

Luigi Martini
Edição: 2013 – Perito da Polícia Civil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO E CONCEITOS BÁSICOS	
1. Contabilidade	4
1.1 - Conceito	4
1.2 - Objeto da Contabilidade	4
1.3 - Campo de aplicação da Contabilidade	4
1.4 - Finalidade da Contabilidade	4
1.5 - Usuários da Contabilidade	5
1.6 - Aplicação da Contabilidade	5
2. Técnicas Contábeis	6
PATRIMÔNIO	
1. Definição	8
2. Ativo	8
3. Passivo	10
4. Patrimônio Líquido	11
5. Receitas e despesas	11
6. Equação fundamental do patrimônio	13
7. Representação gráfica dos estados patrimoniais	14
8. O termo “capital” na Contabilidade	15
ATOS ADMINISTRATIVOS E FATOS CONTÁBEIS (OU ADMINISTRATIVOS)	
1. Atos e fatos contábeis	19
CONTAS	
1. Conceito de conta	21
2. Plano de contas	21
3. Teoria das contas - Patrimonialista	23
4. Débito e crédito	24
5. Razonete	24
6. Contas retificadoras	25
7. Contas de compensação	
ESCRITURAÇÃO	
1. Introdução e conceito	27
2. Métodos de escrituração	27
3. Livros de escrituração	28
4. Classificação dos lançamentos em fórmulas	34
5. Balancete de verificação	35
6. Apuração do resultado	37
PRINCÍPIOS CONTÁBEIS	
1. Introdução	41
2. Resolução CFC nº 750 de 29/12/93 e Resolução CFC nº 1.282/10	41
3. Regime de competência e regime de caixa	44
4. Postulados Ambientais e Convenções	45

CONTABILIZAÇÃO DE FATOS CONTÁBEIS

1. Capital social	47
2. Provisões	48
3. Perdas estimadas de ativos	50
4. Aplicação financeira e apropriação de rendimentos	52
5. Despesa antecipada (Despesa do exercício seguinte)	52
6. Desconto de duplicatas	54
7. Empréstimos e financiamentos bancários	56

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

1. Introdução	64
2. Objetivo das demonstrações financeiras	64
3. Elaboração e apresentação das demonstrações financeiras	65
4. Aspectos legais	67
5. Sociedades de grande porte	69
6. Resumo das demonstrações financeiras	69

BALANÇO PATRIMONIAL

1. Conceito, estrutura e apresentação	70
2. Aspectos legais	71
3. Segregação entre circulante e não circulante	72

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO

1. Introdução, estrutura e apresentação	75
---	----

OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

1. Introdução	79
2. Estoques	79
3. Notas fiscais	80
4. Contabilização	80
5. Sistema de controle de estoques	81
6. Critérios de cálculo do custo de saída dos itens de estoque	83

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

1. Introdução	88
2. Composição	88
2.1 - Capital social	88
2.2 - Ações em tesouraria	89
2.3 - Prejuízos acumulados	90
2.4 - Ajustes de avaliação patrimonial	91
2.5 - Reservas de capital	91
2.6 - Reservas de lucros	93
3. Dividendos	99

ATIVO IMOBILIZADO

1. Conceito	101
2. Custo de aquisição	101
3. Gastos com manutenção e reformas	101
4. Depreciação	102
6. Exaustão	105
7. Contabilização de alienação de item do ativo imobilizado	106

ATIVO INTANGÍVEL

1. Conceito	108
2. Amortização	108

ATIVO INVESTIMENTO

1. Conceito	110
2. Participações societárias	110

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	111
-----------------------------------	-----

CONTABILIDADE

1 – INTRODUÇÃO

1.1 – Conceito

A Contabilidade é um sistema de informação e avaliação que registra os eventos que alteram o patrimônio de uma entidade, destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza patrimonial, econômica e financeira.

A Contabilidade possui metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar situações que alteram o patrimônio de entidades. Há muito, já deixou de ser uma ferramenta para apenas atender às exigências do fisco, constituindo-se de uma ferramenta indispensável na tomada de decisões pelos seus usuários diversos.

Contabilidade é uma ciência social que tem por finalidade registrar, controlar e interpretar os eventos que alteram o PATRIMÔNIO de uma ENTIDADE, com o objetivo de FORNECER INFORMAÇÕES aos seus USUÁRIOS.

1.2 – Objeto da Contabilidade

O objeto da Contabilidade é o PATRIMÔNIO das entidades. Para a Contabilidade, patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade.

1.3 – Campo de Aplicação da Contabilidade

A Contabilidade é aplicada às ENTIDADES que possuem patrimônio. Essas entidades podem ser pessoas físicas ou jurídicas, de direito público ou privado, com ou sem fins lucrativos, de pequeno ou grande porte.

1.4 - Finalidade da Contabilidade

A Contabilidade tem como finalidade FORNECER INFORMAÇÕES aos seus usuários, por meio do registro, controle e interpretação dos eventos que alteram, qualitativa e quantitativamente, o patrimônio das entidades. As informações fornecidas pela Contabilidade permitem a realização de CONTROLE e PLANEJAMENTO.

O controle é o processo pelo qual a alta administração verifica se as diretrizes e políticas por ela definidas e ou pelos sócios da entidade estão sendo seguidas.

O planejamento é o processo pelo qual a alta administração e os sócios da entidade decidem quais ações serão tomadas para o futuro, considerando um segmento ou toda a empresa.

1.5 - Usuários da Contabilidade

As informações geradas pela Contabilidade podem ser objeto de análise de grande variedade de USUÁRIOS, internos ou externos às entidades, com interesses, conhecimentos e objetivos diversos. Os usuários podem apresentar interesses variados, razão pela qual as informações contábeis devem ser suficientes para a adequada avaliação da situação patrimonial e financeira, e das mutações sofridas pelo patrimônio. Os principais usuários da Contabilidade são:

- . Sócios ou proprietários (usuários internos) – avaliam o desempenho da administração e a rentabilidade de seus investimentos;
- . Investidores (usuários externos) – avaliam os riscos e oportunidades de negócios;
- . Fornecedores (usuários externos) – avaliam as condições financeiras da empresa e, assim, podem decidir se irão fornecer mercadorias e serviços;
- . Clientes (usuários externos) – avaliam se os fornecedores poderão ser os parceiros ideais;
- . Empregados (usuários internos) – avaliam a continuidade da empresa, a capacidade de pagar salários, oportunidades e condições de negociar salários, se a participação nos lucros foi devidamente calculada etc.;
- . Governo (usuário externo) – importante usuário das informações contábeis, pois, principalmente, verifica se a empresa está em dia com suas obrigações tributárias;
- . Instituições financeiras (usuários externos) – avaliam se a entidade tem capacidade financeira e patrimonial para realizar operações de crédito;
- . Concorrentes (usuários externos) – avaliam a capacidade financeira e de negócios de uma entidade concorrente;
- . Administradores (usuários internos) – são os que demandam por informações contábeis com maior frequência e profundidade. As informações contábeis subsidiam a tomada de decisões e permitem avaliar as atividades da entidade.

1.6 - Aplicação da Contabilidade

Portanto, são vários os usuários da Contabilidade, externos ou internos às entidades, com necessidades e objetivos diferentes ao analisarem as informações contábeis.

Um usuário pode necessitar de informações contábeis que permitam avaliar o desempenho da administração, outro pode necessitar de informações que permitam avaliar a regularidade fiscal e tributária da entidade, outro de informações que permitam avaliar os riscos de se emprestar ou aportar recursos em uma entidade.

Assim, tendo em vista que os usuários buscam informações diferentes, a Contabilidade pode ser dividida em ramos, considerando a natureza e finalidade das informações geradas.

De forma geral, a Contabilidade aplicada a todas as empresas é denominada Contabilidade Geral ou Contabilidade Financeira e baseia-se nos Princípios de Contabilidade e nas normas que regem a Contabilidade Societária. Com o objetivo de gerar informações mais específicas a determinados usuários, a Contabilidade pode ser segmentada em Contabilidade Gerencial (normalmente destinada aos usuários internos), Contabilidade Fiscal (o Governo é seu principal usuário) entre outras especializações.

2 – TÉCNICAS CONTÁBEIS

A Contabilidade estuda e controla o patrimônio das entidades por meio das TÉCNICAS CONTÁBEIS, que podem ser assim apresentadas:

2.1 – Escrituração

Os eventos que alteram o patrimônio das entidades e que, conseqüentemente, são captados, estudados e avaliados pela Contabilidade devem ser registrados. A escrituração é o registro desses eventos em livros (impressos ou eletrônicos) apropriados, revestidos de formalidades intrínsecas e extrínsecas que assegurem a confiabilidade e tempestividade dos fatos contábeis. Estudaremos mais detalhadamente a escrituração contábil em capítulo específico.

2.2 – Demonstrações financeiras (Demonstrações contábeis)

Conjunto de demonstrativos e quadros técnicos padronizados por normas contábeis, com informações extraídas dos livros e documentos que compõem o sistema contábil de uma entidade. As demonstrações financeiras têm como objetivo evidenciar a situação patrimonial e financeira de uma entidade. Também estudaremos mais detalhadamente as demonstrações financeiras em capítulo específico.

2.3 – Auditoria

Constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações financeiras, consoante os Princípios de Contabilidade e a legislação societária.

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de técnicas que permitem um auditor a obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

2.4 – Análise das demonstrações financeiras (análise de balanço)

Consiste na aplicação e cálculo de índices e coeficientes nas informações consignadas nas demonstrações financeiras de uma entidade, com vistas a avaliar a sua situação econômica, financeira e patrimonial. A análise das demonstrações financeiras de uma entidade permite avaliar o seu prazo médio de recebimento, nível de endividamento, necessidade de capital de giro, liquidez etc.

REVISÃO DO CAPÍTULO:

Responda as seguintes perguntas sobre esse capítulo:

- 1) Qual o OBJETO da Contabilidade?
- 2) Qual a definição contábil de PATRIMÔNIO?
- 3) A QUEM se aplica a Contabilidade?
- 4) Qual a FINALIDADE da Contabilidade?
- 5) Quem são os USUÁRIOS da Contabilidade?
- 6) COMO a Contabilidade estuda e controla o PATRIMÔNIO?

PATRIMÔNIO

1 – DEFINIÇÃO

Conforme já visto anteriormente, patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma determinada entidade.

Os bens e direitos de uma entidade, que correspondem à parte “boa”, denominam-se **ATIVO** na Contabilidade. Já as obrigações (dívidas) de uma entidade, que correspondem à parte “ruim”, denominam-se **PASSIVO** na Contabilidade. A diferença entre o **ATIVO** e o **PASSIVO** de uma entidade denomina-se **PATRIMÔNIO LÍQUIDO**.

Os bens, direitos e obrigações que compõem o patrimônio de uma entidade são agrupados conforme sua natureza e finalidade e apresentados nas demonstrações contábeis em “contas” próprias. Assim, o nome de cada conta contábil é definido pela natureza e finalidade do elemento patrimonial a qual representa.

2 – ATIVO

Representa os direitos que a entidade possui junto a terceiros e os bens pertencentes a ela. O ativo também pode ser denominado **PATRIMÔNIO BRUTO** e corresponde às **APLICAÇÕES DE RECURSOS** de uma entidade.

Ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de transações passadas ou eventos passados e do qual se espera que resultem futuros benefícios econômicos para a entidade.

As entidades normalmente obtêm ativos comprando-os ou produzindo-os, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos, por exemplo: um imóvel recebido do governo como parte de um programa para fomentar o crescimento econômico da região onde se localiza a entidade ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não podem resultar, por si mesmos, no reconhecimento de ativos; por isso, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de um ativo.

2.1 – Bens

Contabilmente, tudo aquilo que é útil à entidade e pode ser representado monetariamente é denominado **BEM**. Os bens podem ser classificados de diversas formas. De acordo com sua natureza e finalidade, os bens podem ser assim classificados:

Quanto à natureza:

- **Bens tangíveis:** Bens corpóreos, que têm forma física, palpáveis. Exemplos: veículos, máquinas, edificações, mercadorias, dinheiro etc.;
- **Bens intangíveis:** Bens incorpóreos, que não têm forma física. Exemplos: marcas, patentes, softwares, direitos autorais etc.

Quanto à finalidade:

- **Bens numerários:** Bens que representam disponibilidades em dinheiro. Esses bens são registrados na conta Caixa.
- **Bens de venda:** ativos que pertencem à entidade e que há a intenção de sua venda. Normalmente, os bens de venda são aqueles registrados na conta Estoque, como matéria-prima, mercadorias, produtos em elaboração, produtos acabados.
- **Bens de uso:** Bens que pertencem à entidade, mas que não há intenção de venda. Esses bens têm como finalidade gerar benefícios para a empresa mediante o seu uso, mas não mediante sua venda. Exemplos: bens registrados no ativo imobilizado (máquinas, edificações, veículos, hardwares, imóveis, terrenos etc.) e no ativo intangível (marcas, patentes, softwares, direitos autorais etc.);
- **Bens de renda:** Bens que pertencem à entidade e que geram benefícios mediante sua valorização ou locação. Exemplos: participações societárias em outras empresas, imóveis para locação etc.

2.2 – Direitos

Contabilmente, direitos representam o poder de receber ou de compensar alguma coisa em benefício da própria entidade. Representam créditos da entidade junto a terceiros (governo, empregados, empresas etc.). Direitos representam recursos da entidade em posse de terceiros. Assim, se a entidade tem direito a receber algo, há um terceiro que tem a obrigação correspondente. Exemplos de contas contábeis do ativo que representam direitos:

- Clientes ou Duplicatas a receber: registra o direito de receber determinado valor por venda de ativos ou por prestação de serviços para recebimento a prazo;
- Adiantamento de salários: registra o direito de a entidade compensar o valor adiantado a empregado quando ocorrer o posterior pagamento do salário;

- Tributos a recuperar: registra o direito que a entidade possui de compensar o valor do tributo pago a maior ou pago antecipadamente.

Duplicata é um título de crédito emitido pelo credor em uma transação de compra e venda de mercadorias ou de prestação de serviços. A entidade vendedora ou prestadora do serviço emite uma duplicata para cobrança da mercadoria vendida ou do serviço prestado, a qual deverá ser aceita pelo comprador (devedor). Assim:

. *Duplicata emitida = vendedor (direito, ativo);*

. *Duplicata aceita = devedor (obrigação, passivo).*

Nota promissória é um título de crédito emitido pelo devedor em favor de determinada pessoa, com o objetivo de representar uma promessa de pagamento. Assim:

. *Nota promissória emitida = devedor (obrigação, passivo);*

. *Nota promissória aceita = credor (direito, ativo).*

O sacador da duplicata é o emitente, ou seja, o credor. O sacado da duplicata é o comprador, ou seja, o devedor.

Na nota promissória, o sacado é o emitente, ou seja, o devedor. Já o beneficiário é o credor.

3 – PASSIVO

Representa as obrigações (dívidas) da entidade para com terceiros. As contas do passivo representam recursos de terceiros em posse da entidade. O passivo também pode ser denominado PASSIVO EXIGÍVEL ou CAPITAL DE TERCEIROS e corresponde às ORIGENS DE RECURSOS de uma entidade.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos capazes de gerar benefícios econômicos. Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente.

Assim, por exemplo, a aquisição a prazo de mercadorias ou de serviços resulta em contas a pagar, e a obtenção de um empréstimo resulta na obrigação de liquidá-lo. São exemplos de contas do passivo:

- Fornecedores ou Duplicatas a pagar: registra a obrigação da entidade de pagar determinado valor por compras ou contratação de serviços a prazo;
- Empréstimos e financiamentos obtidos;
- Provisões passivas – 13º salário, de férias, de contingências etc.;

- Notas promissórias a pagar (ou emitidas)
- Tributos a recolher (ou a pagar);
- Salários a pagar.

4 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO

Conforme dito anteriormente, PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL) é a diferença entre o ATIVO e o PASSIVO de uma entidade, ou seja, é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos. O patrimônio líquido pode também ser denominado RIQUEZA LÍQUIDA, CAPITAL PRÓPRIO, PASSIVO NÃO EXIGÍVEL, SITUAÇÃO LÍQUIDA. Também corresponde, juntamente com o passivo, às ORIGENS DE RECURSOS.

No patrimônio líquido são registrados os recursos aportados pelos sócios, o resultado do exercício (lucro ou prejuízo), as reservas resultantes de apropriações de lucros (Reservas de lucros) e as reservas para manutenção do capital (Reservas de capital). As contas que compõem o patrimônio líquido serão apresentadas de forma detalhada em capítulo específico.

5 – RECEITAS E DESPESAS

As receitas e as despesas são conhecidas como variações patrimoniais e não são contas patrimoniais, ou seja, não são contas do ativo, do passivo e do patrimônio líquido.

Quando somadas as receitas e despesas de uma entidade, chega-se ao resultado em determinado período. Se as receitas foram superiores às despesas, a entidade apurou LUCRO LÍQUIDO. Se as despesas foram superiores às receitas, a entidade apurou PREJUÍZO. Esse resultado, lucro líquido ou prejuízo, é registrado no patrimônio líquido. Daí, conclui-se que receitas têm efeito positivo no PL, e as despesas têm efeito negativo no PL.

⇒ RECEITAS:

Correspondem às variações patrimoniais que aumentam o patrimônio líquido de uma entidade em determinado período, seja por um evento que provocou um aumento do ativo sem o correspondente aumento do passivo, seja pelo evento que provocou uma redução do passivo sem o correspondente decréscimo do ativo. São exemplos de receita: rendimentos de aplicações financeiras, pagamento de uma dívida com desconto, recebimento de um direito com juros, recebimento de uma doação etc.

O Pronunciamento Conceitual Básico CPC Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis define assim as receitas: “são aumentos nos

benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade”.

⇒ **DESPESAS:**

Correspondem às variações patrimoniais que reduzem o patrimônio líquido de uma entidade em determinado período, seja por um evento que provocou uma redução do ativo sem a correspondente diminuição do passivo, seja pelo evento que provocou um aumento do passivo sem o correspondente incremento do ativo. São exemplos de despesa: baixa de um ativo por perda ou perecimento, pagamento de uma dívida com juros, recebimento de um direito com desconto, registro de uma dívida sem registro de um ativo correspondente etc.

O Pronunciamento Conceitual Básico CPC Estrutura para a Preparação e a Apresentação das Demonstrações Contábeis define assim as despesas: “são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade”.

Origens e Aplicações de Recursos:

Uma entidade pode obter recursos de terceiros (aumento do passivo), dos sócios (aumento do patrimônio líquido) ou de suas atividades (venda (redução) de ativos ou por meio de receitas). Esses recursos são aplicados na aquisição de novos ativos (aumento do ativo), no pagamento de dívidas junto a terceiros (redução de passivo), no pagamento de despesas ou destinados aos sócios (redução do patrimônio líquido).

Exemplo: Uma empresa adquiriu uma máquina para o seu ativo imobilizado mediante a obtenção de um empréstimo bancário.

Origem dos recursos: empréstimo bancário (aumento do passivo).

Aplicação dos recursos: máquina no ativo imobilizado (aumento do ativo).

Assim, pode-se preparar o seguinte demonstrativo sobre os eventos que se caracterizam origens e destinos de recursos:

ATIVO	PASSIVO
Aumento de ativo = aplicação de recursos Redução de ativo = origem de recursos	Aumento de passivo = origem de recursos Redução de passivo = aplicação de recursos
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO (PL)
	Aumento do PL = origem de recursos Redução do PL = aplicação de recursos

6 – EQUAÇÃO FUNDAMENTAL DO PATRIMÔNIO

A principal representação do patrimônio de uma entidade pela Contabilidade é o **BALANÇO PATRIMONIAL**. O balanço patrimonial, que será apresentado mais detalhadamente em capítulo específico, apresenta, qualitativa e quantitativamente, os bens, direitos e obrigações de uma entidade em determinada data.

O balanço patrimonial é um quadro no qual o ativo de uma entidade é apresentado do lado esquerdo e o passivo e patrimônio líquido são apresentados do lado direito, conforme demonstrado a seguir:

	PASSIVO
ATIVO	\$70.000
\$100.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	\$30.000

Os valores apresentados no ativo, passivo e patrimônio líquido têm como finalidade demonstrar o obrigatório equilíbrio (balanço) dessa representação do patrimônio, onde o patrimônio líquido sempre terá o valor da diferença entre o valor do ativo e o valor do passivo. Assim, partindo desse pressuposto de equilíbrio, chegamos à seguinte equação fundamental do patrimônio:

$$\text{ATIVO} = \text{PASSIVO} + \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO}$$

7 – REPRESENTAÇÃO GRÁFICA DOS ESTADOS PATRIMONIAIS

Partindo-se do pressuposto do equilíbrio patrimonial (balanço patrimonial), é possível uma entidade apresentar cinco configurações patrimoniais, que podem ser agrupadas em três estados patrimoniais, a seguir demonstrados:

⇒ **1º estado patrimonial - Situação positiva: Ativo > Passivo**

Configuração 1: Passivo > 0

Ativo	Passivo
	PL

Configuração 2: Passivo = 0 (zero)

Ativo	PL
--------------	-----------

As configurações patrimoniais nº 1 e 2 demonstram uma entidade com excesso de bens e direitos (ativo) em relação às suas obrigações (passivo exigível), representando um estado FAVORÁVEL, SUPERAVIDÁRIO, ATIVO ou POSITIVO.

Na configuração patrimonial nº 1, os ativos da entidade são suficientes para quitar suas obrigações, restando ainda recursos para os sócios. Já na configuração patrimonial nº 2, os sócios detêm integralmente os ativos da entidade.

⇒ **2º estado patrimonial - Situação nula: Ativo = Passivo**

Configuração 3: Patrimônio líquido = 0 (zero)

Ativo	Passivo
--------------	----------------

A configuração patrimonial nº 3 demonstra uma entidade cujo valor total dos bens e direitos (ativo) é igual ao valor total de suas obrigações (passivo exigível), representando um estado COMPENSADO ou NULO, no qual o valor do PL é zero.

Nesse estado patrimonial, os ativos da entidade são suficientes apenas para quitar suas obrigações, não restando recursos para os sócios.

⇒ **3º estado patrimonial - Situação negativa: Ativo < Passivo**

Configuração 4: Ativo > 0 (zero)

Ativo	Passivo
	PL (-)

Configuração 5: Ativo = 0 (zero)

Ativo (0)	Passivo
	PL (-)

Nesse estado patrimonial, a entidade possui obrigações (passivo exigível) em montante superior ao valor total dos bens e direitos (ativo), representando um estado DEFICITÁRIO, NEGATIVO, DESFAVORÁVEL ou PASSIVO.

Em ambas as situações, nas quais o valor do passivo é maior que o valor do ativo, o PL SEMPRE APRESENTARÁ VALOR NEGATIVO. Esse estado patrimonial também é denominado PASSIVO A DESCOBERTO. Nesse estado patrimonial, os ativos da entidade (se existentes) são insuficientes para quitar suas obrigações.

Conforme as normas contábeis vigentes, nos estados patrimoniais onde há passivo a descoberto, o patrimônio líquido deverá ser apresentado com sinal negativo abaixo do passivo exigível.

8 – O TERMO “CAPITAL” NA CONTABILIDADE

De forma geral, o termo “capital” na Contabilidade significa recursos, mas pode ser apresentado em vários tipos.

8.1 – Capital social

Representa o valor do capital definido pelos sócios (quotistas ou acionistas) no Contrato Social ou no Estatuto Social (para sociedades anônimas). Nas sociedades anônimas, o Capital social é dividido em ações, e nas entidades constituídas sobre outro formato jurídico é dividido em quotas (ou cotas).

O Capital social registra os recursos aportados (investidos) pelos sócios, como também os ganhos obtidos pela entidade e que, por decisão dos proprietários, foram incorporadas ao Capital social.

8.2 – Capital subscrito

Corresponde ao capital prometido pelos sócios no Contrato Social ou no Estatuto Social.

8.3 – Capital a integralizar (ou Capital a realizar)

Corresponde à parcela do Capital social não transferida (integralizada) pelo sócio subscritor, ou seja, a parcela do capital subscrita, mas ainda não integralizada pelo sócio.

8.4 – Capital autorizado

Corresponde ao limite estabelecido no Estatuto Social, em valor ou em número de ações, pelo qual a empresa está autorizada a aumentar o seu Capital social, sem a prévia reforma de seu estatuto, concedendo maior flexibilidade à empresa.

O valor do Capital autorizado é informação importante aos usuários das informações contábeis e deve ser divulgado nas Demonstrações financeiras (em nota explicativa, ou no Balanço patrimonial, ou no topo das Demonstrações). A empresa pode controlar essa conta contabilmente.

8.5 – Capital integralizado (ou Capital realizado)

Corresponde ao valor do Capital social prometido (subscrito) pelos sócios e que já foi efetivamente transferido (integralizado) pelos sócios. O valor do Capital integralizado é a diferença entre o saldo da conta Capital subscrito e o saldo da conta Capital a integralizar.

8.6 – Capital nominal

Corresponde ao montante de capital integralizado pelos sócios. O mesmo que Capital social.

8.7 – Capital próprio

Corresponde aos recursos aportados pelos sócios na entidade e os recursos decorrentes das operações da empresa não distribuídos aos seus proprietários. Também denominado Patrimônio líquido.

8.8 – Capital de terceiros

Representa recursos originários de terceiros (fornecedores, bancos, governo, empregados etc.) utilizados para a aquisição de ativos de propriedade da entidade. Corresponde ao passivo exigível.

8.9 – Capital circulante líquido (CCL)

Corresponde à diferença entre o saldo ativo circulante (AC) (direitos e bens com expectativa de realização no curto prazo) e o saldo do passivo circulante (PC) (obrigações com expectativa de pagamento no curto prazo) => $CCL = AC - PC$.

8.10 – Capital de giro

São recursos necessários para a empresa fazer seus negócios acontecerem (girar), para financiar os eventos que fazem parte de sua atividade principal (compra de mercadorias, pagamento de salários, pagamento de tributos etc.). Corresponde ao ativo circulante da empresa.

EXERCÍCIO DE FIXAÇÃO

No quadro a seguir, classifique as seguintes contas contábeis como pertencentes aos grupos de: **ativo, passivo, patrimônio líquido, despesa ou receita.**

Nome da conta	Classificação
Duplicatas a receber	
Banco c/movimento	
Fornecedores	
Tributos a recolher	
Reservas de lucros	
Capital social	
Rendimento de aplicação financeira	
Salários a pagar	
Caixa	
Salários	
Juros s/ empréstimos	
Descontos concedidos	
Terrenos	
Empréstimos e financiamentos	
Energia elétrica	
Descontos obtidos	
Multa de trânsito	
Custo da mercadoria vendida	
Vendas de mercadorias	

Solução:

Ativo	Passivo	PL	Receita	Despesa
4	4	2	3	6

REVISÃO DO CAPÍTULO

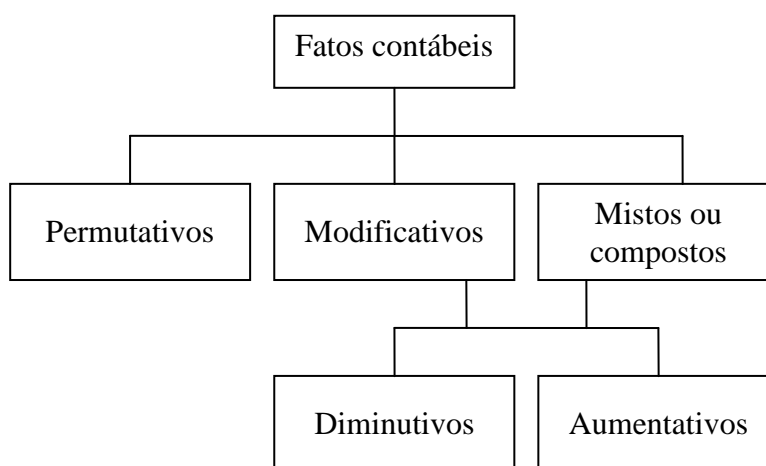
Além de fazer o exercício de fixação, responda as seguintes perguntas:

- 1) O que é ativo?
- 2) O que é passivo?
- 3) Qual o conceito de patrimônio líquido?
- 4) O que são receitas e despesas?

ATOS ADMINISTRATIVOS E FATOS CONTÁBEIS (OU ADMINISTRATIVOS)

Antes de estudar o método das partidas dobradas, temos de entender a diferença entre atos administrativos e fatos contábeis (ou fatos administrativos):

- Atos administrativos: são os eventos que não ocasionam alteração de patrimônio (bens, direitos e obrigações) das entidades. Exemplos: reunião de acionistas, mudança de horário de trabalho dos funcionários;
- Fatos contábeis: são os eventos que provocam alteração do patrimônio das entidades. Exemplos: pagamento de salários, obtenção de empréstimo bancário, integralização de capital, compra de mercadorias.



Os fatos contábeis são classificados da seguinte forma:

- Permutativos: são os fatos contábeis que não provocam alteração do valor total do patrimônio líquido das entidades. Exemplos: aplicação financeira (-A +A), compra de mercadoria a prazo (+A +P), aumento de capital social com utilização de reserva de capital ou de lucro (-PL +PL);
- Modificativos: são os fatos contábeis que provocam alteração do valor total do patrimônio líquido das entidades. Exemplos: apropriação (registro) de rendimentos de aplicação financeira (+A +PL), registro de provisão para processos judiciais a pagar (+P -PL);
- Mistos ou compostos: são os fatos contábeis que provocam alterações de contas do ativo e/ou do passivo, mas que provocam também mudança no valor total do patrimônio líquido das entidades. São fatos que são ao mesmo tempo permutativos e modificativos. Exemplos: venda de mercadorias com lucro (-A +A +PL), pagamento de duplicatas a pagar com juros (-A -P -PL), recebimento de duplicatas a receber com juros (-A +A +PL).

Os fatos contábeis modificativos e mistos podem ser classificados também como diminutivos ou aumentativos. Os aumentativos são aqueles que provocam aumento do valor total do patrimônio líquido (geram receita ou redução de despesa), e os diminutivos são aqueles que provocam redução do valor total do patrimônio líquido (geram despesa ou redução de receita).

EXERCÍCIO DE FIXAÇÃO

Após estudar os atos e fatos administrativos (ou contábeis), classifique os efeitos que os fatos contábeis relacionados no quadro a seguir causam ao patrimônio de uma entidade.

Item	Fatos contábeis	Efeitos	Classificação
1	Integralização de capital em dinheiro.		
2	Compra de mercadorias a prazo.		
3	Aplicação financeira.		
4	Depósito bancário.		
5	Pagamento de fornecedores.		
6	Adiantamento recebido de cliente.		
7	Venda de mercadorias com lucro.		
8	Aumento de capital com reservas.		
9	Apropriação de rendimentos de aplicação financeira.		
10	Pagamento de compra, à vista, de material de consumo imediato.		
11	Adiantamento a fornecedores.		
12	Encontro de contas a receber com contas a pagar.		
13	Pagamento de duplicata com juros.		
14	Resgate de aplicação financeira com rendimentos já apropriados.		
15	Recebimento de duplicata com juros.		
16	Registro de Salários e encargos a pagar.		
17	Venda de mercadorias pelo custo de aquisição.		
18	Compensação de tributos a recuperar com tributos a recolher.		
19	Obtenção de empréstimo bancário.		
20	Saque de dinheiro de conta bancária.		

Gabarito:

Permutativos	Modificativos	Mistos
13	4	3

CONTAS

1 – CONCEITO DE CONTA

Os elementos patrimoniais (bens, direitos, obrigações, receitas e despesas) de uma entidade são representados por meio de CONTAS. Contas são nomes técnicos dados a elementos patrimoniais, os quais são determinados com base na natureza desses elementos. O nome de uma conta é aquele que melhor representa a natureza de um elemento, de forma a permitir que o usuário da informação contábil entenda o que a conta representa.

Assim, por exemplo, se uma empresa concede um empréstimo a um de seus diretores, o direito que a empresa tem de ser reembolsada pelo diretor pode ser representado por uma conta no ativo com o nome “Empréstimo à diretoria”. Todos os fatos contábeis promovidos por uma entidade, tais como vendas, compras, obtenção de empréstimo, pagamento de salários, são registrados em suas respectivas contas.

2 – PLANO DE CONTAS

2.1 - Conceito

Imaginem, por exemplo, a gigantesca quantidade de transações que ocorrem diariamente e alteram o patrimônio de empresas como o Banco do Brasil, Usiminas, Vale. Cada transação (obtenção de empréstimo, saque de recursos, pagamento de despesas, depósitos bancários etc.) que altera o patrimônio deve ser registrada em conta específica, que melhor representa o evento.

Toda empresa possui uma relação de contas já predeterminada, customizada, de acordo com as características e natureza de seu negócio. Essa relação de contas é denominada PLANO DE CONTAS.

Quando de sua elaboração, o Plano de Contas deve contemplar os seguintes três objetivos:

- a) atender às necessidades dos usuários internos (administradores) das informações contábeis da empresa;
- b) atender aos Princípios de Contabilidade e à legislação a qual a entidade deve obedecer (Lei nº 6.404/76, Normas Brasileiras de Contabilidade);
- c) ser compatível com as normas expedidas por órgãos regulares específicos (Bacen, ANEEL etc.), caso aplicável.

Resumindo:

PLANO DE CONTAS é uma relação padronizada, ordenada, codificada, customizada de contas, previamente estabelecido, que norteia o registro dos fatos contábeis de determinada entidade, além de servir de parâmetro para a elaboração das demonstrações financeiras.

2.2 – Exemplo de Plano de Contas**1 ATIVO****1.1 ATIVO CIRCULANTE**

- 1.1.1 Caixa
 - 1.1.1.01 Caixa Geral
- 1.1.2 Bancos C/Movimento
 - 1.1.2.01 Banco Alfa
- 1.1.3 Contas a receber
 - 1.1.3.01 Clientes
 - 1.1.3.02 Outras Contas a Receber
- 1.1.4 Estoques
 - 1.1.4.01 Mercadorias
 - 1.1.4.02 Produtos Acabados
 - 1.1.4.03 Insumos
 - 1.1.4.04 Outros

1.2 NÃO CIRCULANTE**1.2.1 REALIZÁVEL A LONGO PRAZO**

- 1.2.1.01 Clientes
- 1.2.1.02 Outras Contas
- 1.2.2 INVESTIMENTOS
 - 1.2.2.01 Participações Societárias

1.2.3 IMOBILIZADO

- 1.2.3.01 Terrenos
- 1.2.3.02 Construções e Benfeitorias
- 1.2.3.03 Máquinas e Ferramentas
- 1.2.3.04 Veículos
- 1.2.3.05 Móveis
- 1.2.3.98 (-) Depreciação Acumulada
- 1.2.4 INTANGÍVEL
 - 1.2.4.01 Marcas
 - 1.2.4.02 Softwares
 - 1.2.4.99 (-) Amortização Acumulada

2 PASSIVO**2.1 CIRCULANTE**

- 2.1.1 Impostos e Contribuições a Recolher
 - 2.1.1.01 Simples a Recolher
 - 2.1.1.02 INSS
 - 2.1.1.03 FGTS
- 2.1.2 Contas a Pagar
 - 2.1.2.01 Fornecedores
 - 2.1.2.02 Outras Contas
- 2.1.3 Empréstimos Bancários
 - 2.1.3.01 Banco A - Operação X

2.2 NÃO CIRCULANTE

- 2.2.1 Empréstimos Bancários
 - 2.2.1.01 Banco A - Operação X

2.3 PATRIMÔNIO LÍQUIDO

- 2.3.1 Capital Social
 - 2.3.2.01 Capital Social Subscrito

- 2.3.2.02 Capital Social a Realizar
- 2.3.2. Reservas
 - 2.3.2.01 Reservas de Capital
 - 2.3.2.02 Reservas de Lucros
- 2.3.3 Prejuízos Acumulados
 - 2.3.3.01 Prejuízos Acumulados de Exercícios Anteriores
 - 2.3.3.02 Prejuízos do Exercício Atual

3 CUSTOS E DESPESAS

- 3.1 Custos dos Produtos Vendidos
 - 3.1.1 Custos dos Materiais
 - 3.1.1.01 Custos dos Materiais Aplicados
 - 3.1.2 Custos da Mão-de-Obra
 - 3.1.2.01 Salários
 - 3.1.2.02 Encargos Sociais
- 3.2 Custo das Mercadorias Vendidas
 - 3.2.1 Custo das Mercadorias
 - 3.2.1.01 Custo das Mercadorias Vendidas
- 3.3 Custo dos Serviços Prestados
 - 3.3.1 Custo dos Serviços
 - 3.3.1.01 Materiais Aplicados
 - 3.3.1.02 Mão-de-Obra
 - 3.3.1.03 Encargos Sociais
- 3.4 Despesas Operacionais
 - 3.4.1 Despesas Gerais
 - 3.4.1.01 Mão-de-Obra
 - 3.4.1.02 Encargos Sociais
 - 3.4.1.03 Aluguéis
- 3.5 Perdas de Capital
 - 3.5.1 Baixa de Bens do Ativo Não Circulante
 - 3.5.1.01 Custos de Alienação de Investimentos
 - 3.5.1.02 Custos de Alienação do Imobilizado

4 RECEITAS

- 4.1 Receita Líquida
 - 4.1.1 Receita Bruta de Vendas
 - 4.1.1.01 De Mercadorias
 - 4.1.1.02 De Produtos
 - 4.1.1.03 De Serviços Prestados
 - 4.1.2 Deduções da Receita Bruta
 - 4.1.2.01 Devoluções
 - 4.1.2.02 Serviços Cancelados
- 4.2 Outras Receitas
 - 4.2.1 Vendas de Ativos Não Circulantes
 - 4.2.1.01 Receitas de Alienação de Investimentos
 - 4.2.1.02 Receitas de Alienação do Imobilizado

3 – TEORIA DAS CONTAS

Alguns estudiosos da Contabilidade criaram teorias para classificar e explicar a diferença entre as naturezas das contas contábeis. Das três principais teorias, destaca-se a Teoria Patrimonialista.

3.1- Teoria Patrimonialista

Essa teoria também é conhecida como Teoria Moderna da Contabilidade, sendo a mais utilizada no Brasil. Essa teoria considera o patrimônio como objeto da contabilidade, e classifica as contas da seguinte forma:

- a) **Contas patrimoniais:** São as contas representativas dos bens, dos direitos, das obrigações e do patrimônio líquido da entidade;
- b) **Contas de resultado:** São as contas que representam as receitas e a despesas da entidade.

4 – DÉBITO E CRÉDITO

A Contabilidade registra os fatos contábeis de acordo com a natureza das contas, e essas são movimentadas por meio de débitos e créditos. Quando falamos em natureza das contas, temos de considerar o que elas representam para a entidade. Assim, as contas do ativo têm natureza devedora por representarem débitos com a entidade. Já as contas do passivo e do patrimônio líquido têm natureza credora por representarem créditos com a entidade.

Podemos também fixar a natureza das contas, colocando como referência os terceiros em relação à entidade. Como o ativo registra débitos (dívidas) de terceiros (direitos de receber de clientes que compraram a prazo, por exemplo) com a entidade, o ativo tem natureza devedora. Como o passivo e o patrimônio líquido registram créditos (direitos) de terceiros (empregados, bancos, fornecedores, sócios) com a entidade, o passivo e o patrimônio líquido têm natureza credora. As receitas têm natureza credora e as despesas têm natureza devedora.

Podemos resumir a natureza das contas e os efeitos dos registros de débitos e créditos:

Contas	Natureza	Saldo da conta	
		Aumenta com	Diminui com
Ativo	devedora	débito	crédito
Passivo	credora	crédito	débito
Patrimônio líquido	credora	crédito	débito
Receita	credora	crédito	débito
Despesa e custo	devedora	débito	crédito

5 – RAZONETE (OU CONTA “T”)

É a representação gráfica de uma conta, na qual sobre a barra horizontal é consignado o nome da conta, no lado esquerdo registram-se os lançamentos a débito, e no lado direito os lançamentos a crédito. O termo é oriundo do livro contábil Razão.

		Nome da conta	
		Débitos	Créditos
Saldo =		Devedor	Credor
Exemplos:			
Caixa		Empréstimo	
1.000	300	400	2.000
2.000	200		500
	100		
Saldo devedor →	2.400		2.100 ← Saldo credor

Saldo da conta: é a diferença aritmética dos valores lançados a débito e dos valores lançados a crédito. O saldo de uma conta é credor, quando o total dos créditos é superior ao total dos débitos. O saldo de uma conta é devedor, quando o total dos débitos é superior ao total dos créditos. O saldo de uma conta é nulo, quando a soma dos débitos é igual à soma dos créditos.

6 – CONTAS RETIFICADORAS

Contas retificadoras são as contas de natureza inversa à do grupo no qual são registradas, causando efeito redutor do saldo do grupo, podendo, portanto, serem denominadas contas redutoras.

As contas retificadoras do ativo têm natureza credora e têm como finalidade reduzir saldos dos ativos a que estão vinculadas aos seus prováveis valores de realização. Exemplo: “Perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa - PECLD”, “Perdas estimadas por desvalorização de estoque”, “Perdas estimadas de investimentos”.

As contas retificadoras do passivo têm natureza devedora e têm como finalidade reduzir saldos dos passivos a que estão vinculadas aos seus prováveis valores presentes de desembolso. Devido à natureza credora do grupo patrimônio líquido, as contas retificadoras desse grupo também têm natureza devedora. Exemplos: “Juros a transcorrer” no passivo, “Ações em tesouraria” e “Prejuízos Acumulados” no patrimônio líquido.

7 – CONTAS DE COMPENSAÇÃO

As contas de compensação constituem uma forma de controle alternativo ao sistema patrimonial. As contas patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) registram os eventos que alteraram o patrimônio da empresa, enquanto as contas de compensação servem exclusivamente para controle de determinados eventos, sem fazer parte do patrimônio.

Assim, as contas de compensação são um conjunto de contas de uso facultativo e destinado a finalidades internas da empresa, funcionando como controle de valores que não são registrados no balanço patrimonial, mas que normalmente são informados nas notas explicativas às demonstrações financeiras. Portanto, as contas de compensação constituem fonte de informações que podem ser utilizadas em relatórios gerenciais e nas notas explicativas.

São exemplos de eventos que podem ser registrados e controlados em contas de compensação: valor dos bens do ativo imobilizado segurados; contratos de avais, hipotecas, alienações fiduciárias; bens dados como garantia; mercadorias recebidas em consignação; entre outros.

REVISÃO DO CAPÍTULO

- 1) O que são contas?
- 2) O que é Plano de contas? Qual a sua finalidade?
- 3) O que são contas retificadoras? Qual a natureza dessas contas. Exemplifique.
- 4) O que são contas de compensação?

ESCRITURAÇÃO

1 – INTRODUÇÃO E CONCEITO

Conforme vimos no início dessa apostila, a escrituração é uma técnica contábil que tem como objetivo o registro de todos os fatos contábeis e de alguns atos contábeis em livros (impressos ou eletrônicos) apropriados, revestidos de formalidades intrínsecas e extrínsecas que asseguram a confiabilidade e a tempestividade de seus registros.

O artigo nº 177 da Lei nº 6.404/76 estabelece a forma como as sociedades anônimas devem elaborar e manter a escrituração contábil, do qual vale destacar:

- a) Mantida em registros permanentes (por exemplo: livros Diário e Razão);
- b) Elaborada de acordo com os princípios de Contabilidade geralmente aceitos e com os preceitos da legislação comercial e societária (novo Código Civil e da própria Lei nº 6.404/76);
- c) Elaborada em obediência ao princípio da Competência.

Contudo, a legislação tributária (a do Imposto de Renda, por exemplo) ou legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto (entidade cuja atividade é regulamentada por órgão específico – ANEEL, ANATEL etc.) podem prescrever, conduzir ou incentivar a utilização de métodos ou critérios contábeis ou determinar registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras diferentes daqueles preconizados pela Lei nº 6.404/76. O parágrafo segundo do artigo nº 177 estabelece que esses eventuais ajustes necessários ao atendimento à legislação tributária ou legislação especial devem ser elaborados em registros auxiliares (LALUR, por exemplo), sem modificação da escrituração contábil e das demonstrações reguladas nesta Lei.

2 - MÉTODOS DE ESCRITURAÇÃO

São dois os principais métodos de escrituração, a saber:

2.1 - Método das Partidas Simples

É o método de escrituração no qual os fatos contábeis são registrados alterando apenas um elemento do patrimônio, por isso também é conhecido como UNIGRAFIA (lançamento unilateral). Esse método não utiliza o conceito de que para todo(s) débito(s) deve haver um ou mais créditos de mesmo valor.

Podemos considerar que esse método não é o que melhor reflete no patrimônio o fato contábil ocorrido e que, por esse motivo, é pouco utilizado.

2.2 - Método das Partidas Dobradas

Método desenvolvido pelo Frei Luca Pacioli, em Veneza na Itália, no longínquo ano de 1.494. É o método de escrituração no qual os fatos contábeis são registrados em contas patrimoniais (contas de ativo, passivo ou de patrimônio líquido) e/ou em contas de resultado (receitas, despesas e custos - representativas de variações patrimoniais), utilizando a convenção do débito e crédito. Também é conhecido como DIGRAFIA, pois o registro de um fato contábil sempre resultará, no mínimo, em alteração de dois elementos (um débito e um crédito) do patrimônio.

É o método que melhor representa a alteração do patrimônio de uma entidade, por registrar de forma simultânea todos os reflexos que um determinado fato contábil provoca.

No método das partidas dobradas, o lançamento de um fato contábil SEMPRE implicará 1 ou mais registro a débito e 1 ou mais registro a crédito. Portanto:

- TODO lançamento implicará registro(s) a débito e registro(s) a crédito;
- a soma dos débitos SEMPRE será igual à soma dos créditos;
- não há como um fato contábil ser registrado apenas com lançamentos a crédito, ou apenas com lançamentos a débito;
- a soma das contas com saldos devedores SEMPRE será igual à soma das contas com saldos credores.

3 - LIVROS DE ESCRITURAÇÃO

3.1 - Introdução

Os fatos e alguns atos contábeis deverão ser escriturados (registrados) em livros próprios. São vários os livros de escrituração, cuja obrigatoriedade de elaboração dependerá, basicamente, da forma jurídica (sociedade anônima, limitada etc.), da atividade desenvolvida pela empresa (industrial, prestação de serviços etc.) ou da forma de apuração do Imposto de Renda (lucro real, presumido, simples, arbitrado) das entidades.

Assim, há livros de escrituração obrigatória para uma determinada entidade, mas que pode ser apenas de escrituração facultativa para outra. Contudo, há determinados livros que são de escrituração obrigatória para todas as empresas, independente de suas características. A escrituração contábil das entidades também é conhecida como escrituração mercantil.

Vale destacar que a escrituração pode ocorrer de forma impressa em livros encadernados, em microfichas ou de forma eletrônica. Independente da forma de escrituração,

a entidade é obrigada a observar as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas, as quais serão descritas ainda neste capítulo.

3.2 – Tipos de livros de escrituração

Os tipos de livros obrigatórios e facultativos podem ser assim apresentados:

- a) Livros contábeis – Compreendem os livros que registram os fatos contábeis de uma entidade em determinado período. Exemplos: livros Diário, Razão, Caixa;
- b) Livros fiscais – Compreendem os livros que registram os atos e fatos relacionados com as atividades tributárias de uma entidade, dos quais as informações necessárias à apuração, recolhimento e compensação de tributos são extraídas. São criados e exigidos por legislação específica, nas três esferas do governo:
 - Federal: principalmente, relacionados ao Imposto de Renda, IPI, Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Exemplos: Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), Registro de Apuração do IPI.
 - Estadual: principalmente, relacionados ao ICMS. Exemplos: Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saída de Mercadorias, Registro de Apuração do ICMS;
 - Municipal: principalmente, relacionado ao Imposto Sobre Serviços – ISS. Exemplos: Livro de Registro de Entrada de Serviços, Livro de Registro de Serviços Prestados.
- c) Livros trabalhistas – Compreendem os livros relacionados ao registro dos empregados de uma entidade e de eventuais fiscalizações trabalhistas. Exemplos: Inspeção do Trabalho, Registro de Empregados;
- d) Livros sociais ou societários – Compreendem os livros que registram a composição e alterações do quadro societário de uma entidade ou os atos relativos à sua administração. Exemplo: Presença dos Acionistas, Registro de Ações Nominativas, Atas das Assembleias Gerais, Atas das Reuniões de Diretoria.

3.3 – Classificação dos livros

Os livros de escrituração podem ser classificados da seguinte forma:

a) Quanto à obrigatoriedade

- Obrigatórios: São os livros que por determinação legal são de escrituração obrigatória para determinadas entidades. Exemplos: Diário, Razão, Registro de Entradas, Registro de Saídas, LALUR etc.

- Facultativos: São os livros que não têm escrituração imposta por lei, mas que podem ser elaborados para auxiliar o controle de determinados eventos ou a preparação das informações contábeis. Exemplos: Fornecedores, Clientes etc.

b) Quanto à natureza

- Cronológicos: São os livros que apresentam como critério de registro a ordem cronológica dos eventos. Exemplos: Diário, Caixa.
- Sistemáticos: São os livros que apresentam como critério de registro qualquer outro que não a ordem cronológica dos eventos. Exemplo: Razão, LALUR.

c) Quanto à utilidade

- Principais: São os livros que registram todos os fatos contábeis de uma entidade em determinado período. Exemplos: Diário, Razão.
- Auxiliares: São os livros que registram apenas determinados fatos contábeis de uma entidade em determinado período. Exemplos: Caixa, Fornecedores etc.

3.4 – Livros de Escrituração Contábil

O Código Civil determina que todo o empresário e sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de Contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da NBC T 2.1 estabeleceu as formalidades que a escrituração contábil de uma entidade deve seguir:

NBC T 2 – DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1 – DAS FORMALIDADES DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

2.1.1 – A Entidade deve manter um sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, através de processo manual, mecanizado ou eletrônico.

2.1.2 – A escrituração será executada:

- a) em idioma e moeda corrente nacionais;
- b) em forma contábil;
- c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
- d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens;
- e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.

2.1.2.1 – A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.

2.1.2.2 – Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no “Diário” ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.

2.1.3 – A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.

2.1.4 – O Balanço e demais Demonstrações Contábeis, de encerramento de exercício serão transcritos no “Diário”, completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da Entidade. Igual procedimento será adotado quanto às Demonstrações Contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.

2.1.5 – O “Diário” e o “Razão” constituem os registros permanentes da Entidade.

Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No “Diário” serão lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

2.1.5.1 – Observado o disposto no *caput*, admite-se:

a) a escrituração do “Diário” por meio de partidas mensais;

b) a escrituração resumida ou sintética do “Diário”, com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares.

2.1.5.2 – Quando o “Diário” e o “Razão” forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deverá ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

2.1.5.3 – No caso de a Entidade adotar para sua escrituração contábil o processo eletrônico, os formulários contínuos, numerados mecânica ou tipograficamente, serão destacados e encadernados em forma de livro.

2.1.5.4 – O livro Diário será registrado no Registro Público competente, de acordo com a legislação vigente.

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) é a substituição da escrituração em papel pela Escrituração Contábil Digital – ECD. Trata-se da obrigação de transmitir em versão digital, diversos livros contábeis e fiscais, antes preparados em papel. O SPED Contábil ou Escrituração Contábil Digital (ECD) é a obrigatoriedade da preparação de livros contábeis em forma eletrônica.

3.4.1 – Formalidades extrínsecas e intrínsecas da escrituração contábil

A escrituração contábil registra os fatos contábeis das entidades em determinado período e, portanto, constitui objeto de análise de órgãos externos (autoridades fazendárias, órgãos de fiscalização, auditoria externa, perícias judiciais) e podem ser utilizados como meio de provas perante a Justiça em eventuais demandas.

Por se tratar de um dos principais documentos das entidades, a escrituração contábil deve ser elaborada com as seguintes formalidades:

Extrínsecas:

- em folhas numeradas sequencialmente;

- no livro Diário, ter termo de abertura e termo de encerramento;
- o livro Diário deve ser autenticado em órgão público competente.

Intrínsecas:

- em idioma e moeda corrente nacionais;
- em ordem cronológica;
- quando impressos, devem ser encadernados;
- com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

3.4.2 - Livro Diário

Pode ser considerado o principal livro contábil, no qual são registrados todos os fatos contábeis em ordem cronológica. É, segundo a legislação contábil e o Código Civil, de preparação obrigatória por todas as entidades, exceto o pequeno empresário e o empresário rural (§ 2º do artigo nº 1.179 do Código Civil), independentemente de sua opção de tributação. Deve ser registrado em Órgão Público competente (Junta Comercial, Cartório de Registro Civil da Pessoa Jurídica ou Ordem dos Advogados do Brasil, dependendo do tipo de sociedade).

Por ser de registro obrigatório em Órgão Público, o livro Diário deve apresentar termo de abertura e termo de encerramento, onde, dentre outras informações, devem constar as assinaturas do contabilista e do titular ou de representante legal da entidade. No livro Diário, devem ser escriturados o Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício. O livro Diário é assim classificado:

- Obrigatoriedade: obrigatório;
- Natureza: cronológico (os fatos contábeis são registrados pela ordem cronológica);
- Utilidade: principal (registra todos os fatos contábeis).

3.4.3 - Livro Razão

Livro contábil que registra todos os fatos contábeis obedecendo à ordem das contas contábeis previstas no Plano de Contas da entidade, sendo de preparação obrigatória para as empresas tributadas pelo imposto de renda na modalidade Lucro Real. O livro Razão é assim classificado:

- Obrigatoriedade: obrigatório para determinadas entidades;

- Natureza: sistemático (os fatos contábeis são registrados pela ordem das contas contábeis);
- Utilidade: principal (registra todos os fatos contábeis);

3.4.4 – Erros de Escrituração e Correções

Os fatos contábeis podem ser registrados de forma incorreta. Os seguintes erros podem ocorrer:

- a) Valor: ocorre quando o valor do débito ou do crédito foi realizado pelo valor incorreto;
- b) Título: ocorre quando o registro do fato contábil é feito em conta incorreta;
- c) Inversão: ocorre quando é debitada a conta que deveria ser creditada, e creditada a conta que deveria ser debitada;
- d) Duplo registro: ocorre quando o lançamento contábil é feito em duplicidade;
- e) Omissão: ocorre quando o lançamento não é feito;
- f) Histórico incorreto: ocorre quando a descrição do histórico não descreve o lançamento de forma correta.

O Conselho Federal de Contabilidade, por meio da NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos, normatizou as formalidades das retificações dos lançamentos:

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil NBC T 2.4 – Da Retificação de Lançamentos

2.4.1 – Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de um registro realizado com erro, na escrituração contábil das Entidades.

2.4.2 – São formas de retificação:

- a) o estorno;
- b) a transferência; e
- c) a complementação.

2.4.2.1 – Em qualquer das modalidades supramencionadas, o histórico do lançamento deverá precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

2.4.3 – O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

2.4.4 – Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, através da transposição do valor para a conta adequada.

2.4.5 – Lançamento de complementação é aquele que vem, posteriormente, complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

2.4.6 – Os lançamentos realizados fora da época devida deverão consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

4 – CLASSIFICAÇÃO DOS LANÇAMENTOS EM FÓRMULAS

Os lançamentos dos fatos contábeis podem ser classificados em fórmulas, conforme demonstrado a seguir:

Fórmula	Débitos	Créditos
Primeira	1	1
Segunda	1	2 ou +
Terceira	2 ou +	1
Quarta	2 ou +	2 ou +

Primeira fórmula: **Uma** conta debitada e **uma** conta creditada.

Exemplo: Depósito bancário no valor de \$2.000

Lançamento mecanizado:

D – Banco conta movimento	2.000	
C – Caixa		2.000

Lançamento manual:

Banco conta movimento		
a Caixa	2.000	

Segunda fórmula: **Uma** conta debitada e **duas ou mais** contas creditadas.

Exemplo: Recebimento de duplicatas a receber de \$2.000 com juros de \$500

Lançamento mecanizado:

D – Caixa	2.500	
C – Receita financeira		500
C – Duplicatas a receber		2.000

Lançamento manual:

Caixa		
a Diversos		
a Receita Financeira	500	
a Duplicatas a receber	2.000	2.500

Terceira fórmula: **Duas ou mais** contas debitadas e **uma** conta creditada.

Exemplo: Pagamento de duplicatas a pagar de \$5.000 com juros de \$500

Lançamento mecanizado:

D – Duplicatas a pagar	5.000	
D – Despesa financeira	500	
C – Caixa		5.500

Lançamento manual:

Diversos		
a Caixa		
Duplicatas a pagar	5.000	
Despesa financeira	500	5.500

Quarta fórmula: Duas ou mais contas debitadas e **duas ou mais** contas creditadas.

Exemplo: Venda, a prazo, de mercadorias adquiridas por \$3.000, pelo valor de \$5.000

Lançamento mecanizado:

D – CMV	3.000	
D – Clientes	5.000	
C – Estoque		3.000
C – Receita de vendas		5.000

Lançamento manual:

Diversos			
a Diversos			
CMV	3.000		
Clientes	5.000		
a Estoque		3.000	
a Receita de vendas		5.000	8.000

Tanto no lançamento de escrituração manual como no lançamento de escrituração mecanizada, as primeiras contas a serem representadas são as que foram debitadas (não confunda com contas de natureza devedora). No lançamento de escrituração manual, sempre antes das contas creditadas deve constar a partícula “a”. No lançamento de escrituração manual, quando houver mais de uma conta debitada ou mais de uma conta creditada, deve-se escriturar a palavra “Diversos” antes das contas.

5 – BALANCETE DE VERIFICAÇÃO

O Balancete de Verificação é um demonstrativo contábil que deve ser elaborado periodicamente, no mínimo, mensalmente. É um demonstrativo contábil no qual são relacionadas todas as contas contábeis com saldos, em determinada data. O balancete tem como finalidade verificar se os lançamentos foram efetuados de forma correta, permitindo avaliar a correção dos saldos das contas contábeis.

O Balancete de Verificação relaciona os nomes e os saldos das contas contábeis extraídas dos registros contábeis em determinada data. Os saldos das contas contábeis são apresentados em duas colunas, devendo a primeira coluna ser preenchida com os saldos devedores, e a segunda coluna com os saldos credores. O nível de detalhamento das contas está relacionado com a necessidade de seus usuários, ou seja, com a sua finalidade.

Devido ao momento de sua elaboração, há dois tipos de balancetes:

- **Balancete de verificação preliminar:** No balancete preliminar, as contas podem ser apresentadas sem uma ordem específica e compreende contas do ativo, passivo, patrimônio líquido, despesas, custos e de receitas. Devido ao caráter preliminar, as contas contábeis estão sujeitas a ajustes, tais como registro de depreciação, apropriação de despesas antecipadas, reclassificação de contas etc.

- Balancete de verificação final: É aquele levantado após a apuração do resultado do exercício, onde as contas de receitas, despesas e de custos já foram encerradas, e o resultado do exercício já foi destinado. Neste balancete, constam apenas contas patrimoniais. O balancete de verificação final é base para a elaboração do Balanço Patrimonial, que será apresentado em capítulo específico.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da NBC T 2.7 estabeleceu os aspectos relacionados à elaboração do balancete de verificação.

Exemplo de balancete de verificação:

Fábrica de Balanços S.A.

Balancete de verificação inicial em 31/12/X1

Conta	Saldo (em Reais)	
	Débito	Crédito
Banco c/movimento		
Duplicatas a receber		
Despesa antecipada - seguros		
Máquinas		
Duplicatas descontadas		
Encargos financeiros a apropriar		
Estoque		
Perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa - PECLD		
Fornecedores		
Empréstimo		
Provisão de férias e 13º salário		
Juros a pagar		
Capital subscrito		
Receita de vendas		
Despesa c/ PDD		
Custo das mercadorias vendidas - CMV		
Despesa com provisão de férias e 13º salário		
Despesa com salários		
Despesa financeira		
Despesa de seguros		
Total	<u> </u>	<u> </u>

Importante: O saldo da coluna de débito deve ser igual ao saldo da coluna de crédito.

NBC T 2.7 – DO BALANCETE

01. O balancete de verificação do razão é a relação de contas, com seus respectivos saldos, extraída dos registros contábeis em determinada data.
02. O grau de detalhamento do balancete deverá ser consentâneo com sua finalidade.
03. Os elementos mínimos que devem constar do balancete são:
 - a) identificação da Entidade;
 - b) data a que se refere;
 - c) abrangência;
 - d) identificação das contas e respectivos grupos;
 - e) saldos das contas, indicando se devedores ou credores;
 - f) soma dos saldos devedores e credores.
04. O balancete que se destinar a fins externos à Entidade deverá conter nome e assinatura do contabilista responsável, sua categoria profissional e número de registro no CRC.
05. O balancete deve ser levantado, no mínimo, mensalmente.

6 – APURAÇÃO DO RESULTADO

Ao final de cada exercício social (normalmente, um ano) as entidades devem apurar o resultado de suas atividades. Nesse momento, as entidades saberão se suas atividades geraram lucro ou prejuízo no exercício findo.

Para a apuração do resultado, as contas de despesas e de receitas (contas de resultado) devem ser encerradas (zeradas) em contrapartida de uma conta transitória denominada Apuração do resultado do exercício (ARE). Somente as contas patrimoniais (contas de ativo, passivo e patrimônio líquido) permanecem, no início do exercício seguinte, com os mesmos saldos do encerramento do exercício anterior.

Se o somatório dos saldos das contas de despesas for superior ao somatório dos saldos das contas de receitas, a entidade apurou prejuízo no exercício. Porém, se o somatório dos saldos das contas de receitas for superior ao somatório dos saldos das contas de despesas, a entidade apurou lucro líquido no exercício.

Importante frisar que o resultado do exercício, lucro líquido ou prejuízo, será transferido (registrado) para conta do patrimônio líquido denominada Lucros ou prejuízos acumulados, conta de natureza transitória que tem como funções receber e destinar o resultado do exercício.

De forma resumida, pode-se elaborar o seguinte esquema de apuração de resultado, depois de contabilizados todos os fatos contábeis do exercício que se encerra:

1. Levantar (elaborar) o balancete de verificação inicial;
2. Avaliar se os saldos das contas estão de acordo com a sua natureza (devedora ou credora);

3. Verificar se as despesas e receitas antecipadas foram devidamente apropriadas no exercício;
4. Verificar se os saldos das contas de provisões estão devidamente estimados e contabilizados;
5. Proceder aos ajustes contábeis necessários;
6. Calcular os tributos (imposto de renda e contribuição social sobre o lucro) incidentes sobre o lucro, caso aplicável;
7. Encerrar todas as contas de resultado (zerar os saldos das contas de despesas e de receitas), em contrapartida da conta transitória Apuração do resultado do exercício (ARE);
8. Encerrar o saldo da conta transitória ARE, em contrapartida da conta Lucros ou prejuízos acumulados;
9. Proceder à destinação do resultado do exercício.

Considerando que as contas de despesas são contas de natureza devedora, para encerrar uma conta de despesa deve-se creditar (no mesmo valor do saldo existente) esta conta em contrapartida de um débito de igual valor na conta ARE.

Considerando que as contas de receitas são contas de natureza credora, para encerrar uma conta de receita deve-se debitar (no mesmo valor do saldo existente) esta conta em contrapartida de um crédito de igual valor na conta ARE.

Portanto, o encerramento de contas de receitas e despesas é realizado procedendo a lançamentos de 1ª fórmula, de mesmo valor e de natureza contrária aos saldos dessas contas, ao final do exercício, em contrapartida da conta transitória ARE.

Importante frisar que os valores registrados na conta ARE permanecem com a mesma natureza das contas de resultado encerradas. Assim, uma conta de despesa (natureza devedora) encerrada dará origem a um lançamento devedor na ARE, enquanto uma conta de receita (natureza credora) encerrada dará origem a um lançamento credor na ARE.

Exemplo:

(SE) = Saldo no final do exercício

<i>(conta de resultado)</i>		<i>(conta de resultado)</i>	
Receita de vendas		Receita financeira	
(1)	500.000	500.000	(SE)
<i>(conta de resultado)</i>		<i>(conta de resultado)</i>	
CMV		Despesa c/ salários	
(SE)	300.000	300.000	(3)
<i>(conta transitória)</i>			
ARE			
(3)	300.000	500.000	(1)
(4)	80.000	45.000	(2)
	380.000	545.000	
(5)	165.000	165.000	Lucro líquido do exercício
<i>(patrimônio líquido)</i>			
Lucros ou prejuízos acumulados			
		165.000	← (5)

Lançamentos realizados para apuração do resultado:

- (1) A conta Receita de vendas foi encerrada, debitando-se \$500.000 nessa conta, em contrapartida de um crédito na conta ARE;
- (2) A conta Receita financeira foi encerrada, debitando-se \$45.000 nessa conta, em contrapartida de um crédito na conta ARE;
- (3) A conta CMV foi encerrada, creditando-se \$300.000 nessa conta, em contrapartida de um débito na conta ARE;
- (4) A conta Despesa c/ salários foi encerrada, creditando-se \$80.000 nessa conta, em contrapartida de um débito na conta ARE;
- (5) A conta transitória ARE foi encerrada, debitando-se \$165.000 nessa conta, em contrapartida de um crédito na conta Lucros ou prejuízos acumulados.

REVISÃO DO CAPÍTULO:

- 1) O que é método das partidas dobradas?
- 2) Quais são os tipos de livros de escrituração?
- 3) Como os livros de escrituração são classificados?
- 4) Quais as formalidades intrínsecas e extrínsecas da escrituração contábil?
- 5) Quais as diferenças entre os livros Diário e Razão?
- 6) Como os lançamentos contábeis são classificados?
- 7) O que é e qual a importância do balancete de verificação?
- 8) Quais são os tipos de balancetes?
- 9) Como e quando ocorrem os ajustes no balancete de verificação?
- 10) Como é realizada a apuração do resultado do exercício?
- 11) Qual a conta que registra o resultado do exercício depois de apurado?

PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE

1 - INTRODUÇÃO

Os Princípios de Contabilidade constituem as premissas básicas acerca de como essa ciência trata e reflete os eventos que alteram o patrimônio das entidades. Em tese, nenhuma norma expedida (pelo Banco Central do Brasil, Receita Federal do Brasil, Comitê de Pronunciamentos Contábeis etc.) que trate de matéria contábil pode contradizer os Princípios de Contabilidade.

De acordo com a Resolução nº 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão do contabilista e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

Recentemente, quase 20 anos após sua emissão, essa resolução foi alterada pela Resolução CFC nº 1.282/10, em conformidade com o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade.

Com a emissão da nova resolução, a denominação “Princípios Fundamentais de Contabilidade” foi alterada para “Princípios de Contabilidade”. Antes eram sete os princípios, agora os Princípios de Contabilidade são seis – foi eliminado o Princípio da Atualização Monetária. De forma geral, a nova resolução simplificou a redação dos Princípios, exceto a do Princípio do Registro pelo Valor Original. Uma boa forma de estudar o Princípio do Registro pelo Valor Original é lê-lo juntamente com os artigos nº 183 e 184 da Lei nº 6.404/76, que tratam dos critérios de avaliação do ativo e do passivo.

2 – RESOLUÇÃO CFC Nº 750/93 ATUALIZADA PELA RESOLUÇÃO CFC Nº 1.282/10

Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO a necessidade de prover fundamentação apropriada para interpretação e aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade,

RESOLVE:

CAPÍTULO I DOS PRINCÍPIOS E DE SUA OBSERVÂNCIA

Art. 1º Constituem PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE (PC) os enunciados por esta Resolução.

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.

CAPÍTULO II

DA CONCEITUAÇÃO, DA AMPLITUDE E DA ENUMERAÇÃO

Art. 2º Os Princípios de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Art. 3º São Princípios de Contabilidade:

- I) da ENTIDADE;
- II) da CONTINUIDADE;
- III) da OPORTUNIDADE;
- IV) do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- V) da COMPETÊNCIA; e
- VI) da PRUDÊNCIA.

SEÇÃO I

O PRINCÍPIO DA ENTIDADE

Art. 4º O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.

Parágrafo único – O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.

SEÇÃO II

O PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Art. 5º O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância.

SEÇÃO III

O PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

Art. 6º O Princípio da Oportunidade refere-se ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais para produzir informações íntegras e tempestivas.

Parágrafo único. A falta de integridade e tempestividade na produção e na divulgação da informação contábil pode ocasionar a perda de sua relevância, por isso é necessário ponderar a relação entre a oportunidade e a confiabilidade da informação.

SEÇÃO IV

O PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Art. 7º O Princípio do Registro pelo Valor Original determina que os componentes do patrimônio devem ser inicialmente registrados pelos valores originais das transações, expressos em moeda nacional.

§ 1º As seguintes bases de mensuração devem ser utilizadas em graus distintos e combinadas, ao longo do tempo, de diferentes formas:

I – Custo histórico. Os ativos são registrados pelos valores pagos ou a serem pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos que são entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos valores dos recursos que foram recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias, pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações; e

II – Variação do custo histórico. Uma vez integrado ao patrimônio, os componentes patrimoniais, ativos e passivos, podem sofrer variações decorrentes dos seguintes fatores:

a) Custo corrente. Os ativos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais teriam de ser pagos se esses ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data ou no período das demonstrações contábeis. Os passivos são reconhecidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que seriam necessários para liquidar a obrigação na data ou no período das demonstrações contábeis;

b) Valor realizável. Os ativos são mantidos pelos valores em caixa ou equivalentes de caixa, os quais poderiam ser obtidos pela venda em uma forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos valores em caixa e equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações da Entidade;

c) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de entrada líquida de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações da Entidade. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado do fluxo futuro de saída líquida de caixa que se espera seja necessário para liquidar o passivo no curso normal das operações da Entidade;

d) Valor justo. É o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em uma transação sem favorecimentos; e

e) Atualização monetária. Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis mediante o ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

§ 2º São resultantes da adoção da atualização monetária:

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais, é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do Patrimônio Líquido; e

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas tão somente o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.

SEÇÃO VI O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.

SEÇÃO VII O PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Art. 10. O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

Parágrafo único. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Art. 11. A inobservância dos Princípios de Contabilidade constitui infração nas alíneas “c”, “d” e “e” do art. 27 do Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946 e, quando aplicável, ao Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 12. Revogada a Resolução CFC n.º 530/81, esta Resolução entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 1994.

3 - REGIME DE COMPETÊNCIA E REGIME DE CAIXA

O regime de competência deverá ser adotado por toda sociedade anônima ou por sociedades de grande porte. Nesse regime, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Esse regime evidencia o resultado de uma entidade de forma mais completa e adequada. Assim:

- A receita será contabilizada no período em que for gerada, independentemente do seu recebimento;
- A despesa será contabilizada no período em que for incorrida, independentemente do seu pagamento.

O regime de caixa é uma forma simplificada de Contabilidade, aplicado basicamente pelas microempresas ou entidades sem fins lucrativos. Nesse regime, os fatos contábeis serão registrados apenas quando ocorrer entrada e/ou saída efetiva de recursos financeiros de uma entidade. Assim:

- A receita será contabilizada apenas no momento de ser recebimento, ou seja, quando entrar dinheiro no *caixa*;
- A despesa será contabilizada apenas no momento de seu pagamento, ou seja, quando sair dinheiro do *caixa*.

Embora a legislação tributária permita que determinadas empresas registrem suas receitas e despesas pelo regime de caixa, essas empresas ao adotarem essa forma simplificada de contabilização estão descumprindo o Princípio de Contabilidade da Competência.

4 – POSTULADOS AMBIENTAIS E AS CONVENÇÕES

Os **Postulados (Axiomas) Ambientais da Contabilidade** podem ser considerados os pilares da Contabilidade, pois representam as condições sociais, econômicas e institucionais nas quais essa ciência se aplica. São dois os Postulados Ambientais, a saber:

- **Postulado da Entidade Contábil**: Estabelece que o Patrimônio é o objeto da Contabilidade, e que os patrimônios dos sócios e o da entidade não se confundem. A Contabilidade deve tratar o patrimônio de uma entidade de forma separada dos patrimônios de seus sócios.
- **Postulado da Continuidade**: A Contabilidade deve tratar o patrimônio da entidade considerando a continuidade (vida longa) da organização, ou seja, que a entidade não possui um prazo estimado de encerramento e que existirá por período indeterminado. A existência de fortes evidências da descontinuidade das atividades implica alteração das avaliações e apresentações dos elementos patrimoniais (ativos, passivos e patrimônio líquido) de uma entidade. Por exemplo, ativos antes avaliados com o pressuposto de que seriam recuperados mediante o seu uso (uma máquina utilizada no processo produtivo de uma indústria, por exemplo) podem vir a ser avaliados pelo preço de realização (de venda), em caso de descontinuidade da entidade.

Considerando as premissas impostas pelos Postulados Ambientais, os **Princípios de Contabilidade** são a resposta prática de como essa Ciência deve tratar o patrimônio das entidades. Os Princípios direcionam o comportamento e julgamento do profissional contábil quando do tratamento (registro e mensuração) dos eventos que alteram o patrimônio das entidades, em consonância com os Postulados Ambientais.

As **Convenções (Restrições aos Princípios)** contábeis são direcionamentos mais detalhados e restritivos na aplicação dos Princípios de Contabilidade. As Convenções

direcionam como tratar um evento contábil em determinada situação específica, ou seja, estabelecem limites na aplicação dos Princípios. São quatro as Convenções, a saber:

- **Objetividade**: As informações contábeis devem ser confiáveis, visando a registrar e mensurar os fatos que alteram o patrimônio de forma mais neutra e fidedigna possível. Assim, o profissional contábil deve nortear seu julgamento baseando-se em elementos que demonstrem evidências objetivas, tais como, em ordem decrescente, em documentos, norma escritas, consensos profissionais, dentre outros;
- **Conservadorismo (Prudência)**: Entre duas ou mais opções igualmente válidas para se avaliar um elemento patrimonial, conservadoramente, deve-se optar por aquela que resulte em menor valor do patrimônio líquido (menor ativo ou maior passivo). Contudo, deve-se atentar para a correta aplicação dessa convenção, evitando-se subavaliar um ativo ou superestimar um passivo;
- **Materialidade**: O Contabilista ao aplicar os Princípios de Contabilidade deve atentar para a relevância (poder de influenciar os usuários) da informação contábil. O Contabilista deve avaliar o custo-benefício de se obter uma informação contábil, considerando o custo e a relevância de sua divulgação. Uma informação contábil que requer muito tempo ou recursos para se obtê-la, mas que pouco influenciaria nas decisões dos usuários é imaterial e pode receber um tratamento mais prático e simples pela Contabilidade;
- **Consistência (Uniformidade)**: Uma entidade deve buscar uniformidade na aplicação dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais. De forma geral, quando há um baixo índice de mudança de critérios, torna-se mais fácil de os usuários entenderem as informações contábeis, pois permite avaliar melhor a evolução e o desempenho da entidade ao longo de sua história, bem como possibilita uma melhor comparação com outras entidades. Contudo, a busca pela manutenção de critérios não exime a entidade de promover mudanças quando os critérios anteriores deixarem de expressar a melhor mensuração e evidenciação dos eventos.

REVISÃO DO CAPÍTULO:

- 1) O que são os Princípios de Contabilidade?
- 2) Quais são os Princípios de Contabilidade? Defina-os.
- 3) Tente identificar situações práticas na aplicação dos Princípios de Contabilidade.
- 4) O que são os Postulados Ambientais e as Convenções?

CONTABILIZAÇÃO DE FATOS CONTÁBEIS

Neste capítulo, serão apresentadas as contabilizações dos fatos contábeis mais presentes no cotidiano das empresas mercantis, por isso, os mais abordados em questões de provas.

1 – CAPITAL SOCIAL

1.1 – Conceito

Os recursos aportados pelos sócios são representados pela conta Capital social no patrimônio líquido. Essa conta abrange não somente as parcelas investidas pelos sócios como também os ganhos obtidos pela entidade e que, por decisão dos proprietários, foram incorporadas ao Capital social.

O valor do Capital social é definido no Contrato Social ou no Estatuto Social (para sociedades anônimas), documentos constitutivos de uma entidade. Quando definido o valor do Capital social no documento constitutivo, surge uma obrigação de os sócios transferirem ativos (bens ou direitos) para a entidade.

O artigo 182 da Lei nº 6.404/76 estabelece que “a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada”. Dessa forma, podemos demonstrar a composição da conta Capital social nas seguintes subcontas:

3 - Patrimônio Líquido

3.1 - Capital social

3.1.1 - Capital subscrito

3.1.2 - Capital a integralizar (ou Capital a realizar)

3.2 - ...

1.2 - Contabilização

A contabilização do Capital social mediante aporte de recursos pelos sócios ocorre em dois momentos:

- (1) Na promessa dos sócios de transferir (integralizar) bens ou direitos para a entidade;
- (2) Na transferência (integralização) de bens ou direitos para a entidade.

Exemplo: Subscrição (1) e integralização (2) de capital, em dinheiro, no montante de \$200.000.

Subscrição de capital:D – Capital a integralizar ou Capital a realizar

C – Capital subscrito

Integralização de capital:

D – Caixa

C – Capital a integralizar ou Capital a realizar*(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)***Importante:**

Em concursos públicos, há bancas organizadoras que consideram a conta Capital social como sinônimo da conta Capital subscrito.

A subscrição de capital é um ATO administrativo que implica registro contábil, conforme demonstrado anteriormente. Já a integralização de capital é um FATO administrativo.

2 – PROVISÕES**2.1 – Conceito**

A palavra “provisão” na Contabilidade tem como função indicar que determinado elemento patrimonial apresenta certo grau de estimativa.

No início da apostila, estudamos que passivo é uma obrigação presente, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos. Assim, se uma entidade possui uma dívida com terceiros, deve-se registrar essa obrigação, em uma conta que melhor demonstre sua natureza, pelo valor presente do desembolso.

Porém, há situações em que o fato gerador do passivo já ocorreu, mas a entidade não consegue determinar de forma precisa o montante que será pago e ou a data em que a dívida será quitada. Nesses casos, a entidade deve registrar esse passivo denominando-o de Provisão. De acordo com o Pronunciamento técnico CPC 25, “*Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos*”.

Toda conta de provisão tem natureza credora e a contrapartida do registro de conta de provisão é uma despesa no resultado no exercício.

Podemos elaborar o seguinte quadro com as principais características das contas de provisão:

Natureza da conta	Credora
Contrapartida do lançamento	Conta de despesa no resultado.
Função	Registrar um passivo que resultará em provável desembolso.
Efeitos	Aumenta o passivo. (+P -PL)
Exemplos	Provisão para processos judiciais trabalhistas, Provisão para processos judiciais tributários.

Importante: uma provisão passiva somente é registrada quando pode ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

2.2 – Contabilização de determinadas provisões

2.2.1 – Provisão para processos judiciais

Provisão do passivo que tem como função registrar o provável montante que será pago pela entidade em processos judiciais (trabalhistas, tributários etc.). Como se trata de passivo relacionado a processo judicial, normalmente, não é possível determinar com precisão o valor e ou a data em que ocorrerá o desembolso.

Constituição da provisão:

D – Despesa com provisão

C – Provisão para processos judiciais

(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

Reversão da provisão:

D – Provisão para processos judiciais

C – Receita de reversão de provisão ou Despesa com provisão

(-P +PL/ Fato modificativo aumentativo)

Efetivação do pagamento:

D – Provisão para processos judiciais

C – Caixa ou Banco c/movimento

(-A -P/ Fato permutativo)

2.2.2 – Provisão de férias, Provisão de 13º salário

As contas Provisão de férias e Provisão de 13º salário são contas do passivo que registram os prováveis valores a serem desembolsados pela entidade quando do pagamento de férias e do 13º salário a seus empregados. A contabilização dessas provisões segue a mesma sistemática relacionada no item anterior, alterando os nomes das contas.

Essas provisões são passivos derivados de apropriação por competência, ou seja, o registro do passivo é realizado tempestivamente e proporcionalmente aos dias trabalhados pelos empregados.

Importante destacar que, embora o Pronunciamento CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes classifique as obrigações com 13º salário e férias como contas a pagar, é comum identificar em provas de concurso público a classificação dessas obrigações como provisões.

2.2.3 - Outras provisões passivas

Se uma entidade registra passivos referentes a contas a pagar de água, energia elétrica, telefone, etc., de posse da fatura, ou seja, sabedora do valor e da data do pagamento, o nome da conta contábil que registrará essas obrigações não terá a palavra “provisão”, haja vista a ausência de aspectos estimativos. Portanto, por exemplo, será registrada a conta “Energia elétrica a pagar” em contrapartida da referida despesa.

D – Despesa com energia elétrica

C – Energia elétrica a pagar

(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

Porém, se uma entidade for registrar uma estimativa do valor a pagar, o nome da conta contábil que registrará a obrigação terá a palavra “provisão”.

D – Despesa com energia elétrica

C – Provisão de energia elétrica a pagar

(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

3 – PERDAS ESTIMADAS DE ATIVOS

3.1 - Conceito

Quando houver expectativa de perda na realização (por venda ou recebimento) de determinado ativo, deve-se registrar uma conta redutora (retificadora) no ativo para ajustar o valor de determinado bem ou direito ao seu provável valor de realização/ recuperação. O título dessa conta retificadora do ativo é normalmente iniciado com a expressão “**Perdas estimadas...**”.

Podemos elaborar o seguinte quadro com as principais características das contas de perdas estimadas:

Natureza da conta	Credora
Contrapartida do lançamento	Conta de despesa no resultado.
Função	Registrar uma perda provável de um ativo.
Efeitos	Reduz (retifica) uma conta do ativo. (-A -PL)
Exemplos	Perda estimada em créditos de liquidação duvidosa; Perda estimada em investimentos; Perda estimada em estoques; Perda estimada para redução ao valor realizável líquido (estoque).

3.2 – Contabilização de perdas estimadas

3.2.1 – Perda estimada em crédito de liquidação duvidosa (PECLD)

A PECLD é uma conta retificadora do ativo que tem como função retificar o saldo representativo de direitos de recebimento, quando há expectativa de que o devedor não pagará à entidade (incerteza do recebimento). Normalmente, essa provisão retifica a conta Duplicatas a receber (ou a conta Clientes), conta que registra direitos decorrentes de vendas a prazo.

Constituição da conta de perda estimada:

D – Despesa com perda estimada em crédito de liquidação duvidosa (Despesa de Vendas)

C – Perda estimada em crédito de liquidação duvidosa (*conta redutora*)

(-A -PL/ Fato modificativo diminutivo)

Reversão da conta de perda estimada:

D – Perda estimada em crédito de liquidação duvidosa (*conta redutora*)

C – Receita de reversão da perda estimada ou Despesa com perda estimada

(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

Efetivação da perda:

D – Perda estimada em crédito de liquidação duvidosa (*conta redutora*)

C – Duplicatas a receber ou Clientes

(+A -A/ Fato permutativo)

Recebimento de direito já baixado como perda:

D – Caixa ou Banco c/movimento

C – Receita de recuperação de valores baixados

(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

Importante:

A adoção da expressão “Perdas estimadas” é bastante recente, vindo a substituir o uso da palavra “Provisão”. Até recentemente, as contas contábeis que registravam as perdas estimadas para elementos do ativo eram denominadas “provisões ativas”, devido à presença da palavra “provisão” no título da conta retificadora do ativo. Atualmente, a palavra “provisão” deve ser utilizada apenas em títulos de contas do passivo que apresentam certo grau de incerteza (ver item 3 anterior).

Importante destacar que houve mudança apenas do título das contas retificadoras do ativo que registram perdas prováveis, sendo que sua natureza (credora), função (registrar perda provável), efeito (retificar) e contrapartida do lançamento (despesa) permanecem idênticas.

Considerando a existência de grande número de questões de concursos anteriores com o uso da palavra “provisão”, e que determinadas bancas organizadoras ainda podem utilizar essa denominação, importante conhecer (ou lembrar) os títulos das principais contas de provisões ativas usadas anteriormente: Provisão para devedores duvidosos – PDD ou Provisão para créditos de liquidação duvidosa – PCLD (ambas registram incerteza no recebimento de direitos); Provisão para perda nos estoques; Provisão para perda em investimentos; Provisão para desvalorização dos estoques.

4 – APLICAÇÃO FINANCEIRA E APROPRIAÇÃO DE RENDIMENTOS

4.1 - Introdução

Recursos depositados e “parados” em conta bancária perdem o poder aquisitivo com o passar do tempo. Para evitar a desvalorização e para aumentar o valor desses recursos, as empresas realizam aplicações financeiras (CDB, poupança, títulos públicos, fundos de investimentos etc.).

4.2 - Contabilização

As aplicações financeiras e os rendimentos por elas gerados alteram o patrimônio das entidades, da seguinte maneira:

(a) Realização da aplicação financeira:

D – Aplicação financeira

C – Banco c/movimento

(-A +A/ Fato permutativo)

(b) Apropriação dos rendimentos da aplicação financeira:

D – Aplicação financeira

C – Receita financeira ou Juros ativos

(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

(c) Resgate da aplicação financeira com rendimentos apropriados:

D – Banco c/movimento

C – Aplicação financeira

(-A +A/ Fato permutativo)

5 – DESPESA ANTECIPADA (DESPESA DO EXERCÍCIO SEGUINTE)

5.1 - Conceito

Determinados eventos contábeis ocasionam pagamentos antecipados ou a assunção de compromissos, cujos benefícios ou prestação de serviço à contratante ocorrerão em período a transcorrer. São despesas cujos fatos geradores ocorrerão em período seguinte.

À luz do princípio da competência, essas despesas somente serão apropriadas ao resultado do exercício na medida em que o fato gerador ocorrer, com o passar do tempo e ou o usufruto dos benefícios. Os principais eventos que geram desembolsos antes do usufruto dos benefícios são:

- Contratação de apólice de seguro: A empresa contrata seguro, pagando de forma antecipada ou parcelada, com a prestação do seguro ainda a ocorrer durante a vigência da apólice;
- Pagamento de IPVA, IPTU: A empresa efetua o pagamento desses tributos, mas o período a que se referem, ainda transcorrerá;
- Assinatura de periódicos: A empresa efetua o pagamento da assinatura de revistas ou jornais, antes de usufruir os exemplares que serão entregues durante o período contratado.

5.2 – Contabilização

Como exemplo, vamos contabilizar os eventos relacionados à contratação de apólice de seguro, no valor de \$120.000, com cobertura de 12 meses.

5.2.1 – Contratação de seguro com pagamento à vista

(a) Pagamento da apólice do seguro

D – Seguro antecipado <u>ou</u> Seguro pago antecipadamente	120.000	
C – Caixa <u>ou</u> Banco c/movimento		120.000
		(-A +A/ Fato permutativo)

(b) Apropriação mensal da despesa do seguro

D – Despesa de seguro	10.000	
C – Seguro antecipado <u>ou</u> Seguro pago antecipadamente		10.000
		(-A -PL/ Fato modificativo diminutivo)

5.2.2 – Contratação de seguro com pagamento a prazo (3 parcelas)

(a) Contratação da apólice do seguro

D – Seguro antecipado <u>ou</u> Seguro a apropriar	120.000	
C – Seguro a pagar		120.000
		(+A +P/ Fato permutativo)

(b) Apropriação mensal da despesa do seguro

D – Despesa de seguro	10.000	
C – Seguro antecipado <u>ou</u> Seguro a apropriar		10.000
		(-A -PL/ Fato modificativo diminutivo)

(c) Pagamento de parcela do seguro

D – Seguro a pagar	40.000	
C – Caixa <u>ou</u> Banco c/movimento		40.000
		(-A -P/ Fato permutativo)

Importante:

- “Apropriar” a despesa significa registrar a despesa no resultado do exercício;
- O pagamento de despesa antecipada é um fato contábil permutativo;
- A apropriação da despesa é um fato contábil modificativo diminutivo;
- As despesas antecipadas são registradas no ativo e, caso haja saldo ao término do exercício social, são classificadas no subgrupo Despesas do exercício seguinte, no ativo circulante;
- As parcelas a apropriar das despesas antecipadas que extrapolarem o término do exercício social seguinte são registradas no ativo não circulante - realizável a longo prazo.

6 – DESCONTO DE DUPLICATAS

6.1 – Introdução

Corresponde a uma forma de as empresas obterem recursos de curto prazo (capital de giro). Desconto de duplicatas é uma operação de crédito, na qual as empresas antecipam o recebimento de duplicatas, decorrentes de vendas realizadas a prazo, ainda a vencer.

Nessa operação, estabelecimentos bancários compram à vista as duplicatas, “descontando” no ato as despesas bancárias e os juros a que têm direito pelo período a transcorrer entre a data do desconto e a data do vencimento das duplicatas. Assim, na data da transação de desconto de duplicata, a empresa recebe os recursos líquidos dos encargos financeiros cobrados pelo banco. Desconto de duplicatas é uma modalidade de empréstimo.

O valor total das duplicatas descontadas é registrado na conta contábil “Duplicatas descontadas” no passivo circulante.

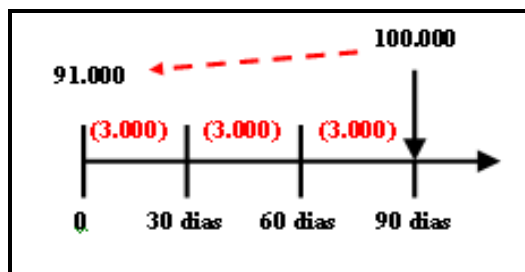
Os encargos financeiros cobrados de forma antecipada pelo banco são despesas antecipadas e devem ser registrados, inicialmente, no passivo circulante, com a função de retificar a conta “Duplicatas descontadas”. Os encargos serão contabilizados na conta “Encargos financeiros a transcorrer” ou “Juros a transcorrer”, sendo apropriados ao resultado como despesa com o transcorrer do prazo, até o vencimento das duplicatas.

Os encargos financeiros não são lançados no resultado na data da transação em obediência ao Princípio da **Competência**. Considerando que os encargos financeiros cobrados pelos estabelecimentos bancários foram motivados pela antecipação de recursos à empresa, o fato gerador dessa despesa é o transcorrer do tempo até a data do vencimento das duplicatas.

No vencimento das duplicatas, o estabelecimento bancário recebe o valor dos clientes. Embora a propriedade dos títulos negociados seja transferida para o banco, a empresa é co-responsável pelo pagamento das duplicatas, em caso de não liquidação pelo devedor. Caso os clientes não paguem na data do vencimento, a empresa que promoveu o desconto de duplicata paga ao estabelecimento bancário o valor de face dos títulos.

6.2 – Contabilização

- Valor das duplicatas descontadas: \$100.000
- Período entre a data da transação e o vencimento das duplicatas: 90 dias
- Encargos financeiros cobrados pelo banco: \$9.000



(a) Na contratação da operação

D – Banco c/movimento	91.000	
D – Encargos financeiros a transcorrer (<i>conta redutora</i>)	9.000	
C – Duplicatas descontadas		100.000
		(+A -P +P/ Fato permutativo)

(b) Apropriação mensal dos encargos financeiros

D – Despesa financeira <u>ou</u> Juros passivos	3.000	
C – Encargos financeiros a transcorrer (<i>conta redutora</i>)		3.000
		(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

(c) No vencimento das duplicatas (com os clientes pagando)

D – Duplicatas descontadas	100.000	
C – Duplicatas a receber <u>ou</u> Clientes		100.000
		(-P -A/ Fato permutativo)

(d) No vencimento das duplicatas (se os clientes não pagarem)

D – Duplicatas descontadas	100.000	
C – Banco c/movimento		100.000
		(-P -A/ Fato permutativo)

Importante:

- Na data da realização da transação de desconto de duplicata, não há alteração do patrimônio líquido, que será alterado com a apropriação mensal das despesas antecipadas dos encargos financeiros;
- No vencimento das duplicatas, o valor desses títulos é “baixado” da conta “Duplicata descontada”, independentemente se o cliente pagar ou não;
- Na data do vencimento das duplicatas, não haverá saldo na conta “Encargos financeiros a transcorrer”, pois a despesa já deve ter sido integralmente apropriada no período.

7 – EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS BANCÁRIOS

7.1 – Introdução

Os empréstimos e financiamentos bancários contraídos pelas empresas alteram o seu patrimônio. O ativo e o passivo de uma entidade são alterados quando do recebimento de recursos liberados pelos bancos.

A obrigação de pagamento dos empréstimos e financiamentos deve ser registrada no passivo circulante (parcelas com vencimento no curto prazo) e ou no passivo não circulante (parcelas com vencimento no longo prazo).

Sobre os empréstimos e financiamentos contraídos pelas empresas incidem juros, variação monetária, variação cambial (caso a dívida seja contraída em moeda estrangeira) e outras despesas bancárias (comissões, taxas e tributos).

Os juros pactuados entre as partes e incidentes sobre os empréstimos e financiamentos somente são contabilizados como despesa financeira no resultado com o transcorrer do prazo (período decorrido entre a data da liberação dos recursos e a data do pagamento dos juros).

7.2 – Contabilização

Conforme a forma de pagamento dos juros, vejamos a contabilização dos eventos relacionados a empréstimos e financiamentos bancários:

7.2.1 – Juros com pagamento postecipado (juros pós-fixados)

(a) Na liberação dos recursos

D – Banco c/movimento	100.000	
C – Empréstimos <u>ou</u> Financiamentos		100.000
	(+A +P/ Fato permutativo)	

(b) Registro mensal de juros incorridos a pagar

D – Despesa financeira <u>ou</u> Juros passivos	5.000	
C – Juros bancários a pagar		5.000
	(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)	

(c) Pagamento do principal de empréstimo ou financiamento

D – Empréstimos <u>ou</u> Financiamentos	101.000	
C – Caixa <u>ou</u> Banco c/movimento		101.000
	(-A -P/ Fato permutativo)	

(d) Pagamento dos juros de empréstimo ou financiamento

D – Juros a pagar	5.000	
C – Caixa <u>ou</u> Banco c/movimento		5.000
		(-A -P/ Fato permutativo)

7.2.2 – *Juros com pagamento antecipado (juros pré-fixados)***(a) Na liberação dos recursos**

D – Banco c/movimento	90.000	
D – Juros/ Encargos financeiros a transcorrer (<i>conta redutora</i>)	10.000	
C – Empréstimos <u>ou</u> Financiamentos		100.000
		(+A -P +P/ Fato permutativo)

(b) Apropriação mensal de juros incorridos

D – Despesa financeira <u>ou</u> Juros passivos	10.000	
C – Juros/ Encargos financeiros a transcorrer (<i>conta redutora</i>)		10.000
		(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

(c) Pagamento do empréstimo ou financiamento

D – Empréstimos <u>ou</u> Financiamentos	100.000	
C – Caixa <u>ou</u> Banco c/movimento		100.000
		(-A -P/ Fato permutativo)

7.2.3 – *Empréstimo com cobrança antecipada de despesas bancárias*

As despesas bancárias incorridas e pagas na contratação da operação, como comissões e tributos (IOF, por exemplo), são contabilizadas em conta redutora do passivo, sendo apropriadas ao resultado como encargo financeiro até o vencimento da operação.

Segundo o Pronunciamento CPC nº 8, os “encargos financeiros são a soma das despesas financeiras, dos custos de transação, prêmios, descontos, ágios, deságios e assemelhados, a qual representa a diferença entre os valores recebidos e os valores pagos (ou a pagar) a terceiros.” Vide contabilização a seguir:

(a) Na liberação dos recursos

D – Banco c/movimento	90.000	
D – Custos a amortizar (<i>conta redutora do passivo</i>)	10.000	
C – Empréstimos <u>ou</u> Financiamentos		100.000
		(+A -P +P/ Fato permutativo)

(b) Apropriação mensal das despesas bancárias incorridas

D – Encargos financeiros	10.000	
C – Custos a amortizar (<i>conta redutora do passivo</i>)		10.000
		(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

Importante:

- Os encargos financeiros (juros pós-fixados e as variações monetárias ou cambiais) incidentes sobre os empréstimos e financiamentos são registrados no passivo à medida do tempo transcorrido (*pro rata temporis*), fato gerador da obrigação, conforme preconiza o princípio da competência. Como contrapartida do registro desses encargos financeiros, são lançadas as correspondentes despesas financeiras no resultado do exercício;
- Também, à medida do tempo transcorrido, o saldo da conta “Juros a transcorrer” é apropriado como despesa no resultado;
- Os encargos financeiros de empréstimos e financiamentos destinados financiar bens do ativo imobilizado ou para a produção de estoques de longa maturação serão ativados na fase pré-operacional, ou seja, até estarem aptos a operar ou estarem prontos para venda;
- As parcelas dos empréstimos e financiamentos registrados originariamente no passivo não circulante serão transferidas para o passivo circulante à medida que se tornarem exigidas no curto prazo.

EXERCÍCIO DE REVISÃO**Contabilização de fatos contábeis**

Este exercício envolve os principais fatos contábeis que estudamos até este momento. O objetivo deste exercício é permitir que vocês consolidem o entendimento do método das partidas dobradas (débito e crédito), familiarizem ainda mais com os nomes de contas patrimoniais e de resultado, avaliem o efeito que as transações geram no patrimônio de uma empresa, e que reforcem os entendimentos de balancete, apuração do resultado e de balanço patrimonial.

À medida que os fatos contábeis forem contabilizados nos razonetes, vocês deverão confrontá-los com a solução (planilha de Excel), permitindo, assim, identificar eventuais dúvidas e erros. Acredito ser esta uma boa forma de estudo. Após contabilizarem todos os fatos contábeis, vocês devem:

1. Apropriar as despesas antecipadas de seguros (evento 15) e de encargos financeiros relativos ao desconto de duplicata (evento 16);
2. Levantar o balancete de verificação inicial;
3. Apurar o resultado (ARE);
4. Levantar o balancete de verificação final;
5. Elaborar o Balanço Patrimonial (este item veremos no próximo capítulo).

Transações realizadas pela empresa Exercitando e Contabilizando S.A.:

Evento	Data	Fato contábil	Fórmula	Efeito
1	01/12	Subscrição de capital: \$ 1.000.000. (Ato contábil)	1 ^a	+PL -PL/ Perm.
2	01/12	Integralização de capital: \$ 500.000 em depósito bancário, \$ 500.000 em máquinas.	3 ^a	+A +PL/ Mod.+
3	01/12	Apólice de seguro, com pagamento à vista, pelo valor de \$ 120.000, com vigência de 12 meses.	1 ^a	+A -A/ Perm.
4	03/12	Compra de mercadorias, a prazo, pelo valor de \$ 300.000.	1 ^a	+A +P/ Perm.
5	03/12	Obtenção de empréstimo bancário: \$ 200.000.	1 ^a	+A +P/ Perm.
6	10/12	Venda de 60% das mercadorias em estoque para receber em 60 dias, pelo valor de \$ 290.000.	4 ^a	+A -A +PL/ Misto+
7	10/12	Desconto de duplicatas no valor de \$90.000, com cobrança antecipada de encargos no valor de \$6.000.	3 ^a	+A +P -P / Perm.
8	15/12	Registro de PDD: \$ 20.000.	1 ^a	-A -PL/ Mod. -
9	20/12	Recebimento parcial de clientes: \$30.000.	1 ^a	+A -A/ Perm.
10	21/12	Pagamento parcial fornecedores: \$100.000.	1 ^a	-A -P/ Perm.

Evento	Data	Fato contábil	Fórmula	Efeito
11	31/12	Provisão de 13º salário e férias: \$2.000.	1ª	+P -PL/ Mod. -
12	31/12	Reversão de parte da PDD: \$5.000.	1ª	+A +PL/ Mod.+
13	31/12	Pagamento de salário: \$25.000.	1ª	-A -PL/ Mod. -
14	31/12	Registro de Juros a pagar (empréstimo): \$3.000.	1ª	+P -PL/ Mod. -

Razonetes de contas do Ativo

Banco c/movimento				Duplicatas a receber			
2	500.000	120.000	3	6a	290.000	30.000	9
5	200.000	100.000	10				
7	84.000	25.000	13				
9	30.000						
	814.000	245.000			260.000		
	569.000						
Máquinas				Desp. Antec. - Seguros			
2	500.000			3	120.000	10.000	15
					110.000		
Estoque				(-) PECLD			
4	300.000	180.000	6	12	5.000	20.000	8
						15.000	
	120.000						

Razonetes de contas do Passivo

Fornecedores				Empréstimo			
10	100.000	300.000	4		200.000		5
		200.000					
Provisão p/ 13º e férias				Juros a pagar			
		2.000	11		3.000		14

Razonetes de contas do PL

Capital Subscrito		1	1	(-) Capital a Integralizar		2	
1.000.000				1.000.000	1.000.000		
				 			
Duplicatas descontadas		7	7	(-) Enc. Financeiros a transcorrer		16	→
90.000				6.000	2.000		6.000
							/ 60 dias
							x 20 dias
							<u>2.000</u>
				4.000			
Lucro ou Prej. Acumulado				Obtido após a apuração do resultado			
	53.000						

Razonetes de contas do Resultado

Receita de vendas		6a	Despesa c/ PECLD		12
A	290.000		290.000	8	20.000
					5.000
					<u>15.000</u>
					15.000
					B
Despesa c/ provisão 13º e férias		D	Despesa com salários		E
11	2.000		2.000	13	25.000
					25.000
Despesa de seguros		G	CMV		C
15	10.000		10.000	6	180.000
					180.000
Despesa financeira		F			
14	3.000				
16	2.000				
	<u>5.000</u>		5.000		

Balancete de Verificação Inicial**Exercitando e Contabilizando S.A.
Balancete de verificação inicial em 31/12/X1**

Conta	Saldo	
	Débito	Crédito
Banco c/movimento	569.000	
Duplicatas a receber	260.000	
Despesa antecipada - seguros	110.000	
Máquinas	500.000	
Duplicatas descontadas		90.000
Encargos financeiros a transcorrer	4.000	
Estoque	120.000	
Perda estimada com créditos de liquidação duvidosa (PECLD)		15.000
Fornecedores		200.000
Empréstimo		200.000
Provisão de férias e 13º salário		2.000
Juros a pagar		3.000
Capital subscrito		1.000.000
Receita de vendas		290.000
Despesa c/ PDD	15.000	
Custo das mercadorias vendidas - CMV	180.000	
Despesa com provisão de férias e 13º salário	2.000	
Despesa com salários	25.000	
Despesa financeira	5.000	
Despesa de seguros	10.000	
Total	<u>1.800.000</u>	<u>1.800.000</u>

Apuração do resultado do exercício – ARE

Exercício findo em 31/12/X1

ARE		
B	15.000	290.000 A
C	180.000	
D	2.000	
E	25.000	
F	5.000	
G	10.000	
	237.000	290.000
	53.000	53.000 Saldo credor - Lucro líquido do exercício

**Saldo transferido para a conta de Lucro ou Prejuízo Acumulado, no PL.****ARE - Conta transitória utilizada para a apuração do resultado do período/exercício.**

Balancete de Verificação Final**Exercitando e Contabilizando S.A.
Balancete de verificação final em 31/12/X1**

Conta	Saldo	
	Débito	Crédito
Banco c/movimento	569.000	
Duplicatas a receber	260.000	
Despesa antecipada - seguros	110.000	
Máquinas	500.000	
Duplicatas descontadas		90.000
Encargos financeiros a transcorrer	4.000	
Estoque	120.000	
Perda estimada com créditos de liquidação duvidosa (PECLD)		15.000
Fornecedores		200.000
Empréstimo		200.000
Provisão de férias e 13º salário		2.000
Juros a pagar		3.000
Capital subscrito		1.000.000
Resultado do exercício - Lucro líquido		53.000
Total	<u>1.563.000</u>	<u>1.563.000</u>

Exercitando e Contabilizando S.A.**Balanco patrimonial em 31/12/X1**

ATIVO	31/12/X1	PASSIVO	31/12/X1
<i>Circulante</i>		<i>Circulante</i>	
Disponibilidade		Empréstimo	200.000
. Banco c/movimento	569.000	Juros a pagar	3.000
Clientes		Duplicatas descontadas	90.000
. Duplicatas a receber	260.000	Encargos financeiros a transcorrer	(4.000)
. PECLD	(15.000)	Fornecedores	200.000
Estoque	120.000	Provisão de férias e 13º sal.	2.000
Despesas do exercício seguinte (ou Desp. antecipada)			
. Seguros	110.000	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
<i>Não circulante</i>		Capital social	
Imobilizado	500.000	Capital subscrito	1.000.000
		Lucro ou Prejuízo Acumulado (*)	53.000
TOTAL DO ATIVO	1.544.000	TOTAL DO PASSIVO E DO PL	1.544.000

(*) O saldo desta conta deve ser integralmente destinado (distribuição de dividendos, aumento de capital social ou constituição de reservas). Como ainda não estudamos essa etapa, o exercício não contempla a destinação.

DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS (CONTÁBEIS)

1 - INTRODUÇÃO

Neste capítulo estudaremos a técnica contábil das Demonstrações Financeiras. De acordo com a legislação societária brasileira (Lei nº 6.404/76), as sociedades anônimas devem elaborar e publicar suas Demonstrações financeiras ao término do exercício social.

As Demonstrações financeiras devem ser elaboradas baseadas nas informações constantes da escrituração contábil da empresa, apresentando os valores do exercício atual e o do exercício imediatamente anterior, permitindo a comparação. Devem ser assinadas pelos administradores da empresa e por contabilista legalmente habilitado. As demonstrações registrarão a destinação do resultado do exercício no pressuposto de sua aprovação pelos acionistas em assembleia geral.

O exercício social tem duração de 12 meses e a data de término será definida no Estatuto Social, podendo ser inferior a esse período na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária.

2 – OBJETIVO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O objetivo das Demonstrações financeiras é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira da entidade (Balanço patrimonial), sobre seu desempenho em um determinado período (Demonstração do resultado) e sobre as modificações na sua posição financeira (Demonstração dos fluxos de caixa, no Brasil, a partir de 2008), informações essas que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica.

De acordo com o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, o objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade.

Esses usuários possuem interesses e competências distintas, por isso as Demonstrações financeiras devem ser preparadas para atendimento às necessidades comuns da maioria deles. Todavia, elas não fornecem todas as informações que os usuários possam necessitar para tomar decisões econômicas, considerando que tais Demonstrações financeiras refletem principalmente os efeitos financeiros ocorridos no passado e não contêm necessariamente informações que não sejam de caráter financeiro.

As Demonstrações devem ser complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações que permitam o adequado entendimento sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho em um determinado período e as modificações na sua posição financeira, a fim de propiciar uma boa avaliação do que ocorreu no passado e de ajudar nas projeções sobre o futuro.

3 – ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

O Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis estabelece as características qualitativas da informação contábil-financeira.

A divisão das características qualitativas da informação contábil-financeira é a seguinte:

- a) características qualitativas fundamentais (relevância e representação fidedigna), as mais críticas; e
- b) características qualitativas de melhoria (comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade), menos críticas, mas ainda assim altamente desejáveis.

As características qualitativas das demonstrações financeiras identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para os investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta.

3.1 - As características qualitativas fundamentais das demonstrações financeiras

Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser **relevante** e **representar com fidedignidade** o que se propõe a representar. Portanto, são duas as características qualitativas fundamentais.

A **RELEVÂNCIA** da informação contábil-financeira diz respeito à sua capacidade de influenciar a tomada de decisões pelos usuários. As informações são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo as suas avaliações anteriores. A Relevância depende da *materialidade* (tamanho) do item em discussão.

Os relatórios contábil-financeiros consignam informações e fenômenos econômicos em palavras e números. Para serem úteis, os relatórios contábil-financeiros não têm somente que representar um fenômeno relevante, mas têm também que **REPRESENTAR COM**

FIDEDIGNIDADE o fenômeno a que se propõem representar. Para uma representação fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser *completa, neutra e livre de erro*. A divulgação de um evento econômico deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias.

3.2 - As características qualitativas de melhoria das demonstrações financeiras

Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno. Portanto, são quatro as características qualitativas de melhoria.

COMPARABILIDADE é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada a um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.

Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes.

A **VERIFICABILIDADE** ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico a que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores podem chegar a um consenso quanto ao retrato de uma realidade econômica de um elemento contábil-financeiro.

TEMPESTIVIDADE significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, uma informação disponibilizada com atraso, deixa de ser útil.

COMPREENSIBILIDADE é classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível. Entretanto, embora certos fenômenos sejam inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos, não podem deixar de serem divulgados.

3.3 - Restrição de custo na elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro

O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. O processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro impõe custos. A administração também deve verificar o equilíbrio entre o custo e o benefício de uma informação. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder ao custo de produzi-la.

4 – ASPECTOS LEGAIS

Acerca de normativos que regulamentam as Demonstrações financeiras, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou o Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual e o CPC 26 – Apresentação das Demonstrações financeiras, cujos principais aspectos foram aqui apresentados no início deste capítulo.

Além dos normativos citados no parágrafo anterior, vale destacar os artigos da Lei nº 6.404/76 que tratam de aspectos relacionados ao exercício social e às Demonstrações Financeiras.

CAPÍTULO XV Exercício Social e Demonstrações Financeiras SEÇÃO I

Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

SEÇÃO II Demonstrações Financeiras Disposições Gerais

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 (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Importante:

- A CVM, por meio da Instrução nº 59/86, tornou obrigatória a elaboração da Demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) pelas sociedades anônimas de capital aberto (com ações negociadas em bolsa). Assim, na prática, as S/A de capital aberto não precisam elaborar a Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (DLPA);

5 – SOCIEDADES DE GRANDE PORTE

Com a finalidade de aumentar a confiabilidade, o controle e a transparência das informações contábeis elaboradas pelas empresas brasileiras e, conseqüentemente, fortalecer e dar maior credibilidade à economia brasileira, a Lei nº 11.638/07 criou a figura das sociedades de grande porte.

De acordo com o artigo 3º da citada Lei, **aplicam-se às sociedades de grande porte**, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, **as disposições da Lei nº 6.404/76 sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras**, e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

O parágrafo 1º da Lei define como sociedade de grande porte, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que apresentou, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões.

6 - RESUMO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Itens	Demonstrações	Sociedade de grande porte	S/A Fechada	S/A Aberta
1	Balço patrimonial	Sim	Sim	Sim
2	DRE	Sim	Sim	Sim
3	DLPA/ DMPL	DLPA ou DMPL (*)	DLPA ou DMPL (*)	DMPL (***)
4	Demonstração dos fluxos de caixa	Sim	Sim (**)	Sim
5	DVA	Não exigida (opcional)	Não exigida (opcional)	Sim
6	Notas explicativas	Sim	Sim	Sim

(*) As sociedades de grande porte e as S/A fechadas podem optar por uma das duas;

(**) As S/A fechadas com PL até R\$ 2 milhões não são obrigadas a elaborar e publicar as Demonstrações dos fluxos de caixa (opcional);

(***) Conforme Instrução CVM 59/86.

BALANÇO PATRIMONIAL

1 - CONCEITO

O Balanço patrimonial é uma demonstração estática que tem por finalidade apresentar, qualitativa e quantitativamente, a posição patrimonial e financeira da empresa em determinada data.

O balancete de verificação é o principal demonstrativo que origina as informações apresentadas no Balanço patrimonial.

O Balanço patrimonial é uma demonstração de elaboração obrigatória pelas empresas e pode ser considerado o principal demonstrativo contábil, do qual são extraídas as principais análises acerca da situação patrimonial e financeira da empresa, como níveis de liquidez, solvência e de endividamento.

2 – ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO

Conforme estudamos no início desta apostila, o Balanço patrimonial é dividido em três grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido. As contas integrantes do ativo são apresentadas em ordem decrescente do seu grau de liquidez (ordem crescente dos prazos de realização), e as contas integrantes do passivo são apresentadas em ordem decrescente de exigibilidade (ordem crescente dos prazos de pagamento).

Exemplo de Balanço patrimonial:

ATIVO		PASSIVO	
O r d e m e d l e i c q r u e i s d c e z n t e	Circulante	Circulante	O r d e m e x i g i b i l i d a d e
	Disponibilidades	Empréstimos e financiamentos	
	. Caixa	Fornecedores	
	. Bancos	Salários e encargos a pagar	
	. Aplic. financeiras de liq. imediata	Tributos a recolher	
	Clientes	Dividendos a pagar	
	Estoques	Adiantamentos obtidos	
	Tributos a Recuperar	Debêntures	
	Adiantamentos concedidos	Provisão para passivos trabalhistas	
	Despesas do exercício seguinte		
	Não circulante		
Não circulante	Empréstimos e financiamentos		
Realizável a longo prazo	Fornecedores		
Investimentos	Debêntures		
Imobilizado	Provisão para passivos tributários		
Intangível			
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
	Capital Social		
	Reservas de capital		
	Reservas de lucro		
	(-) Ações em tesouraria		
	(+ -) Ajustes de avaliação patrimonial		
	(-) Prejuízos acumulados		

Importante:

A primeira conta a ser apresentado no Ativo circulante é “Disponibilidades”, que também pode ser denominada “Caixa e equivalentes de caixa”. Esta conta consolida os saldos das contas “Caixa”, “Banco c/movimento” e “Aplicações financeiras de liquidez imediata”. A última conta do Ativo circulante é “Despesas do exercício seguinte”.

3 - ASPECTOS LEGAIS

Os seguintes artigos da Lei nº 6.404/76 tratam do Balanço patrimonial:

SEÇÃO III
Balanço Patrimonial
Grupo de Contas

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 (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

Ativo

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; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

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. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

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.

Passivo Exigível

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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Patrimônio Líquido

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;

c) (revogada);

d) (revogada).

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 4º Serão classificados 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.

4 – SEGREGAÇÃO ENTRE CIRCULANTE E NÃO CIRCULANTE

4.1 – Regra geral

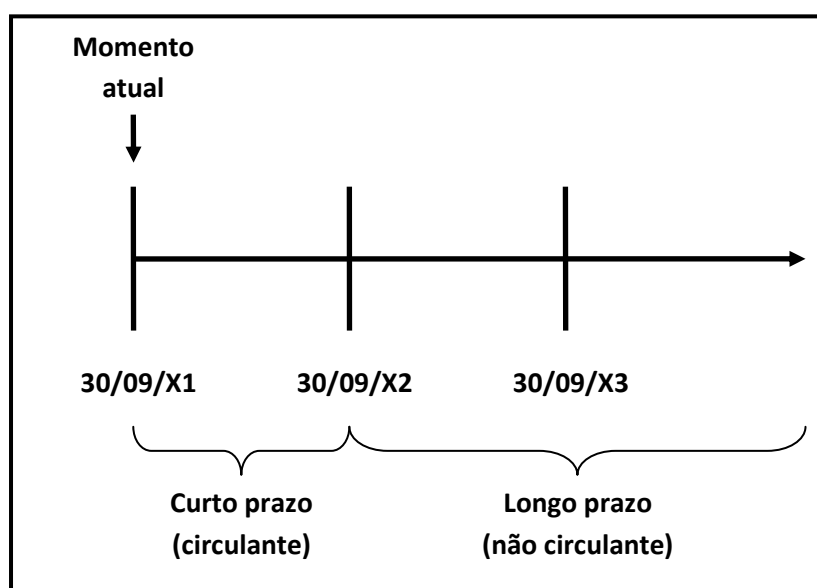
De acordo com os itens I e II do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, os bens e direitos com expectativa de realização (recebimento ou venda) de até o término do exercício social seguinte serão registrados no ativo circulante (curto prazo). Já os bens e direitos com expectativa de realização posterior ao término do exercício social seguinte serão registrados no ativo não circulante (longo prazo).

Da mesma forma, o passivo é classificado conforme sua expectativa de pagamento. As obrigações com expectativa de liquidação (pagamento) de até o término do exercício social

seguinte serão registradas no passivo circulante (curto prazo). Já as obrigações com expectativa de liquidação após o término do exercício social seguinte serão registradas no passivo não circulante (longo prazo).

A melhor forma de entender a diferença entre curto e longo prazos é entendermos os seguinte exemplo:

- Data do término do exercício definida no Estatuto Social: 30/09;
- Data da elaboração das demonstrações financeiras (data atual): 30/09/X1;
- Então, término do exercício social seguinte: 30/09/X2.



4.2 – Casos especiais

4.2.1 – Negócios não usuais com pessoas ligadas

De acordo com o item II do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, os direitos decorrentes de negócios (vendas, empréstimos, adiantamentos) não usuais a pessoas ligadas (empresas do grupo (controladas, coligadas), diretores, sócios, outros participantes do lucro) são registrados no ativo não circulante – realizável a longo prazo, mesmo que a expectativa de recebimento seja de curto prazo.

Importante: a condição para o direito (valor a receber) enquadrar-se nessa exceção é que deve ser oriundo, concomitantemente, de negócio não usual e com pessoa ligada. Negócio não usual é aquele que não faz parte da atividade principal da empresa. Pessoa ligada é aquela empresa ou pessoa física que mantém relacionamento estreito (vínculo societário, empregatício ou administrativo) com a empresa, o que possibilitaria, em tese, um tratamento diferenciado na cobrança e pagamento da obrigação para com a empresa.

4.2.2 – Empresa com ciclo operacional superior a um ano

De acordo com o parágrafo único do artigo 179 da Lei nº 6.404/76, caso a empresa possua ciclo operacional superior a 12 meses, a duração desse ciclo determinará o curto prazo (circulante).

Ciclo operacional: período médio compreendido entre a data de aquisição de matéria-prima dos fornecedores, com consequente venda dos produtos, até a data de recebimento das vendas dos clientes.

Supondo que uma empresa tenha ciclo operacional de 15 meses. Os bens e direitos com expectativa de realização (recebimento ou venda) dentro dos próximos 15 meses serão registrados no ativo circulante (curto prazo). Já os bens e direitos com expectativa de realização superior a 15 meses serão registrados no ativo não circulante (longo prazo). A classificação do passivo também segue a mesma regra do ativo.

Importante:

- O exercício social das empresas terá duração de 12 meses, independentemente da duração (maior, igual ou menor) de seu ciclo operacional. O fato de uma entidade apresentar ciclo operacional superior a um ano determinará, apenas, o critério de duração do seu ativo e passivo circulantes;
- Quando o recebimento de um direito ocorrer em várias parcelas mensais, as parcelas que serão realizadas no curto prazo devem ser registradas no ativo circulante, e as demais no ativo não circulante. O mesmo critério de segregação entre circulante e não circulante é aplicável ao passivo. Com o transcurso do tempo, as parcelas do não circulante serão transferidas para o circulante.

DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO

1 – INTRODUÇÃO

A Demonstração do resultado do exercício (DRE) é uma demonstração dinâmica e de preparação obrigatória pelas empresas. As receitas e as despesas constantes da conta ARE (Apuração do resultado do exercício) são apresentadas na DRE de forma resumida, padronizada e estruturada, permitindo que os usuários das informações contábeis compreendam o resultado das atividades – Lucro líquido do exercício ou Prejuízo do exercício – apurado pela empresa no exercício social findo.

A DRE relaciona todas as receitas auferidas e as despesas incorridas em determinado ano, independentemente de terem sido recebidas ou pagas. Portanto, a DRE deve incluir as receitas e despesas em obediência ao Princípio da Competência.

2 – ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO

De maneira geral, a DRE é apresentada de forma dedutiva (vertical). Das receitas são deduzidas as despesas, apurando-se, no final, o lucro líquido ou prejuízo do exercício.

O artigo 187 da Lei nº 6.404/76 relaciona os grupos de contas de receitas, despesas e de participações que devem constar na DRE elaboradas pelas sociedades anônimas, bem como, a sua ordem de apresentação.

SEÇÃO V

Demonstração do Resultado do Exercício

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

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

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

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

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

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

Com base no disposto no artigo 187, segue modelo de DRE:

Aços Planos S/A		
Demonstração do Resultado dos exercícios findos em 31/12/X2 e 31/12/X1		
	31/12/X2	31/12/X1
Receita Bruta de Vendas e Serviços		
(-) Deduções de vendas		
. Devolução de vendas		
. Tributos incidentes sobre vendas e serviços		
. Abatimentos		
. Descontos incondicionais		
Receita Líquida de Vendas e Serviços		
(-) Custo das Mercadorias (ou Produtos) Vendidas e dos Serviços Prestados		
Resultado Bruto (Lucro Bruto ou Prejuízo Bruto)		
(-/+ Despesas/Receitas Operacionais		
. Despesas Gerais e Administrativas		
. Despesas de Vendas (ou Comerciais)		
. Despesas/ Receitas Financeiras		
. Outras despesas e receitas operacionais		
Resultado Operacional		
(-) Outras despesas		
(+) Outras receitas		
Resultado antes do Imposto de Renda, CSLL e das Participações		
(-/+ Imposto de Renda		
(-/+ Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)		
(-) Participações no lucro		
(=) Lucro Líquido do Exercício ou Prejuízo do Exercício		
<i>(Lucro Líquido/ Prejuízo do exercício por ação do Capital Social)</i>		

Importante:

- De forma complementar à Lei nº 6.404/76, o Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis estabeleceu uma estrutura mínima para a DRE que diverge em alguns aspectos daquela estabelecida na Lei.

2.1 – Composição dos principais grupos de contas da DRE

Receita bruta de vendas e serviços: Corresponde à receita oriunda das atividades principais (cotidianas) da empresa (venda de mercadorias, de produtos ou de prestação de serviços), ou seja, aquela advinda da realização do seu objeto social. O valor informado é bruto por incluir os tributos incidentes sobre as vendas, as devoluções de vendas, os abatimentos e os descontos incondicionais concedidos.

Deduções de vendas e serviços: Correspondem aos tributos incidentes sobre as vendas, as devoluções de vendas, os abatimentos e descontos incondicionais concedidos. Esses valores não entram no “caixa” da empresa (devoluções de vendas, abatimentos e descontos incondicionais concedidos) ou, depois de recebidos, são destinados ao governo (tributos incidentes sobre vendas e serviços). Os principais tributos incidentes sobre vendas e serviços são: ICMS, PIS, Cofins e ISS.

Receita líquida de vendas e serviços: Corresponde à Receita bruta de vendas e serviços deduzida das Deduções de vendas e serviços.

Custo das mercadorias vendidas (CMV): Corresponde aos valores das compras líquidas das mercadorias adquiridas para revenda, baixadas do estoque quando de sua venda.

Custo dos produtos vendidos (CPV): Corresponde aos valores dos produtos transformados pelas indústrias, baixados do estoque quando de sua venda. Os valores dos produtos incluem todos os gastos incorridos no sistema produtivo: matéria-prima, insumos, depreciação das máquinas, mão-de-obra (salários e encargos sociais dos empregados envolvidos na produção); contas de água, energia elétrica e IPTU da fábrica; seguro da fábrica; etc.

Custo do serviço prestado (CSP): Corresponde aos gastos incorridos pela empresa que se relacionam com a prestação dos serviços, tais como gastos com salários e encargos sociais dos empregados envolvidos na prestação dos serviços.

Resultado (lucro ou prejuízo) bruto: Corresponde à Receita líquida de vendas e serviços deduzida do CMV/CPV/CSP. Também pode ser denominado “Resultado com mercadorias” (RCM).

Despesas gerais e administrativas: Correspondem aos gastos incorridos nas atividades de direção ou gestão da empresa, tais como: salários e encargos sociais dos setores de recursos humanos, contabilidade, jurídico, tesouraria; IPTU e seguro da sede; contas de água e energia elétrica da sede; etc.

Despesas de vendas (ou comerciais): Correspondem aos gastos incorridos nas atividades de promoção, venda e entrega de mercadorias. São os gastos incorridos nos esforços de venda das

mercadorias, tais como: salários, comissões e encargos sociais dos vendedores; despesa de manutenção e de depreciação dos veículos da empresa utilizados pelos vendedores; gastos com marketing, publicidade e propaganda; despesa com perdas estimadas em créditos de liquidação duvidosa; etc.

Despesas/ receitas financeiras: Correspondem ao resultado financeiro da empresa.

Despesas financeiras: juros de empréstimos e financiamentos bancários; variação cambial e monetária passivas; descontos condicionais concedidos; juros de mora pagos; juros passivos; despesas e taxas bancárias; etc.

Receitas financeiras: juros de mora recebidos; rendimento de aplicação financeira; variação cambial e monetária ativas; descontos obtidos; juros ativos; etc.

Outras despesas e Outras receitas: Correspondem, principalmente, às despesas e às receitas advindas da alienação ou baixa dos ativos não circulantes investimento, imobilizado e intangível. Antes da Lei nº 11.638/07, essas receitas e despesas eram denominadas “não operacionais”. Correspondem ao resultado de operações descontinuadas relacionadas a ativos não circulantes, classificados nos subgrupos investimento, imobilizado e intangível.

Imposto de renda e Contribuição social sobre o lucro líquido: Despesas e, em casos especiais, receitas, oriundas do cálculo desses tributos que incidem sobre o lucro das empresas.

Participações no lucro: Corresponde a gastos incorridos com a remuneração de terceiros, não vinculadas ao investimento dos sócios, calculada com base no lucro auferido pela empresa. Os participantes no resultado são: debenturistas, empregados, administradores, partes beneficiárias e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados.

OPERAÇÕES COM MERCADORIAS

1 – INTRODUÇÃO

Neste capítulo, estudaremos um dos assuntos mais cobrados em provas de concurso público. Serão apresentados os principais aspectos relacionados a transações de compra e venda de mercadorias, abordando, inclusive, o tratamento contábil dos principais impostos incidentes nessas transações.

2 – ESTOQUES

2.1 - Conceito

Os estoques são bens tangíveis ou intangíveis adquiridos ou fabricados pelas empresas com o objetivo de venda ou de consumo no curso de suas atividades. O Pronunciamento CPC nº 16 define que os estoques são ativos:

- (a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;
- (b) em processo de produção para essa venda; ou
- (c) na forma de materiais ou suprimentos, a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

O momento de registro da compra de itens do estoque, regra geral, é quando ocorre a transmissão de propriedade do bem para a empresa compradora, enquanto que o momento do registro da saída do bem do estoque, por venda, é quando há a transmissão de propriedade do ativo para o cliente.

São contas contábeis integrantes do grupo estoque:

- Estoque de matéria-prima ou de insumos;
- Estoque de produtos em elaboração (ou em fabricação);
- Estoque de produtos acabados;
- Estoque de mercadorias;
- Estoque de almoxarifado;
- Estoque de mercadorias entregues em consignação.

2.2 – Critério de avaliação de estoques

A Lei nº 6.404/76 estabelece que os estoques devem ser assim avaliados:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo

custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

Portanto, os itens dos estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou de produção, ou pelo valor realizável líquido (valor de mercado, valor líquido de venda), dos dois o menor.

Caso o custo de aquisição ou de produção de um item do estoque seja superior ao seu valor de realização, deve-se registrar uma conta retificadora no ativo no valor da perda estimada quando de sua venda, de forma a ajustar o valor do estoque ao valor realizável líquido estimado. A contabilização da perda estimada é realizada da seguinte forma:

D – Despesa com perda estimada para redução ao valor realizável líquido

C – Perda estimada para redução ao valor realizável líquido (*reduzora do ativo*)

(-A -PL/ *Fato modificativo diminutivo*)

2.3 – Custo de aquisição dos estoques

O valor pelo qual um item é registrado no estoque, ou seja, o custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis pagos pela empresa compradora, bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, devoluções de compras e abatimentos obtidos são deduzidos na determinação do custo de aquisição.

3 – NOTAS FISCAIS

De forma geral, a nota fiscal está presente em toda circulação de mercadoria. Nota fiscal é um documento fiscal emitido quando ocorre uma transação de transferência de propriedade de uma mercadoria, entre pessoas físicas e ou jurídicas, seja por uma operação de venda, seja por transferência entre filiais ou por devolução.

As notas fiscais consignam importantes informações relativas à transmissão de propriedade, tais como nome do remetente, do recebedor, valor da mercadoria, data da transação, descrição da mercadoria, valor dos impostos incidentes na transação etc. Também, as empresas prestadoras de serviços emitem notas fiscais para os serviços prestados.

4 – CONTABILIZAÇÃO

Neste item, veremos a contabilização de compra e venda de mercadorias (desconsiderando os tributos incidentes).

Dados das operações de compra e venda de mercadorias:

- Valor das mercadorias compradas, a prazo: \$100.000;
- Valor da venda, a prazo, das mercadorias pela empresa revendedora: \$200.000;

(a) No momento da compra

D – Estoque	\$100.000	
C – Fornecedores <u>ou</u> Duplicatas a pagar		\$100.000

(b) No momento da venda

Registro da baixa do estoque

D – CMV	\$100.000	
C – Estoque		\$100.000

Registro da receita de venda

D – Clientes <u>ou</u> Duplicatas a receber	\$200.000	
C – Receita bruta de vendas		\$200.000

5 – SISTEMAS DE CONTROLE DE ESTOQUES

As empresas podem controlar as entradas (compras) e saídas (vendas ou baixas) de itens de seu estoque com dois sistemas: Inventário periódico ou Inventário permanente. A seguir, serão apresentadas as principais características desses dois sistemas de controle.

5.1 – Sistema de inventário periódico

5.1.1 - Definição

O inventário periódico é adotado, normalmente, por empresas de porte menor e que possuem poucos itens em estoque. Nas empresas que adotam este sistema, a contabilidade não atualiza a conta contábil Estoque a cada compra, ou a cada venda de mercadorias.

No sistema de inventário periódico, as compras de mercadorias são registradas em uma conta contábil transitória denominada “Compras”. A apuração do estoque final e do custo da mercadoria vendida (CMV) somente é realizada ao final de um período. Ao longo do período, o saldo da conta contábil Estoque permanecerá com o saldo inicial (estoque inicial), sendo atualizado apenas no final do período. Para a apuração do estoque final, deverá ocorrer inventário físico (contagem física) dos itens em estoque e a utilização da seguinte fórmula:

$$\text{CMV} = \text{Estoque inicial (Ei)} + \text{Compras líquidas (C)} - \text{Estoque final (Ef)}$$

Importante:

- **Compras líquidas:** Incluem o preço de compra, os tributos não recuperáveis, os custos de transporte, seguro e outros diretamente atribuíveis à aquisição de mercadorias, deduzidos de descontos comerciais, devoluções de compras e abatimentos obtidos.
- **Mercadorias disponíveis para venda:** Correspondem ao somatório do estoque inicial e das compras líquidas de um determinado período.
- **Resultado com Mercadorias (RCM):** O RCM (Lucro Bruto) é o resultado da Receita Líquida Vendas (RLV) menos o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV), ou seja, $RCM = RLV - CMV$. Também pode ser apurado pela seguinte fórmula: $RCM = RLV - (Ei + C - Ef)$.

5.1.2 - Contabilização do inventário periódico

Os razonetes a seguir demonstram a contabilização de operações de compras, venda e de apuração do estoque final e do CMV pelo sistema de inventário periódico:

<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Estoque</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(Si) 60.000</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">60.000 (5)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(6) 30.000</td> <td></td> </tr> </table>	Estoque		(Si) 60.000	60.000 (5)	(6) 30.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Fornecedores</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">20.000 (1)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;"></td> <td style="text-align: right;">30.000 (2)</td> </tr> </table>	Fornecedores			20.000 (1)		30.000 (2)
Estoque													
(Si) 60.000	60.000 (5)												
(6) 30.000													
Fornecedores													
	20.000 (1)												
	30.000 (2)												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Compras</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(1) 20.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(2) 30.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">50.000</td> <td style="text-align: right;">50.000 (4)</td> </tr> </table>	Compras		(1) 20.000		(2) 30.000		50.000	50.000 (4)	<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Receita de venda</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;"></td> <td style="width: 50%; text-align: right;">120.000 (3)</td> </tr> </table>	Receita de venda			120.000 (3)
Compras													
(1) 20.000													
(2) 30.000													
50.000	50.000 (4)												
Receita de venda													
	120.000 (3)												
<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">CMV</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(4) 50.000</td> <td style="width: 50%; text-align: right;">30.000 (6)</td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">(5) 60.000</td> <td></td> </tr> <tr> <td style="border-right: 1px solid black;">80.000</td> <td></td> </tr> </table>	CMV		(4) 50.000	30.000 (6)	(5) 60.000		80.000		<table style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th colspan="2" style="text-align: center; border-bottom: 1px solid black;">Clientes</th> </tr> <tr> <td style="width: 50%; border-right: 1px solid black;">(3) 120.000</td> <td style="width: 50%;"></td> </tr> </table>	Clientes		(3) 120.000	
CMV													
(4) 50.000	30.000 (6)												
(5) 60.000													
80.000													
Clientes													
(3) 120.000													

Operações de compra e venda de mercadorias no período:

- (Si) Saldo inicial (estoque inicial) do estoque no período;
- (1) Operação de compra de mercadorias, a prazo, no montante de \$20.000;
- (2) Operação de compra de mercadorias, a prazo, no montante de \$30.000;
- (3) Registro da venda de mercadorias, a prazo, no montante de \$120.000. Observa-se que no inventário periódico, no momento da venda de mercadorias, apenas a receita de venda é registrada, não ocorrendo a baixa das mercadorias do estoque com o correspondente registro do CMV;

Final do período - Apuração do estoque final e do CMV:

- (4) Encerramento da conta transitória “Compras”, em contrapartida da conta “CMV”;
- (5) Transferência do saldo inicial de estoque para a conta “CMV”;
- (6) Registro do estoque final na conta “Estoque”, em contrapartida da conta “CMV”. O saldo final do estoque foi obtido mediante a realização de inventário físico. Nesse momento, é apurado o “CMV” do período.

5.2 – Sistema de inventário permanente

5.2.1 - Definição

O inventário permanente é o sistema mais completo de controle de estoque, por contabilizar tempestivamente todas as operações de compra, fabricação e de venda de mercadorias. Este sistema mantém um controle constante da movimentação dos itens em estoque, permitindo municiar os usuários internos das informações contábeis com relatórios gerenciais atualizados e adequados para a tomada de decisões.

No sistema de inventário permanente, as compras de mercadorias são registradas na conta “Estoque”, não existindo a conta contábil “Compras”. A apuração do custo da mercadoria vendida (CMV) é realizada a cada transação de venda. Assim, ao longo do período, o saldo de estoque é atualizado a cada operação de compra e de venda. O inventário físico dos itens em estoque não é requerido para apurar o saldo final de estoque.

5.2.2 - Contabilização do inventário permanente

A contabilização das operações de compra e venda de mercadorias no inventário permanente é a mesma já estudada no item 4 – Contabilização deste capítulo.

5.3 – Comparativo entre os sistemas de controle

Analisando as características dos dois sistemas de controle de estoque, pode-se elaborar o seguinte demonstrativo:

Inventário periódico	Inventário permanente
Controle desatualizado	Controle atualizado
Há a conta "compras"	Não há a conta "compras"
Requer inventário físico para apuração do CMV	Não requer inventário físico para apuração do CMV
CMV é apurado no final do período	CMV é apurado a cada transação de venda de mercadoria
Estoque atualizado no final do período	Estoque atualizado a cada operação com mercadoria
Controles internos fracos	Controles internos fortes

6 – CRITÉRIOS DE CÁLCULO DO CUSTO DE SAÍDA (VALORAÇÃO) DOS ITENS DE ESTOQUE

6.1 - Introdução

Imaginem uma empresa que possui em estoque um mesmo produto adquirido em diversas datas e com preços distintos. Qual deve ser o critério adotado para determinar o custo

unitário desse produto quando de sua venda? Os itens vendidos devem ser valorados pelo custo original de entrada (compra)? Ou pelo custo médio de todas as entradas?

As empresas dispõem de alguns critérios para determinar o custo de saída dos seus itens em estoque. Estudaremos os principais.

6.2 – Ficha de controle de estoque

A ficha de controle de estoque tem como objetivos principais controlar esse importante elemento do ativo que é o estoque, facilitar a valoração de cada entrada e saída de itens no estoque, e de prover os usuários internos de informações tempestivas quanto ao saldo físico e financeiro de cada item em estoque.

A ficha de controle de estoques deve possuir as seguintes colunas:

- Colunas de **entradas**: Nessas colunas, são preenchidos as quantidades e os respectivos custos de aquisição das mercadorias quando de sua entrada em estoque e, conseqüentemente, o custo unitário desses itens. As devoluções de compras devem ser lançadas nessa coluna com sinal invertido, de forma a diferenciar do registro das saídas de mercadorias por vendas, que devem ser lançadas nas colunas de saída;
- Colunas de **saídas**: Nessas colunas, são preenchidos as quantidades e os respectivos custos de saída das mercadorias quando de sua baixa do estoque e, conseqüentemente, o custo unitário desses itens. As devoluções de vendas devem ser lançadas nessa coluna com sinal invertido, de forma a diferenciar do registro das entradas de mercadorias por compras, que devem ser lançadas nas colunas de entrada;
- Colunas de **saldo**: Nessas colunas, são preenchidos o saldo físico (em unidades) e o saldo financeiro das mercadorias em estoque e, conseqüentemente, o custo unitário desses itens.

Modelo de ficha de controle de estoque

ENTRADAS			SAIDAS			SALDO		
Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total

6.3 – Critério do Custo específico

Segundo esse critério, o custo específico de entrada ou de produção de cada item será aquele utilizado quando de sua saída do estoque. Assim, a saída de cada unidade de estoque será valorada pelos custos efetivamente incorridos em sua aquisição ou fabricação.

Embora, em tese, o custo específico seja o critério mais lógico, nem sempre é possível adotá-lo. Esse critério normalmente é adotado por empresas que possuem quantidade não muito elevada de itens em estoque, ou que cada unidade apresenta características e custos de aquisição ou de fabricação muito divergentes entre si. Como exemplos, podemos citar empresas revendedoras de automóveis usados e empresas que fabricam produtos sob encomenda, cujas características e custos são bem distintos entre si.

6.4 – Primeiro que Entra é o Primeiro que Sai (PEPS)

Segundo esse critério, a saída de um item de estoque será valorada pelo custo de aquisição ou de fabricação do primeiro item que entrou em estoque.

Exemplo:

Informações:

- Dia 01/jan – Compra de 200 unidades de mercadoria pelo valor total de \$4.000,00
- Dia 10/jan – Compra de 400 unidades de mercadoria pelo valor total de \$12.000,00
- Dia 15/jan – Compra de 300 unidades de mercadoria pelo valor total de \$12.000,00
- Dia 20/jan – Venda de 700 unidades de mercadoria pelo valor total de \$30.000,00

Data	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total
01/jan	200	20,00	4.000,00				200	20,00	4.000,00
10/jan	400	30,00	12.000,00				600	26,67	16.000,00
15/jan	300	40,00	12.000,00				900	31,11	28.000,00
20/jan				200	20,00	4.000,00	200	40,00	8.000,00
				400	30,00	12.000,00			
				100	40,00	4.000,00			
				700		20.000,00			

6.5 – Último que Entra é o Primeiro que Sai (UEPS)

Segundo esse critério, a saída de um item de estoque será valorada pelo custo de aquisição ou de fabricação do último item que entrou em estoque.

Exemplo: (mesmos dados do item anterior)

Data	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total
01/jan	200	20,00	4.000,00				200	20,00	4.000,00
10/jan	400	30,00	12.000,00				600	26,67	16.000,00
15/jan	300	40,00	12.000,00				900	31,11	28.000,00
20/jan				300	40,00	12.000,00			
				400	30,00	12.000,00	200	20,00	4.000,00
				700		24.000,00			

6.6 – Média ponderável móvel

Segundo esse critério, a saída de um item de estoque será valorada pelo custo médio ponderado das entradas de todos os itens em estoque. O valor do custo médio utilizado para valorar o custo de saída de cada item de estoque é alterado pelo custo de entrada (compra). Esse critério também é conhecido como preço médio ou custo médio, e é o mais adotado pelas empresas no Brasil.

Exemplo: (mesmos dados do item anterior)

Data	ENTRADAS			SAÍDAS			SALDO		
	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total	Quant.	Custo Unit.	Total
01/jan	200	20,00	4.000,00				200	20,00	4.000,00
10/jan	400	30,00	12.000,00				600	26,67	16.000,00
15/jan	300	40,00	12.000,00				900	31,11	28.000,00
20/jan				700	31,11	21.777,78	200	31,11	6.222,22

Também existe o critério da **média ponderável fixa** para apuração do custo de saída do estoque. Segundo esse critério, será calculado um custo médio único (fixo) para todas as entradas (compras) de mercadorias no período (mês). Todas as saídas de mercadorias no mês serão valoradas pelo mesmo custo médio. Assim, por exemplo, o custo de uma entrada ocorrida no dia 20 do mês influenciará a valoração do custo de uma mercadoria vendida no dia 15, portanto, antes da citada compra.

Já pelo critério da média ponderável móvel, o custo médio utilizado para a valoração da saída de estoque é aquele apurado até o momento da venda, não sendo, portanto, influenciado por entradas (compras) posteriores de mercadorias naquele mês. O valor do custo médio utilizado para valorar o custo de saída de cada item de estoque é alterado a cada nova entrada (compra).

O critério da média ponderável fixa não é aceito pelo fisco para as empresas que calculam o imposto de renda pela modalidade do lucro real.

6.7 – Comparativo dos critérios: Análise dos efeitos no patrimônio

Com base nas informações constantes das fichas de controle de estoques dos critérios PEPS, UEPS e da média ponderada móvel, podemos elaborar a seguinte DRE:

	PEPS	UEPS	Custo médio
Receita bruta de vendas	30.000	30.000	30.000
(-) CMV	(20.000)	(24.000)	(21.778)
Lucro bruto	10.000	6.000	8.222
Estoque final	8.000	4.000	6.222

Conseqüentemente, considerando um ambiente de economia hiperinflacionária (onde as últimas compras têm os preços superiores aos das primeiras), como o retratado nos exemplos anteriores, podemos elaborar o seguinte quadro comparativo:

Descrição	PEPS	UEPS	Custo médio
Valor do CMV	Menor	Maior	Médio
Valor do lucro bruto (margem bruta)	Maior	Menor	Médio
Valor do estoque final	Maior (valor das últimas entradas)	Menor (valor das primeiras entradas)	Médio
Critério aceito pelo fisco? (empresas optantes do lucro real)	Sim	Não	Sim

PATRIMÔNIO LÍQUIDO

1 - INTRODUÇÃO

A definição de patrimônio líquido foi apresentada no início desta apostila. De forma geral, no patrimônio líquido são registrados os recursos aportados pelos sócios, o resultado do exercício (lucro ou prejuízo), as reservas resultantes de apropriações de lucros (Reservas de lucros) e as reservas para manutenção do capital (Reservas de capital).

2 - COMPOSIÇÃO

O artigo nº 182 da Lei nº 6.404/76 define quais as contas integram o patrimônio líquido das sociedades anônimas e das sociedades de grande porte. As contas que compõem o patrimônio líquido são as seguintes:

ATIVO	PASSIVO
	PATRIMÔNIO LÍQUIDO Capital Social Reservas de capital Reservas de lucro (-) Ações em tesouraria (+ -) Ajustes de avaliação patrimonial (-) Prejuízos acumulados

Essas contas são apresentadas a seguir:

2.1 – Capital social

2.1.1 - Definição

A definição da conta Capital social foi apresentada no início desta apostila.

O artigo 182 da Lei nº 6.404/76, determina que a conta Capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada. Assim, a conta Capital social é composta das seguintes contas analíticas:

- Capital subscrito: Registra o montante “prometido” pelos sócios no Estatuto Social ou Contrato Social. Conta de natureza credora.
- Capital a integralizar (ou a realizar): Registra o montante “prometido” pelos sócios, mas ainda não integralizado (transferido para a entidade). Conta de

natureza devedora (retificadora do PL). Na integralização do capital, os sócios transferem a propriedade de bens ou direitos para a entidade, podendo ser de natureza variada (estoque, créditos com terceiros, máquina, dinheiro, terreno etc.).

2.1.2 - Contabilização

A contabilização do Capital social envolve duas etapas, a saber:

(a) No momento da subscrição do capital social

D – Capital a integralizar (conta retificadora)

C – Capital subscrito

(b) No momento da integralização do capital social

D – Conta do Ativo (Caixa, Banco c/movimento, imobilizado etc.)

C – Capital a integralizar (conta retificadora)

(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

2.2 – Ações em tesouraria

Conta de natureza devedora (retificadora do PL) que registra o valor pago (custo de aquisição) pela empresa na aquisição de ações de sua própria emissão. Enquanto mantidas em “tesouraria”, as ações não terão direito a voto e a recebimento de dividendos. Na prática, essas ações foram retiradas de circulação do mercado.

O § 5º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 determina que a conta Ações em tesouraria será destacada no Balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que originou os recursos utilizados em sua aquisição.

Se a empresa vender as ações em tesouraria, em caso de lucro nessa alienação (venda das ações por valor superior ao de sua aquisição), o resultado será lançado a crédito de uma conta de Reserva de capital, pois sua natureza é similar à do ágio na emissão de ações. Assim, esse ganho não é tratado como receita no resultado. Caso a empresa apure prejuízo (venda das ações por valor inferior ao de sua aquisição) na venda das ações em tesouraria, o resultado será lançado a débito da conta de reserva que originou os recursos utilizados quando de sua aquisição.

A contabilização de operações de compra e venda de ações em tesouraria é a seguinte:

(a) Aquisição de ações em tesouraria

D – Ações em tesouraria (conta retificadora)

C – Caixa ou Bancos c/movimento

(-A -PL/ Fato modificativo diminutivo)

(b) Alienação das ações em tesouraria com lucro

D – Caixa ou Bancos c/movimento

C – Ações em tesouraria (valor da compra das ações)

C – Reserva de capital

*(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)***(c) Alienação das ações em tesouraria com prejuízo**

D – Caixa ou Bancos c/movimento

D – Reserva de origem dos recursos

C – Ações em tesouraria (valor da compra das ações)

*(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)***2.3 – Prejuízos acumulados**

A conta Prejuízos acumulados, conta de natureza devedora, estará presente no patrimônio líquido de uma empresa, caso o saldo de prejuízo do exercício não tenha sido absorvido por reservas de lucros (obrigatório) ou por reservas de capital (facultativo). Para entender melhor a conta Prejuízos acumulados, faz-se necessário entender o funcionamento da conta transitória Lucros ou prejuízos acumulados, do patrimônio líquido. O funcionamento dessa conta está apresentado no item Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados – DLPA, mais à frente.

2.3.1 – Absorção de prejuízos

O parágrafo único do artigo 189 da Lei nº 6.404/76 determina que o prejuízo do exercício deve ser absorvido, obrigatoriamente, pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucro, sendo a reserva legal a última, e, opcionalmente, em caso de saldo remanescente de prejuízo, pelas reservas de capital. Ainda, a critério dos sócios, em caso de saldo remanescente de prejuízo, a conta Capital social pode absorvê-lo.

Assim, podemos concluir que a existência concomitante de reservas de lucros e a conta prejuízo acumulado é proibida para as sociedades anônimas e para as sociedades de grande porte.

Podemos elaborar o seguinte resumo da ordem de absorção de prejuízo:

- 1) Reservas de lucros (exceto a legal);
- 2) Reserva legal;
- 3) Reservas de capital (facultativa);
- 4) Capital social (facultativa).

Importante:

Embora não seja mais permitido existir lucro acumulado ao final do exercício social, o parágrafo único do artigo 189 da Lei nº 6.404/76 ainda prevê essa figura em sua redação.

2.4 – Ajustes de avaliação patrimonial

A conta Ajustes de avaliação patrimonial é prevista no § 3º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 e registra as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência.

Essa conta pode apresentar saldo devedor ou credor, dependendo do efeito da avaliação do elemento patrimonial a valor justo, e não pode ser classificado como conta de reserva.

2.5 – Reservas de capital

As reservas de capital são previstas nos §§ 1º e 2º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 e decorrem, em sua maioria, de ganhos auferidos pela empresa que não foram registrados no resultado do exercício como receita. As reservas de capital são as seguintes:

- Reserva de correção monetária do capital;
- Reserva de ágio na emissão de ações;
- Reserva de alienação de partes beneficiárias;
- Reserva de alienação de bônus de subscrição.

De forma geral, podemos afirmar que as reservas de capital:

- Têm natureza credora;
 - Representam valores recebidos pela empresa (exceto a reserva de correção monetária), mas que não foram registrados no resultado do exercício como receita;
 - Geram o seguinte efeito no patrimônio quando contabilizadas (exceto a reserva de correção monetária):
 - D – Caixa ou Banco c/movimento
 - C – Reserva de capital
- (+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

2.5.1 - Reserva de correção monetária do capital

Na época em que havia a correção monetária das demonstrações financeiras, a correção monetária do valor do capital social realizado era registrada nesta conta de reserva

específica, sem alterar o valor do capital social. O artigo 4º da Lei nº 9.249/95 vetou qualquer forma de correção monetária das demonstrações financeiras, e esta conta está em desuso.

2.5.2 - Reserva de ágio na emissão de ações

A diferença entre o valor integralizado e o valor subscrito na emissão de novas ações deve ser registrada na conta Reserva de ágio na emissão de ações, ou seja, essa reserva registra a parcela do capital social integralizado que exceder o montante do capital subscrito.

Assim, por exemplo, caso uma empresa emita 500.000 novas ações com valor nominal de R\$ 1,00 cada, e os acionistas pagarem R\$ 1,20 por cada ação, teríamos a seguinte contabilização:

D – Caixa ou Banco c/movimento	\$600.000
C – Capital social	\$500.000
C – Reserva de ágio na emissão de ações	\$100.000
	(+A +PL/ Fato modificativo aumentativo)

2.5.3 - Reserva de alienação de partes beneficiárias

Os artigos 46 a 51 da Lei nº 6.404/76 regulamentam as partes beneficiárias, que são títulos mobiliários negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social (não concedem direitos políticos a seus titulares), emitidas por sociedades anônimas fechadas (S/A aberta é proibida de emitir tais títulos). Os titulares de partes beneficiárias têm direito de participar, até o limite de 10%, nos lucros anuais da empresa.

As partes beneficiárias podem ser convertidas em ações do capital e podem ser atribuídas gratuitamente ou alienadas. As partes beneficiárias atribuídas gratuitamente não podem ter duração superior a 10 anos, exceto se destinadas a sociedades ou fundações beneficentes dos empregados da companhia.

Somente haverá reserva de capital para o produto da alienação de partes beneficiárias, ou seja, as partes beneficiárias atribuídas gratuitamente não implicam constituição de registro no patrimônio líquido, mas, assim como para as alienadas, deverá constar em nota explicativa. A contabilização dessa reserva segue o exemplo já apresentado no início do tópico Reserva de capital.

2.5.4 - Reserva de alienação de bônus de subscrição

Os artigos 75 a 79 da Lei nº 6.404/76 regulamentam os bônus de subscrição, que são títulos mobiliários negociáveis. Os bônus de subscrição podem ser emitidos dentro do limite do capital autorizado no Estatuto Social, e concedem a seus titulares o direito de subscrever ações

do capital social da empresa, quando do momento de sua subscrição. A contabilização dessa reserva segue o exemplo já apresentado no início do tópico Reserva de capital.

2.5.5 – Destinação das reservas de capital

A Lei nº 6.404/76 define as destinações das reservas de capital:

Reserva de Capital

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:

I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

2.6 – Reservas de lucros

As reservas de lucros são previstas no § 4º do artigo 182 da Lei nº 6.404/76 e são formadas pela destinação de parte do lucro líquido do exercício. A constituição dessas reservas é decorrente de lei (reserva legal), de previsão estatutária (reserva estatutária) ou por proposta da administração da empresa. As reservas de lucros são as seguintes:

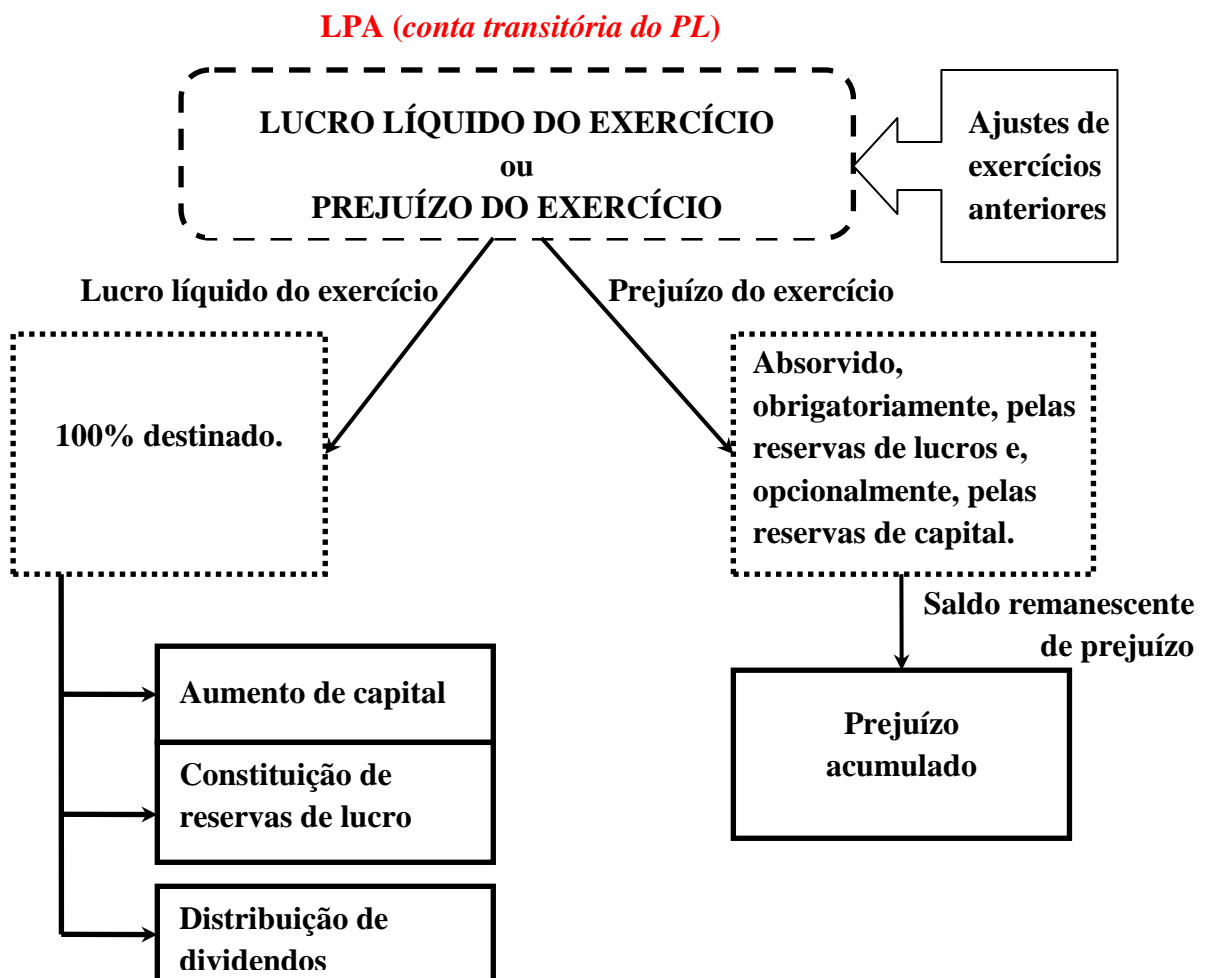
- Reserva legal;
- Reserva estatutária;
- Reserva para contingências;
- Reserva de lucros a realizar;
- Reserva de retenção de lucros;
- Reserva de incentivos fiscais;
- Reserva de prêmio na emissão de debêntures (artigo 19 da Lei nº 11.941/09).

De forma geral, podemos afirmar que as reservas de lucros:

- Têm natureza credora;
- Representam parcela de lucros não distribuídos aos sócios;
- São originadas do lucro do exercício contabilizado na conta transitória Lucro ou prejuízo acumulado - LPA;

- Podem ser utilizadas para pagamento de dividendos e devem ser utilizadas para absorção de prejuízos (esses dois assuntos serão abordados detalhadamente mais à frente);
 - Sua constituição ou reversão constitui fato contábil permutativo (-PL +PL):
- (a) **Constituição da reserva de lucro**
 D – Lucros ou prejuízos acumulados - LPA
 C – Reserva de lucro
- (b) **Reversão da reserva de lucro**
 D – Reserva de lucro
 C – Lucros ou prejuízos acumulados - LPA

A ilustração a seguir demonstra o fluxo do resultado depois de registrado na conta de LPA:



2.6.1 – Reserva legal

A reserva legal é prevista no artigo 193 da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, 5% do lucro líquido do exercício para constituição da reserva legal. A denominação dessa reserva de lucro é motivada por sua constituição ser determinada por lei. Essa reserva tem como finalidade manter recursos na empresa, de forma, em tese, a preservar sua continuidade operacional e solvência.

A Reserva legal tem as seguintes regras de constituição e de utilização:

Limites de composição:

- **Limite máximo obrigatório:** O saldo da reserva legal não poderá exceder a 20% do capital do social da empresa. Assim, no ano em que a destinação de 5% do lucro líquido provocar a superação desse limite, a empresa deverá destinar um percentual menor, em montante suficiente para alcançar o valor do limite máximo;
- **Limite máximo opcional:** Caso o saldo da reserva legal acrescido dos saldos das reservas de capital exceder a 30% do capital do social, a empresa pode, a critério dela, deixar de constituir nova reserva legal.

Utilização da reserva:

A reserva legal somente poderá ser utilizada para:

- Aumentar o capital social da empresa, mediante deliberação dos sócios; ou
- Absorver a parcela de prejuízo do exercício que exceder às demais reservas de lucros. A reserva legal é a última a ser utilizada para a absorção de prejuízo.

2.6.2 – Reserva estatutária

A reserva estatutária é prevista no artigo 194 da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, o Estatuto Social (daí, o nome da reserva) pode estabelecer que parte do lucro do exercício seja destinada a uma reserva de lucro - reserva estatutária -, desde que estabeleça de forma precisa e completa, a sua finalidade, os critérios de constituição e o seu limite máximo.

A constituição dessa reserva não pode restringir o pagamento do dividendo obrigatório.

2.6.3 – Reserva para contingências

A reserva para contingências é prevista no artigo 195 da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, a assembleia-geral poderá aprovar, por proposta dos órgãos da administração, a

destinação de parte do lucro líquido do exercício para reserva específica com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

A reserva para contingências tem como objetivo reduzir o impacto de prejuízos futuros estimados ao reter parte do lucro, podendo reduzir, inclusive, os dividendos a serem pagos aos sócios. A reserva para contingências deverá ser revertida no exercício em que ocorrer a perda estimada, ou no exercício em que deixarem de existir as razões para a sua constituição.

Normalmente, as razões que podem ensejar a constituição de tal reserva são: ocorrência de fenômenos naturais (geada, seca, inundação) que afetam a atividade da empresa; demanda cíclica dos produtos vendidos pela empresa; duração limitada dos produtos vendidos; paralisações temporárias relevantes para reforma de maquinário ou de instalações; escassez de matéria-prima.

2.6.4 – Reserva de retenção de lucros

A reserva de retenção de lucros é prevista no artigo 196 da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, a assembleia-geral poderá aprovar, por proposta dos órgãos da administração, a retenção de parte do lucro em reserva específica de montante a ser utilizado em projetos de investimentos. Essa retenção será baseada em orçamento de capital apresentado pelos órgãos da administração que, normalmente, deverá ter duração máxima de 5 anos. Essa reserva, devido à sua natureza, também é denominada reserva de expansão, reserva de investimento ou reserva orçamentária.

A constituição dessa reserva não pode restringir o pagamento do dividendo obrigatório.

2.6.5 – Reserva de lucros a realizar

A reserva de lucros a realizar é prevista no artigo 197 da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, a assembleia-geral poderá aprovar, por proposta dos órgãos da administração, a destinação para a reserva de lucros a realizar da parte do dividendo obrigatório que ultrapassar o montante do lucro líquido realizado (financeiramente realizado). Ressalta-se que sua constituição é opcional.

Considerando que na apuração do resultado do exercício são contabilizadas, em atendimento ao Princípio da Competência, receitas cujos fatos geradores já ocorreram, mas que ainda não implicaram ingresso efetivo de recursos, a criação dessa reserva resguardaria a

empresa de pagar dividendos obrigatórios sem dispor de recursos financeiros para tal. Os motivos principais para a geração de lucros não realizados são o resultado positivo de equivalência patrimonial e a existência de direitos que serão recebidos no longo prazo.

Essa reserva somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou para pagamento dos dividendos não pagos, quando da realização financeira do lucro.

2.6.6 – Reserva de incentivos fiscais

A reserva de incentivos fiscais é prevista no artigo 195-A da Lei nº 6.404/76. Segundo o referido artigo, a assembleia-geral poderá aprovar, por proposta dos órgãos da administração, a destinação para a reserva de incentivos fiscais da parte do lucro líquido do exercício que corresponder a receitas recebidas de doações ou subvenções governamentais com fins de investimento. Ressalta-se que sua constituição é opcional.

Caso constituída a reserva, a empresa terá o benefício de excluir a respectiva receita de doações ou subvenções governamentais do cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (para isso, utilizará o registro auxiliar Lalur), contudo, deverá excluir a referida receita da base do dividendo obrigatório.

2.6.7 – Reserva de prêmio na emissão de debêntures

A reserva de prêmio na emissão de debêntures não consta da Lei nº 6.404/76, mas é prevista no artigo 19 da Lei nº 11.941/09. Segundo a citada Lei, a assembleia-geral poderá aprovar, por proposta dos órgãos da administração, a destinação para reserva de lucro específica da parte do lucro líquido do exercício que corresponder a receitas apropriadas de prêmio (ágio) na emissão de debêntures. Ressalta-se que sua constituição é opcional.

Caso constituída a reserva, a empresa terá o benefício de excluir a respectiva receita de prêmio na emissão de debêntures do cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido (para isso, utilizará o registro auxiliar Lalur), contudo, deverá excluir a referida receita da base do dividendo obrigatório.

2.6.8 – Limite de constituição das reservas de lucros

O artigo 197 da Lei nº 6.404/76 determina que o saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o valor do capital social. Atingindo esse limite, a assembleia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

2.6.9 – Aspectos legais

Seguem transcritos os artigos da Lei nº 6.404/76 que tratam das reservas de lucros:

SEÇÃO II **Reservas e Retenção de Lucros**

Reserva Legal

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

Reservas Estatutárias

Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

- I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
- II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
- III - estabeleça o limite máximo da reserva.

Reservas para Contingências

Art. 195. A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembleia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

Retenção de Lucros

Art. 196. A assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembléia-geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

Reserva de Lucros a Realizar

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro.

Limite da Constituição de Reservas e Retenção de Lucros

Art. 198. A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o artigo 194 e a retenção nos termos do artigo 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (artigo 202).

Limite do Saldo das Reservas de Lucro

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingindo esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

3 – Dividendos

3.1 – Conceito

Os dividendos correspondem à distribuição de lucros aos sócios da empresa e são regulamentados pelos artigos 201 a 205 da Lei nº 6.404/76. O cálculo e o pagamento normalmente ocorrem com o término do exercício social, mas pode haver pagamento de dividendos intermediários, mediante levantamento de balanço intermediário e desde que haja previsão estatutária.

O pagamento dos dividendos mínimos obrigatórios deve ser previsto no Estatuto Social, mediante a determinação de critérios claros e precisos de cálculo, evitando possíveis interpretações prejudiciais aos acionistas minoritários. Em caso de omissão estatutária acerca dos critérios de cálculo dos dividendos obrigatórios, o artigo 202 da Lei nº 6.404/76 estabelece os critérios então aplicáveis.

3.2 – Contabilização

A contabilização dos dividendos obrigatórios ocorre em duas etapas, a saber:

(a) Registro dos dividendos obrigatórios a pagar

D – Conta do patrimônio líquido (LPA ou reserva de lucros)

C – Dividendos a pagar (passivo circulante)

(+P -PL/ Fato modificativo diminutivo)

(b) Pagamento dos dividendos

D – Dividendo a pagar

C – Caixa ou Banco c/movimento

(-A -P/ Fato permutativo)

ATIVO IMOBILIZADO

1 – CONCEITO

O item IV do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 determina que no ativo imobilizado serão contabilizados “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”. Exemplos: máquinas e equipamentos, ferramentais, terrenos, instalações, móveis e utensílios, computadores, veículos, edificações, jazidas minerais, florestamento, benfeitorias em imóveis de terceiros.

Resumidamente, os bens registrados no ativo imobilizado apresentam as seguintes características:

- Bens corpóreos;
- Vida útil estimada superior a 1 ano;
- A companhia não tem intenção de aliená-lo;
- Destinados à manutenção das atividades da companhia.

2 – CUSTO DE AQUISIÇÃO

O custo de aquisição de bens do ativo imobilizado compreende o preço de aquisição (valor pago ao fornecedor), deduzido de descontos comerciais e abatimentos, tributos incidentes na compra não recuperáveis (incluindo imposto de importação), frete e seguros pagos na compra, gastos com a instalação do bem, custos estimados de desmontagem e remoção do bem, e outros valores pagos na aquisição e colocação do bem em condições de uso.

A contabilidade deve registrar esses custos até a data em que o bem entra em operação. Após o início da operação, eventuais outros gastos deverão ser lançados como despesa no resultado.

3 – GASTOS COM MANUTENÇÃO E REFORMAS

Gastos com manutenções periódicas, também denominadas “reparos e manutenção”, devem ser contabilizados como despesa no resultado do exercício, não sendo incorporados ao valor do bem. Esses gastos não aumentam a vida útil do bem, mas apenas têm como finalidade mantê-lo em condições de funcionamento.

Já os gastos com reformas que resultam em aumento da vida útil de item do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor do bem. Após esse acréscimo, a empresa deve verificar a nova vida útil estimada do bem, adequando o cálculo de sua depreciação.

4 - DEPRECIÇÃO

4.1 - Conceito

Sabemos que máquinas, veículos e outros itens do ativo imobilizado perdem valor econômico durante sua vida útil, sofrendo desgaste pelo uso ou tornando-se obsoletos.

A depreciação é a forma como a contabilidade registra, sistematicamente, a perda do valor econômico dos itens registrados no ativo imobilizado, durante sua vida útil estimada.

Para proceder ao cálculo da depreciação é necessário conhecer as seguintes definições:

- Valor contábil: Valor do custo de aquisição do ativo imobilizado menos o saldo da conta depreciação acumulada e do valor de eventual conta retificadora para perda por redução ao valor recuperável. Também é conhecido como valor contábil líquido;
- Valor depreciável: Valor do ativo imobilizado sujeito à depreciação. É a base de cálculo da depreciação. Caso um valor residual seja estabelecido pela empresa, o valor depreciável corresponde ao custo de aquisição do ativo imobilizado deduzido do valor residual;
- Vida útil é:
 - (a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
 - (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.
- Taxa de depreciação: Percentual mensal ou anual aplicado sobre o valor depreciável do bem, que varia de acordo com a vida útil estimada.

4.2 – Itens que não são depreciados

Os seguintes itens integrantes do ativo imobilizado não são depreciados:

- Terrenos;
- Recursos naturais, tais como jazidas minerais e florestas (esses itens sofrem exaustão);

- Imobilizações em construção; itens do imobilizado adquiridos, mas ainda não incorporados fisicamente à empresa ou ainda não instalados; importações em andamento.

4.3 – Cálculo da depreciação

A depreciação é calculada, mensalmente, para cada item registrado no ativo imobilizado, ou para os itens que compõem uma mesma unidade geradora de benefícios. O cálculo da depreciação depende da vida útil estimada do bem.

O início da depreciação ocorre no mês em que o bem foi instalado e encontra-se pronto para entrar em operação. Independente do dia em que o bem atingiu esta condição, a depreciação é calculada para todo o mês.

Há vários métodos para calcular a depreciação. Estudaremos os três principais.

4.3.1 – Método das quotas constantes (linear)

Método mais adotado pelas empresas que consiste na divisão do valor depreciável do bem pelo tempo de vida útil para ele estimado. No método linear, a quota (despesa) mensal de depreciação é constante.

Exemplo:

Valor depreciável: \$200.000

Vida útil estimada: 4 anos

Quota de depreciação: $\frac{\$200.000}{4 \text{ anos}} = \$50.000/\text{ano} (\$4.167/\text{mês})$

ou

Taxa de depreciação: $\frac{100\%}{4 \text{ anos}} = 25\% \text{ ao ano} \Rightarrow \$200.000 \times 25\% = \$50.000/\text{ano}$

4.4 – Valor residual

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, no final da vida útil estimada do bem. É o valor que a empresa estima obter caso vendesse o item do imobilizado depois de encerrada sua vida útil.

Caso seja adotado um valor residual para o ativo imobilizado, esse valor deve ser deduzido do custo de aquisição do bem, ou seja, esse valor não compõe o valor depreciável.

Exemplo 1:**Custo de aquisição:** \$200.000**Valor residual:** zero**Valor depreciável (custo de aquisição – valor residual):** \$200.000**Vida útil estimada:** 4 anos**Quota de depreciação:** $\frac{\$200.000}{4 \text{ anos}} = \$50.000/\text{ano}$ **Exemplo 2:****Custo de aquisição:** \$200.000**Valor residual:** \$20.000**Valor depreciável (custo de aquisição – valor residual):** \$180.000**Vida útil estimada:** 4 anos**Quota de depreciação:** $\frac{\$180.000}{4 \text{ anos}} = \$45.000/\text{ano}$

Conforme demonstrado nos exemplos, quando é estipulado um valor residual para o ativo imobilizado, a despesa anual de depreciação é menor. Ao final da vida útil do bem do exemplo 1, seu valor contábil será zero. Ao final da vida útil do bem do exemplo 2, seu valor contábil será \$20.000, ou seja, o valor residual estimado.

4.5 – Contabilização da depreciação

O registro da depreciação envolve, em geral, duas contas contábeis:

- Depreciação acumulada: conta retificadora do ativo imobilizado, vinculada ao bem depreciável, cuja função é acumular as parcelas mensais de depreciação calculadas, reduzindo o valor contábil do bem registrado no ativo;
- Despesa de depreciação: conta contábil que recebe a contrapartida do lançamento da conta depreciação acumulada.

Importante:

Nas empresas industriais, as parcelas de depreciação de bens (máquinas, ferramentais, instalações, entre outros) utilizados na fabricação de produtos são alocadas ao custo do produto, no estoque. Ou seja, a depreciação integra o custo do estoque e, somente será lançada ao resultado, juntamente com o valor total do produto quando de sua venda ou baixa do estoque.

Da mesma forma, as parcelas de exaustão de recursos naturais (minas, florestamentos) também podem ser registradas no estoque caso integrem o custo de formação de produtos.

Exemplo:

- . **Custo de aquisição do bem:** \$200.000 (Si = saldo inicial)
- . **Vida útil estimada:** 10 anos
- . **Data de início da depreciação:** 10 de julho de 20X1
- . **Quota anual de depreciação (método linear):** $\$200.000 \times (100\% / 10) = \20.000

Depreciação em 20X1:

<p><i>(ativo imobilizado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Custo do bem</td></tr> <tr><td style="width: 50px;">(Si)</td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">200.000</td></tr> </table>	Custo do bem		(Si)	200.000		<p><i>(conta de resultado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Despesa de depreciação</td></tr> <tr><td style="width: 50px;">(1)</td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">10.000</td></tr> </table>	Despesa de depreciação		(1)	10.000
Custo do bem										
(Si)	200.000									
Despesa de depreciação										
(1)	10.000									
<p><i>(ativo imobilizado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">(-) Depreciação acumulada</td></tr> <tr><td style="width: 50px;"></td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">10.000</td></tr> </table>	(-) Depreciação acumulada			10.000		<p>(1)</p>				
(-) Depreciação acumulada										
	10.000									

Após o registro da depreciação do ano de 20X1, em 31/12/20X1, o valor contábil do bem era de \$190.000.

Depreciação em 20X2:

<p><i>(ativo imobilizado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Custo do bem</td></tr> <tr><td style="width: 50px;">(Si)</td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">200.000</td></tr> </table>	Custo do bem		(Si)	200.000		<p><i>(conta de resultado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">Despesa de depreciação</td></tr> <tr><td style="width: 50px;">(2)</td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">20.000</td></tr> </table>	Despesa de depreciação		(2)	20.000
Custo do bem										
(Si)	200.000									
Despesa de depreciação										
(2)	20.000									
<p><i>(ativo imobilizado)</i></p> <table style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr><td colspan="2" style="text-align: center;">(-) Depreciação acumulada</td></tr> <tr><td style="width: 50px;"></td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">10.000</td></tr> <tr><td style="width: 50px;"></td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">20.000</td></tr> <tr><td style="width: 50px;"></td><td style="border-top: 1px solid black; border-left: 1px solid black; border-right: 1px solid black;">30.000</td></tr> </table>	(-) Depreciação acumulada			10.000		20.000		30.000		<p>(2)</p>
(-) Depreciação acumulada										
	10.000									
	20.000									
	30.000									

Após o registro da depreciação do ano de 20X2, em 31/12/20X2, o valor contábil do bem era de \$170.000.

6 - EXAUSTÃO

6.1 – Conceito e método de cálculo

A exaustão tem como objetivo registrar a perda do valor econômico dos recursos naturais registrados no ativo imobilizado, no período em que tais ativos são extraídos ou exauridos.

O método de cálculo da exaustão é o das unidades produzidas ou extraídas, já apresentado anteriormente. De acordo com esse método, deve-se calcular o percentual da quantidade extraída (exaurida), em determinado período, em relação à quantidade total do recurso natural.

Exemplo: Extração de minério

Custo de aquisição da mina: \$2.000.000

Estimativa da quantidade total de minério (possança da mina): 1.000.000 toneladas

Quantidade extraída no 1º ano: 100.000 toneladas

$$\frac{\text{Quantidade extraída no 1º ano}}{\text{Possança da mina}} = \frac{100.000}{1.000.000} = 10\%$$

Exaustão do 1º ano: Custo do recurso natural x percentual exaurido = \$2.000.000 x 10% = \$200.000 no 1º ano.

6.2 – Contabilização da exaustão

O registro da exaustão envolve, em geral, duas contas contábeis:

- Exaustão acumulada: conta retificadora do ativo imobilizado, vinculada ao recurso natural, cuja função é acumular o valor correspondente à exaustão física do recurso, reduzindo o valor contábil do ativo;
- Despesa de exaustão: conta contábil que recebe a contrapartida do lançamento da conta exaustão acumulada. Assim como na depreciação, o valor da exaustão também pode ser lançado no estoque, compondo o custo de extração do bem, até o momento de sua venda ou baixa.

A forma de contabilização da exaustão é a mesma da depreciação. Utilizando os mesmos valores do exemplo do item anterior, a contabilização da exaustão é a seguinte:

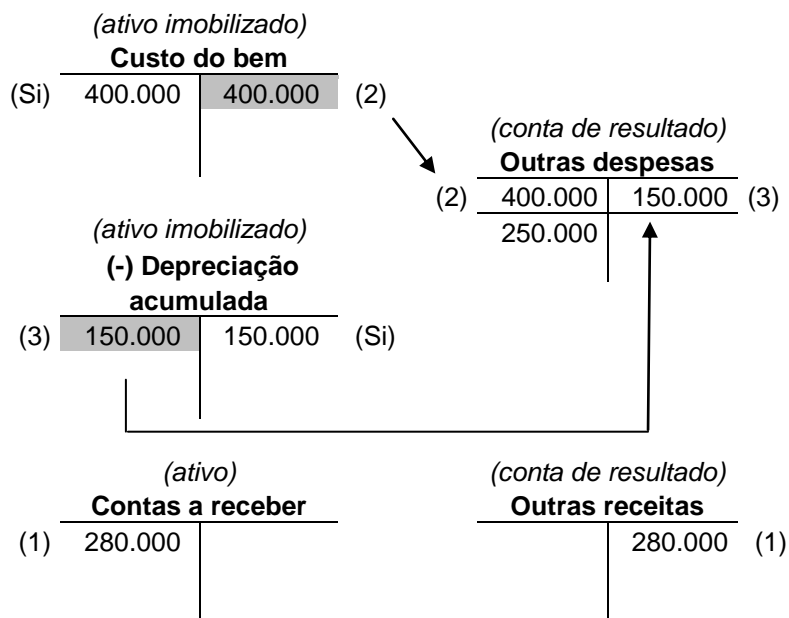
D – Despesa de exaustão (<i>conta de resultado</i>)	200.000	
C – Exaustão acumulada (ativo imobilizado)		200.000

7 – CONTABILIZAÇÃO DE ALIENAÇÃO DE ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A contabilização de venda de bem integrante do ativo imobilizado é realizada da seguinte forma:

Dados da operação:

- . **Custo de aquisição do bem:** \$400.000 (Si = saldo inicial);
- . **Saldo de depreciação acumulada:** \$150.000 (Si = saldo inicial);
- . **Valor da venda, a prazo, do bem:** \$280.000

**Análise dos lançamentos:**

- (1) Registro da receita da venda do bem do ativo imobilizado;
- (2) Baixa do custo de aquisição do bem do ativo imobilizado;
- (3) Baixa do saldo de depreciação acumulada do bem do ativo imobilizado.

Quando do registro da alienação, o valor contábil do bem era de \$250.000 (\$400.000 - \$150.000). Como o bem foi vendido por \$280.000, foi apurado um lucro de \$30.000 na operação.

Por se tratar de venda de ativo imobilizado, a receita (valor da venda) e a despesa (custo líquido do bem = custo de aquisição – depreciação acumulada) são registradas na DRE nas linhas “outras receitas” e “outras despesas”, respectivamente.

ATIVO INTANGÍVEL

1 – CONCEITO

O item VI do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 determina que no ativo intangível serão contabilizados “os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido”. Exemplos: direito de uso de *softwares*, marcas, patentes, licenças, direitos autorais, franquias, gastos com desenvolvimento de novos projetos, fundo de comércio.

Resumidamente, os bens registrados no ativo intangível apresentam as seguintes características:

- Bens incorpóreos;
- Vida útil estimada superior a 1 ano;
- A companhia não tem intenção de aliená-lo.

2 – AMORTIZAÇÃO

2.1 - Conceito

Assim como a contabilidade reconhece a perda do valor econômico dos ativos imobilizados, ela também reconhece a perda do valor econômico dos ativos intangíveis por meio do registro de amortização.

A amortização é a forma como a contabilidade registra, sistematicamente, a perda do valor econômico dos itens registrados no ativo intangível, durante sua vida útil estimada.

2.2 – Cálculo da amortização

Para realizar o cálculo da amortização, devemos considerar a vida útil estimada do bem.

- Ativo intangível com vida útil indefinida: ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade. **Esse ativo não deve ser amortizado.**
- Ativo intangível com vida útil definida: ativo intangível para o qual é possível estimar sua vida útil. **Esse ativo deve ser amortizado.**

Assim, somente o ativo intangível com vida útil definida é que deve ser amortizado. As empresas devem, periodicamente, avaliar a recuperação do valor contábil do ativo

intangível com vida útil indefinida, registrando conta contábil retificadora do ativo (Perdas estimadas) para possíveis perdas (“Impairment”).

O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração.

O método de amortização utilizado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, ou agregado ao custo do ativo (por exemplo, estoque) ao qual é vinculado.

2.3 – Contabilização da amortização

O registro da amortização envolve, em geral, duas contas contábeis:

- Amortização acumulada: conta retificadora do ativo intangível, vinculada ao bem amortizável, cuja função é acumular as parcelas mensais de amortização calculadas, reduzindo o valor contábil do bem registrado no ativo;
- Despesa de amortização: conta contábil que recebe a contrapartida do lançamento da conta amortização acumulada.

A forma de contabilização da amortização é a mesma da depreciação e da exaustão.

Exemplo:

D – Despesa de amortização (*conta de resultado*)

C – Amortização acumulada (*conta redutora do ativo intangível*)

ATIVO INVESTIMENTO

1 – CONCEITO

O item III do artigo 179 da Lei nº 6.404/76 determina que no ativo investimento serão contabilizados “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”.

Resumidamente, os bens registrados no ativo investimento são os seguintes:

- Obras de arte;
- Propriedades para investimentos: terrenos ou outros imóveis mantidos pela entidade sem o objetivo de uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidade administrativa;
- Participações permanentes em outras empresas.

Daremos ênfase no estudo dos investimentos em participações societárias permanentes.

2 – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS

2.1 - Introdução

Uma empresa pode possuir ações ou quotas de outras empresas e, assim, ter participação societária (ser sócia) dessas entidades. De forma geral, essas participações societárias podem apresentar as seguintes intenções:

- Participação societária temporária de curto prazo: É aquela em que a empresa possui intenção de venda no curto prazo. Deve ser contabilizada no ativo circulante;
- Participação societária temporária de longo prazo: É aquela em que a empresa possui intenção de venda após o término do exercício social seguinte. Deve ser contabilizada no ativo não circulante realizável a longo prazo;
- Participação societária permanente: É aquela em que a empresa não possui intenção de venda. Deve ser contabilizada no ativo não circulante investimento.

As participações societárias temporárias devem ser avaliadas pelo valor justo e, caso impossível determiná-lo com precisão, pelo custo de aquisição deduzido de conta retificadora para perdas, se aplicável. Os critérios de avaliação das participações societárias permanentes serão apresentados a seguir.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP. Manual de Contabilidade Societária. IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 4ª edição. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2006.

MARION, José Carlos. Contabilidade Básica. 8ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2006.

AGOSTINHO, Ivana – Apostila de Contabilidade Geral.