.102 e em 2004 de R\$ 18.113, totalizando os mesmos R\$ 55.338.

4.4 O caso do Cruzeiro Esporte Clube

O Cruzeiro Esporte Clube surgiu de um antigo sonho da colônia italiana de Belo

Horizonte de fundar uma associação esportiva que a representasse. Em dezembro de 1920, aproveitando a presença do cônsul da Itália em Belo Horizonte, vários desportistas da colônia resolveram levar a ideia da criação de um clube de futebol. No dia 2 de janeiro de 1921, foi fundado oficialmente a *Società Sportiva Palestra Itália*, que em 1925 passou a se chamar Sociedade Esportiva Palestra Itália. Em janeiro de 1942, o clube mudou de nome mais uma vez, passando a se chamar Palestra Mineiro. Em setembro do mesmo ano, novamente o clube muda de nome, agora para Ypiranga.

Finalmente, no dia 7 de outubro de 1942, em uma reunião entre sócios e dirigentes, foi aprovado o atual nome: Cruzeiro Esporte Clube, uma homenagem ao símbolo maior da pátria, a constelação do Cruzeiro do Sul.

O Cruzeiro Esporte Clube prima por uma gestão empresarial moderna. Ao longo de 88 anos de história, o clube acumulou uma reconhecida experiência na construção de empreendimentos de alto padrão e tradição em qualidade de acabamento. As cinco sedes do Cruzeiro foram planejadas, obedecendo todas as normas de funcionalidade, conforto e modernidade.

Em 2007, o clube realizou sua adesão ao concurso de prognóstico denominado Timemania, instituído pelo Decreto nº 6.187, de 14 de agosto de 2007 e, consequentemente, realizou o parcelamento de suas dívidas fiscais existentes com o Governo Federal contra a sua parte da arrecadação.

Nessa adesão, também foram incluídos os saldos remanescentes do parcelamento existente do FGTS, do período de JAN/99 a DEZ/03, que estavam sendo discutidos judicialmente, bem como o parcelamento excepcional da Medida Provisória nº 303/2006 referente ao INSS, do período de JAN/96 a JUN/05, que se encontrava em fase de consolidação.

Por se tratar de despesas de exercícios anteriores, o registro contábil foi lançado inicialmente como ajustes de exercícios anteriores, no Patrimônio Líquido. Como se percebe, o ajuste foi feito em função de mudança na prática contábil, motivada pela interpretação de uma nova norma, o Decreto 6.187, de 14 de agosto de 2007.

Inicialmente, os saldos apresentados nos Balanços Patrimoniais referentes aos exercícios de 2006 e 2007, em relação à conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, comportam os ajustes de exercícios anteriores (2005 e 2006), nos valores de R\$ 3.602,45 e R\$ 12.635.108,94, respectivamente, corroborando o estabelecido pela Lei 6.404/76 em seu Art. 186.

4.4.1 O Balanço Patrimonial

Conforme apresentado no tópico desta seção, agora é apresentado o Balanço Patrimonial com os ajustes de exercícios anteriores escriturados no grupo Patrimônio Líquido, conta Lucros ou Prejuízos Acumulados, seguindo os lançamentos abaixo, para cada ano:

D- Ajustes de Exercícios Anteriores => C- Parcelamento de Tributos (ELP)

D- Lucros ou Prejuízos Acumulados => C- Ajustes de Exercícios Anteriores

A contrapartida foi registrada (Parcelamento Timemania no Exigível a Longo Prazo), e os efeitos foram refletidos em cada período apresentado nas demonstrações financeiras

comparativas, de forma que a Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) e o Balanço Patrimonial (BP) dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2006 e 2007 foram reapresentados.

Portanto, o saldo da conta Lucros ou Prejuízos Acumulados para os anos de 2006 e 2007 comporta os valores referentes aos Ajustes de Exercícios Anteriores, R\$ 3.602,45 referentes a 2005 e R\$ 12.635.108,94 referentes a 2006, conforme o quadro 3 a seguir:

Quadro 3: Resumo dos Ajustes e Reclassificações com efeitos contra o BP

PL	2007	2006
Capital Social	2.750.796,36	2.631.563,36
Reserva de Capital	61.167.498,91	61.167.498,91
Lucro/Prejuízo Acumulado (Ajustes Embutidos)	(3.992.954,63)	11.491.744,47
Total	59.925.340,64	75.290.806,74
DRE	2007	2006
RECEITA OPERACIONAL BRUTA		
Atividades Desportivas	68.656.377,30	48.488.203,50
Social e Esporte Amador	8.993.546,23	8.739.820,74
TOTAL RECEITA OPERACIONAL BRUTA	77.649.923,53	57.228.024,24
Impostos sobre Receita	(4.541.120,53)	(3.450.331,13)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	73.108.803,00	53.777.693,11
CUSTOS		
Atividade Desportiva Profissional	(51.141.610,65)	(36.961.526,19)
Social e Esporte Amador	(6.791.155,21)	(2.786.967,60)
Despesas Operacionais	(18.012.662,93)	(13.300.056,87)
RESULTADO OPERACIONAL	(2.836.625,79)	729.142,45
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	(12.964,37)	(19.277,30)
LUCRO ANTES DO IR/CSLL	(2.849.590,16)	709.865,15
Provisão IR (34,3%)	-	(243.898,67)
Provisão CSLL (13,58 %)	-	(96.443,52)
LUCRO/PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	(2.849.590,16)	369.522,96

Fonte: Cruzeiro Esporte Clube, 2007.

4.4.2 A Demonstração do Resultado do Exercício

Dando prosseguimento, neste momento é feita a apresentação da outra alternativa para registro e contabilização do ajuste de exercícios anteriores, contra a Demonstração de Resultado do Exercício, seguindo um conceito bastante difundido, o *all inclusive*, que afirma que devem ser reconhecidas as diminuições e acréscimos de patrimônio líquido que não são derivadas de transações de capital ou distribuições de dividendos (IUDÍCIBUS, 2007).

Os lançamentos a serem realizados seriam os seguintes:

D- Ajustes de Exercícios Anteriores => C- Parcelamento de Tributos (ELP)

D- Despesas Financeiras (Operacionais) => C- Ajustes de Exercícios Anteriores

Observa-se que a referida mudança de critério contábil está de acordo com os critérios

em vigor sobre o reconhecimento de tais fatos contábeis.

Segundo Hendriksen (2000), o lucro líquido a ser divulgado para os diversos usuários é resultante da atividade eventos e fatos contábeis de diversos períodos. Não conseguirá efeito prático a tentativa da segregação da correção de períodos passados das demonstrações contábeis do período corrente.

Portanto, encontra-se apoiada nessas interpretações a possibilidade de contabilização do referido ajuste na Demonstração de Resultado do Exercício, conforme evidenciado no quadro 4 a seguir:

Quadro 4: Resumo dos Ajustes e Reclassificações com efeitos contra o DRE

PL	2007	2006
Capital Social	2.750.796,36	2.631.563,36
Reserva de Capital	61.167.498,91	61.167.498,91
Lucro/Prejuízo Acumulado	8.642.154,31	11.498.949,37
Total	72.560.449,58	75.298.011,64
DRE	2007	2006
RECEITA OPERACIONAL BRUTA		
Atividades Desportivas	68.656.377,30	48.488.203,50
Social e Esporte Amador	8.993.546,23	8.739.820,74
TOTAL RECEITA OPERACIONAL BRUTA	77.649.923,53	57.228.024,24
Impostos sobre Receita	(4.541.120,53)	(3.450.331,13)
RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA	73.108.803,00	53.777.693,11
CUSTOS		
Atividade Desportiva Profissional	(51.141.610,65)	(36.961.526,19)
Social e Esporte Amador	(6.791.155,21)	(2.786.967,60)
Despesas Operacionais (Ajustes Embutidos)	(30.647.771,87)	(13.303.659,32)
RESULTADO OPERACIONAL	(15.471.734,73)	725.540,00
RESULTADO NÃO OPERACIONAL	(12.964,37)	(19.277,30)
LUCRO ANTES DO IR/CSLL	(15.484.699,10)	706.262,70
Provisão IR (34,3%)	-	(242.248,11)
Provisão CSLL (13,58 %)	-	(95.910,47)
LUCRO/PREJUÍZO DO EXERCÍCIO	(15.484.699,10)	368.104,12

Fonte: Elaboração própria.

5. Considerações Finais

O que se pôde observar nas simulações realizadas neste ensaio foi que os resultados finais não se modificaram consideravelmente, a ponto de definir qual a melhor ou qual a pior prática contábil.

Definir qual a melhor forma de evidenciação dos ajustes referentes a exercícios anteriores não é uma tarefa simples já que se comparam procedimentos díspares que conduzem a um mesmo resultado.

Com o tratamento em conta específica do Balanço Patrimonial, os ajustes necessários não influenciam no resultado do período em que forem registrados. Optando-se pelo

tratamento na Demonstração de Resultado de Exercício, os ajustes necessários passam a influenciar o resultado do período em questão.

Independente da forma de tratamento dos ajustes anteriores, algumas premissas devem sempre ser satisfeitas, dentre as quais podemos destacar as funções básicas da Contabilidade – o registro e o controle –, a possibilidade de os usuários externos das demonstrações contábeis terem condições de compará-las em períodos subsequentes, visando à correta interpretação do desempenho e da evolução patrimonial e financeira da empresa, e a necessidade de se alinhar cada vez mais com as práticas contábeis internacionais.

No ínterim de adoção das normas contábeis internacionais, ressalta-se a predominância da essência sobre a forma, que muito contribui à solução da questão apresentada neste artigo. Assim sendo, caberá ao contador definir qual a melhor forma de evidenciação, estando devidamente fundamentado nos motivos que o levaram a adotar uma prática em preterição a outra.

6. Referências

AMÉRICA LATINA LOGÍSTICA S.A. e suas controladas. ALL – Demonstrações financeiras em 31 de dezembro de 2007 e de 2006 e parecer dos auditores independentes. Disponível em: <http://ri.all-logistica.com/all/web/arquivos/ALL_DF_20080228_port.pdf>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

_____. Lei nº 11.638, de 28 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

CESAR, Ana Maria Roux Valentini Coelho. Método do Estudo de Caso (*Case studies*) ou Método do Caso (*Teaching Cases*)? Uma análise dos dois métodos no Ensino e Pesquisa em Administração. REMAC Revista Eletrônica Mackenzie de Casos, São Paulo - Brasil, v. 1, n. 1, 2005.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Deliberação CVM nº506, de 19 de junho de 2006. Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=deli\deli506.doc>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC nº 13: Práticas contábeis e o balanço patrimonial inicial de acordo com a Lei nº. 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08 Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

CRUZEIRO ESPORTE CLUBE. Balanços Patrimoniais dos Exercícios Findos em 31 de

dezembro de 2007 e 2006. Disponível em: <http://www.cruzeiro.com.br/index2.php?section=clube_balanco&idm=1>. Acesso em: 25. Maio. 2009.

FASB. *Financial Accounting Standards Board*. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 03. Jun. 2009.

_____. *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nº 5, Dec. 1984. Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*. Disponível em: <<http://www.fasb.org/pdf/con5.pdf>> Acesso em: 03. Jun. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*; trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2007.

IASB. *International Accounting Standards Board. IAS 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Disponível em: <<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D9DEA5C4-5FDF-45F0-B38D-A6070AA37D29/0/IAS8.pdf>>. Acesso em: 25. Jun. 2009.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al*, *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às Demais Sociedades*. FIPECAFI. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.